

idp

idn

MESTRADO PROFISSIONAL

EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: O
RELACIONAMENTO ENTRE GESTORES E AUDITORES**

ANTHONY VIEIRA LEAL

Brasília-DF, 2022

ANTHONY VIEIRA LEAL

CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: O RELACIONAMENTO ENTRE GESTORES E AUDITORES

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador

Professor Doutor Pedro Lucas de Moura Palotti

Brasília-DF 2022

ANTHONY VIEIRA LEAL

CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: O RELACIONAMENTO ENTRE GESTORES E AUDITORES

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 22 / 11 / 2022

Banca Examinadora

Prof. Dr. Pedro Lucas de Moura Palotti - Orientador

Prof. Dr. Alessandro de Oliveira Gouveia Freire

Prof. Dr. Marcel Stanlei Monteiro

L435c Leal, Anthony Vieira
Controle interno do Exército Brasileiro: o relacionamento entre gestores e auditores / Anthony Vieira Leal . – Brasília: IDP, 2022.

121 p.
Inclui bibliografia.

Trabalho de Conclusão de Curso (Dissertação) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado em Administração Pública, Brasília, 2022.

Orientador: Prof. Dr. Pedro Lucas de Moura Palotti

1. Palavra- chave. 2. Palavra- chave. 3. Palavra- chave. I. Título.

CDD: 341.3

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa



DEDICATÓRIA

A Deus e a minha família que me apoiou e sempre se fez presente em todos os momentos da minha vida.



AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus por estar sempre presente e me ajudando em todos os momentos. A minha família por ter me orientado ao caminho correto, ao qual deveria trilhar. Além deles, também ao CCIEx, a SEF e aos CGCFEx por todo apoio, consideração e contribuições relevantes para esse estudo. Também ao professor Pedro Palotti por acreditar nessa pesquisa e pelas preciosas orientações. Por fim, ao Cel. Rodrigo Lima por ter transmitido relevantes conhecimentos acerca do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro.

RESUMO

Um Controle Interno efetivo é fundamental para o alcance dos objetivos de qualquer Instituição. Nesse sentido, será analisado o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro à luz dos normativos e da doutrina que regem o tema. Nesse ínterim, esta pesquisa tem como objetivo verificar se a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro está em conformidade com as normas de auditoria interna. Com o intuito de atingir esse objetivo, a metodologia empregada na pesquisa foi uma pesquisa bibliográfica e documental, a fim de aprofundar o tema. Associado a essas técnicas, realizou-se *survey* com 13 órgãos do SisCIEEx, para colher suas percepções, seus anseios e suas opiniões acerca do Controle Interno no âmbito da Força Terrestre. O resultado encontrado é que o SisCIEEx está alinhado com os normativos nacionais e internacionais que regulam a atividade de auditoria interna. Todavia, visualiza-se, como oportunidade de melhoria, a capacitação contínua não só dos militares que estão lotados nos órgãos de controle, mas, também, dos gestores que têm seus atos e fatos administrativos auditados. Acredita-se que essa seja uma oportunidade para desenvolver o entendimento do que vem a ser a “nova” auditoria interna e, assim, aprimorar os processos administrativos. A contribuição desse estudo está na ratificação que o Controle Interno do Exército caminha a passos largos em direção a uma maior geração de valor ao serviço público.

Palavras-chaves: Controle Interno; auditoria interna; CGCFE; CCIEx e SisCIEEx.

ABSTRACT

An effective Internal Control is fundamental for the achievement of the objectives of any institution. In this sense, the Internal Control System of the Brazilian Army will be analyzed in the light of the regulations and doctrine that govern the theme. In the meantime, this research aims to analyze whether the structure of the Brazilian Army's Internal Control System is in compliance with internal auditing standards. In order to achieve this objective, the methodology used in the research was a bibliographical and documental research, in order to deepen the theme. Associated with these techniques, a survey was carried out with 13 SisCIEx bodies, to collect their perceptions, their desires and their opinions about Internal Control within the scope of the Land Force. The result found is that SisCIEx is aligned with national and international regulations that regulate the internal audit activity. However, it is seen, as an opportunity for improvement, the continuous training not only of the military who are assigned to the control bodies, but also of the managers who have their acts and administrative facts audited. It is believed that this is an opportunity to develop an understanding of what the "new" internal audit is and thus improve administrative processes. The contribution of this study lies in confirming that the Army's Internal Control is taking great steps towards greater generation of value to the public service.

Keywords: international trade; tariff exception mechanism; Gecex; Camex; lobby

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCIEEx	Centro de Controle Interno do Exército
CF	Constituição Federal
CGCFEx	Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército
CGU	Controladoria-Geral da União
CMT. EX	Comandante do Exército
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
D Aud	Diretoria de Auditoria
EB	Exército Brasileiro
EUA	Estados Unidos da América
ICFEX	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército Brasileiro
IIA	The Institute of Internal Auditors
IIA Brasil	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
MP	Ministério Público
OADI	Órgão de Assessoramento Direito e Imediato
OM	Organização Militar
PAAA	Plano Anual de Atividade de Auditoria
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SisCIEEx	Sistema de Controle Interno do Exército
TCU	Tribunal de Contas da União
UGA	Unidade Gestora Administrativa

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 Novo Organograma do Exército Brasileiro	27
Figura 2 Posição do CCIEx no organograma do Exército	28
Figura 3 COSO I	32
Figura 4 Comparação entre o COSO I e COSO II	33
Figura 5 Processo de gerenciamento de riscos	34
Figura 6 Estrutura da SEF	42
Figura 7 Estrutura do CGCFEX	43
Figura 8 Princípios gerais de auditoria do setor público	49
Figura 9 Nuvem de palavras das respostas aos survey	72
Figura 10 Organograma do relacionamento da codificação	91

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Características gerais da auditoria interna	50
Quadro 2 Características gerais da auditoria externa	50
Quadro 3 Codificação dos survey dos órgãos	65
Quadro 4 Categorização das questões aos órgãos	66
Quadro 5 Resultado da categorização	89

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 15

- 1.1 Objetivos geral e específicos.....17
- 1.2 Hipótese de pesquisa17

2. CONTEXTUALIZAÇÃO 20

- 2.1 Controle Interno.....20
- 2.2 Estrutura do Trabalho22

3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....25

- 3.1 Evolução Histórica do SisCIEx 25
- 3.2 Governança Corporativa28
- 3.3 Gestão de riscos30
- 3.4 Controle interno de gestão.....34
- 3.5 O Sistema de Controle Interno.....37
 - 3.5.1 O Sistema De Controle Interno Do Exército Brasileiro39
- 3.6 Auditoria 48
- 3.7 Panorama de estudos recentes..... 56

4. METODOLOGIA..... 60

- 4.1 Pesquisa bibliográfica.....61
- 4.2 Pesquisa documental61
- 4.3 Survey.....62

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS 71

- 5.1 Resultado dos *survey*.....73
 - 5.1.1 Percepção acerca da evolução do SisCIEx.....74
 - 5.1.1.1 O Sr. acredita que a criação do CCIEx fortaleceu o SisCIEx? Se positiva a resposta, por quê?74
 - 5.1.2 Entendimento do papel Institucional do CGCFEx.....75
 - 5.1.2.1 À luz da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, editada pela Controladoria-Geral da União e pelo Ministério do Planejamento, os CGCFEx constituem que camada de defesa?75
 - 5.1.3 Relacionamento entre órgão gestor e órgão de controle77

SUMÁRIO

5.1.3.1 Como ocorre a relação de subordinação entre o CGCFEx e a SEF? Quais os assuntos que são abordados entre esses dois órgãos? Como são tratados e informados os relatórios de avaliação da gestão e apuração executada pelo CGCFEx à SEF?	78
5.1.3.2 Qual órgão de Controle Interno que realiza a auditoria independente da SEF?	79
5.1.3.3 O Chefe do CGCFEx reporta à SEF a opinião sobre as demonstrações financeiras produzidas pelos seus auditores independentes?	80
5.1.4 Alinhamento com o Controle Externo	82
5.1.4.1 Ao observar o organograma da SEF, observa-se que os CGCFEx, órgãos que desenvolvem atividade de auditoria, estão subordinados à SEF, órgão gestor. Dessa forma, o Sr. visualiza o atendimento por completo da recomendação do ACÓRDÃO N° 1074/2009 - TCU – Plenário?	83
5.1.5 Auditoria interna independente	84
5.1.5.1 O Sr. acredita que o fato dos CGCFEx estarem subordinados à SEF pode gerar algum prejuízo para a atividade de auditoria independente e objetiva?.....	84
5.1.6 Oportunidade de melhoria quanto à estrutura do SisCIEx	86
5.1.6.1 O Sr. visualiza oportunidade e conveniência para um estudo técnico, no âmbito do Comando do Exército, para o reposicionamento hierárquico dos CGCFEx junto ao CCIEx?	86
5.1.6.2. O Sr. visualiza algum prejuízo para o SisCIEx, principalmente quanto à independência dos auditores internos, a manutenção da estrutura organizacional, em vigor?.....	87
5.1.6.3 O Sr. acredita que, caso os CGCFEx estejam subordinados ao CCIEx, isso fortaleceria o SisCIEx?	88
5.2 Síntese do resultado dos <i>survey</i>	89

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

6.1 Consequências administrativas e gerenciais.....	97
6.2 Limitação e sugestões para pesquisas futuras	98

REFERÊNCIAS.....

APÊNDICES	110
-----------------	-----



1

INTRODUÇÃO

A sociedade tem apresentado cada vez mais necessidades e os recursos têm sido cada vez mais limitados para atender a todos os anseios. Nesse sentido, para equalizar ou amenizar essa assimetria, faz-se necessário que a administração pública seja cada vez mais eficiente na utilização dos recursos públicos.

Conforme Chiavenato (2021, p. 4), a administração congrega quatro funções administrativas: planejar, organizar, controlar e dirigir. Logo, é necessário que cada uma dessas funções seja executada com eficiência e eficácia. Assim, este estudo focou suas análises no âmbito da função de controle.

A função de controle tem por finalidade assegurar que as ações executadas estejam alinhadas com as ações planejadas, com o fito de orientar a administração a alcançar seus objetivos (MAXIMIANO, 2012, p. 13). Em atenção a essa função, este trabalho analisou a estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro – SisCIEEx e as competências dos CGCFEx, com fins de verificar sua conformidade em relação aos fundamentos da auditoria interna, entre os quais se destaca, como eixo principal da presente pesquisa, a “independência”. Ainda, identificou os fatos relevantes da evolução do Sistema, desde sua origem, em 2009, até os dias atuais.

Nesse sentido, em busca de uma melhor delimitação desse estudo acerca do Controle Interno, Castro (2018, p. 279) afirma que: é imprescindível que haja a distinção entre o controle interno contábil e o controle interno administrativo. O contábil trata dos números que constroem a estrutura dos balanços contábeis; já o administrativo, o qual será o objeto desse estudo, busca assegurar a confiabilidade no controle de dinheiro, bens e valores públicos.

No contexto do controle interno administrativo, a abordagem dessa pesquisa se deu no âmbito do SisCIEEx. Entende-se que há a necessidade de uma análise da gestão corporativa desse Sistema. Como referência, encontra-se, no Código de Melhores Práticas de Gestão Corporativa (2018), do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, que a gestão corporativa é o relacionamento entre os atores internos e externos, podendo ser exemplificada pela vinculação

existente entre órgãos gestores e órgãos controladores. Nesse sentido, optou-se por incluir, no escopo da presente pesquisa, a relação dos seus órgãos de auditoria com os órgãos auditados da Força Terrestre - os chamados órgãos gestores.

De forma sucinta, o SisCIEEx é composto pelo Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), como órgão central, e pelos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), como unidades regionais, tudo de acordo com Art. 4º, das Instruções gerais para a atividade de auditoria interna governamental.

Dessa forma, ao mesmo tempo que os CGCFEx constituem Unidades de Auditoria Interna Governamental – UAIG, compondo, como salientado, a estrutura do SisCIEEx, compõem também a estrutura da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), um órgão gestor, com funções de órgão de Direção Setorial do Exército.

A hipótese que propulsiona esta pesquisa é a de que a subordinação dos CGCFEx à SEF tem potencial para comprometer o fundamento da independência da auditoria interna.

Antes de analisar a estrutura do SisCIEEx, foi importante tecer maiores detalhes a respeito da evolução histórica do SisCIEEx, da governança corporativa, da gestão de riscos e dos controles internos de gestão. Superado o entendimento desses assuntos, no tocante à estrutura, foi explorado como está organizado o SisCIEEx e como é a estrutura dos CGCFEx. Quanto às competências dos CGCFEx, por ser o órgão nevrálgico desse estudo, foi explorada quais são suas atribuições e como é seu relacionamento com a SEF e o CCIEEx. Essa análise foi conduzida, sob uma perspectiva normativa e operacional, e, como já mencionado, considerou a relação dos órgãos de auditoria com os órgãos auditados.

A relevância desse trabalho está em analisar se o Sistema de Controle Interno do EB está em conformidade com as normas que regulam a auditoria interna e, por consequência, preservar a imagem da Força da Terrestre, caso encontre alguma inconformidade, nesse Sistema.

É imprescindível que o Controle Interno da Administração Militar seja forte para proteger e resguardar os processos administrativos e preservar a boa imagem da Força Terrestre. Dessa forma, o diagnóstico da estrutura, dos processos e do relacionamento entre os órgãos que compõem a estrutura do Sistema de Controle Interno do EB é essencial.

A partir desse ponto, será possível identificar alguma fraqueza ou vulnerabilidade do Sistema, ou mesmo ratificar que o Sistema está robustecido e guarnecido com o que os normativos, em vigor, asseveram a respeito do tema proposto.

Ao analisar o SisCIEEx, será estudado o seguinte problema de pesquisa norteador: a estrutura organizacional do Exército Brasileiro causa prejuízo para o Sistema Controle Interno da Força?

1.1 Objetivos geral e específicos

O principal objetivo desse trabalho está em analisar se a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro está em conformidade com as normas de auditoria interna.

Os objetivos específicos são:

1. Explorar as normas de auditoria interna e a sua evolução;
2. Compreender a estrutura do CGCFEx;
3. Analisar quais são as competências do CGCFEx; e
4. Averiguar se há prejuízo para independência dos Auditores Internos o fato dos CGCFEx estarem subordinados à SEF.

1.2 Hipótese de pesquisa

A hipótese que foi analisada nesse trabalho é a de que a *subordinação dos CGCFEx à SEF tem potencial para comprometer o fundamento da independência da auditoria interna.*

Essa hipótese de pesquisa foi testada por meio da análise documental dos normativos que regem o Controle Interno, assim como, por meio do *survey* com os órgãos que compõem o SisCIEEx. Foram colhidos os dados e informações para robustecer a análise realizada.



Logo, a hipótese, a ser ratificada ou retificada, proporciona mais credibilidade ao SisCIEx, em vigo, além de assegurar mais segurança ao Comando do Exército e confiabilidade nos processos que estão sendo executados.





?

2

CONTEXTUALIZAÇÃO

2.1 Controle Interno

Conforme assevera Castro (2018, p. 273), o Controle Interno é importante para os gestores e para os auditores. Para aqueles, proporciona segurança para seus atos decisórios, amenizando a preocupação quanto à possibilidade de responsabilização no futuro. Já para os auditores, são verificados os processos de Controle Interno para identificar possíveis fragilidades nos procedimentos e, assim, definir a quantidade dos testes a serem aplicados no momento da auditoria interna.

Em primazia, o Controle Interno tem assumido cada vez mais relevância para a Administração Pública e o reconhecimento de seu valor para a sociedade. Como se trata de recursos públicos, muitas vezes, oriundo da arrecadação de impostos, o bom gasto é essencial para o alcance das metas com os menores insumos possíveis, assim como, para a prestação de contas que todo servidor público deve à população. Dessa forma, os órgãos de controle vem ganhando cada vez mais destaque no noticiário nacional.

Entretanto, cabe salientar que: à medida em que há um fortalecimento das ações dos órgãos de controle, há uma atrofia das iniciativas dos gestores. O legislador, ao visualizar esse fato, editou o Art. 28, da Lei 13.655/18, o qual assevera que: “O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.”. Conforme pode ser constatado, esse artigo visa dar uma maior tranquilidade para o gestor tomar suas decisões, sem o receio de ser responsabilizado em um futuro próximo.

Todavia, se faz prudente tecer maiores detalhes acerca do entendimento do que vem a ser erro grosseiro, sob a ótica do Tribunal de Contas da União - TCU. Trata-se de um termo com um enorme valor abstrato quanto a sua mensuração. Desse modo, é importante fazer a citação do Acórdão 2391/2018-Plenário do TCU, a respeito desse conceito:

82. Dito isso, é preciso conceituar o que vem a ser erro grosseiro

para o exercício do poder sancionatório desta Corte de Contas. Segundo o art. 138 do Código Civil, o erro, sem nenhum tipo de qualificação quanto à sua gravidade, é aquele 'que poderia ser percebido por pessoa de diligência normal, em face das circunstâncias do negócio' (grifos acrescidos). Se ele for substancial, nos termos do art. 139, torna anulável o negócio jurídico. Se não, pode ser convalidado.

83. Tomando como base esse parâmetro, o erro leve é o que somente seria percebido e, portanto, evitado por pessoa de diligência extraordinária, isto é, com grau de atenção acima do normal, consideradas as circunstâncias do negócio. O erro grosseiro, por sua vez, é o que poderia ser percebido por pessoa com diligência abaixo do normal, ou seja, que seria evitado por pessoa com nível de atenção aquém do ordinário, consideradas as circunstâncias do negócio. Dito de outra forma, o erro grosseiro é o que decorreu de uma grave inobservância de um dever de cuidado, isto é, que foi praticado com culpa grave (BRASIL, 2018).

Como observa-se, o erro grosseiro associa-se a uma culpa grave, na qual o agente público, devido a uma grave desatenção, provocou algum dano à Administração Pública. Seguindo o entendimento do Art. 28, da Lei 13.655/18, acredita-se que a responsabilização de um agente público, com uma possível indenização ao erário, deveria advir de uma comprovação de um cometimento de um erro grosseiro ou dolo. Contudo, ao analisar o referido Acórdão, observa-se que um dos agentes públicos é condenado a uma indenização mesmo não cometendo erro grosseiro ou dolo. Mas pergunta-se: qual o critério utilizado pelo TCU para esse julgamento, já que extrapola o entendimento do Art. 28, da Lei 13.655/18?

A Corte de Contas, à luz do Art. 37, § 6º da CF/88, cita: "As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa"(BRASIL, 1988).

Logo, apesar desse julgamento do TCU sofrer críticas, o administrador pode ser julgado e condenado a ressarcir os cofres públicos, ainda que não tenha cometido qualquer erro grosseiro.

Superado o entendimento da força do Controle Interno e Externo, em razão de uma delimitação do tema, far-se-á uma análise do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro, a qual tem aplicabilidade imediata para o EB. Caso comprove-se, por meio das

pesquisas aos órgãos que compõem o SisCIEEx e da análise bibliográfica e documental, que a estrutura organizacional do EB, em vigor, causa prejuízos para o SisCIEEx, é de suma importância que essa dissertação seja de conhecimento da Administração Pública Militar, com vistas que a cúpula militar possa planejar e coordenar ações pertinentes para implementar mudanças na estrutura organizacional. Assim, de acordo com os ensinamentos de Di Pietro (2021, p. 114), emprega-se o princípio da autotutela, quando o militar corrige desvios que podem causar interpretações erradas acerca das condutas geradas pela própria Administração Pública Militar, e, logo, mais valor pode ser agregado ao serviço público prestado em favor da Pátria.

Ressalta-se, também, que o tema que será estudado tem estreita ligação com possíveis prejuízos causados ao princípio da independência afeto aos auditores dos CGCFEx, conforme apontamentos de Sousa (2016). Isso se dá ao fato de órgãos de controle (CGCFEx) estarem subordinados a um órgão de gestão (SEF), segundo apontamento desse autor. Destarte, essa pesquisa segue como corolário dessas análises pretéritas e propõe, caso seja necessária, uma solução para o aperfeiçoamento dos processos e fortalecimento do Controle Interno na esfera do EB.

Nesse contexto, a estrutura organizacional do EB caracteriza-se como a variável independente que afetará: a independência de seus auditores, o conflito de interesses entre gestores e auditores, a robustez do SisCIEEx e a imagem da Força, todas essas como as variáveis dependentes.

2.2 Estrutura do Trabalho

Com vistas a um melhor encadeamento das idéias desse estudo, visando atender aos objetivos e a responder ao problema dessa pesquisa, foram propostos 06 (seis) capítulos para a estrutura dessa dissertação.

O capítulo 1 é representado pela introdução. Nessa parte, foi tratada da relevância desse trabalho, além de apontar qual é o problema de pesquisa e quais são os objetivos a serem alcançados, ao longo de todo esse estudo.

O capítulo 2, contextualização, visou proporcionar uma consciência situacional para o leitor, a respeito do tema.

O capítulo 3 corresponde ao referencial teórico. Nessa parte, muitos dos objetivos foram alcançados, à luz de ensinamentos de especialistas que são referências nos assuntos: governança corporativa, gestão de riscos, controles internos de gestão, SisCIEEx e auditoria interna. Esse aprendizado foi de vital importância para construção do arcabouço teórico que auxiliou na análise dos dados.

O capítulo 4 esmiuçou como foram colhidos e analisados os dados. Em um primeiro momento, foi feita uma pesquisa bibliográfica e documental, com o intuito de um aprofundamento necessário no problema da pesquisa. Fruto dessa busca por conteúdo, foram encontradas lacunas na doutrina, as quais poderiam ser respondidas com o recolhimento dos *feedbacks* dos órgãos que compõem o SisCIEEx. Dessa forma, para a completude de toda a coleta de dados, foi preparada uma pesquisa e encaminhada, de forma exaustiva, a todos os órgãos desse Sistema, com vistas a um entendimento geral, acerca de suas percepções com relação ao SisCIEEx. Salienta-se, inclusive, o uso do *software* Atlas.TI para a análise de dados, sendo essa ferramenta amplamente utilizada para a codificação e categorização dos temas de relevância dessa pesquisa.

O capítulo 5 trouxe toda a análise e quantificação dos resultados. Assim, fruto da codificação, foram propostas 6 categorias que retrataram as ideias centrais buscadas pela pesquisa. Sendo cada categoria associada a uma ou mais perguntas. Nessa parte, foi detalhado cada categoria e a sua relação com determinada(s) pergunta(s). Com esse formato, utilizou-se da doutrina e das respostas do *survey*, com o objetivo de encontrar as evidências necessárias que fundamentaram a proposta do presente estudo.

O capítulo 6 interligou todas as inferências desenvolvidas para concluir com uma resposta embasada acerca do problema da pesquisa. No que tange às informações levantadas, poderiam ser propostas implicações administrativas e gerenciais quanto a temas que permeiam todo o estudo. Além de, devido a fatores externos que extrapolam o desejo do pesquisador, ser apontada possível limitação dessa pesquisa. Sobretudo, delineando uma sugestão para pesquisas futuras.

Espera-se que com essa estrutura tenha-se uma pesquisa ordenada, lógica, objetiva e efetiva. Segue-se, então, a execução de todo o planejamento supracitado.



3

3

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 Evolução Histórica do SisCIEEx

Para um melhor entendimento do que se busca com esse estudo, é fundamental conhecer os fatos e atos administrativos que ocorreram no passado. Dessa forma, é imprescindível trazer à baila decisões do TCU, responsável por auxiliar o Congresso Nacional no que tange às atividades de Controle Externo, conforme o que está positivado no Art. 71 da CF/88. Lima (2021, p. 10) entende que a atividade do Controle Externo é de fundamental importância para o regime democrático de direito.

Quando se trata do Sistema de Controle Interno, tem o art. 74 da CF/88, o qual enumera as competências desse Sistema, mais especificamente nos incisos I, II e III. Já o inciso IV, ainda desse artigo, é corolário da boa execução das competências do Controle Interno, o que, por consequência, irá apoiar a missão constitucional do Controle Externo.

Nesse sentido, o TCU visando avaliar o cumprimento das competências constitucionais da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, previstas no art. 74 da CF/88, no ano de 2000, realizou uma auditoria de natureza operacional em órgãos do Poder Executivo. Como produto dessa auditoria, foi exarada a Decisão TCU nº 507/2001 – Plenário, a qual possui recomendações para a SFC. Uma destas orientações é:

[...] recomendar à Casa Civil da Presidência da República que promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade **do reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno - SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo**, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal. (Grifo do autor. BRASIL, 2001).

Nessa época, o TCU já tinha deixado claro que um órgão de Controle Interno – SFC – não pode estar subordinado a um órgão gestor - Ministério da Fazenda. Mas, sim, deveria estar junto ao órgão máximo do Poder Executivo – Presidente da República. Essa preocupação e recomendação se dão devido à natureza da atividade de auditoria, exercida à época. Para essas atividades, o pressuposto da independência é essencial para uma maior eficiência e eficácia do Controle Interno, durante a avaliação dos resultados e da legalidade dos atos administrativos da Administração Pública Federal. O Poder Executivo, ao tomar ciência dessa recomendação, reestruturou-se e foi criada a Controladoria-Geral da União - CGU, órgão central do Controle Interno, vinculado diretamente ao Presidente da República.

Ainda, como consequência da Decisão TCU nº 507/2001, em meados do ano de 2008, o TCU, a partir de um relatório de levantamento, produz o Acórdão nº 1074/2009 - TCU – Plenário, com o intuito de avaliar a estrutura de governança da Administração Direta, utilizando como critérios: as melhores práticas de governança, normas nacionais e internacionais de auditoria interna.

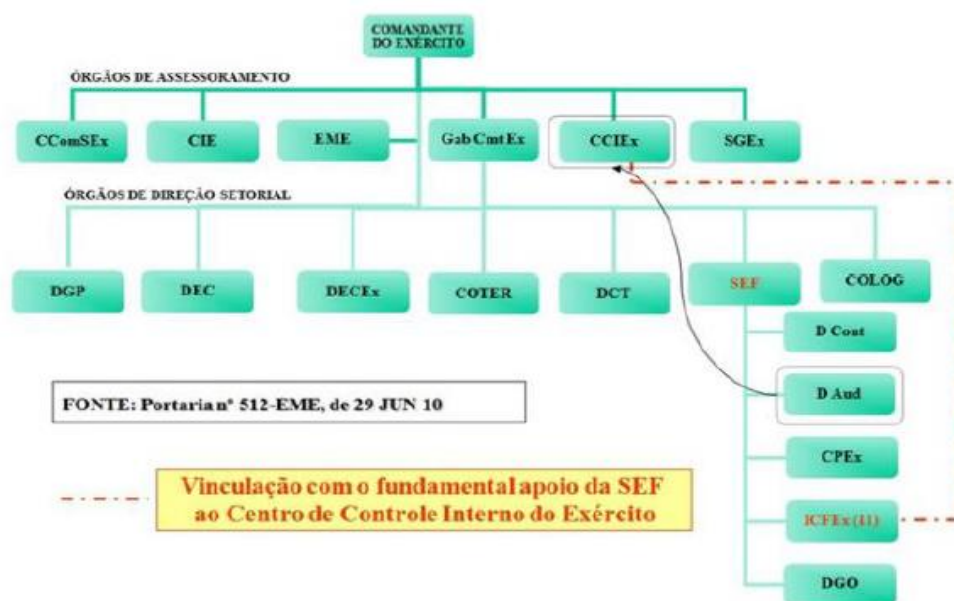
Para permitir essa avaliação, inicialmente era necessário saber como estava estruturada a governança dos órgãos auditados. Para isso, foram enviados questionários para 70 (setenta) órgãos com temas relacionados à independência, ao funcionamento dos processos de Controle Interno, entre outros. A partir das respostas às perguntas formuladas, construiu-se um entendimento de como era a estrutura de governança dos órgãos auditados.

Sendo assim, um dos questionamentos foi: a quem o órgão de Controle Interno reportaria suas atividades de auditoria. Como o questionário foi encaminhado a diversos órgãos da Administração Pública Federal, esse estudo focará sua análise apenas na esfera militar. Assim, conforme é apontado, nesse Acórdão, a Secretaria de Economia e Finanças – SEF, um órgão gestor, era o responsável pela Gestão e pelos processos de Controle Interno do Exército. Logo, um dos achados na auditoria foi o seguinte: um órgão gestor também realizando atividades de Controle Interno. Como consequência, algumas preocupações foram apontadas no próprio relatório, como pode ser observado neste trecho: “Desse modo, nessas unidades podem surgir conflitos de interesses à medida que os auditores fiscalizam atividades de gestão realizadas por servidores integrantes da própria unidade e do próprio superior hierárquico” (BRASIL, 2009).

Outro questionamento feito e com estreita ligação com o que foi citado anteriormente é o que trata da independência dos órgãos e unidades de controle interno. Seguindo a mesma linha do entendimento da Decisão TCU nº 507/2001, a unidade responsável por executar os trabalhos de auditoria deve estar ligada diretamente ao dirigente máximo de determinada instituição, a fim de que os papéis de trabalho de auditoria não sejam prejudicados quanto a um possível conflito de interesses entre o auditor e o auditado. Mais uma vez, as instituições militares são citadas no relatório, como se observa neste trecho: “unidades de controle interno dos Comandos da Aeronáutica e Exército inseridos na mesma Secretaria que executa atividades típicas de gestão, entre as quais a de execução orçamentária, administração financeira e contabilidade” (BRASIL, 2009).

A figura abaixo mostra bem como era a estrutura do Exército Brasileiro - EB e como ela ficou após as recomendações do Acórdão nº 1074/2009 - TCU – Plenário. Com a nova estrutura, foi suprimida a Diretoria de Auditoria – D Aud e criado o Centro de Controle Interno do Exército - CCIEx. A D Aud era subordinada à SEF, já o CCIEx é um dos órgãos de assistência direta e imediata ao Comandante da Força. Dessa forma, o EB retira o controle hierárquico de um órgão gestor sobre um órgão controlador e atende às recomendações do Controle Externo, como se observa mais abaixo:

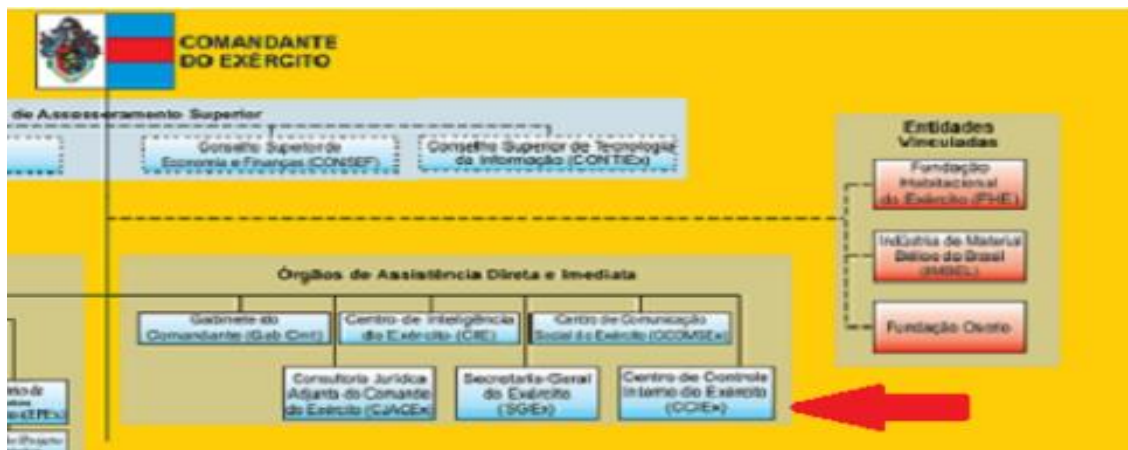
Figura 1 – Novo Organograma do Exército Brasileiro:



Fonte: Guedes (2014, p. 9).

Essa mudança organizacional é materializada, por meio do Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010. Nesse normativo, fica instituído o CCIEx, órgão central de Controle Interno da Força, passando a ser subordinado diretamente ao Comandante do Exército, transformando-se em um órgão de assistência direta e imediata. Dessa forma, a própria Força Terrestre, em seu site institucional representa o novo organograma da seguinte forma:

Figura 2 - Posição do CCIEx no Organograma do Exército.



Fonte: Centro de Controle Interno do Exército Brasileiro (2022).

Todavia, um fato merece destaque e será esmiuçado mais a frente: os CGCFEx, antes conhecidos como ICFEx – Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército Brasileiro, órgãos de Controle Interno, permanecem, ainda, subordinados a um órgão gestor: a SEF. Nesse sentido, esse contexto será analisado, com vistas a avaliar se essa subordinação pode causar prejuízo para a independência da auditoria interna.

3.2 Governança Corporativa

Após compreender as mudanças na estrutura dos órgãos de Controle Interno do Exército Brasileiro, com suas evoluções e recomendações diretas do TCU, é imprescindível um perfeito entendimento do que vem a ser a governança e como ela pode impactar nos processos inerentes ao Controle Interno.

Inicialmente, tem-se o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa que publicou o Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa, no ano de 2018, em sua 5ª edição. Nessa edição, há a definição do quem vem a ser a governança corporativa, a saber: “o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas” (2018, p. 20).

Logo, constata-se que para ter efetividade quanto às boas práticas de governança corporativa, há a imprescindibilidade do envolvimento de todos os setores da organização em prol do objetivo comum, buscando convergir todos os interesses em um único sentido, o qual deve ser o da longevidade da Instituição.

Devido à importância da governança, para a sua compreensão e para a sua implementação em todas as organizações – incluem-se tanto as de caráter privado, como as estatais; há uma proliferação de estudos e de análises de estudiosos que se debruçaram sobre o tema, a fim de contribuir com um melhor concatenamento dos processos que são inerentes a qualquer organização.

Para Cavalcante e Pires (2018), há duas perspectivas para a análise da governança: prescritivo-formal e a analítico-operacional. A perspectiva formal tem sido objeto de estudo de muitos pesquisadores, os quais a utilizam como um modelo padrão que seria capaz de solucionar todos os problemas, independentemente das peculiaridades e da complexidade de cada um. Dessa forma, constata-se uma simplicidade da abordagem e demonstra uma grande fragilidade desse modelo. Ao tratar da perspectiva analítico-operacional, vislumbra-se uma análise mais holística, com os enlaces existentes entre os diversos atores governamentais e não governamentais. Além disso, ainda conforme aos autores citados, propõe-se que entenda as peculiaridades dos arranjos institucionais. Isso irá criar reflexões entre os colaboradores da organização das possíveis linhas de ação para enfrentar os desafios e gerar mais valor a determinado serviço ou produto.

Ademais, Pires e Gomide (2021), sob o foco analítico, também propõem o estudo do aperfeiçoamento das rotinas administrativas, a partir do entendimento das relações, das interconexões e das interações entre os mais diversos atores. Essa proposta de análise tem uma maior possibilidade de sucesso, pois não visa apenas processos

específicos ou canalização da sua atenção para determinados atores, há também uma preocupação com toda inserção de uma organização em um determinado contexto estatal.

Mais uma vez, os autores Pires e Gomide (2014), enfatizam que são os arranjos Institucionais que potencializam as capacidades do Estado na consecução de seus objetivos. Assim, é imprescindível a regular coordenação entre os atores para que haja sincronia e sinergia no desenvolvimento das atividades. Nesse arranjo institucional, entende-se que há a participação dos gestores, da sociedade e dos órgãos de controle, na busca pela accountability. Logo, esse entendimento inicial é essencial para a otimização da eficiência e do bom emprego dos recursos públicos.

Portanto, esclarecidos esses conceitos iniciais acerca da governança corporativa, faz-se necessário a delimitação do objeto de estudo do presente trabalho para um melhor entendimento e aprofundamento do tema proposto. Destarte, será importante entender quais são as peculiaridades da estrutura e dos processos militares.

3.3 Gestão de riscos

Para uma melhor compreensão do que deve ser entendido como gestão de riscos, utiliza-se dos ensinamentos de DOS FRAPORTI, SANTOS (2018, p. 17):

O gerenciamento de riscos pode ser definido como o processo de **identificar, avaliar, administrar e controlar** possíveis eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização(grifo do autor).

Inicialmente, deve-se ter ciência de quais são os objetivos a serem perseguidos pela Instituição. Isso permite o alinhamento e a sinergia dos esforços dos colaboradores para o alcance das metas que, por conseguinte, facilitarão o atingimento dos objetivos propostos.

Assim, partindo-se da premissa que todos conhecem os objetivos organizacionais, a gestão dos riscos, conforme citação supracitada, percorre quatro etapas. A primeira trata-se de um

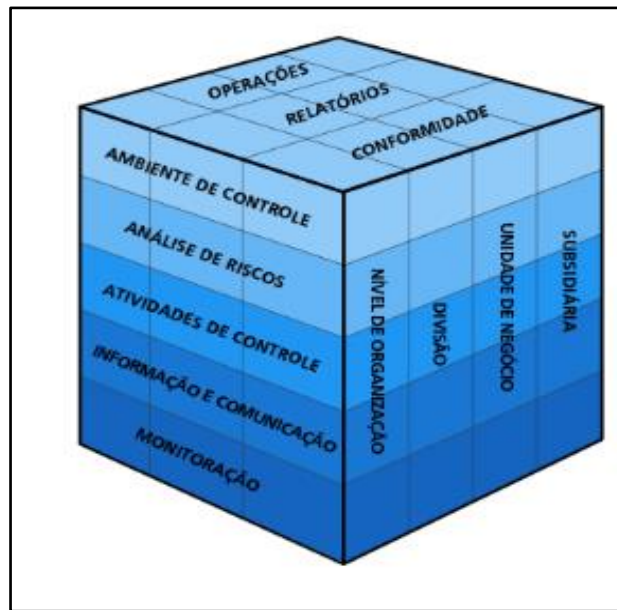
diagnóstico Institucional com o respectivo levantamento dos riscos inerentes à organização. Após isso, deve-se avaliar em que grau cada risco pode comprometer o alcance dos objetivos. Depois de identificados e avaliados os riscos, o gestor pode adotar linhas de ação para cada risco apontado: pode simplesmente aceitá-lo, pode reduzi-lo, pode compartilhá-lo ou pode evitá-lo. Essas são as formas, nas quais a gestão pode adotar para administrar seus riscos. Por fim, quanto ao controle dos riscos, salvo para aqueles riscos que foram evitados, devem ser adotadas atividades de controle, com o intuito de evitar que os riscos venham a se concretizar e, assim, impactar negativamente a organização.

Outro ponto que merece destaque na gestão de risco é: quanto à sua origem. Sabe-se que esse assunto não é uma novidade e que com o passar dos anos tem ganhado cada vez mais relevância. É possível, ainda, verificar uma relação direta entre o aumento do número de processos administrativos e a evolução do estudo acerca da gestão de riscos.

Conforme site do TCU, o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO produziu o normativo COSO I, no ano de 1992. Esse normativo veio construir as bases do Controle Interno. Dessa forma, pergunta-se qual a relação da gestão de riscos com o COSO I?. Então, como salientado, o foco desse normativo é concatenar as ideias para a boa execução do Controle Interno, o que, por consequência, proporciona a mitigação dos riscos, sendo um dos primeiros passos da gestão de risco.

Assim, esse é o primeiro momento que a administração destaca uma ação da gestão de riscos: a análise de riscos. Como é ressaltado no site da Corte de Contas, o COSO I não é um documento que normatize exclusivamente a gestão de riscos, mas, propõe a análise dos riscos. A imagem abaixo retrata as três faces do COSO I, os objetivos, os níveis da estrutura organizacional e os componentes:

Figura 3 - COSO I



Fonte: Coso IC - adaptado para o português.

A análise de riscos, explícita no COSO I, tem como intuito identificar quais são os riscos internos e externos da organização, e qual seu impacto negativo para a consecução dos objetivos.

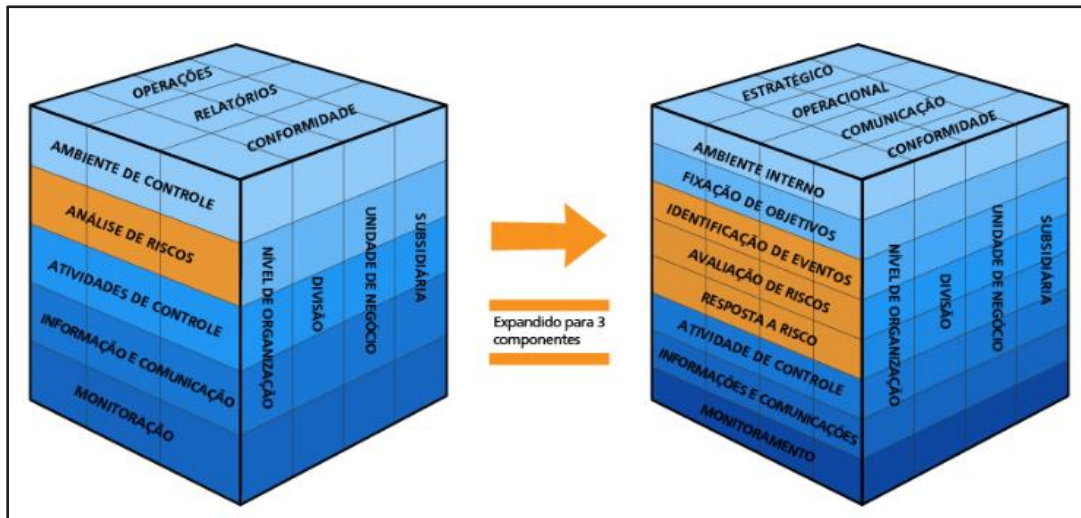
Após doze anos do COSO I, é publicado o COSO II ou COSO-ERM. Esse segue na esteira do anterior, absorvendo todas as ideias daquele e acrescentando boas práticas acerca da gestão de riscos. Para um melhor entendimento desse assunto, segue a definição extraída do próprio site do TCU da gestão de riscos:

“Processo que permeia toda a organização, colocado em prática pela alta administração da entidade, pelos gestores e demais colaboradores, aplicado no estabelecimento da estratégia e projetado para identificar possíveis eventos que possam afetar a instituição e para gerenciar riscos de modo a mantê-los dentro do seu apetite de risco, com vistas a fornecer segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos da entidade.” (COSO, 2004, tradução livre).

De acordo com essa citação direta, constata-se que todos os colaboradores da organização atuam diretamente na gestão dos riscos. É um processo transversal a todas as atividades executadas pela entidade. Ainda, reforça-se que esse processo deve ser aplicado durante o planejamento, antes mesmo da execução.

Ainda sob a óptica de representação, em formato de cubo, segue a imagem mais abaixo, a qual representa com clareza a evolução, a preocupação e um melhor detalhamento da gestão de riscos:

Figura 4 - Comparação entre o COSO I e COSO II



Fonte: COSO – IC IF e COSO ERM, adaptado para o português.

Há, assim, conforme encontra-se destacado na figura acima, um desmembramento da análise de riscos do COSO I para mais três componentes no COSO II: identificação de eventos, avaliação de riscos e resposta ao risco. Um desses componentes merece um maior destaque: a resposta ao risco. Trata-se de ação preventiva e pró-ativa do gestor que, ao visualizar um evento que possa afetar no atingimento do objetivo, propõe linhas de ação com o intuito de mitigar esse risco, antes que ele venha a ocorrer. Logo, visualiza-se uma Administração mais eficiente e tempestiva.

Além dos normativos internacionais Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, faz-se relevante trazer à baila a ISO 31.000:2018. Esse documento apresenta, também, o processo de gerenciamento dos riscos. Para uma melhor exemplificação, segue a figura abaixo:

Figura 5: Processo de gerenciamento de riscos



Fonte: ISO 31.000:2018

Como pode ser observado: a doutrina - DOS FRAPORTI, SANTOS (2018) -, as normas internacionais - COSO I e II - e as normas nacionais - ISO 31.000:2018 -, seguem uma metodologia muito similar para a gestão dos riscos. Cabe ao gestor identificar as peculiaridades de sua organização, analisar cada fase desse processo e implementá-lo. Para que isso possa ter sucesso, é imprescindível que cada colaborador conheça a sua importância nesse processo e, assim, todos convergem seus esforços em prol de uma boa gestão dos riscos.

3.4 Controle interno de gestão

Após análise e entendimento da gestão dos riscos, adentra-se no assunto: controle interno de gestão. Esse tem uma relação intrínseca com a gestão de riscos, conforme pode ser visualizado pelo conceito trazido pelo Art, 3º, da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU N° 01, de de de 2016, a saber:

Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão, **tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos** que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público. Os **controles internos da gestão se constituem na primeira linha** (ou

camada) de defesa das organizações públicas para propiciar o alcance de seus objetivos. Esses controles são **operados por todos os agentes** públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal. A definição e a operacionalização dos **controles internos devem levar em conta os riscos que se pretende mitigar, tendo em vista os objetivos das organizações públicas**. Assim, tendo em vista os objetivos estabelecidos pelos órgãos e entidades da administração pública, e os riscos decorrentes de eventos internos ou externos que possam obstaculizar o alcance desses objetivos, devem ser posicionados os controles internos mais adequados **para mitigar a probabilidade de ocorrência dos riscos**, ou o seu impacto sobre os objetivos organizacionais. (grifo do autor, BRASIL, 2016).

Essa citação define de maneira clara os controles internos de gestão e sua relação direta com o gerenciamento de risco e os objetivos da organização. Assim, para um melhor entendimento, deve-se ter claro o seguinte sequenciamento das ações: primeiro, identifica-se quais são os objetivos da organização; após esse levantamento, implementa-se o processo da gestão de riscos; após o tratamento dos riscos, operacionaliza-se os controles internos de gestão; e, por fim, esse é integrado ao processo de gestão.

Um outro ponto que merece ser destacado é o que trata dos controles internos de gestão, como a primeira linha ou primeira camada de defesa. Como permite a interpretação, trata-se do primeiro momento em que os colaboradores da Organização poderão agir com o intuito de alinhar as ações da Instituição com os objetivos que lhe fora determinado. Além dessa primeira camada de defesa, existe a segunda e a terceira camada de defesa. Aquela é representada pelo órgão superior à unidade. Já a terceira, é composta pelos órgãos que executam a auditoria interna.

Apesar dos nomes técnicos serem parecidos, como é salientado no Art. 7º, dessa IN, uma ressalva deve ser feita:

Os **controles internos da gestão** tratados neste capítulo **não devem ser confundidos** com as atividades do **Sistema de Controle Interno** relacionadas no artigo 74 da Constituição federal de 1988, **nem** com as atribuições da **auditoria interna**, cuja finalidade específica é a medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão da organização (BRASIL, 2016).

Assim, nessa parte do estudo, está sendo analisado o controle interno de gestão. Mas isso em nada tem a ver com o Sistema de Controle Interno, o qual está positivado na CF/88, conforme afirma-se na citação. Além disso, tem-se, também, a atividade de auditoria interna, a qual permite a avaliação do grau de aderência dos controles internos da gestão. Essa atividade será tratada mais à frente.

A IN Conjunta MP/CGU N° 01, de 2016, preconiza como são as bases do controle interno de gestão eficiente, ao citar, por exemplo: os princípios, os objetivos, a estrutura e as responsabilidades.

Quanto aos princípios, esses estão elencados nos incisos do Art. 8, do retrocitado normativo, os quais asseveram que cabe à alta administração: supervisionar o desenvolvimento e a execução dos procedimentos de controle interno da gestão; possuir, na organização, a definição de responsabilidades entres os colaboradores; identificar quais são as vulnerabilidades, a fim que os riscos sejam mapeados e existam já respostas a esses, para a sua mitigação. Ressalta-se que essa é apenas uma amostra dos princípios.

Ao tratar dos objetivos, para um desses, identifica-se que não está voltado para a atividade fim da organização, a saber: “dar suporte às demais atividades, gerando eficiência, eficácia e o ordenamento concatenado das ações”. Mesmo assim, a busca para atingi-lo não pode ser negligenciada. Além disso, outro objetivo que pode ser destacado é o de gerar informações fidedignas que auxiliarão na tomada de decisão e no cumprimento dos objetivos.

Já a estrutura dos controles internos de gestão, assemelha-se muito ao que fora tratado no COSO I. Por exemplo, são citados os seguintes componentes da estrutura de Controle Interno: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de Controle Interno, informação e comunicação e, por fim, monitoramento. Verifica-se, assim, que essa Instrução Normativa utilizou as bases normativas do COSO I, para definir quais são os componentes do controle interno de gestão.

A respeito das responsabilidades quanto ao controle interno de gestão, elas são de todos os colaboradores. A diferença está que cabe à alta administração a implementação, o monitoramento e o aperfeiçoamento de todo o processo. Já aos colaboradores, a incumbência da boa execução dos processos e por gerar feedback para seus chefes imediatos, visando o contínuo aprimoramento dos processos administrativos. Tudo isso está previsto no Art. 12 dessa IN.

Dessa forma, é imprescindível que os gestores possuam consciência da imprescindibilidade dos controles internos de gestão. Em relação aos colaboradores, frisa-se que esses tenham a oportunidade da capacitação, para assessorar e auxiliar os decisores quanto ao aprimoramento desses processos, os quais são transversais a qualquer atividade da organização.

3.5 O Sistema de Controle Interno

Conforme Lima (2021) destaca, o Sistema de Controle Interno é de vital importância para a boa governança da Administração. O autor caracteriza esse Sistema por ter uma atuação preventiva contra eventuais vícios ou irregularidades que possam comprometer a gestão pública.

Já Castro (2018) associa o Controle Interno à segurança do administrador. De acordo com a CF/88, em seu art. 70 parágrafo único, qualquer pessoa que administre dinheiro, bens e valores públicos – um gestor público, por exemplo – deverá prestar contas à sociedade, sendo uma alusão à accountability. Destarte, um administrador que causar algum prejuízo para o erário de forma intencional ou não, deverá ressarcir, sem prejuízo para as responsabilidades administrativa ou criminal. Logo, por mais bem intencionado que seja ou por mais competência que possua, estará sempre suscetível a erros formais ou materiais que podem lhe causar grandes preocupações no futuro. Nesse contexto, é que esse autor cita a importância do Controle Interno para fornecer a segurança necessária durante os processos decisórios.

A autora Di Pietro (2021) afirma que o Controle Interno é uma consequência do princípio da autotutela. Ou seja: pode a própria Administração, a partir da verificação de que algum ato administrativo atente contra os preceitos da legalidade, da legitimidade ou da economicidade, declará-lo nulo ou revogado, conforme o juízo de seu mérito ou de sua formalidade.

Ainda, ao ser visualizado de forma desavisada, vislumbra-se um possível conflito de competências entre o órgão que executa o Controle Externo – TCU – com os órgãos do Controle Interno. Entretanto, conforme apontado por Lenza (2022), há uma complementaridade, já entendida pelo STF, acerca desses Controles. O Controle Interno irá permitir que seja exequível a avaliação contábil, financeira,

orçamentária, patrimonial e operacional dos recursos públicos a serem implementadas pelo Controle Externo.

De todo o exposto, assevera-se a importância do Controle Interno para a Administração Pública. Esse Controle deve-se fazer presente, coordenado e concatenado entre todos os processos em vigor de uma instituição. Além disso, deve ser buscado por todos os colaboradores com o intuito de um melhor emprego de qualquer recurso.

Assim, para que o Controle Interno tenha capacidade para cumprir todas as suas competências constitucionais e legais, é necessário que se tenha um sistema robusto e coordenado entre si. Nesse contexto, visualizando as demandas administrativas cada vez mais crescentes, foi publicado o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que trata do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. No art. 8º, desse normativo, é citado os órgãos que compõe a estrutura desse Sistema, a saber:

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. (BRASIL, 2000).

Visualiza-se que o Controle Interno, por meio dos seus órgãos que integram o Sistema, está presente sobre toda a Administração agregando mais valor ao serviço público oferecido à população. Todavia, essa visão macro é apenas para deixar clara a dimensão e complexidade do arranjo institucional desse Sistema. Para fins deste estudo, será focalizado como está estruturado e como se comporta o SisCIE.

3.5.1 O Sistema De Controle Interno Do Exército Brasileiro

Compreendida essa visão holística do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, faz-se necessário uma maior delimitação para esse estudo: o SisCIEEx. Trata-se do Sistema, ao qual o Exército fundamenta suas ações de Controle Interno.

Antes de iniciar a análise do referido Sistema, é imperioso salientar algumas características da Força terrestre. Com vistas a buscar o entendimento inicial do Exército Brasileiro, é oportuno trazer o que está positivado, no art. 142, da Carta Magna:

As Forças Armadas, constituídas pela Marinha, pelo Exército e pela Aeronáutica, são instituições nacionais permanentes e regulares, organizadas com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República, e destinam-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem. (Grifo do autor. BRASIL, 1988).

Na esfera militar, existem princípios que todos os militares devem conhecer; todavia, dois deles constituem os alicerces para os demais: a hierarquia e a disciplina. Esses, conforme pode ser observado mais acima, foram previstos na CF/88 e são detalhados no art. 14, da Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980 - Estatuto dos militares, a saber:

Art. 14. **A hierarquia e a disciplina** são a base institucional das Forças Armadas. A autoridade e a responsabilidade crescem com o grau hierárquico.

§1º A **hierarquia militar** é a ordenação da autoridade, em níveis diferentes, dentro da estrutura das Forças Armadas. A ordenação se faz por postos ou graduações; dentro de um mesmo posto ou graduação se faz pela antiguidade no posto ou na graduação. O respeito à hierarquia é consubstanciado no espírito de acatamento à sequência de autoridade.

§2º **Disciplina** é a rigorosa observância e o acatamento integral das leis, regulamentos, normas e disposições que fundamentam o organismo militar e coordenam seu funcionamento regular e harmônico, traduzindo-se pelo perfeito cumprimento do dever por parte de todos e de cada um dos componentes desse organismo.

§ 3º A **disciplina e o respeito** à hierarquia devem ser mantidos em todas as circunstâncias da vida entre militares da ativa, da reserva remunerada e reformados. (Grifo do autor. BRASIL, 1980).

Sendo assim, essa preocupação do Constituinte e do legislador deve-se às peculiaridades intrínsecas da carreira militar. Apesar de ser considerado servidor público, no sentido *latu sensu*, há uma série de restrições e abnegações que o militar deve se sujeitar. Nos termos da Carta Magna, por exemplo: não é cabível a sindicalização, a greve e a filiação a partidos políticos. Nos termos do Estatuto dos Militares, mais precisamente no art. 31, o militar deve dedicar-se integralmente ao serviço da Pátria, ainda que com o sacrifício da própria vida.

Ainda em meados do ano de 1949, o Decreto nº 26.613, de 28 de abril de 1949, formaliza o compromisso, em vigor até os dias atuais, dos recrutas, soldados do Exército Brasileiro em seu primeiro ano de incorporação às fileiras militares, perante à Bandeira Nacional, o qual simboliza o compromisso do militar com a Pátria:

Incorporando-me ao Exército prometo cumprir rigorosamente - as ordens das autoridades - a que tiver subordinado - respeitar os superiores hierárquicos, - tratar com afeição os irmãos de armas - e com bondade os subordinados - e dedicar-me inteiramente ao serviço da Pátria, - cuja honra - integridade - e instituições - defenderei - com **sacrifício da própria vida**. (Grifo do autor. BRASIL, 1949).

Essa dedicação exclusiva e diuturna, só é exequível, se os princípios da disciplina e da hierarquia estiverem arraigados em cada militar. Trata-se de uma profissão com especificidades que devem ser levadas em consideração para qualquer avaliação e estudo que se propõe no âmbito dessa Instituição.

Além das peculiaridades apontadas, no que concerne à organização do EB no território nacional, cabe destacar que existe uma divisão em oito Comandos Militares de Área, cada um com suas especificidades, suas peculiaridades e sua área de responsabilidade que abrange toda a Nação. Cada um desses Comando sempre está buscando o preparo de seus militares, para estar sempre em condições de emprego, se for necessário, conforme a previsão do Art. 142, da CF/88. Tem-se, assim, os órgãos de pujança operacional da Força

Terrestre. Todavia, para que haja um eficaz “braço forte”, é necessário que se tenha um planejamento logístico e administrativo eficaz e eficiente, com o intuito de ser o suporte das demandas operacionais. Para cumprir essa missão de apoio logístico e administrativo, conta-se com as Regiões Militares, órgãos de perfil exclusivamente administrativo e que se encontram subordinados aos Comandos Militares de Área.

Ainda, assessorando o Comando da Força, tem a Secretaria de Economia e Finanças - SEF, um órgão de direção setorial do Exército Brasileiro, o qual recebe os recursos orçamentários e financeiros destinados à Força Terrestre e os administra com qualidade e eficiência. Para apoiar a SEF nessa missão da boa gestão dos recursos públicos, têm os Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) - no total de 12 (doze) em todo o Exército Brasileiro, perfazendo uma média de um CGCFEx por Comando Militar de Área - que auxiliam essa Secretaria no monitoramento e avaliação da gestão das unidades militares.

Entendida as principais peculiaridades e sua divisão territorial, inicia-se a análise de como estrutura-se o SisCIEEx. O EB, em 2021, publicou as instruções gerais para a atividade de auditoria interna governamental. Trata-se de um manual que regula esse Sistema.

Logo, no Capítulo III desse normativo, são apontados quais são os órgãos que compõem esse Sistema e quais são suas vinculações e suas subordinações entre eles. Pode-se destacar que o Centro de Controle Interno do Exército – CCIEEx, é o órgão central da Força que emite as diretrizes e orienta os demais órgãos que realizarão as auditorias internas.

Com o intuito de permitir que as auditorias internas sejam realizadas, no âmbito de toda Força Terrestre, faz-se necessário que os Centros de Gestão Contabilidade e Finanças do Exército – CGCFEx – sejam os tentáculos operacionais do CCIEEx. Destarte, cabe trazer à baila o que está positivado no § 4º, do art. 4º, deste normativo: “Os CGCFEx sujeitam-se à supervisão técnica e à orientação normativa do CCIEEx, sem prejuízo de sua subordinação à Secretaria de Economia e Finanças”.

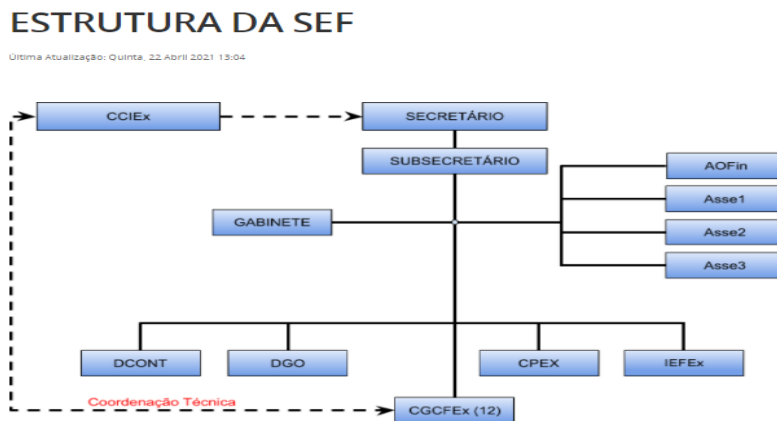
Para avaliar toda a Força Terrestre, como já tratado, há um total de 12 CGCFEx espalhados por todo o Brasil. Cada um desses, terá sob sua jurisdição, uma determinada quantidade de Organizações Militares que devem ser auditadas, conforme o Plano de Auditoria Anual

elaborado pelo CCIEx e aprovado pelo Comandante do Exército, de acordo com a previsão do Art. 26, § 1º, desse manual.

Os processos e as ligações previstas, nesse manual, permitem uma melhor coordenação e transparência entre as ações e as definições de competências. Isso permite que haja uma constante busca pela melhoria da qualidade dos serviços prestados, conforme o programa de gestão e melhoria da qualidade, segundo o art. 33, desse Manual.

Para uma melhor exemplificação de como está estruturado esse Sistema, recorre-se ao uso da figura abaixo, extraída do próprio site da SEF:

Figura 6 – Estrutura da SEF:



Fonte: site da Secretaria de Economia e Finanças – SEF (2021).

Cabe salientar que o SisCCIEx não fica isolado dos demais Controles Internos, conforme fora tratado. Há uma ligação, por meio de uma supervisão técnica e orientação normativa da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral União - CGU, como explicitado no § 3º, do art. 4º, do supracitado manual de auditoria.

Assim, como se constata, na figura acima, há um eixo de subordinação entre os 12 (doze) CGCFEx – órgão de Controle Interno – à SEF, órgão gestor. Além de que, há um eixo de coordenação técnica entre o CCIEx e os CGCFEx. Esse fato delimita o objeto de pesquisa do presente trabalho, ao analisar se a estrutura organizacional do Exército Brasileiro causa prejuízo para o Sistema de Controle Interno da Força. Nesse ínterim, será analisado se há a possibilidade de comprometimento do pressuposto da independência da auditoria

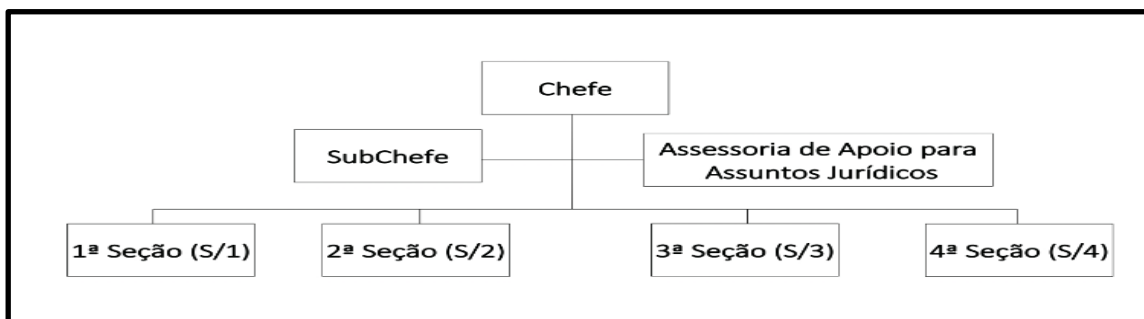
interna e de um possível conflito de interesse entre o auditor e o auditado, à luz do que fora recomendado, no passado, pelo Acórdão nº 1074/2009 - TCU – Plenário.

Por conseguinte, observa-se que o CGCFEx possui vinculação direta com dois órgãos com competências e atribuições distintas: A SEF e o CCIEx. A fim de entender como o CGCFEx tem a capacidade para atender as demandas distintas que recai sob suas competências, é imprescindível que se entenda como é sua divisão interna, no que tange à distribuição das atribuições.

Para uma correta análise da estrutura dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército, recorre-se à Portaria – C Ex N° 1.533, de 2 de junho de 2021, a qual aprovou o regulamento desses órgãos. Nesse normativo, há a previsão da organização, das competências, das atribuições, entre outros assuntos.

Inicialmente, quanto à organização, os CGCFEx são organizados em 4 (quatro) Seções com atribuições distintas, além de uma Assessoria de Apoio para Assuntos Jurídicos, o Subchefe e o Chefe, a saber:

Figura 7 - ESTRUTURA CGCFEX



Fonte: Regulamento dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB10-R-08.006).

Para uma melhor descrição, como assevera o Art. 2, dessa Portaria: a 1ª Seção (S/1) será incubida das atividades de Acompanhamento da Gestão e Consultoria; a 2ª Seção (S/2) – das atividades de Avaliação da Gestão e Apuração; a 3ª Seção (S/3) das atividades de Contabilidade e a 4ª Seção (S/4) das atividades de Apoio Administrativo.

Uma ponderação deve ser feita a respeito da finalidade prevista no Art. 1º, dessa Portaria: basicamente, podem ser apontadas três finalidades - acompanhar, avaliar a gestão e prestar consultoria. Ao

analisar as finalidades, observa-se que as atividades de apuração, apesar de ser um dos encargos da 2ª Seção, não é uma das finalidades desses órgãos. Esse ponto será mais aprofundado no desenvolvimento do que vem a ser entendido como auditoria interna, mais à frente.

Nesse sentido, é possível constatar uma Seção com atividades inerentes à auditoria interna - 2ª Seção -, duas voltadas à gestão – 1ª e 3ª Seção - e outra, para apoio do próprio órgão - 4ª Seção. Com essa estrutura organizacional, depreende-se como são divididas as atribuições para atender às demandas do CCIEx - 2ª Seção - e da SEF - 1ª e 3ª Seção.

Para uma melhor elucidação de quais são as competências desse órgão – com essas duas vertentes distintas -, faz-se necessário a transcrição do Art. 3, dessa Portaria, conforme pode ser visualizado mais abaixo:

I - a atividade principal de orientação, contribuindo, intensivamente, para a melhoria da gestão das suas UGA;

II - acompanhar a execução orçamentária e financeira de suas UGA, monitorando seus percentuais de empenho e liquidação da despesa, comparando-os com as metas estipuladas, anualmente, pelo Comando do Exército, contribuindo para a utilização integral dos créditos recebidos[...]

III - orientar a implementação da metodologia do gerenciamento de risco e controles internos da gestão nas UGA[...]

IV - auxiliar, dentro de sua capacidade, a racionalização administrativa de suas UGA, com foco na gestão e administração;

V - participar da atualização, revisão ou consolidação da legislação de interesse do Sistema de Economia e Finanças, conforme determinação da SEF;

VI - orientar as UGA na confecção dos seus Planos de Gestão, no que diz respeito ao planejamento da aplicação de recursos;

VII - auxiliar no planejamento e execução de medidas e procedimentos no âmbito das UGA, que resultem em efetiva economia de recursos, principalmente nas despesas com concessionárias, contratos administrativos de caráter continuado, material de expediente, de limpeza e conservação, manutenção de bens móveis e imóveis, incentivando o monitoramento dos resultados, o estabelecimento de metas de economia e o compartilhamento de boas práticas;

VIII - divulgar ao máximo as cartilhas, mementos e orientações da SEF e do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx);

IX - executar o Plano de Visitas de Orientação Técnica (PVOT) da SEF e o Plano Anual de Atividade de Auditoria (PAAA) do CCIEEx;

X - levantar, anualmente, a necessidade de capacitação dos agentes de administração das suas UGA, particularmente ordenador de despesas, encarregado do setor de material, encarregado do setor financeiro, encarregado da conformidade dos registros de gestão, fiscal de contrato e encarregado da seção de aquisições, licitações e contratos (SALC);

XI - cumprir fielmente, sob a coordenação do Instituto de Economia e Finanças do Exército (IEFEx), o previsto no Plano de Capacitação do Sistema de Economia e Finanças, particularmente no que concerne à capacitação dos agentes da administração;

XII - orientar as suas UGA na elaboração dos procedimentos licitatórios para a aplicação dos recursos públicos, particularmente aqueles destinados a solenidades, cerimoniais, homenagens, eventos comemorativos, recepções, trocas de brindes e outros eventos do gênero;

XIII - acompanhar a gestão das despesas inscritas em RP de suas UGA, particularmente RP bloqueados, cancelados e porcentagem de sua liquidação, comparando esta última com as metas estipuladas, anualmente, pelo Comando do Exército;

XIV - incentivar as UGA quanto ao uso do Sistema de Acompanhamento da Gestão (SAG) e acompanhar sua utilização, bem como intensificar o uso em seu próprio âmbito interno, como ferramenta de análise para apoio aos agentes da administração;

XV - orientar e apoiar a implantação e efetivo funcionamento dos grupos de coordenação e acompanhamento de licitações e contratos (GCALC);

XVI - incentivar e acompanhar a criação de associações de compositores em todas as guarnições de sua área de responsabilidade, inclusive o seu cadastramento como entidade consignatária do Centro de Pagamento do Exército (CPEEx);

XVII - realizar as atividades de setorial de contabilidade das suas UGA, de forma a atender os objetivos e finalidades do Sistema de Contabilidade do Governo Federal;

XVIII - comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficiência e

à eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais de suas UGA;

XIX - registrar a conformidade contábil das suas UGA;

XX - participar das atividades de apuração, acompanhamento e avaliação da gestão, para atender os objetivos e finalidades do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, sob a orientação, coordenação e supervisão técnica do CCIEx;

XXI - participar dos trabalhos da prestação de contas anual do Comando do Exército, conforme previsto no Plano de Auditoria Interna (PAINT) aprovado pelo Comandante do Exército;

XXII - prestar assistência, orientação, consultoria, capacitação e apoio técnico aos agentes da administração das organizações militares (OM) localizadas em suas áreas de atuação;

XXIII - propor à SEF e ao CCIEx, quando necessário, propostas de documentos de orientação e padronização em assuntos relativos à gestão; e

XXIV - propor instauração de tomada de contas especial (TCE), quando for o caso, e examinar as TCE realizadas por suas UGA, emitindo o respectivo relatório e certificado de auditoria (BRASIL, 2021).

Essa citação direta, apesar de ser longa, externaliza e confirma que um único órgão possui competência para atender duas organizações militares com atuações distintas: a SEF e o CCIEx. Isso pode ser exemplificado nos incisos V, IX, XVII, XIX, XX e XXI.

O inciso XVIII, também do Art. 3, desse normativo, faz uma alusão ao que está previsto no inciso II, art. 74 da Carta Magna. Fortalece, assim, e dá mais robustez a essa Portaria, ao coadunar com o Poder Constituinte Originário, além de reavivar, para o militar que pertence às fileiras do CGCFEx, acerca do rigor na busca pela legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, e no exame dos resultados alcançados pela Organização Militar.

Baseado nas competências expostas acima, é possível identificar funções básicas desse órgão, por exemplo: preventiva, informativa, pedagógica, consultiva e normativa. Trata-se de um rol meramente exemplificativo e não taxativo. O que demonstra a relevância desse órgão para a Administração Pública Castrense.

Para uma melhor contextualização, inicia-se a análise pela função preventiva, à luz das competências dos CGCFEx. Em atenção

aos incisos VII e XII, do Art. 3, observam-se ações voltadas para mitigar gastos desnecessários, para aperfeiçoar os processos administrativos que auxiliarão às Organizações Militares, na busca por uma melhor economicidade e eficiência com a gestão dos recursos públicos. Quanto ao inciso XII, são salientadas as atividades inerentes à preservação da cultura e da memória militar, em que a boa utilização e o bom gerenciamento dos bens e valores públicos devem ser perseguidos pelo gestor.

Em relação à função informativa, tem a previsão do inciso VIII. Esse inciso trata da necessidade de proporcionar maior publicidade, por meio de cartilhas, às orientações da SEF e do CCIEx. Tratam-se de órgãos superiores que regem inúmeras Organizações Militares. Dessa forma, a divulgação de diretrizes daqueles órgãos é de suma importância para o alinhamento técnico-normativo, buscando convergir as atividades em um único sentido.

Quanto à função pedagógica, tem o que está positivado nos incisos X e XI. Antes de adentrar ao mérito dessa parte normativa, cabe realizar a seguinte pontuação: o ativo mais importante de qualquer organização é a pessoa. Partindo dessa premissa, visando a evolução e o constante aperfeiçoamento dos processos administrativos, é imprescindível que haja pessoas com as competências requeridas para ocupar os cargos previstos da instituição. Findada essa constatação e retornando para a análise das competências do CGCFEx, no que concerne à função pedagógica, houve uma preocupação em determinar que cabe a esse órgão realizar um diagnóstico anual, identificando os militares que necessitam realizar cursos e estágios e, além disso, capacitá-los, com o apoio do Instituto de Economia e Finanças do Exército - IEFEx

No que tange à função consultiva, há o inciso XXII. Muita das vezes, devido ao volume de processos administrativos e a complexidade de que um assunto pode ensejar, o gestor, apesar de possuir seu assessoramento, não possui a convicção e o conhecimento técnico para a tomada de decisão. Perante a esse fato, recorre-se ao CGCFEx para sanar dúvidas de como proceder. Para que isso possa ter eficácia, é necessário que os militares que ocupam cargos, nesse órgão, sejam dotados de elevado grau de conhecimento e do desejo constante de aprimoramento pessoal. Isso permitirá que se tenha uma solução adequada, por meio de um parecer que atenda a uma determinada consulta técnica.

Por fim, mas não menos importante, a função normativa, a qual se encontra no inciso XXIII. Está positivado que cabe ao CGCFEx, ao visualizar alguma fragilidade em caráter geral da Administração Pública Militar, propor a padronização dos processos administrativos no que se refere à gestão, após a análise, apreciação e aprovação da SEF.

Dessa forma, conforme todo o exposto, observa-se, de forma cristalina, que as lides castrenses possuem seus regulamentos próprios e esse contexto peculiar deve sempre ser levado em consideração ao analisar qualquer objeto de estudo que permeia assuntos militares.

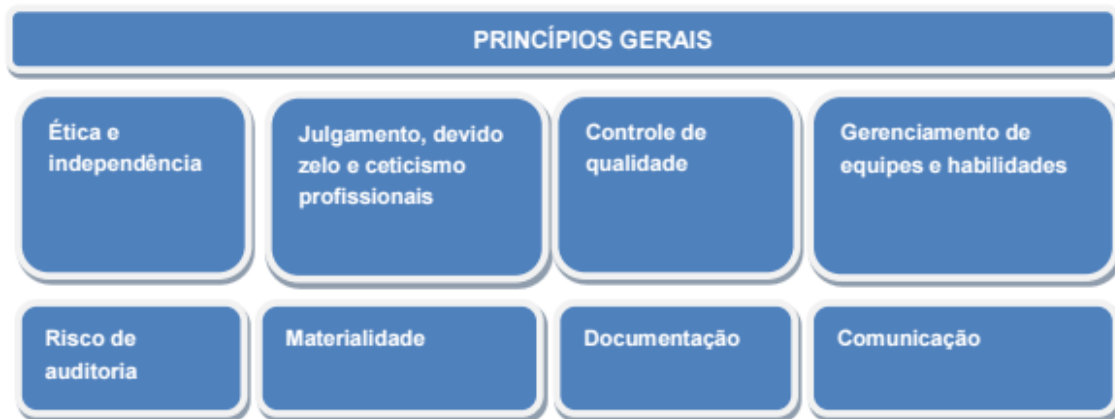
3.6 Auditoria

A auditoria, conforme o entendimento da Declaração de Lima sobre diretrizes de auditoria, publicada em 1998, no IX Congresso da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em Lima, constitui uma vertente mais voltada para a apuração de desvios da norma e das violações de princípios, com o intuito de apurar responsabilidades e estabelecer medidas administrativas para correção dos atos administrativos (INTOSAI, 1998, p. 3).

Ao observar o propósito da auditoria, estabelecido pela norma retrocitada, evidencia-se mais um caráter coercitivo. Os órgãos que compõem a INTOSAI são conhecidos como Entidades de Fiscalização Superior. O TCU representa o Brasil nessa Organização Internacional.

Além da Declaração de Lima, a qual constitui o marco mundial do desenvolvimento da auditoria governamental independente, a INTOSAI publicou a ISSAI 100. Nessa norma, são apresentados os princípios de auditoria do setor público. Mais abaixo segue a ilustração retirada da própria norma:

Figura 8 – Princípios gerais de auditoria do setor público.



Fonte: ISSAI 100, p. 8

Esses princípios devem estar presentes durante as fases de planejamento, execução e monitoramento do processo de auditoria. Destaca-se que a independência associa-se à imparcialidade, ou seja: a agir sem qualquer influência interna ou externa, focando nas condições encontradas e nos critérios pré-estabelecidos.

Como corolário da ISSAI 100, em 2007, há a publicação da Declaração do México sobre independência: a ISSAI 10. Essa norma irá discorrer acerca de oito princípios que irão subsidiar um trabalho de auditoria independente e adequado para o setor público.

Dessa forma, constata-se a importância da independência para uma Entidade de Fiscalização Superior, como já salientado, no Brasil, ela é representada pelo TCU. A Corte de Contas, em consonância com o que está positivado no Art. 71, CF/88, irá auxiliar o Congresso Nacional, responsável pelo Controle Externo. Assim, a independência da auditoria será primordial durante processos de fiscalização, de apreciação e de julgamentos de contas. Presta-se, assim, o julgamento técnico que assessoras as decisões políticas dos agentes políticos.

Faz-se necessário, portanto, registrar que a auditoria pode ser classificada entre Interna e Externa. Lins (2017, p. 3), no aspecto conceitual, elucida qual a diferença entre elas. Conforme o autor, aquela é executada pelos próprios funcionários da empresa e busca a avaliação de desempenho dos processos de gestão. Além disso, outros pontos merecem ser destacados, a saber:

Quadro 1 – Características gerais da auditoria interna

Executor	Funcionário da empresa
Isenção para informação externa	Menor, quando comparada com a auditoria externa
Objetivo principal	Prevenção e detecção de falhas nos controles internos
Resultado do trabalho	Relatório de recomendações
Cliente do serviço	Em linhas gerais, alta administração e diretorias/gerências
Sigilo	Sim
Frequência	Permanente
Detalhamento da análise	Alto

Fonte: Lins (2017, p. 5).

Já, quanto à auditoria externa, ela é realizada por um funcionário externo da empresa a ser auditada e proporciona mais credibilidade aos lançamentos contábeis. Como feito acima, segue o quadro esquemático abaixo, produzido pelo autor retrocitado, que elucida bem o que vem a ser a auditoria externa:

Quadro 2 – Características gerais da auditoria externa

Executor	Funcionário da empresa de auditoria independente
Isenção para informação externa	Maior, quando comparada com a auditoria interna
Objetivo principal	Exame das DCs com evidenciação da adequação dos números apresentados pela empresa auditada na data do balanço através do relatório
Resultado do trabalho	Emissão de relatório
Cliente do serviço	Empresa contratante, na figura do Conselho de Administração ou Presidência da empresa
Sigilo	Sim para o Wps; não para o relatório
Frequência	Periódica
Detalhamento da análise	Baixo

Fonte: Lins (2017, p. 11).

Essas informações são a síntese da diferença existente entre a auditoria interna e a externa. Salienta-se que esse estudo focará sua análise no âmbito da auditoria interna. Todavia, essas informações

sumárias permitirão elucidar a diferença entre elas e robustecerão a análise do tema proposto.

A autora Imoniana (2018, p. 3) define auditoria interna como: “um procedimento sistemático de certificação dos lançamentos contábeis, nas demonstrações contábeis, que visa a analisar a conformidade dos dados expostos aos princípios contábeis e aos normativos que regem as operações da organização”. Essa atividade busca dar mais tranquilidade ao gestor de que seus atos de gestão estão alinhados aos objetivos estratégicos de sua organização. Ainda, conforme a autora, no passado, a auditoria visava apenas a análise das demonstrações contábeis; entretanto, atualmente, a “nova” auditoria interna trata-se de uma avaliação que perpassa todas as operações da organização, em todos os momentos, aproximando o gestor do auditor.

Coelho e Ribeiro (2017, p. 2) acrescentam que a auditoria interna, também, fará uma análise dos processos de controle interno de gestão da organização. Esse ponto, torna-se de vital importância, pois a partir desse diagnóstico, identificam-se possíveis vulnerabilidades na execução das ações que visam preservar e mitigar os riscos inerentes da entidade.

Ainda, conforme Imoniana (2018, p. 17), há uma abordagem do que vem a ser a filosofia da auditoria. Ela trabalha com os seguintes preceitos, aos quais qualquer prejuízo a alguns deles pode prejudicar sobremaneira todo o trabalho da auditoria, a saber: evidência, diligência devida, fidedignidade da apresentação; independência e ética profissional.

Mais uma vez, reforça-se o supracitado princípio/preceito/pressuposto da independência, pois há uma relação direta com a proposta desse estudo. Segue, mais abaixo, uma parte do trecho da autora que o retrata de forma cristalina:

“A independência do auditor é importante para que ele possa trabalhar sem restrição e influência ou responsabilidade para com terceiros, vínculos empregatícios ou relações familiares. No jargão do dia a dia, não ‘ter rabo preso’ com ninguém.” (2018, p. 19).

Assim, fica claro que, para que o trabalho de auditoria interna possa ter um elevado grau de confiança, é necessário que o auditor tenha independência para exercer as atribuições, as quais lhe

competem. Logo, caso se vislumbre qualquer processo ou contexto administrativo que possa macular ou prejudicar esse preceito, visualiza-se, como aconselhável, que ações administrativas sejam propostas para minimizar ou até mesmo remodelar o que vai de encontro à independência.

Corroborando, também, Attie (2018, p. 13) com a visão da busca pela integralidade da independência para o auditor. O autor afirma que: “A independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos, vantagens, sendo factual em suas afirmações”. Dessa forma, constata-se o porquê da importância desse preceito da independência para um auditor, pois evita-se uma série de desvios de conduta que, inicialmente, inviabilizam todos os papéis de auditoria e, no longo prazo, pode comprometer a imagem da Instituição perante aos seus stakeholders.

Agora, voltando-se às vistas para o que está previsto em Normativos do Poder Executivo Federal, faz-se uma breve análise do manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental desse Poder, produzido pelo Ministério da transparência e Controladoria-Geral da União, em 2017.

Nesse Normativo, afirma-se que a auditoria interna possui duas vertentes típicas: a avaliação e a consultoria. São processos que caminham *pari passu* com a proposta de agregar valor aos recursos públicos. Ainda, ressalta-se que a apuração dos vícios de cunho material ou formal, com a possibilidade de responsabilidade dos agentes públicos, não constitui um vertente típica da auditoria interna, mas é executada devido ao que está previsto no Art. 24, inciso VII, da Lei N° 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, a saber:

VII - **apurar** os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis; (grifo do autor, BRASIL, 2001).

Esse é um dos incisos do Artigo que aborda a competência dos órgãos e as Unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo. Para um melhor entendimento da intenção do legislador, ao tratar desse assunto, é importante compreender o contexto histórico.

No início do ano de 2000, uma grande empresa americana, a Enron Corporation, manipulou suas demonstrações contábeis, gerando um grande escândalo financeiro nos Estados Unidos da América - EUA. Como consequência, em 30 de julho de 2002, é publicada, nos EUA, a Lei de Sarbanes-oxley. Essa Lei é o marco legal Americano contra as ações de manipulação dos balanços contábeis pelos próprios membros da Instituição, além de buscar adotar medidas que evitassem as fraudes contábeis, como: reforçar o rigor das avaliações do Controle Interno, além de tratar das multas e das penalidades aos responsáveis por fraudes (OLIVEIRA; LINHARES, p. 164).

Como constata-se, à época do processo legislativo no qual era produzida a Lei Nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, o mundo estava receoso com a possibilidade dos balanços contábeis das empresas estarem “maquiados”, ou seja: a transformação de prejuízos em lucros, por meio de uma combinação de lançamentos a crédito e a débito que desrespeitavam os princípios da contabilidade, visando a omissão dos verdadeiros déficits ou dívidas.

Diante desse cenário de receio quanto à lisura das demonstrações contábeis, é promulgada a retrocitada Lei, em meados de 2001, a qual conforme foi citado, determina que cabe aos órgãos do Sistema de Controle Interno as ações de apuração dos possíveis indícios de falha material ou formal. Dessa forma, com uma atuação mais incisiva das Unidades de auditoria, acreditava-se que pudesse inibir que ações semelhantes ocorressem no Brasil. Essa atuação mais coercitiva, coaduna-se com o entendimento “velha” do que era a auditoria interna.

Logo, como consequência, o manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental, aprovado em 2017, absorve essa competência, mas caracteriza a apuração, como uma atividade não típica da auditoria interna, e, além disso, ressalta que apenas foi posto a técnica de apuração, nesse Manual, por força de lei (BRASIL, 2017, p.13). Ou seja: busca, dentro do possível, afastar-se do entendimento da “velha” auditoria interna.

Em uma publicação do Instituto Serzedello Corrêa, Escola Superior do Tribunal de Contas da União, de Silva (2019, p. 12), reforça quais são os serviços prestados pela auditoria interna e, como já salientado, não há qualquer citação ao serviço de apuração, como pode ser observado mais abaixo:

Segundo as Normas Internacionais de Auditoria Interna do

citado IIA, a Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva **que presta serviços de avaliação (assurance) e consultoria** e tem como objetivo 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 riscos, de controle e governança corporativa** (SILVA, 2019, p. 12, grifo do autor).

Ainda, na esteira do retrocitado Manual, tem, também, as Instruções Gerais, no âmbito do Exército Brasileiro, para a atividade de auditoria interna governamental - EB10-IG-13.001 -, que definem a auditoria interna, de acordo com o Art. 8, como:

“uma atividade independente e objetiva, de **avaliação e de consultoria**, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações do Comando do Exército e de suas Entidades Vinculadas, buscando auxiliá-los a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e dos controles internos da gestão”.(BRASIL, 2021, grifo do autor)

Mais uma vez, reforça-se as duas vertentes típicas: avaliação e consultoria. Além disso, a mesma ressalva encontrada na Instrução Normativa-CGU nº 8, de 6 de dezembro de 2017, replica-se nessas Instruções Gerais, mais precisamente em seu Art. 10, o qual afirma que a atividade de apuração apenas deve ser executada pelos órgãos Integrantes do SisCIEEx por força legal.

De tudo que foi exposto, visualiza-se que, no transcorrer dos anos, há uma mudança de mentalidade do que deve ser entendido como a “nova” auditoria interna. Não se trata de mera mudança de termos técnicos inerentes a esse assunto, mas, muito além disso, significa uma nova concepção das atribuições do auditor interno, da importância de sua participação na Instituição, como mais um colaborador para o sucesso, e do estreitamento no relacionamento entre auditores e gestores. Essa soma de esforços convergentes proporcionam a otimização dos processos, o que gera mais eficiência e efetividade.

Essa mudança de concepção, iniciou-se, no âmbito infralegal, com a sequência de Instruções Normativas publicadas pelo órgão central de auditoria interna do Poder Executivo - CGU: a Instrução Normativa-CGU nº 3, de 9 de junho de 2017, a qual vem tratar do Referencial Técnico da Atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, balizando seus princípios, seus conceitos e suas diretrizes; a Instrução Normativa-CGU nº 8, de 6 de dezembro de 2017, que constrói um arcabouço técnico robusto que propõe a nova concepção da auditoria interna; e as Instruções Gerais, no âmbito do Exército Brasileiro, para a atividade de auditoria interna governamental - EB10-IG-13.001.

Trata-se de um movimento uniforme e convergente, no Poder Executivo, que tem como principal objetivo retratar essa mudança de mentalidade acerca da “nova” auditoria interna. Essa deixou de ser entendida como uma mera técnica que apenas confrontava uma condição apresentada com determinados critérios, a fim de encontrar evidências que endossassem os papéis de trabalho do Auditor. E passou a ser compreendida como algo muito maior que permeia, de maneira transversal, todos os processos administrativos, de forma mais preventiva do que corretiva.

Nesse momento, cabe uma ressalva quanto ao momento em que é executada a “nova” auditoria interna. Antes, tinha-se um foco mais corretivo, fiscalizando-se, após a execução de todos os trâmites administrativos. Logo, caso identificado evidências de erros materiais ou formais pela administração, responsabilizava-se o gestor.

Nessa concepção antiga, no início do Século XXI, há uma relação de preocupação do gestor com o auditor e, no momento da auditoria, não se tinha muito o que fazer, pois, após a execução dos atos administrativos, caso existisse qualquer vício, o possível dano ao Erário já fora causado. Logo, em um mundo que se preza pela eficiência, pela economicidade e pelo aprimoramento dos processos administrativos, essa ação - muita das vezes tardia - ia de encontro ao que está preconizado no Art. 74 da CF/88.

Visualizou-se, então, a necessidade de mudanças estruturais da auditoria interna. Apesar da Lei, ainda em vigor, não contemplar diretamente essa nova percepção, a doutrina - conforme foi tratado pela autora Imoniana (2018, p. 3) - e os atos infr legais, caminham uníssonos nessa proposta de evolução do entendimento acerca da “nova” auditoria interna.

Nessa nova concepção, o auditor tem uma ação muito mais preventiva que corretiva, evitando, assim, que erros possam vir a ser consumados e isso venha a macular todo um processo executado. Essa tempestividade, naturalmente, proporciona menos transtornos para a Administração e gera mais economia para os cofres públicos, já que há uma participação ativa dos auditores, já no momento do planejamento, permitindo que a execução possa ser feita dentro de parâmetros de uma gestão eficiente.

Agora, o auditor interno é muito mais do que uma pessoa que irá apenas avaliar processos internos, ele irá contribuir ativamente com o gestor para que o serviço prestado à população tenha mais valor agregado. Trata-se de mais um colaborador que irá convergir seus esforços com os gestores, a fim de assegurar que a Instituição seja conduzida no sentido do planejamento estratégico com mais eficiência e economicidade.

Logo, a visão de que a auditoria interna ia fiscalizar os processos administrativos perdeu espaço. E, sim, ganhou-se relevância e destaque, no âmbito da auditoria interna, a avaliação dos controles internos de gestão, do gerenciamento de riscos e da governança corporativa. Além disso, cabe a lembrança da prestação de serviços de consultoria às unidades administrativas vinculadas, o que permite o esclarecimento de lacunas administrativas e gera mais respaldo técnico-normativo e mais tranquilidade para o gestor, quanto à correta condução das atividades administrativas de sua organização.

Assim, nessa “nova” proposta de auditoria interna, há uma interação mais construtiva entre o gestor e o auditor. Estimula-se, dessa forma, um ambiente mais amistoso desses agentes públicos, pois há uma maior participação do auditor no planejamento e na execução das atividades, tornando-se um colaborador mais ativo. Além de que essa aproximação favorece a troca de informações e um melhor direcionamento para uma boa gestão da coisa pública.

3.7 Panorama de estudos recentes

Os estudos acerca do Controle Interno têm-se mostrado cada vez mais relevantes para a Administração Pública. Fato que pode ser comprovado com um grande volume de trabalhos com esse tema. Nesse ínterim, serão abordados estudos com estreita ligação com o

tema proposto que irão robustecer a análise, a discussão e a conclusão desse trabalho.

Inicialmente, citam-se os autores Guedes e Aguiar (2014), os quais buscam avaliar como é a estrutura do Controle Interno do Exército Brasileiro. Os autores analisam toda a evolução desse Sistema e como se encontra na atualidade. Ressaltam que esse Sistema, com eficiência, avalia inúmeras organizações militares e deve ser visto como uma referência para os outros poderes e órgãos. Citam todo arranjo institucional e como os órgãos, CCIEx e ICFEx concatenam as suas atividades de avaliação dos recursos públicos. Trazem à baila, também, o Acórdão nº 1074/TCU – Plenário, de 20 de maio de 2009, do Tribunal de Contas da União (TCU), no qual a Corte de Contas recomendou ao Exército Brasileiro a reestruturação do seu Sistema de Controle Interno. Essa recomendação dar-se-á devido à existência de um órgão de controle estar subordinado a um órgão de gestão – à época, existia a Diretoria de Auditoria subordinada à SEF. Assim, como é reforçado no artigo, o EB reformula sua estrutura organizacional e cria o CCIEx – antes conhecido como Diretoria de Auditoria – e o desloca, no organograma, para ser subordinado diretamente ao Comandante da Força, por meio do Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010 e, não mais à SEF. Até o presente momento, o artigo explica perfeitamente os acontecimentos históricos; todavia, não é apontado que o braço operacional do Sistema de Controle Interno – as ICFEx, hoje denominadas de CGCFEx – ainda permanecem subordinadas à SEF, um órgão gestor. Visualiza-se de forma oportuna, inserir os CGCFEx, nessa análise, com o intuito de enriquecer mais o assunto, a qual é a proposta do presente estudo.

Tem-se, também, Netska (2009), a qual afirma que o Sistema de Controle Interno possibilita ao servidor público empregar de forma mais eficiente os recursos públicos. De fato, esse é um dos principais objetivos do Sistema. Apesar de existir a atividade de apuração, em que analisa-se a ocorrência de fatos ilegais ou irregularidades, sua principal preocupação está em assessorar a mais alta cúpula do órgão, quanto às preocupações da melhor gestão, agregando, assim, mais valor aos recursos públicos. A autora detalha um Sistema de Controle Interno eficiente e em seu trabalho, propõe uma forma para aperfeiçoar os processos, como: melhorar as rotinas e as vantagens de um Sistema alinhado à metodologia COSO (The Comitee of Sponsoring Organizations). Ressalta-se ao leitor que, em sua proposta de novo organograma para Administração Pública do Estado do Paraná, todo

Sistema de Controle Interno – logo, todos os órgãos que executam essa atividade de avaliação – encontram-se subordinados à governadoria, proporcionando uma maior independência para essa atividade.

Já Sousa (2016), destaca a possibilidade de prejuízos ao princípio da independência, afeto aos auditores dos CGCFEx, devido ao fato desse órgão de controle está subordinado a um órgão de gestão, como a SEF.

Destarte, a pesquisa desse trabalho segue na esteira desses últimos estudos citados, além de outros, que por ventura possam corroborar com apontamentos relevantes para o Controle Interno. Além disso, caso comprove-se alguma oportunidade de melhoria, essa dissertação irá propor como uma alternativa para o aperfeiçoamento dos processos e fortalecimento do Controle Interno no âmbito do EB.



4

4

METODOLOGIA

Neste estudo, foram utilizadas técnicas de pesquisa com o intuito de facilitar a análise do objeto, para o qual busca-se um melhor entendimento, podendo inclusive realizar críticas construtivas acerca de outros estudos científicos (JACKSON, 2010).

Este estudo tratou-se de uma pesquisa aplicada, já que analisou, por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental, os estudos, a doutrina e os normativos que regem o assunto, além dos trabalhos produzidos a respeito do tema proposto, com o intuito de verificar se o problema de pesquisa apresentado de fato gera prejuízo ao Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (GIL, 2017). Caso se confirme, será proposta uma solução, à luz da doutrina, em vigor, para o problema apontado no âmbito da Força Terrestre.

De acordo com os ensinamentos de Yin (2018), foi proposto um estudo de caso para analisar se o organograma do Exército Brasileiro está em conformidade com as normas de auditoria interna. Trata-se de um tema de vital importância para a execução das atividades de Controle Interno, no âmbito da Força. Assim, esse método é pertinente, pois permitiu aprofundar, com maior riqueza de detalhes, as relações existentes entre os órgãos de controle e de gestão do EB. Cabe salientar que esse pesquisador pertence às fileiras do Exército Brasileiro. Todavia, não está alocado nos órgãos de Controle Interno da Força, objeto do presente estudo.

Esse trabalho analisou, durante o período de 2009 até 2022, a evolução do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro. O objeto dessa pesquisa está em analisar o relacionamento existente entre gestores e controladores, mais especificamente, quanto às ligações existentes entre a SEF, os CGCFEx e o CCIEx.

Assim, buscar-se-á responder ao problema de pesquisa proposto: *A estrutura organizacional do Exército Brasileiro causa prejuízo para o Sistema de Controle Interno da Força?*

4.1 Pesquisa bibliográfica

A pesquisa bibliográfica foi fundamental para a construção da fundamentação teórica do estudo, conforme assevera Gil (2017, p. 28). Foram coletados dados de livros; de dissertações; de teses; da Decisão TCU nº 507/2001 – Plenário; do Acórdão nº 1074/2009 - TCU – Plenário, de 20 maio de 2009; Acórdão 2391/2018 - TCU - Plenário, de 17 de outubro de 2018; do Código de melhores práticas de gestão corporativa (2018), do Instituto brasileiro de governança corporativa; das Normas internacionais de auditoria interna (2016); quadro internacional: boa governança no setor público - *International Federation Of Accountants – IFAC* -; da metodologia *COSO (The Comitee of Sponsoring Organizations)*; da Instrução normativa conjunta MP/CGU Nº 01, de de 2016; da Instrução normativa-CGU nº 3, de 9 de junho de 2017; da Instrução normativa-CGU nº 8, de 6 de dezembro de 2017, com o intuito de:

- Buscar informações acerca do Controle Interno;
- Elucidar o que vem a ser a governança corporativa;
- Elucidar o que vem a ser gestão de riscos;
- Elucidar o que vem a ser controle interno da gestão; e
- Compreender as normas de auditoria interna e a sua evolução.

Esses dados foram analisados de forma cuidadosa para que eventuais erros do passado não venham a prejudicar o presente estudo.

Ainda, com esses dados será possível atingir o objetivo específico: explorar as normas de auditoria interna e a sua evolução.

4.2 Pesquisa documental

Pari passu a pesquisa bibliográfica, caminhou a pesquisa documental com a coleta de dados, para a sua posterior análise e discussão dos dados. Conforme argumenta Gil (2017, p. 29), foi empregada esta estratégia de pesquisa para obter o acesso às informações de origem no âmbito do Exército Brasileiro. Trata-se das

instruções gerais para a atividade de auditoria interna governamental e outras normas pertinentes.

O acesso a esses normativos terá como objetivo:

- Levantar informações acerca da organização e estrutura do Controle Interno do Comando do Exército;
- Entender o SisCIEx;
- Atuação e competência do CCIEx, da SEF e dos CGCFEx;
- Estrutura organizacional dos CGCFEx;
- Ligação de vinculação e subordinação entre o CCIEx, a SEF e os CGCFEx; e
- Peculiaridades do EB.

Destaca-se que, com a posse dos dados acima, será possível atingir aos seguintes objetivos específicos:

- a. Compreender a estrutura do CGCFEx; e
- b. Analisar quais são as competências do CGCFEx; e

4.3 Survey

Essa estratégia de pesquisa, conforme aponta Barros (2006), permite obter respostas, de acordo com a percepção das Instituições que realizam Controle Interno, acerca dos aspectos objetivos e subjetivos do SisCIEx.

Nesse sentido, foram enviadas pesquisas em profundidade para o CCIEx, e para a SEF. Para esse órgão, foi solicitado, além de suas respostas à pesquisa enviada, a difusão do *survey* para os doze CGCFEx: 1º CGCFEx (Rio de Janeiro - RJ), 2º CGCFEx (São Paulo - SP), 3º CGCFEx (Porto Alegre - RS), 4º CGCFEx (Juiz de Fora - MG), 5º CGCFEx (Curitiba - PR), 6º CGCFEx (Salvador - BA), 7º CGCFEx (Recife - PE), 8º CGCFEx (Belém - PA), 9º CGCFEx (Campo Grande - MS), 10º CGCFEx (Fortaleza - CE), 11º CGCFEx (Brasília - DF), 12º CGCFEx (Manaus - AM). Com isso, visou-se obter quatorze respostas Institucionais dos órgãos do SisCIEx

às perguntas elaboradas. Por conseguinte, denota-se a resposta oficial do próprio órgão.

As perguntas foram enviadas pelo Sistema de Protocolo Eletrônico de Documentos do EB. É o meio pelo qual os documentos em uso, no EB, são transitados entre pessoas e entre órgãos. Utilizou-se, assim, desta ferramenta para solicitar o apoio dos 14 órgãos.

No dia 07 e 18 de julho de 2022, foram protocolados dois documentos, os quais convidaram o CCIEx e a SEF, respectivamente, para participar da presente pesquisa. Não foram encaminhados documentos diretamente aos CGCFEx, em virtude desses órgãos serem subordinados à SEF. Logo, seguiu-se a Cadeia de Comando, ao direcionar a pesquisa ao órgão com maior hierarquia – a SEF - e solicitar a esse a disseminação da pesquisa entre seus órgãos subordinados – os CGCFEx. Conforme fora feita a solicitação, fora deferido o pedido pelas autoridades competentes.

Salienta-se que, devido às distâncias geográficas, o pesquisador não fez a pesquisa pessoalmente. Foi feito o pedido de apoio e participação da pesquisa, conforme as datas acima expostas, por meio do Sistema de Protocolo Eletrônico de Documentos. Ainda, por meio do próprio Sistema, as respostas foram enviadas ao pesquisador em 8 e 23 de setembro do corrente ano, do CCIEx e da SEF – além da resposta desse órgão, continha as respostas dos 11 CGCFEx -, respectivamente. Com isso, foi possível receber as respostas de 13 (treze) desses órgãos, o que tem uma representação de 93% do público buscado. Destarte, o período de análise, de estudo e de confecção das respostas, pelo próprio órgão, foi de aproximadamente 60 dias.

Esse rico acervo de dados subsidiará a análise e, por conseguinte, as considerações finais desta pesquisa.

Como a SEF tem ascendência hierárquica sobre os doze CGCFEx, é natural e orientado que a solicitação, primeiramente, seja para o órgão superior - SEF - e dele seja descentralizado para os demais órgãos subordinados - CGCFEx, se assim for autorizado. Esse procedimento visa não ferir a Cadeia de Comando do Exército Brasileiro.

Superado esse rito procedimental ordinário da caserna, voltam-se às vistas para o objetivo no qual será utilizada essa técnica de pesquisa. Trata-se de um tema sensível para a imagem institucional do EB, assim, a resposta dos órgãos possui os fundamentos e a responsabilidade de atender à intenção do Comandante do EB. Além

disso, o formato de perguntas abertas permitirá aos órgãos expressarem como é sua inserção no âmbito do SisCIEEx, quanto aos aspectos de organização, de relacionamento com outros órgãos, de possibilidade de prejuízo para a independência do Auditor Interno, de atendimento às recomendações do TCU e de oportunidades de melhorias para o SisCIEEx. Isso permitirá uma análise robusta do tema proposto.

Além disso, buscou-se uma resposta oficial dos órgãos com o objetivo de mitigar a ocorrência de vieses conscientes ou inconscientes por partes de militares isolados. Quando trata-se de uma resposta oficial, normalmente, há a participação de mais de uma pessoa na confecção das respostas. Isso proporciona uma minimização de pensamentos tendenciosos acerca desse tema sensível para a Força Terrestre.

Visando a futura análise dos dados colhidos, será feita uma codificação dedutiva, utilizando-se de uma lista desenvolvida anteriormente de códigos, a partir de análise documental e análise bibliográfica. Isso será primordial para análise de dados desse Estudo de Caso proposto.

Para codificar os dados quantitativos das pesquisas, utilizar-se-á, como critérios, os termos técnicos já previstos na literatura acerca de Controle Interno. Dessa forma, após a construção do rol exemplificativo das codificações - é possível que, no decorrer da leitura do *survey*, seja necessário a inserção de mais códigos -, serão identificadas as partes relevantes dos *survey* e lhes serão atribuídas codificações, com intuito de permitir comparações e confrontos, durante a análise. Toda essa estrutura de construção da análise dos dados colhidos será feita dentro da plataforma do *software* Atlas.TI.

Os dados serão coletados, por meio do *survey*, utilizando-se de perguntas abertas com o intuito de permitir ao órgão entrevistado expressar seu entendimento mais completo acerca da abordagem proposta.

Na plataforma do Atlas.TI, foram enumerados termos pertinentes - códigos descritivos - para com o tema e realizada a demarcação de trechos nos documentos que possuem uma relação temática com o código listado. Construiu-se, assim, um armazenamento de citações de várias obras e dos *survey*, a respeito de um mesmo tema.

A unidade de registro foi baseada em temas, realizando, assim, uma análise temática. Como assevera Bardin (2016, p.135), essa proposta foi desenvolvida para buscar identificar opiniões e crenças dos órgãos, nas respostas dos *survey*, quanto ao seu entendimento holístico do Controle Interno.

Construída a codificação, a próxima atividade foi englobar os códigos em categorias que os representassem. Os códigos trazem conceitos pré-estabelecidos pela doutrina, enquanto as categorias criadas tratam-se de conceitos mais subjetivos

Para uma melhor análise dos resultados da codificação, tem-se a seguinte tabela abaixo, na qual sintetiza a representação dos códigos criados para o presente estudo. É importante ressaltar que a categorização foi feita utilizando-se o critério semântico

Quadro 3 – Codificação dos *survey* dos órgãos.

Categorias	Códigos descritivos	Proposta
Percepção acerca da evolução do SisCIEEx	Mudança estrutural do SisCIEEx	Entender a evolução histórica do SisCIEEx, a contar do ano de 2009
Entendimento do papel Institucional do CGCFEx	Camada de defesa do CGCFEx	Compreender a estrutura do SisCIEEx e as atribuições de seus órgãos
Relacionamento entre órgão gestor e órgão de controle	Subordinação do CGCFEx à SEF	Entender como é a ligação de subordinação entre o CGCFEx e a SEF
Alinhamento com o Controle Externo	atendimento à recomendação do Acórdão nº 1074/2009 - TCU - Plenário, de 20 maio de 2009	Verificar se EB atendeu à recomendação do ACÓRDÃO Nº 1074/2009 - TCU - Plenário
Auditoria interna independente	Auditoria interna	Compreender a evolução da auditoria interna
	Subordinação do CGCFEx à SEF	Verificar se há prejuízo para independência dos Auditores Internos o fato dos CGCFEx estarem subordinados à SEF
	Independência do CGCFEx	

Oportunidade de melhoria quanto à estrutura do SisCIEEx	Manutenção da estrutura organizacional do SisCIEEx	Verificar se, caso os CGCFEx fossem subordinados ao CCIEEx, isso promoveria um fortalecimento do SisCIEEx
	1ª e 3ª Secção do CGCFEx	
	2ª Secção do CGCFEx	
	Fortalecimento do Controle Interno	

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Ainda cabe salientar que, cada categoria remete a uma ou mais perguntas direcionadas aos órgãos. Nesse ínterim, a categorização mostrou-se homogênea e pertinente. Para uma melhor visualização, desenvolveu-se o seguinte quadro abaixo:

Quadro 4 – Categorização das questões aos órgãos.

Categorias	Questões
Percepção acerca da evolução do SisCIEEx	1 O Sr acredita que a criação do CCIEEx fortaleceu o SisCIEEx? Se positiva a resposta, por quê?
Entendimento do papel Institucional do CGCFEx	2 À luz da instrução normativa conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, editada pela Controladoria-Geral da União e pelo Ministério do Planejamento, os CGCFEx constituem que camada de defesa?
Relacionamento entre órgão gestor e órgão de controle	3 Como ocorre a relação de subordinação entre o CGCFEx e a SEF? Quais os assuntos que são abordados entre esses dois órgãos? Como são tratados e informados os relatórios de avaliação da gestão e apuração executada pela CGCFEx à SEF?
	4 Qual órgão de Controle Interno que realiza a auditoria independente da SEF?

	<p>5 O Chefe do CGCFEx reporta à SEF a opinião sobre as demonstrações financeiras produzidas pelos seus auditores independentes?</p>
<p>Alinhamento com o Controle Externo</p>	<p>6 Ao observar o organograma da SEF, observa-se que os CGCFEx, órgãos que desenvolvem atividade de auditoria, estão subordinados à SEF, órgão gestor. Dessa forma, o Sr. visualiza o atendimento por completo da recomendação do ACÓRDÃO N° 1074/2009 - TCU – Plenário, o qual, apontou que: “Comandos da Aeronáutica e Exército que envidem esforços para alterar a estrutura organizacional, de modo que, a unidade de Controle Interno seja uma unidade independente, separada de qualquer outra que exerça atividade de gestão, e seja subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade”?</p>
<p>Auditoria interna independente</p>	<p>7 Em atenção ao Art. 4º, inciso II, das Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental (EB10-IG-13.001), 1ª edição, 2021, os Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), sob a coordenação do CCIEx, desenvolvem atividades de auditoria interna governamental. Ainda, conforme The Institute of internal Auditors, 2016, a atividade de auditoria interna deve ser independente. Desta forma, o Sr acredita que o fato dos CGCFEx estarem subordinados à SEF pode gerar algum prejuízo para a atividade de auditoria independente e objetiva?</p>
<p>Oportunidade de melhoria quanto à estrutura do SisCIEx</p>	<p>8 O Sr visualiza oportunidade e conveniência para um estudo técnico, no âmbito do Comando do Exército, para o reposicionamento hierárquico dos CGCFEx junto ao CCIEx.?</p>

	9 O Sr visualiza algum prejuízo para o SisCIEEx, principalmente quanto à independência dos auditores internos, a manutenção da estrutura organizacional, em vigor?
	10 O Sr. acredita que, caso os CGCFEx estejam subordinados ao CCIEEx, isso fortaleceria o SisCIEEx?

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Todavia, de acordo com Duarte (2004), alguns cuidados devem ser tomados para que o *survey* não contenha vícios. Destarte, buscar-se-á afastar qualquer subjetividade deste pesquisador, a fim de não direcionar o resultado para a confirmação da hipótese de pesquisa, a saber: *a subordinação dos CGCFEx à SEF tem potencial para comprometer o fundamento da independência da auditoria interna?*

Sendo assim, apesar das respostas serem em aberto, sem uma resposta padronizada, é imprescindível que os *survey*, juntamente com as pesquisas bibliográfica e documental, respondam aos seguintes quesitos:

- A criação do CCIEEx fortaleceu o SisCIEEx?
- A recomendação do Acórdão nº 1074/2009 - TCU – Plenário, de 20 maio de 2009 foi atendida pelo EB em sua integralidade? Se negativa a resposta, por quê?

“Comandos da Aeronáutica e Exército que envidem esforços para alterar a estrutura organizacional, de modo a que a unidade de controle interno seja uma unidade independente, separada de qualquer outra que exerça atividade de gestão, e seja subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade”. (BRASIL, 2009).

- Como os auditores internos do EB visualizam a atual estrutura do SisCIEEx? Há oportunidades de melhorias?

- Existe a necessidade de alteração da estrutura organizacional do SisCIEEx?
- Há algum prejuízo para o SisCIEEx, no que tange a manutenção da estrutura organizacional em vigor?
- Caso a resposta anterior seja positiva, como seria essa nova proposta de estrutura?
- A subordinação hierárquica do CGCFEx ao CCIEx fortaleceria o SisCIEEx? Quais seriam as vantagens e desvantagens dessa alteração?
- Há algum prejuízo, para a imagem da Força, a manutenção da estrutura organizacional em vigor?

De posse das respostas às perguntas anteriores, será feito um diagnóstico do SisCIEEx. À luz dos entendimentos do TCU, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, da International Federation Of Accountants, do Institute of Internal Auditors, da doutrina e dos normativos, verificar-se-á se a estrutura organizacional do Exército Brasileiro causa prejuízo para o Sistema de Controle Interno da Força.

Ressalta-se que, após a análise das respostas dos *survey* e dos normativos que regem o presente estudo, será possível cumprir ao seguinte objetivo específico: averiguar se há prejuízo para independência dos Auditores Internos o fato dos CGCFEx estarem subordinados à SEF

A triangulação feita por meio dessas fontes, proporcionará a identificação das evidências que irão amparar a conclusão do presente estudo. Assim, após o aprofundamento necessário inerente a esse tema, será ratificada ou retificada a hipótese de pesquisa, além de atingir o objetivo geral do presente estudo: analisar se o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro está em conformidade com as normas de auditoria interna.



5

5

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A constituição do *corpus*, desta pesquisa, será pautada nos normativos que regem o Controle Interno, nas normas internacionais acerca da auditoria interna, nas Instruções Normativas da CGU, nas Instruções e Regulamentos do Exército Brasileiro, nas Decisões do TCU, nos Artigos e nos *survey*. Todos com a pertinência adequada à construção do conhecimento proposto.

A exploração desse material, à luz dos conhecimentos explicitados por Bardin (2016, p.48), será procedida de forma sistemática, em atenção à técnica de análise de conteúdo, preconizada por essa autora, para tratar dos dados coletados na pesquisa documental, na pesquisa bibliográfica e nas respostas aos *survey*, com o intuito de extrair inferências relevantes que respondam ao problema de pesquisa.

Cabe salientar, como assevera Gibbs (2009, p. 18), que a análise dos dados, dessa pesquisa, iniciou juntamente com a coleta de dados. De acordo com esse autor, essa é uma boa prática. Por se tratar de uma pesquisa qualitativa, há uma flexibilidade entre o ordenamento das ações de coleta e análise dos dados. Isso permitiu uma melhor preparação das perguntas que foram endereçadas aos órgãos de controle e de gestão do Exército Brasileiro.

Como já salientado, com o caráter exaustivo, foi enviada a pesquisa ao universo dos 14 órgãos que compõem o SisCIE, espalhados por todo o Brasil: Rio de Janeiro - RJ, São Paulo - SP, Porto Alegre - RS, Juiz de Fora - MG, Curitiba - PR, Salvador - BA, Recife - PE, Belém - PA, Campo Grande - MS, Fortaleza - CE, Brasília - DF, Manaus - AM. Para isso, contou-se com o apoio e a coordenação da SEF, o que foi primordial para o sucesso nessa fase de coleta dos dados.

Foi possível receber a resposta de 13 (treze) desses 14 (quatorze) órgãos, o que tem uma representação de 93% do público buscado. Além disso, trata-se de resposta Institucional dos órgãos, não de militares específicos em determinadas funções. Entende-se que, com esses dados, têm-se uma amostra robusta para as inferências a serem deduzidas.

Nesse sentido, no âmbito de uma análise de conteúdo quantitativa, utilizando-se como regra de enumeração a frequência, foi contabilizada a aparição de todas as palavras das respostas extraídas dos 13 *survey* e elas foram representadas por meio de uma nuvem de palavras. Trabalho esse realizado no *software Atlas.TI*:

Figura 9 - Nuvem de palavras das respostas aos *survey*.



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Observa-se uma frequência significativa das seguintes palavras, CGCFEx: aparecendo 228 vezes; interno: aparecendo 215 vezes; auditoria: aparecendo 173 vezes; controle: aparecendo 218 vezes; gestão: aparecendo 157 vezes; sistema: aparecendo 146 vezes; fiscalização: aparecendo 5 vezes; e apuração: aparecendo 28 vezes. Logo, cabe trazer à baila que as palavras: CGCFEx, interno, auditoria, controle, gestão e sistema, aparecem de maneira significativa e destacam-se das demais. Em uma análise perfunctória, é possível inferir que os CGCFEx encontram-se no centro do objeto do estudo, os quais estão inseridos no Sistema de Controle Interno do EB e possuem demandas relacionadas à auditoria e à gestão. Já, de forma oposta, as palavras,

fiscalização: aparecendo 5 vezes; e apuração: aparecendo 28 vezes, não associam-se à linguagem utilizada pelo Controle Interno do EB. A palavra fiscalização é mais utilizada no âmbito do Controle Externo, o qual possui competências constitucionais e institucionais distintas do Controle Interno e a palavra apuração, apesar de constar na esfera infralegal que rege o Controle Interno, apenas estão nesses normativos por força de Lei (BRASIL, 2017, p.13), pois não é uma atividade típica de auditoria interna.

Ainda, em atenção ao corpus já citado, foi elaborada uma série de códigos no *software* Atlas.TI, durante a fase de coleta dos dados, utilizando-se da codificação dedutiva. Cabe salientar que os códigos foram: mudança estrutural do SisCIEEx em 2009, camada de defesa do CGCFEx, subordinação do CGCFEx à SEF, atendimento à recomendação do Acórdão nº 1074/2009 - TCU – Plenário, de 20 maio de 2009, auditoria interna, subordinação do CGCFEx à SEF, independência do CGCFEx, manutenção da estrutura organizacional do SisCIEEx, 1ª e 3ª Seção do CGCFEx, 2ª Seção do CGCFEx e fortalecimento do Controle Interno.

A codificação possibilita duas formas de análise, as quais podem ser divididas em dois momentos: primeiramente, há uma aglutinação de trechos que tratam da mesma ideia, o que permite uma melhor organização dos dados; e, em um segundo momento, após a codificação ter sido realizada, é possível verificar o enlace, de maneira objetiva ou subjetiva, existente entre os códigos e extrair inferências que respondam ao problema de pesquisa (GIBBS, 2009).

5.1 Resultado dos *survey*

Nesta parte do estudo, serão destacados os trechos dos *survey* e dos normativos que regem o Controle Interno, conforme a codificação descritiva já delineada no capítulo anterior. A partir desses extratos, serão apontadas as evidências encontradas e quais são suas inferências que respondem ao problema de pesquisa.

5.1.1 Percepção acerca da evolução do SisCIEEx

Todos os 13 órgãos entrevistados foram uníssonos ao afirmar que a mudança estrutural do Alto Comando do EB proporcionou maior independência para o Controle Interno. Essa mudança foi em decorrência do cumprimento da recomendação do Acórdão nº 1074/2009 do Plenário do TCU, a qual orientava que reposicionasse o órgão central de Controle Interno – hoje, o CCIEEx –, subordinando-o diretamente ao Comandante da Força.

Na esteira dessa categoria, foi proposta a seguinte indagação aos órgãos entrevistados:

5.1.1.1 O Sr. acredita que a criação do CCIEEx fortaleceu o SisCIEEx? Se positiva a resposta, por quê?

Antes mesmo de adentrar a contribuição de cada órgão, cabe ressaltar o que apregoa:

a. Código do IBGC (2018, pág. 80), item 4,1,1:

O **comitê de auditoria deve reunir-se regularmente com o conselho de administração**, o conselho fiscal (quando instalado) e os demais comitês do conselho. Assim como os demais comitês, deve, a cada reunião do conselho de administração, prestar contas de suas atividades a esse órgão.

b. Normas internacionais de auditoria interna (IIA, 2012, pág. 4):

1110 – Independência Organizacional: O executivo chefe de auditoria **deve reportar-se a um nível dentro da organização que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades**. O executivo chefe de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de auditoria interna.

Como já salientado, todos responderam de forma positiva e de forma convergente com a doutrina destacada, além de contribuírem com as seguintes assertivas:

O fortalecimento do SisCIEEx pode ser observado tanto nesta

alteração de subordinação quanto na missão que cabe ao CCIEx como órgão central deste sistema (ENTREVISTADO 1).

Sim, pois estabeleceu uma estrutura ligada a mais alta instância de governança, dando oportunidade à realização de um trabalho de auditoria de forma independente (ENTREVISTADO 6).

Isso porque, entende-se que o reporte da auditoria interna ao nível mais alto da organização contribui, de forma mais efetiva, para o atendimento de suas recomendações e, por decorrência, para o fortalecimento da governança e aprimoramento da gestão de riscos e controles internos de toda a organização, aspectos que devem ser os fins precípuos da atividade de auditoria (ENTREVISTADO 13).

5.1.2 Entendimento do papel Institucional do CGCFEx

Todos responderam de forma assertiva, em um contexto no qual os CGCFEx estão inseridos como órgãos que executam auditoria interna, no âmbito da Força Terrestre. Não houve dúvidas quanto a que camada de defesa esse órgão faz parte com essa atribuição. Todavia, um dos entrevistados apontou várias nuances nas quais o CGCFEx pode atuar, como: uma Organização Militar que possui seus riscos inerentes às suas atribuições, integrante da 1ª camada de defesa; uma Organização Militar que atua apoiando tecnicamente as ações da SEF, integrante da 2ª camada de defesa; ou uma Organização Militar que executa a auditoria interna, integrante da 3ª camada de defesa. Dessa forma, é possível que o CGCFEx constitua a 1ª, a 2ª ou a 3ª camada de defesa, a depender do contexto no qual esteja inserido. Logo, é importante entender que o CGCFEx é um órgão de gestão e de controle.

5.1.2.1 À luz da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, editada pela Controladoria-Geral da União e pelo Ministério do Planejamento, os CGCFEx constituem que camada de defesa?

Para uma melhor elucidação, cabe destacar o que está previsto, na Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, a respeito desse assunto, a saber:

Os **controles internos da gestão** se constituem na **primeira linha (ou camada)** de defesa das organizações públicas para propiciar o alcance de seus objetivos.

[...]

Além dos controles internos da gestão, os órgãos e entidades do Poder Executivo federal podem estabelecer **instâncias de segunda linha (ou camada) de defesa, para supervisão e monitoramento desses controles internos.**

[...]

As **auditorias internas** no âmbito da Administração Pública **constituem na terceira linha ou camada de defesa** das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, com os comitês de risco e controles internos) (grifo do autor, BRASIL, 2016).

Outrossim, conforme o Mementos de controles internos da gestão, 1ª edição, 2020, produzido pelo CCIEx, associa-se os CGCFEx como 3ª linha de defesa – entenda como camada de defesa.

Sob o enfoque do CGCFEx, como órgão que realiza exclusivamente auditoria interna, e, assim, deve constituir a 3ª camada de defesa, obteve-se, nesse sentido, a resposta de 9 dos 13 órgãos. Segue a transcrição de algumas delas:

De acordo com o inciso III do Art 18., da Portaria nº 292 - EME, de 2 de outubro de 2019, os Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx); e os Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), são a 3ª linha de defesa. (ENTREVISTADO 7)

Os CGCFEx, juntamente com o CCIEx, constituem a 3ª linha de defesa. (ENTREVISTADO 9)

Os 4 (quatro) órgãos restantes responderam de maneira mais completa. Apontaram, de maneira assertiva, que o CGCFEx atua na 2ª e 3ª camada de defesa. Todavia, dos 4 (quatro) órgãos, apenas um, identificou que, na verdade, conforme a alusiva IN em destaque acima, esses órgãos atuam nas 3 (três) camadas de defesa. A resposta do entrevistado 13 (treze) explica de forma cristalina:

Os CGCFEx são órgãos que atuam nas três linhas de defesa. Explica-se, como, qualquer organização militar (OM), os CGCFEx gerenciam e tratam seus próprios riscos, inserindo-se, portanto, na primeira linha de defesa. Como órgão que integra a estrutura da Secretaria de Economia e Finanças (SEF) - esse, como se sabe, um órgão de Direção Setorial (ODS), integrante da segunda linha de defesa, - os CGCFEx, por meio das suas 1ª e 3ª Seções (“Seção de Acompanhamento da Gestão e Consultoria”; e “Seção de Contabilidade”, respectivamente), atuam, sob a coordenação da SEF, nas ações e medidas de segunda linha de defesa. Por fim, os CGCFEx contribuem com a terceira linha de defesa, considerando que, a partir da institucionalização do SisCIEx, os CGCFEx, sob a coordenação do CCIEx, apoiam, por meio de suas 2ª Seções (“Seção de Avaliação da Gestão e Apuração”), as atividades de auditoria interna governamental, funcionando como unidades regionais de controle interno (ENTREVISTADO 9).

Logo, é importante frisar que cabe ao CGCFEx atuar nas três linhas de defesa, em virtude das competências as quais lhe são atribuídas.

5.1.3 Relacionamento entre órgão gestor e órgão de controle

Essa categoria visa entender como é a ligação entre o CGCFEx e a SEF. Para essa categoria foram preparadas 3 perguntas aos órgãos. Não há dúvidas quanto ao vínculo de subordinação do CGCFEx à SEF; contudo, é imprescindível compreender quais são os reflexos dessa subordinação e se há assuntos que não são tratados entre os dois órgãos.

5.1.3.1 Como ocorre a relação de subordinação entre o CGCFEx e a SEF? Quais os assuntos que são abordados entre esses dois órgãos? Como são tratados e informados os relatórios de avaliação da gestão e apuração executada pelo CGCFEx à SEF?

Como fora observado, há uma relação de subordinação entre o CGCFEx e a SEF. Mas, para responder a esse questionamento, deve-se ter claro que o CGCFEx atua como um órgão gestor e de controle, a depender de qual possa ser a competência a ele ser demandada, conforme Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI08.002), 1ª Edição, 2021. No Art. 1º, desse normativo, afirma-se que:

Os Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) têm a missão de **acompanhar e avaliar a gestão** de suas unidades gestoras apoiadas (UGA), bem como prestar consultoria a estas, contribuindo para a governança do Exército e auxiliando na geração de poder de combate da Força Terrestre (grifo do autor).

De acordo com as respostas da pesquisa, deve ser considerado a que assunto está sendo considerado. Caso seja, algo atrelado à competência de acompanhar a gestão das UGA – uma vertente voltada para gestão -, há um canal livre de trocas de informações irrestritas entre os CGCFEx, a SEF e as OM. Entretanto, se for a respeito da competência de avaliar a gestão das UGA – uma vertente voltada para a auditoria interna -, há um canal de trocas de informações, o Sistema de Auditoria Interna do Exército (SIAUD-EB), entre os CGCFEx e o CCIEx. Nesse Sistema, não tem a presença ou o gerenciamento da SEF.

A relação de subordinação ocorre, por meio do, desenvolvimento das atividades de acompanhamento da gestão, nas quais estão incluídas o acompanhamento da execução orçamentária, financeira, patrimonial e de custos das UGA, pelo CGCFEx, bem como, capacitações aos agentes da administração e orientações técnico-normativas relativas às legislações em geral e aos sistemas corporativos em uso pela Força. Por sua vez, via de regra, não há informação à SEF relativa aos relatórios de gestão e apuração produzidos pelo

CGCFEx, uma vez que tais informações são reportadas ao CCIEx. (ENTREVISTADO 1).

Os CGCFEx estão diretamente subordinados à Secretaria de Economia e Finanças (SEF). São abordados entre esses dois órgãos os assuntos relativos ao apoio à gestão das Unidades Gestoras do EB, bem como assuntos atinentes à contabilidade. Os relatórios de avaliação da gestão e apuração são encaminhados às Unidades Auditadas, por meio do Sistema de Auditoria do Exército Brasileiro (SIAUD-EB). O CCIEx, como órgão central do SisCIEx, tem pleno acesso a tais relatórios, por intermédio do SIAUD-EB. Portanto, em princípio, tais relatórios não tramitam pela SEF (ENTREVISTADO 4).

5.1.3.2 Qual órgão de Controle Interno que realiza a auditoria independente da SEF?

Quanto à resposta dessa pergunta, não há uma clareza quanto a quem compete realizar a auditoria interna na SEF. Ao analisar de forma quantitativa, 8 órgãos responderam como sendo o CCIEx. Um desses realizou uma ponderação a qual segue abaixo:

No contexto dessa “Nova Cultura” – hoje já tratamos como a cultura “atual” de auditoria – **o escopo da auditoria deixa de ser uma Organização Militar (OM) específica, mas os processos e subprocessos que tenham relação com os macroprocessos de interesse da Força Terrestre e priorizados pelo Comandante da Força no PAINT.** Nesse sentido, respondendo à indagação, pode-se dizer que não se audita a SEF, mas aqueles processos e subprocessos indicados no PAINT, que eventualmente podem envolver aquela secretaria (a depender das disposições do referido plano anual de auditoria). De qualquer forma, isso ocorre sob a coordenação do CCIEx (ENTREVISTADO 13).

Ainda, 3 (três) órgãos responderam como se fosse uma responsabilidade compartilhada entre os CGCFEx e a SEF:

O CCIEx realiza a auditoria interna governamental, de forma independente, diretamente e por meio dos CGCFEx (ENTREVISTADO 8).

Por fim, 2 (dois) órgãos responderam como sendo a responsabilidade do CGCFEx realizar a auditoria na SEF. Abaixo segue a resposta de um desses:

Conforme previsto na Portaria – SEF/C Ex nº 154, de 19 de agosto de 2021, que aprova o Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI-08.002), 1ª Edição, 2021, compete à Seção de Avaliação da Gestão e Apuração (SAGA) do CGCFEx, realizar as visitas de auditoria programadas, conforme previsto no Plano Anual de Atividade de Auditoria (ENTREVISTADO II).

De todo o exposto, há uma indefinição quanto a quem de fato compete realizar a auditoria da SEF. Há nesse ponto uma necessidade de maior divulgação dessa competência. Pois acredita-se que, se nesse rol seletivo de entrevistados há uma clara divergência nas respostas, no âmbito do Exército Brasileiro, isso deve ser um ponto de maior obscuridade.

5.1.3.3 O Chefe do CGCFEx reporta à SEF a opinião sobre as demonstrações financeiras produzidas pelos seus auditores independentes?

A doutrina sempre associa a auditoria interna a um trabalho independente. Ressalta-se, inclusive, o pressuposto da independência como um fator para eficácia dos trabalhos realizados por um órgão de controle, buscando afastar, assim, qualquer interferência no trabalho do auditor.

A Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria (1998) pontua que, na Seção 3, item 2:

Os **serviços de auditoria interna** são necessariamente subordinados ao chefe do departamento no qual foram estabelecidos. No entanto, **eles são, na maior medida possível, funcional e organizacionalmente independentes**

no âmbito de sua respectiva estrutura constitucional. (grifo do autor)

O Art. 15 do Estatuto de auditoria e regulamenta o Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (EB10-IG-13.001), 1ª edição, 2021, ressalta que:

A atividade de Auditoria Interna Governamental no âmbito do Cmdo Ex e de suas Entidades Vinculadas possui plena autonomia técnica e deve **ser cumprida livre de interferências ou influências** na determinação do escopo, no estabelecimento das técnicas e dos procedimentos apropriados, no tempo de duração, na execução dos trabalhos, no julgamento profissional e na **comunicação dos resultados** (grifo do autor).

Como o CGCFEx é um órgão subordinado à SEF, foi feita essa pergunta aos entrevistados, a fim de saber se a comunicação dos resultados é compartilhada com seu superior hierárquico, a SEF.

Todas as respostas dos 13 (treze) órgãos convergiram para a negativa à pergunta apresentada, em alusão à preservação da independência dos CGCFEx, quando a sua competência for a avaliação da gestão das UGA. Salientaram que a comunicação dos resultados é reportada ao CCIEx, órgão que coordena os trabalhos de auditoria interna no âmbito do Exército. Seguem abaixo alguns extratos das respostas dos entrevistados:

Não. O trabalho produzido pelos auditores é reportado ao CCIEx. Nesse caso, existe uma subordinação técnica que não está ligada a SEF (ENTREVISTADO 8).

Esse reporte é feito junto ao CCIEx (ENTREVISTADO 10).

Não. Os trabalhos realizados pelos auditores independentes estão previstos no Plano Anual de Atividade de Auditoria (PAAA), elaborado em consonância com as orientações constantes do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), e são coordenados e supervisionados pelo CCIEx (ENTREVISTADO 11).

Não. O trabalho produzido pelos auditores é reportado ao CCIEx (ENTREVISTADO 12).

5.1.4 Alinhamento com o Controle Externo

É imprescindível que os órgãos de Controle Interno e Externo estejam em consonância em suas ações. Trata-se de funções distintas, de natureza Constitucional. A complementaridade entre os serviços de auditoria interna e externa é fundamental para que mais valor possa ser acrescido ao serviço público.

Nesse íterim, há dois autores que discorrem de maneiras opostas a respeito do mesmo tema: o cumprimento, por parte do Exército Brasileiro, da recomendação exarada no ACÓRDÃO N° 1074/2009 - TCU – Plenário.

Guedes e Aguiar (2014, pg.) afirmam que o Exército Brasileiro atendeu por completo a recomendação exposta neste Acórdão, a saber:

As orientações do Tribunal de Contas da União corrigiram o posicionamento do Centro de Controle Interno do Exército no organograma da Força Terrestre.

[...]

Diante dessas observações oriundas da pesquisa e perante a necessidade da Administração Pública de realizar o controle em diversos órgãos do Poder Executivo Federal, **verifica-se que o Exército Brasileiro é uma referência como modelo conceitual de estrutura**, pois tem um Sistema de Controle Interno, composto por um órgão central (CCIEEx) e por Inspetorias (ICFEx), sendo denominado de Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro.

Com um entendimento diferente dos autores citados anteriormente, Sousa (2016, pg.) visualiza que a Força Terrestre atendeu parcialmente à recomendação do TCU e aponta possibilidade de prejuízo para a independência do auditor interno:

O CCIEEx se encontra subordinado diretamente ao Comandante do Exército, posicionamento este favorável a uma atuação de forma isenta e independente. Já as ICFEx, ainda se mantêm subordinadas à SEF, o que representa, segundo evidenciou a pesquisa, potencial situação de risco à independência, à isenção e à objetividade na atuação do auditor.

Com o fito de, coletar dados que auxiliem na identificação de evidências necessárias para a construção de inferências que pacifiquem o tema, foi proposta uma pergunta acerca desse tema.

5.1.4.1 Ao observar o organograma da SEF, observa-se que os CGCFEx, órgãos que desenvolvem atividade de auditoria, estão subordinados à SEF, órgão gestor. Dessa forma, o Sr. visualiza o atendimento por completo da recomendação do ACÓRDÃO Nº 1074/2009 - TCU - Plenário?

Todos os 13 (treze) órgãos entendem que o Exército Brasileiro atendeu por completo à recomendação do Acórdão nº 1074/2009 – TCU – Plenário. Para uma melhor compreensão, faz-se necessário recuperar o entendimento da estrutura organizacional do CGCFEx: 1ª Seção (S/1) - Seção de Acompanhamento da Gestão e Consultoria (SAGeC); 2ª Seção (S/2) - Seção de Avaliação da Gestão e Apuração (SAGA); 3ª Seção (S/3) - Seção de Contabilidade (SCont); e 4ª Seção (S/4) - Seção de Apoio Administrativo (SAA).

Ao visualizar e entender a divisão interna desse órgão, constata-se que ele possui uma estrutura e competências voltadas para apoio à gestão e ao Controle Interno. Dessa forma, a 1ª e 3ª Seção voltam-se para apoio às ações da SEF, a 2ª Seção para as ações voltadas para o CCIEx e a 4ª Seção para apoio administrativo das necessidades do próprio órgão.

De acordo com essa premissa, acredita-se que há um atendimento por completo da recomendação do TCU, pois a 2ª Seção desse órgão, a qual possui como sua principal competência a avaliação da gestão das UGA, não submete seus relatórios de auditoria à SEF. Cabe, mais uma vez, salientar que esses documentos são transitados por meio do Sistema de auditoria do Exército Brasileiro, no qual há a gerência exclusiva do CCIEx, o que preserva o pressuposto de independência dos auditores do CGCFEx. Assim, essa Seção, a qual é voltada para ações de Controle Interno, é independente e desvinculada das demais atividades voltadas para a gestão das UGA.

Segue abaixo o entendimento dos órgãos acerca desse assunto:

No que diz respeito às atividades de auditoria realizadas pelo CGCFEx, este o faz por meio da 2ª Seção (Seção de Avaliação da Gestão e Apuração), e tem sua vinculação técnica/forma de atuação ligada ao CCIEx (Órgão de Assessoramento Direto e Indireto do Comandante do Exército), o que traz independência às atividades realizadas pela Seção (ENTREVISTADO 2).

A atividade de auditoria do Exército têm seus escopos estabelecidos pelo Cmt Ex, por meio do PAINT. A partir deles, o CCIEx, órgão central do SisCIEx e também OADI (Órgão de Assessoramento Direito e Imediato), coordena toda a atividade de auditoria, demandando aos CGCFEx medidas que visam a apoiar o atendimento dos objetivos do Comandante da Força. Em razão do exposto até aqui, entende-se que o sobredito Acórdão nº 1074/2009 é atendido em sua plenitude, garantindo a objetividade e independência da atividade de auditoria (ENTREVISTADO 13).

5.1.5 Auditoria interna independente

Em atenção ao item 1100 – Independência e Objetividade, do *The Institute of Internal Auditors, 2016*: “A atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos” e ao item 1120 – Objetividade Individual, o qual assevera que: “Os auditores internos devem adotar uma atitude imparcial e isenta e evitar qualquer conflito de interesses.”, nota-se a importância da independência e da objetividade para o auditor interno.

Em virtude da relevância desse assunto, foi solicitado aos órgãos a resposta à seguinte indagação:

5.1.5.1 O Sr. acredita que o fato dos CGCFEx estarem subordinados à SEF pode gerar algum prejuízo para a atividade de auditoria independente e objetiva?

Tendo em vista as peculiaridades do CGCFEx, no qual executa-se Gestão e Controle Interno das UGA, é aceitável a preocupação com a independência e a objetividade do auditor interno. Com o intuito de pacificar e evitar a possibilidade da incidência de um conflito de interesses, o Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade

e Finanças do Exército, estreita os laços da 2ª Seção com o CCIEx, ainda na fase planejamento, durante a execução e, por fim, com a conclusão. Na fase do planejamento, essa Seção deve, conforme o inciso III, Art. 10: “elaborar, com base no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) do Comando do Exército, a proposta do Plano Anual de Atividade de Auditoria (PAAA), a ser encaminhado ao CCIEx;”. Na fase da execução, tem a previsão do inciso V, desse Art.: “realizar as visitas de auditoria programadas, conforme previsto no PAAA do CCIEx;”. Para a conclusão, tem-se a comunicação dos resultados, em que se utiliza do Sistema de Auditoria Interna do Exército (SIAUD-EB). De todo exposto, há uma clara definição de todo o rito processual, não existindo margens para ingerência da SEF, o que afasta possíveis prejuízos quanto aos pressupostos da independência e da objetividade.

Quanto às respostas dos órgãos, todos foram uníssonos ao afirmar que, mesmo com os CGCFEX subordinados à SEF, não há qualquer prejuízo para uma auditoria independente e objetiva. Seguem abaixo algumas transcrições das respostas dos entrevistados:

[...]mesmo com a subordinação vinculada à SEF, a coordenação, orientação e supervisão técnica das atividades de auditoria realizadas pelos CGCFEX são realizadas pelo CCIEx, com o qual aquela Secretaria não possui nenhum tipo de vinculação estrutural. Dessa forma, não se vislumbram prejuízos à independência da atividade de auditoria atualmente desenvolvida pelo Exército (ENTREVISTADO 1).

Como as atividades relacionadas à auditoria estão sendo realizadas em função das diretrizes e coordenação do próprio CCIEx, e como na prática não há intermediação da SEF nessa área, não há indicação de prejuízos à independência dos trabalhos em questão (ENTREVISTADO 10).

Este CGCFEX não vislumbra a possibilidade da ocorrência de interferência nas atividades de auditoria interna governamental, pois os normativos vigentes estabelecem uma clara segregação de funções entre as atividades desenvolvidas pela SEF e pelo CCIEx. Assim, apesar da subordinação dos Centros à SEF, as atividades de auditoria são conduzidas sob supervisão do CCIEx (ENTREVISTADO 11).

5.1.6 Oportunidade de melhoria quanto à estrutura do SisCIEEx

A Administração Pública deve continuamente rever seus processos, com oportunidade e conveniência, a fim de verificar se estão sendo executados com eficiência, eficácia e efetividade. A partir do momento que se constata um prejuízo a qualquer um desses elementos, faz-se necessário um estudo para aprimoramento do rito processual ordinário.

No sentido dessa última categoria proposta para a análise desse estudo, foram feitas as perguntas que se seguem.

5.1.6.1 O Sr. visualiza oportunidade e conveniência para um estudo técnico, no âmbito do Comando do Exército, para o reposicionamento hierárquico dos CGCFEx junto ao CCIEx?

Em meados do ano de 2001, o TCU, por meio da Decisão 507/2001 – Plenário, por meio da relatoria do Min. Marcos Vinícios Vilaça, expediu a seguinte recomendação:

à Casa Civil da Presidência da República que promova estudos técnicos no sentido de **avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno - SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo**, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal (1988).

Na esteira desse entendimento, é plausível a indagação quanto à possibilidade de alocação dos CGCFEx à subordinação do CCIEx. Todavia, conforme resposta dos órgãos do SisCIEEx, esse reposicionamento poderá prejudicar de maneira substancial o cumprimento das competências incumbidas à SEF, a qual se executa com o apoio da 1ª e 3ª dos CGCFEx. Ressalta-se, também, conforme já

fora constatado, o fato dos CGCFEx estarem subordinados à SEF em nada macula o grau de independência funcional da Entidade.

Dessa forma, ainda que em uma análise perfunctória, todos os órgãos afirmaram que não há a necessidade desse estudo técnico. Mais abaixo seguem as transcrições de algumas das respostas dos órgãos:

Após a recente reestruturação dos CGCFEx, a 1ª Seção (Seção de Acompanhamento da Gestão e Consultoria) e a 3ª Seção (Seção de Contabilidade) tem como objetivo apoiar a gestão para que os gestores das Unidades Gestoras Apoiadas (UGA) cumpram com suas responsabilidades, fornecendo conhecimento e ferramentas adequadas para esse processo. Nesse contexto, NÃO HÁ CONVENIÊNCIA, no âmbito do Comando do Exército, para o reposicionamento hierárquico dos CGCFEx junto ao CCIEx (ENTREVISTADO 2).

A realização de um estudo técnico é uma ferramenta importante para evidenciar possíveis oportunidades de melhoria no Sistema de Controle Interno do Exército, apesar deste CGCFEx entender que a estrutura organizacional vigente permite a realização das atividades de auditoria de forma isenta (ENTREVISTADO 11).

Os CGCFEx, por meio de suas 1ª e 3ª Seções, desempenham atividades inerentes à SEF, razão pela qual, subordina-las ao CCIEx criaria dificuldades em nível estrutural para o cumprimento das atribuições institucionais daquela secretaria. Por outro lado, como a participação dos CGCFEx na atividade de auditoria é de apoio e, como já mencionado em linhas anteriores, não interfere na objetividade e independência da auditoria, o “reposicionamento” mencionado não agregaria nenhum valor. Nesse sentido, entende-se não haver oportunidade e conveniência o reposicionamento proposto (ENTREVISTADO 13).

5.1.6.2. O Sr. visualiza algum prejuízo para o SisCIEx, principalmente quanto à independência dos auditores internos, a manutenção da estrutura organizacional, em vigor?

Todos os órgãos responderam de forma negativa e convergente. Não identificaram qualquer prejuízo para o SisCIEx. Isso denota a robustez e a aderência desse Sistema aos normativos nacionais e

internacionais que regulam o Controle Interno. Seguem abaixo as respostas de alguns órgãos:

Entende-se que não há prejuízo, nem à independência nem à objetividade da atividade de auditoria (ENTREVISTADO 3).

[...] este CGCFEx entende que a atual estrutura organizacional propicia independência aos auditores internos (ENTREVISTADO 11).

5.1.6.3 O Sr. acredita que, caso os CGCFEx estejam subordinados ao CCIEx, isso fortaleceria o SisCIEx?

Com o fito de certificar todas as possíveis nuances estruturais nas quais o SisCIEx poderia ser estruturado, foi enviada a pergunta acima a todos os órgãos. Todos responderam de forma negativa e, ainda citaram que, caso isso fosse implementado, essa proposta prejudicaria de maneira ímpar a boa execução das atribuições da SEF. Destacaram, também, que, apesar dos CGCFEx não estarem subordinados ao CCIEx, existe um vínculo de coordenação técnica, o qual permite o planejamento e a coordenação das ações, em matéria de auditoria interna. Afasta-se, de acordo com a estrutura atual do SisCIEx, qualquer ação de órgão gestor que possa macular o auditoria interna e ensejar qualquer indício de conflito de interesses.

Seguem as respostas de alguns dos entrevistados:

[...] já estão definidas as atividades a cargo dos CGCFEx relativas ao controle interno. Por outro lado, a respectiva mudança de subordinação exigiria um estudo com relação aos impactos decorrentes no caso de uma eventual redução das atividades de acompanhamento da gestão, as quais atualmente são desenvolvidas pela SEF (ENTREVISTADO 1).

Cabe, ainda, destacar que uma eventual mudança de subordinação não traria fortalecimento ao SisCIEx, uma vez que as atividades de auditoria já sujeitam-se à supervisão técnica e orientações normativas diretas do CCIEx, e, com eventual mudança, correr-se-ia o risco de prejuízos às atividades de natureza preventivas atualmente desenvolvidas pelos CGCFEx (ENTREVISTADO 4).

[...] a subordinação dos CGCFEx ao CCIEx além de não agregar valor à atividade de auditoria, geraria dificuldades de atuação da SEF (ENTREVISTADO 13).

Por derradeiro, após analisadas todas as respostas aos *survey* enviados aos órgãos que integram o SisCIEx, certifica-se que todos os objetivos previamente estabelecidos foram alcançados. Ainda, vislumbra-se satisfatória a coleta dos dados, o que permitiu inferências relevantes acerca do objeto de estudo.

5.2 Síntese do resultado dos *survey*

Feita a análise de cada ponto das respostas dos *survey*, além de confrontá-las com o que prescreve a doutrina, segue abaixo um quadro resumo no qual será exposta, conforme resultado dos *survey*, a idéia central que cada categoria buscou ser esclarecida, de acordo com as respostas coletadas dos entrevistados.

Quadro 5 – Resultado da categorização.

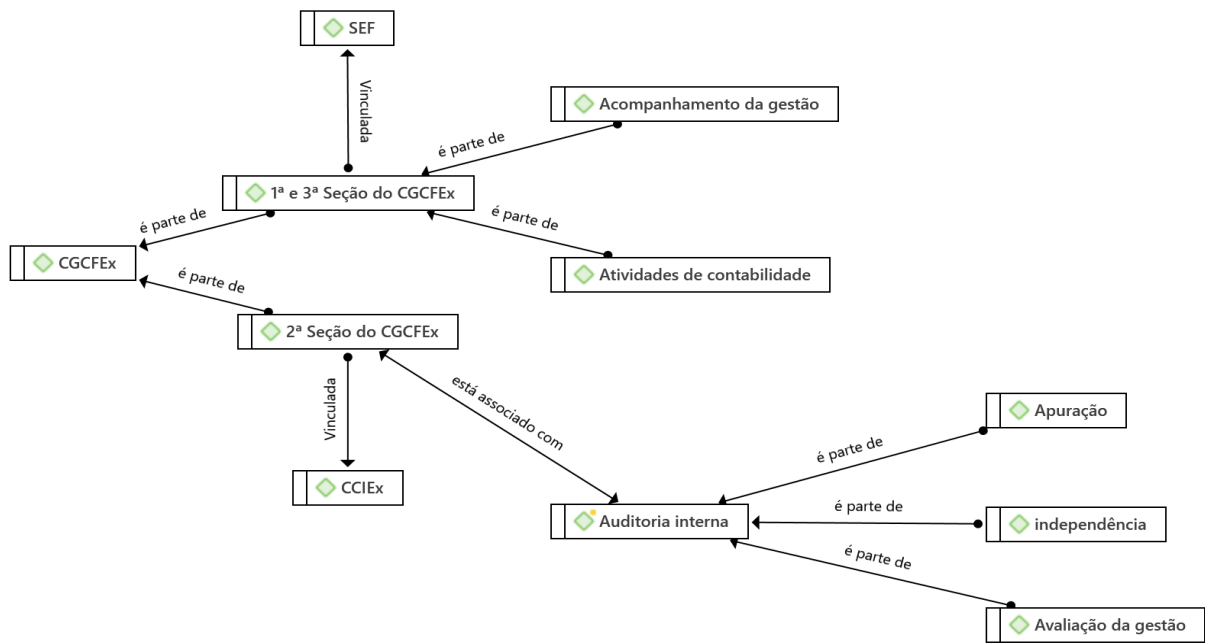
Categorias	Quantidade de entrevistados	Resultados
Percepção acerca da evolução do SisCIEx	13 (treze)	Todos os 13 (treze) órgãos foram uníssonos ao afirmar que a criação do CCIEx proporcionou maior independência para o Controle Interno.
Entendimento do papel Institucional do CGCFEx	13 (treze)	9 (nove) órgãos afirmam que o CGCFEx atua na 3ª camada de defesa. 3 (três) órgãos afirmam que o CGCFEx atua na 2ª e 3ª camada de defesa. 1 (um) órgão afirma que o CGCFEx atua na 1ª, 2ª e 3ª camada de defesa.

Relacionamento entre órgão gestor e órgão de controle	13 (treze)	Apesar de existir um vínculo de subordinação, é respeitada a independência do CGCFEx, quando trata-se da competência de avaliar a gestão das UGA. Além disso, houve uma clara divergência quanto a quem compete auditar a SEF.
Alinhamento com o Controle Externo	13 (treze)	Todos os 13 órgãos entendem que o Exército Brasileiro atendeu por completo a recomendação do Acórdão nº 1074/2009 – TCU – Plenário.
Auditoria interna independente	13 (treze)	Todos os 13 órgãos foram uníssonos ao afirmar que, mesmo com os CGCFEX subordinados à SEF, não há qualquer prejuízo para uma auditoria independente e objetiva
Oportunidade de melhoria quanto à estrutura do SisCIEEx	13 (treze)	Todos os 13 órgãos não apontaram nenhuma oportunidade de melhoria quanto à estrutura do SisCIEEx.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Utilizando como base os códigos criados para codificar os textos normativos e as respostas recebidas dos *survey*, construiu-se , no *software* do Atlas.TI, a rede de códigos mais abaixo, a qual condensa as atribuições do CGCFEx, suas ligações e vinculações, segundo a sua estrutura interna:

Figura 10 – Organograma do Relacionamento da Codificação.



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Diante do exposto, é imprescindível que se entenda como é estruturado o CGCFEx e quais são as competências de cada Seção. A estrutura feita acima retrata as duas principais Seções do CGCFEx e a quem elas estão vinculadas. Apesar de no Organograma da SEF apresentar o CGCFEx subordinado a ela, após toda a análise realizada, verifica-se que a 2ª Seção, a qual, compete realizar a avaliação da gestão das UGA, não subordina seus trabalhos àquela Secretaria. Com isso, fica claro que se respeita o pressuposto de independência da auditoria interna.

Outro ponto que merece um maior destaque, é quanto a que camada de defesa pertence o CGCFEx, mais precisamente a categoria: entendimento do papel Institucional do CGCFEx. Ao deparar com o Memento de controles internos da gestão, produzido pelo órgão central de Controle Interno do Exército, é passível a interpretação que cabe ao CGCFEx atuar, exclusivamente, na 3ª camada de defesa. Pois, esse órgão é citado, explicitamente, apenas nessa camada de defesa.

Ao realizar essa inferência desse Memento, enaltece a atividade de auditoria interna realizada pelos CGCFEx – o que não há nenhum problema. Todavia, um leitor desatento pode concluir que se trata de um órgão exclusivamente voltado para essa atividade. Como se a 1ª e 3ª

Seção, voltadas para a atividade de gestão, não executassem seu trabalho de assessoramento à SEF.

Ainda, cabe salientar que esse normativo foi desenvolvido pelo CCIEx e tem como objetivo mostrar a importância dos mecanismos de Controle Interno, assim, é natural o destaque para a atividade de auditoria interna e a sua associação com o CGCFEx. Entretanto, constrói-se um entendimento de que esse órgão seja exclusivamente voltado para essa atividade, omitindo, dessa forma, inúmeras atribuições de gestão as quais lhe competem.

Esse fato pode ser comprovado, quando 09 (nove) dos 13 órgãos entrevistados, os quais pertencem ao SisCIEx, coadunam com a assertiva que cabe a atuação dos CGCFEx, exclusivamente, na terceira camada de defesa.

Mais uma vez, nessa vertente não há nenhum erro de classificação, pois a Seção de Avaliação da Gestão e Apuração – 2ª Seção - compete realizar auditorias programadas, de acordo com o que está previsto no PAAA. Ainda, a 3ª camada de defesa é representada pelos órgãos que realizam auditoria interna.

No entanto, ao analisar sob essa ótica, infere-se que o CGCFEx é um órgão que realiza, exclusivamente, auditoria interna – claro, em apoio e coordenado pelo CCIEx. Segundo esse raciocínio aceitável, conclui-se por uma definição aquém das verdadeiras competências dos CGCFEx – o que de fato ocorreu, segundo às respostas da maioria dos próprios Centros.

De acordo com o que fora esmiuçado e tratado, o CGCFEx pode assumir uma vertente voltada ao apoio à Gestão ou ao Controle Interno, conforme a competência que lhe for demandada. Para cada uma dessas vertentes, tem uma Seção que irá executar os trabalhos em apoio à SEF ou ao CCIEx. Além disso, ambos com rito processual ordinário bem delimitados, conforme previsão de Regimentos Internos, e com suas independências preservadas.

Logo, embora haja a previsão normativa, cabe uma melhor divulgação, tanto pelos CGCFEx, assim como, pela SEF, deste papel de acompanhamento da gestão e de apoio à contabilidade, realizado pela 1ª e 3ª Seção daquele órgão.

Em um primeiro momento, essa divulgação para público externo ao SisCIEx enaltecera, mais uma vez, o CGCFEx, em virtude desse serviço prestado com maestria em apoio e coordenação da SEF.

Já, em uma análise posterior, ratifica e solidifica o entendimento de que é um órgão de gestão e de Controle Interno. Outrossim, constata-se que não há nenhum impedimento para o CGCFEx estar subordinado à SEF, já que cabe àquele o assessoramento às demandas desse.

Destarte, ao delimitar ambas as funções, ao verificar que estão bem delineadas em normativos Institucionais, os quais encontram respaldo em normas nacionais e internacionais, ao executá-las em apoio e sob coordenação de órgãos com distintas competências institucionais – CCIEx e SEF -, certifica-se que o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro está em conformidade com as normas de auditoria interna, e, assim, a estrutura organizacional do Exército Brasileiro não causa prejuízo para o SisCIEx.



6

6

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A literatura relacionada ao tema Controle Interno tem ganhado cada vez mais relevância no cenário nacional. Nessa temática, ao analisar o SisCIEEx, verificou-se a possibilidade da estrutura organizacional do Exército causar algum prejuízo para esse Sistema.

Nesse sentido, foi elucidado toda evolução histórica do SisCIEEx, a contar de 2009, com destaque para o Acórdão nº 1074/2009 - TCU - Plenário. Ainda, como esse Acórdão tem uma ligação temática com a Decisão TCU nº 507/2001. Ambos tratam da importância da independência para as unidades de Controle Interno, o que denota a importância desse tema para a Corte de Contas.

Como fora observado e salientado ao longo de toda a análise, o pressuposto da independência para um órgão de Controle Interno é uma condição *Sine qua non* para o êxito da atividade de auditoria interna. Essa atividade, por sua vez, irá complementar as ações de fiscalização do Controle Externo. Assim, o TCU, em mais de uma oportunidade, identifica uma vulnerabilidade da estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno e recomenda o reposicionamento do órgão central de Controle Interno junto ao órgão máximo do Poder Executivo ou ao Comandante do Exército Brasileiro – respectivamente, na SFC e no SisCIEEx -, para a preservação da independência da auditoria interna.

Ainda, como pré-requisitos para o bom entendimento acerca do tema proposto, foram destacados os ensinamentos de governança corporativa, de gestão de riscos e dos controles internos da gestão. Construído esses pilares, adentrou-se na estrutura do SisCIEEx. Buscou-se identificar quais são os órgãos que compõem esse Sistema e delimitar quais são suas competências.

Com isso, foi possível a visualização da complexidade de um dos órgãos, o CGCFEx. Esse têm ligações técnicas e de subordinação com outros dois órgãos de atribuições distintas – CCIEx e SEF. Logo, uma análise mais aprofundada em sua estrutura e atribuições se fez necessária.

Para isso, contou-se com o apoio de 13 (treze) órgãos que compõem o SisCIEEx. Por meio de um *survey* enviado a esses órgãos,

associada a uma pesquisa bibliográfica e documental, **foram encontradas as evidências necessárias para a certificação de que esse Sistema está em conformidade com as normas de auditoria interna. Logo, refuta-se a hipótese desta pesquisa, tendo em vista que, apesar do CGCFEx ser subordinado à SEF, o fundamento da independência da auditoria interna encontra-se preservado, sem a possibilidade de ser comprometido.**

Para essa certificação, inicialmente, na fundamentação teórica, foi explorado quais são as normas que regem a auditoria interna, assim como foi tratada de sua evolução até os dias atuais; além disso, foram elucidados 3 pontos centrais: estrutura do CGCFEx, as competências do CGCFEx e a independência dos auditores internos. O primeiro trata de compreender como é a estrutura do CGCFEx. Nesse órgão, há 4 (quatro) Seções. Uma voltada para a gestão da própria Organização - 4ª Seção (S/4). Duas voltadas para acompanhamento da gestão e serviços de contabilidade - 1ª Seção (S/1) e 3ª Seção (S/3). Por fim, uma voltada para avaliação da gestão e apuração - 2ª Seção (S/2). Constata-se a divisão do órgão em uma Seção de Controle Interno e duas voltadas para apoio à gestão.

O segundo ponto é o delineamento das competências. Na esteira da divisão estrutural do CGCFEx, foram determinadas quais competências cabiam a cada uma das Seções. Assim, foi incumbido à 1ª e 3ª Seções ações de planejamento, coordenação e acompanhamento da gestão das UGA. Já, a 2ª Seção, o de realizar auditorias programadas, a fim de contribuir com os objetivos do SisCIEEx. Nesse sentido, a depender da competência, os trabalhos serão executados por uma Seção, a qual terá um vínculo de coordenação técnica ou uma subordinação a outro órgão. Assim, caso seja demandado assuntos referentes à gestão das UGA, caberá a 1ª ou 3ª Seção sua análise, processamento e execução, de acordo com a coordenação da SEF. E, caso seja demandado assuntos referentes ao Controle Interno, caberá a 2ª Seção, seu planejamento, execução e comunicação dos resultados ao CCIEEx.

O terceiro ponto é: a dúvida quanto à independência da atividade de auditoria interna nesse contexto. A doutrina é taxativa quanto à necessidade de preservação do pressuposto da independência funcional para uma auditoria eficaz. A maculação desse pressuposto pode vir a ferir a imagem institucional da Força.

Nesse ínterim, foi buscado o *feedback* dos órgãos que compõem o SisCIEEx, ainda por meio do *survey*. Foram colhidas as respostas desse *survey* de aproximadamente 93% dos órgãos desse Sistema. Cabe, mais uma vez, salientar que a resposta oficial dos órgãos corrobora com a mitigação de ocorrências de vieses conscientes ou inconscientes por partes de militares isolados. Pois, nessas situações, normalmente, mais de um militar se debruça sobre a demanda apresentada, para propor as respostas, as quais, antes de serem emitidas, serão analisadas por outras pessoas. Logo, há uma menor probabilidade de ocorrência de respostas tendenciosas sobre este tema que é sensível para a imagem da Força.

Para a elucidação desse ponto nevrálgico, foram propostas duas perguntas: uma na qual se indaga se a unidade de Controle Interno está separada da unidade de gestão, referenciando a recomendação do ACÓRDÃO N° 1074/2009 - TCU – Plenário, e outra que pergunta se há a possibilidade de prejuízo para uma auditoria interna independente e objetiva, o fato do CGCFEx estar subordinado à SEF. **De forma uníssona, todos os órgãos afirmaram que há independência para auditoria interna.** Existe a ressalva de que a 2ª Seção, a qual compete esse apoio ao Controle Interno, está subordinada à SEF; contudo, sua atividade é exercida sob coordenação do CCIEEx e por meio do SIAUD-EB – Sistema gerenciado exclusivamente pelo CCIEEx, no âmbito da Força Terrestre –, **afastando qualquer possibilidade de interferência da SEF.**

O resultado desse estudo é a contribuição de que o SisCIEEx está em conformidade com as normas de auditoria interna. Trata-se de um Sistema que sofreu uma alteração em meados de 2020 para adequar-se à “nova” cultura de auditoria interna. Acredita-se que seu completo entendimento ainda não tenha sido absorvido por todos os militares que fazem parte desse Sistema, devido ao pouco tempo dessa mudança. Todavia, suas bases, seus pilares, seus normativos são robustos, o que tem permitido a gestão e o controle de recursos, com o objetivo de gerar poder de combate para o Exército Brasileiro

6.1 Consequências administrativas e gerenciais

O *Institute of internal Auditors*, 2016, em seu item 1230 – Desenvolvimento Profissional Contínuo – afirma o seguinte: “Os auditores internos devem aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades

e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo." Por conseguinte, é imperioso que seja analisada a possibilidade de uma capacitação dos militares, com vistas a compartilhar o conhecimento do que vem a ser a "nova" auditoria interna.

Outrossim, chama-se a atenção para que essa capacitação seja expandida para os demais gestores e não delimitada apenas para aos auditores internos. Não há dúvidas que os CGCFEx, junto com outros órgãos, já busquem expandir essas novas ideias; todavia, nesse formato de disseminação do conhecimento, haverá um tempo relativamente longo até que os gestores possam ter acesso às informações. Assim, acredita-se que seja válida uma capacitação para os auditores e para os gestores, a fim de que esse tema possa ser amplamente debatido e difundido.

Caso seja verificada a viabilidade dessa proposta, cabe um planejamento adequado dos assuntos a serem abordados com real pertinência para o gestor. Vislumbra-se, inclusive, a disseminação dos resultados gerados com a atividade executada pelo CGCFEx, tanto com seu viés de gestão, como com o viés de Controle Interno. Dessa forma, além de buscar a disseminação da informação, do conhecimento e do trabalho executado por esse órgão, outros objetivos podem ser atingidos com uma maior aproximação entre o gestor e o auditor interno.

6.2 Limitação e sugestões para pesquisas futuras

Após toda a análise e discussão dos dados, identifica-se uma limitação dessa pesquisa: trata-se do fato da pesquisa ter sido direcionada a uma resposta oficial dos órgãos. Buscou-se, assim, uma maior credibilidade e um consenso de determinado órgão, acerca de determinado assunto. Com isso, a participação dos auditores internos não foi objeto, durante a fase de coleta de dados. Todavia, para fins de tabulação e entendimento institucionalizado do SisCIEx, buscou-se uma maior validade e robustez dos dados juntos aos órgãos desse Sistema, por meio das respostas oficiais desses. O que de fato atendeu de forma adequada e significativa a proposta desta pesquisa.

Como sugestão para pesquisa futura, visualiza-se com oportunidade a análise acerca de uma maior aceitabilidade de jovens

talentos para os altos cargos da Administração Pública em um contexto de implementação da “nova” auditoria interna associada à aplicabilidade do Art. 28, da LINDB: “O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.”. A medida que esses novos entendimentos forem absorvidos pelos servidores, vislumbra-se uma maior segurança e tranquilidade para o gestor tomar suas decisões, estimulando suas iniciativas, mitigando o fenômeno conhecido como “Apagão das Canetas”.

Espera-se que o presente estudo venha a contribuir com a literatura que se debruça sobre o tema do Controle Interno. **Além disso, ratifica-se que a estrutura, em vigor, do SisCIEEx é robusta, eficaz, eficiente e efetiva.** Fato que vem corroborar com a preservação e fortalecimento da imagem da Força Terrestre.



REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, R.D.F Aspectos da liderança nos meios militar e empresarial, visando o desenvolvimento da liderança, nível gerencial, no Exército Brasileiro. 2020, 91f. Tese (Especialização em Ciências Militares) - Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, Rio de Janeiro/RJ.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS - ABNT. NBR ISO 31000. Gestão de riscos: diretrizes. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=392334> >. Acesso em: 21 jul. 2022

ATTIE, W. Auditoria Conceitos e Aplicações, 7ª edição . Editora: Grupo GEN, 2018. 9788597017229. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017229/>>. Acesso em: 24 jun. 2022.

BARDIN, L. Análise de conteúdo. p.48. 2016.

BARROS, D. Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação. Grupo GEN, Barueri/SP, 2006. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522474400/>>. Acesso em: 21 abr. 2022.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República, Brasília/DF, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 04 jun. 2021.

_____. CGU. Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. 2016a. Disponível em: <http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197>. Acesso em: 21 jul. 2022.

_____. Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010. Altera o Anexo I ao Decreto no 5.751, de 12 de abril de 2006, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e das Funções Gratificadas do Comando do Exército, do Ministério da Defesa. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília/DF, 2010. Disponível

em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7299.htm>. Acesso em: 20 ago. 2021.

____. Decreto nº 3.897, de 24 de agosto 2001. Fixa as diretrizes para o emprego das Forças Armadas na garantia da lei e da ordem, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília/DF, 2001. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3897.htm>. Acesso: 13 mar. 2022.

____. Decreto nº 26.613, de 28 de abril de 1949. Modifica o texto do artigo 222, nº 3, do Regulamento de Continências, Honras e Sinais de Respeito das Forças Armadas, que trata dos compromissos dos recrutas. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro/RJ, 1949. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1940-1949/decreto-26613-28-abril-1949-455596-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 31 mar. 2022.

____. Decreto nº 4.346, de 26 de agosto de 2002. Aprova o Regulamento Disciplinar do Exército (R-4) e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília/DF, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4346.htm>. Acesso em: 31 mar. 2022.

____. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília/DF, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>. Acesso em: 31 mar. 2022.

____. Lei complementar nº 136, de 25 de agosto de 2010. Altera a Lei Complementar nº 97, de 9 de junho de 1999, que “dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas”, para criar o Estado-Maior Conjunto das Forças Armadas e disciplinar as atribuições do Ministro de Estado da Defesa. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília/DF, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp136.htm>. Acesso: 13 mar. 2022.

_____. [Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980](#). Dispõe sobre o Estatuto dos Militares. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília/DF, 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6880.htm>. Acesso em: 31 mar. 2022.

_____. [Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001](#). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm#:~:text=LEI%20No%2010.180%2C%20DE%206%20DE%20FEVEREIRO%20DE%202001.&text=Organiza%20e%20disciplina%20os%20Sistemas,Federal%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>. Acesso em: 16 jul. 2022.

_____. [Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018](#). Dispõe sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília/DF, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm>. Acesso em: 16 mai. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão TCU 1074/2009. Plenário. Relator: WEDER DE OLIVEIRA. Brasília/DF, Sessão de 20/05/2009. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordaocompleto*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-1128691/DTRELEVANCIA%2520desc/0/ sinonimos%253D false>. Acesso em: 04 jun. 2021.

_____. Tribunal de Contas da União – TCU. Acórdão 2391/2018-Plenário do TCU. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/boletins-e-informativos/>> Acesso em: 23 jul. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. Manual de Gestão de Riscos do TCU: Modelos de referência de gestão corporativa de riscos. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>>. Acesso em: 21 jul. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. Manual de Gestão de Riscos do TCU. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/manual-de-gestao-de-riscos/>>. Acesso em: 21 jul. 2022.

FORÇA AÉREA BRASILEIRA. Centro de Controle Interno da Aeronáutica - Histórico. 2021. Disponível em: <<https://www2.fab.mil.br/cenciar/index.php/historico>>. Acesso em: 17 out. 2021.

_____. Centro de Controle Interno do Exército - Histórico. 2014. Disponível em: <<http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/en/historico>>. Acesso em: 17 out. 2021.

_____. Organograma CGCFEx. Disponível em: <<https://www.7cgcfex.eb.mil.br/index.php/organograma>>. Acesso em: 13 de jul. de 2022.

CASTRO, D. P. D. Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público. 7^a ed. Grupo GEN, 2018. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597018455/epubcfi/6/40\[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter05\]!/4/108/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597018455/epubcfi/6/40[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter05]!/4/108/4)>. Acesso em: 10 mar. 2022.

CAVALCANTE, P. L. C.; PIRES, R. R. C. Governança pública: das prescrições formais à construção de uma perspectiva estratégica para a ação governamental. Boletim de análise político-institucional, nº 19, IPEA, 2018.

CHIAVENATO, I. Fundamentos de Administração. Grupo GEN. São Paulo/SP, 2021. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027549/>>. Acesso em: 01 nov. 2021.

COELHO, J. M. R.; RIBEIRO, O. M. Série em Foco – Audiotria. Editora Saraiva, 2017. 9788547224745. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547224745/>>. Acesso em: 24 jun. 2022

COSO. The Comitee of Sponsoring Organization. 2013. Disponível em: <<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>>. Acesso em: 18 out. 2021.

_____. Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. Controle Interno - Estrutura Integrada. Sumário Executivo. 2013. Disponível em:

<<http://www.coso.org> >. Acesso em: 21 jul. 2022.

_____. Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. Gerenciamento de riscos corporativos — estrutura integrada: sumário executivo. United States. 2007. Disponível em: <<http://www.coso.org> >. Acesso em: 21 jul. 2022

DA SILVA, D. S. Auditoria interna: Programa de avaliação da qualidade e melhoria da auditoria interna nos Tribunais Superiores. Coletânea de Pós-Graduação, v.2 n.6, Brasília | 2019. Acesso em: 21 jul. 2022.

DI PIETRO, M. S. Z. Direito Administrativo. Grupo GEN. São Paulo/SP, 2021. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993351/>>. Acesso em: 01 nov. 2021.

DUARTE, R. Entrevistas em pesquisas qualitativas. Educar, Curitiba, nº 24, p. 213-225, 2004. Editora UFPR. Disponível em: <<https://chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.scielo.br%2Fj%2Fer%2Fa%2FQPr8CLhy4XhdJsChj7YW7jh%2F%3Fformat%3Dpdf%26lang%3Dpt&clen=40111&chunk=true> >. Acesso em: 01 nov. 2021.

DOS FRAPORTI, S.; SANTOS, J. B. Gerenciamento de riscos . Editora: Grupo A, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595023352/>>. Acesso em: 21 jul. 2022.

EXAME. Datafolha: Forças Armadas é a mais confiável para os brasileiros. Estadão Conteúdo, São Paulo/SP, 2019. Disponível em: <<https://exame.com/brasil/datafolha-forcas-armadas-e-a-mais-confiavel-para-os-brasileiros/>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

GIBBS, G. Análise de dados qualitativos. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIL, A. C. Como Elaborar Projetos de Pesquisa, 6ª ed. Grupo GEN, Barueri/SP, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012934/>>. Acesso em: 21 abr. 2022.

GISELE, L. Metodologia Científica. Grupo A. Porto Alegre/RS, 2019. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595029576/>>.
Acesso em: 17 out. 2021.

GUEDES, J.F; AGUIAR, A.S. A estrutura de controle interno e as ferramentas de controle do exército brasileiro. Revista Eletrônica S@aber, v. 26, n. 1, 2014. Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_31_1416337794.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2022

IBGC. Código das melhores práticas de governança corporativa. 5.ed. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. – São Paulo/SP: IBGC, 2015. Disponível em: <<https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138>>. Acesso em: 20 out. 2021.

IFAC. International framework: good governance in the public sector. 2014. Disponível em: <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/international-framework-good-governance-public-sector>>. Acesso em: 17 out. 2021.

IIA. Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna. 2016. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/ippf/normas-internacionais>>. Acesso em: 20 out. 2021.

IMONIANA, J. O. Auditoria - Planejamento, Execução e Relatório. Editora: Grupo GEN, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597019780>>. Acesso em: 24 jun. 2022.

INTOSAI, C. N. P. Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria, Viena, outono de 1998. Disponível em: <C:/Users/pcs/Downloads/___sarq_prod_Unidades_Semec_DIRAUD_2016_Issai_Tradu_o%20nivel%201%20e%202_%20Issai_Issais%201_2_Vers_o%20final%20PDF_ISSAI_1_Declara_o%20de%20Lima.pdf>. Acesso em: 01 Jul. 2021.

JACKSON, T. *Conduct of Inquiry in International Relations: Philosophy of Science and Its Implications for the Study of World Politics*. Estados Unidos, Ed. Routledge, 2010.

LENZA, P. Esquematizado - Direito Constitucional. Editora Saraiva, São Paulo/SP, p. 359, 2021. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594928/>>. Acesso em: 01 abr. 2022.

LIMA, L. H. Controle Externo - Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas. Editora Método, Barueri/SP, Grupo GEN, 2021. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992705/>>. Acesso em: 16 mar. 2022.

LINO, A.F; CARVALHO, L.B; AQUINO, A.C.B; AZEVEDO, R.R. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. Rev. Adm. Pública 53 (2), 2019.

LINS, L. dos S. Auditoria, 4ª edição. Editora: Grupo GEN, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011807/>>. Acesso em: 24 jun. 2022.

MARCONI M.A, LAKATOS E.M. Fundamentos de Metodologia Científica, 9ª edição. São Paulo/SP: Grupo GEN, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010770/>>. Acesso em: 17 out. 2021

_____. Técnicas de Pesquisa. 8º ed. São Paulo/SP: Grupo GEN, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597013535/>>. Acesso em: 17 out. 2021.

MAXIMIANO, A. C. A Introdução à Administração, 8ª edição . Grupo GEN, 2012. E-book. ISBN 9788522475872. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522475872/>>. Acesso em: 23 out. 2022.

NETO, A.J.C. Redução dos encargos administrativos nas organizações militares operacionais do Exército Brasileiro. 2013, Dissertação (Mestrado) - Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, Rio de Janeiro/RJ.

NETSKA, L.M.A. Proposta de um sistema de controle interno na Administração pública estadual do Paraná. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

OLIVEIRA, M. C.; LINHARES, J. S. A implantação de controle interno adequado às exigências da lei sarbanes-oxley em empresas brasileiras – um estudo de caso. Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, 2007. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/pdf/3372/337228632007.pdf>>. Acesso em: 16 jul. de 2022.

PIRES, R. R. C.; GOMIDE, A. Arranjos de implementação e ativação de capacidades estatais para políticas públicas: o desenvolvimento de uma abordagem analítica e suas repercussões. Boletim de análise político-institucional, nº 29, IPEA, 2021.

SILVA, A. H. C.; ABREU, C. L.; COUTO, D. C. F. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. Ano: 2017. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), Rio de Janeiro, v. 22, n.2, p. 20 - p. 38, maio/ago., 2017. ISSN 1984-3291.

SORDI, J. O. Elaboração de pesquisa científica, 1ª ed. Brasília: Editora Saraiva, 2013. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502210332/>>. Acesso em: 18 out. 2021

SOUSA, J.A.R (Cap QCO Cont). A estrutura do Controle Interno do Exército Brasileiro: o posicionamento hierárquico das inspetorias de contabilidade e finanças do exército e a independência de atuação do controle Interno. 2016, 26f. Tese (Especialização em Ciências Militares) - Escola de Formação Complementar do Exército. Rio de Janeiro/RJ.

YIN, R. K. Case Study Research and Application. Sixth Edition. Thousand Oaks, CA: Sage Publication, 2018.



APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICE A

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

O Centro de Controle Interno do Exército, órgão central de Controle Interno do Exército Brasileiro, está sendo convidado a participar da pesquisa: “Estudo de Caso acerca do Sistema de Controle Interno do Exército brasileiro”, conduzida como pré-requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública e supervisionada pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Após ler todas as informações, contidas neste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE –, solicito que escolha as opções no final dele. Nesse documento, constam as informações sobre a pesquisa, os riscos, os benefícios, as dúvidas e contato para quaisquer esclarecimentos vindouros que se façam necessários. Destaca-se que a participação desse Centro é inteiramente voluntária.

INFORMAÇÕES SOBRE A PESQUISA

Meu nome é Anthony Vieira Leal e sou mestrando em Administração Pública no IDP. O título da minha dissertação é “Estudo de Caso acerca do Sistema de Controle Interno do Exército brasileiro”. Este estudo tem como principal objetivo: analisar se o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro está em conformidade com as normas de Controle Interno.

Caso este Centro concorde em participar deste estudo, será realizado um survey em profundidade para elucidar pontos centrais desta pesquisa. As perguntas tratam-se do Sistema de Controle Interno no Exército Brasileiros e as relações existentes entre o CCIEx, a SEF e os CGCFEx. Caso não queira responder todas as perguntas, não há qualquer prejuízo. Solicito apenas que informe as questões que não serão respondidas.

RISCOS

Cabe salientar que esta pesquisa possui riscos. Como já salientado, as perguntas tratam do Sistema de Controle Interno e do relacionamento entre os órgãos que compõe este Sistema, desta forma, caso este Centro visualize perguntas que possam comprometer a imagem da Força, recomenda-se a recusa a essas perguntas sem a necessidade de qualquer justificativa. Todavia, ressalto que as perguntas buscam compreender a percepção deste Centro com o Sistema de Controle Interno, trazendo à baila normativos e decisões que regem este tema.

Se alguma das respostas fornecidas puder causar algum desconforto para este Centro, solicito que entre em contato, até vinte dias após o survey. Elas serão retiradas em sua integralidade.

BENEFÍCIOS

Esta pesquisa possui benefícios diretos ao Centro. Será dada mais publicidade as relações existentes entre os órgãos que compõe o Sistema de Controle Interno. Como este Centro é o órgão central deste Sistema, este conhecimento irá enaltecer o trabalho coordenado por este órgão e as informações fornecidas agregarão valor a este estudo, contribuindo de maneira ímpar para a produção de conhecimento, tão precioso para toda Administração.

DÚVIDAS E CONTATO

Por fim, coloco-me à disposição para esclarecer quaisquer dúvidas, por meio do e-mail: thonyleal@gmail.com, pelo telefone: (61) 99673-7574, ou com o supervisor da pesquisa do IDP: mestrado@idp.edu.br

CONSENTIMENTO

Dessa forma, registro que foram apontados: o principal objetivo, os riscos e os benefícios deste estudo. Assim, ao aceitar participar deste estudo, este Centro torna-se o entrevistado. Mais uma vez, destaco que a participação é voluntária e, caso não deseje responder a alguma pergunta, isso não acarretará em qualquer prejuízo.

Deseja participar desse survey como entrevistado? Sim Não



Deseja receber uma cópia da versão preliminar da dissertação, para fins de análise e qualquer observação acerca das interpretações feitas? []
Sim [] Não

Se positivo, a versão preliminar será protocolada neste órgão e terá o prazo de até 10(dez) dias para enviar as observações, caso deseje.



APÊNDICE B

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

A Secretaria de Economia e Finanças, órgão de Direção Setorial do Comando do Exército, está sendo convidada a participar da pesquisa: “Estudo de Caso acerca do Sistema de Controle Interno do Exército brasileiro”, conduzida como pré-requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública e supervisionada pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Após ler todas as informações contidas, neste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE –, solicito que escolha as opções no final dele. Neste documento, constam as informações sobre a pesquisa, os riscos, os benefícios, as dúvidas e contato para quaisquer esclarecimentos vindouros que se façam necessários. Destaca-se que a participação desse órgão é inteiramente voluntária.

INFORMAÇÕES SOBRE A PESQUISA

Meu nome é Anthony Vieira Leal e sou mestrando em Administração Pública no IDP. O título da minha dissertação é “Estudo de Caso acerca do Sistema de Controle Interno do Exército brasileiro”. Este estudo tem como principal objetivo: analisar se o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro está em conformidade com as normas de Controle Interno.

Caso este órgão concorde em participar deste estudo, será realizada um survey para elucidar pontos centrais desta pesquisa. As perguntas tratam-se do Sistema de Controle Interno no Exército Brasileiros e as relações existentes entre o CCIEx, a SEF e os CGCFEx. Caso não queira responder todas as perguntas, não há qualquer prejuízo. Solicito apenas que informe as questões que não serão respondidas.

RISCOS

Cabe salientar que esta pesquisa possui riscos. Como já salientado, as perguntas tratam do Sistema de Controle Interno e do relacionamento entre os órgãos que compõe este Sistema, desta forma, caso este órgão visualize perguntas que possam comprometer a imagem da Força,

recomenda-se a recusa a essas perguntas sem a necessidade de qualquer justificativa. Todavia, ressalto que as perguntas buscam compreender a percepção deste órgão com o Sistema de Controle Interno, trazendo à baila normativos e decisões que regem este tema.

Se alguma das respostas fornecidas puder causar algum desconforto para este órgão, solicito que entre em contato, até vinte dias após o survey. Elas serão retiradas em sua integralidade.

BENEFÍCIOS

Esta pesquisa possui benefícios diretos ao órgão. Será dada mais publicidade as relações existentes entre os órgãos que compõe o Sistema de Controle Interno. Como a SEF possui 12 CGCFEx subordinadas, este conhecimento irá enaltecer o trabalho coordenado por este órgão e as informações fornecidas agregarão valor a este estudo, contribuindo de maneira ímpar para a produção de conhecimento, tão precioso para toda Administração.

DÚVIDAS E CONTATO

Por fim, coloco-me à disposição para esclarecer quaisquer dúvidas, por meio do e-mail: thonyleal@gmail.com, pelo telefone: (61) 99673-7574, ou com o supervisor da pesquisa do IDP: mestrado@idp.edu.br

CONSENTIMENTO

Dessa forma, registro que foram apontados: o principal objetivo, os riscos e os benefícios deste estudo. Assim, ao aceitar participar deste estudo, este órgão torna-se o entrevistado. Mais uma vez, destaco que a participação é voluntária e, caso não deseje responder a alguma pergunta, isso não acarretará em qualquer prejuízo.

Deseja participar desse survey como entrevistado? Sim Não

Deseja receber uma cópia da versão preliminar da dissertação, para fins de análise e qualquer observação acerca das interpretações feitas? Sim Não



Se positivo, a versão preliminar será protocolada neste órgão e terá o prazo de até 10(dez) dias para enviar as observações, caso deseje.



APÊNDICE C

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

O Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército, Unidades Setoriais de gestão, contabilidade e Controle Interno, está sendo convidada a participar da pesquisa: “Estudo de Caso acerca do Sistema de Controle Interno do Exército brasileiro”, conduzida como pré-requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública e supervisionada pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Após ler todas as informações contidas, neste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE –, solicito que escolha as opções no final dele. Neste documento, constam as informações sobre a pesquisa, os riscos, os benefícios, as dúvidas e contato para quaisquer esclarecimentos vindouros que se façam necessários. Destaca-se que a participação deste Centro é inteiramente voluntária.

INFORMAÇÕES SOBRE A PESQUISA

Meu nome é Anthony Vieira Leal e sou mestrando em Administração Pública no IDP. O título da minha dissertação é “Estudo de Caso acerca do Sistema de Controle Interno do Exército brasileiro”. Este estudo tem como principal objetivo: analisar se o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro está em conformidade com as normas de Controle Interno.

Caso este Centro concorde em participar deste estudo, será realizada um survey para elucidar pontos centrais desta pesquisa. As perguntas tratam-se do Sistema de Controle Interno no Exército Brasileiros e as relações existentes entre o CCIEx, a SEF e os CGCFEx. Caso não queira responder todas as perguntas, não há qualquer prejuízo. Solicito apenas que informe as questões que não serão respondidas.

RISCOS

Cabe salientar que esta pesquisa possui riscos. Como já salientado, as perguntas tratam do Sistema de Controle Interno e do relacionamento entre os órgãos que compõe este Sistema, desta forma, caso este órgão

visualize perguntas que possam comprometer a imagem da Força, recomenda-se a recusa a essas perguntas sem a necessidade de qualquer justificativa. Todavia, ressalto que as perguntas buscam compreender a percepção deste Centro com o Sistema de Controle Interno, trazendo à baila normativos e decisões que regem este tema.

Se alguma das respostas fornecidas puder causar algum desconforto para este Centro, solicito que entre em contato, até vinte dias após o survey. Elas serão retiradas em sua integralidade.

BENEFÍCIOS

Esta pesquisa possui benefícios diretos ao Centro. Será dada mais publicidade as relações existentes entre os órgãos que compõe o Sistema de Controle Interno. Como o CGCFEx encontra-se inserido no Sistema de Controle Interno, permeando todos os processos de Controle Interno de maneira direta ou indireta, este conhecimento irá enaltecer o trabalho diuturno executado por este Centro e as informações fornecidas agregarão valor a este estudo, contribuindo de maneira ímpar para a produção de conhecimento, tão precioso para toda Administração.

DÚVIDAS E CONTATO

Por fim, coloco-me à disposição para esclarecer quaisquer dúvidas, por meio do e-mail: thonyleal@gmail.com, pelo tefenone: (61) 99673-7574, ou com o supervisor da pesquisa do IDP: mestrado@idp.edu.br

CONSENTIMENTO

Desta forma, registro que foram apontados: o principal objetivo, os riscos e os benefícios deste estudo. Assim, ao aceitar participar deste estudo, este Centro torna-se o entrevistado. Mais uma vez, destaco que a participação é voluntária e, caso não deseje responder a alguma pergunta, isso não acarretará em qualquer prejuízo.

Deseja participar desse survey como entrevistado? [] Sim [] Não



Deseja receber uma cópia da versão preliminar da dissertação, para fins de análise e qualquer observação acerca das interpretações feitas? Sim Não

Se positivo, a versão preliminar será protocolada neste Centro e terá o prazo de até 10(dez) dias para enviar as observações, caso deseje.



APÊNDICE D

1. O Sr. acredita que a criação do CCIEx fortaleceu o SisCIEx? Se positiva a resposta, por quê?
2. À luz da instrução normativa conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, editada pela Controladoria-Geral da União e pelo Ministério do Planejamento, os CGCFEx constituem que camada de defesa?
3. Como ocorre a relação de subordinação entre o CGCFEx e a SEF? Quais os assuntos que são abordados entre esses dois órgãos? Como são tratados e informados os relatórios de avaliação da gestão e apuração executada pela CGCFEx à SEF?
4. Qual órgão de Controle Interno que realiza a auditoria independente da SEF?
5. O Chefe do CGCFEx reporta à SEF a opinião sobre as demonstrações financeiras produzidas pelos seus auditores independentes?
6. Ao observar o organograma da SEF, observa-se que os CGCFEx, órgãos que desenvolvem atividade de auditoria, estão subordinados à SEF, órgão gestor. Desta forma, o Sr visualiza o atendimento por completo da recomendação do ACÓRDÃO Nº 1074/2009 - TCU – Plenário, o qual apontou que: “Comandos da Aeronáutica e Exército que envidem esforços para alterar a estrutura organizacional, de modo a que a unidade de Controle Interno seja uma unidade independente, separada de qualquer outra que exerça atividade de gestão, e seja subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade”?
7. Em atenção ao Art. 4º, inciso II, das Instruções gerais para a atividade de auditoria interna governamental (EB10-IG-13.001), 1ª edição, 2021, os Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), sob a coordenação do CCIEx, desenvolvem atividades de auditoria interna governamental. Ainda, conforme The Institute of internal Auditors, 2016, a atividade de auditoria interna deve ser independente. Desta forma, o Sr acredita que o fato dos CGCFEx estarem subordinados à SEF pode gerar algum prejuízo para a atividade de auditoria independente e objetiva?
8. À luz Decisão 507/2001 do Plenário do TCU, a qual recomendou, conforme extrato do ACÓRDÃO Nº 1074/2009 - TCU – Plenário:

[...] à Casa Civil da Presidência da República que promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal”(BRASIL, 2009).

O Sr. visualiza oportunidade e conveniência para um estudo técnico, no âmbito do Comando do Exército, para o reposicionamento hierárquico dos CGCFEx junto ao CCIEx.?

9. O Sr. visualiza algum prejuízo para o SisCIEx, principalmente quanto à independência dos auditores internos, a manutenção da estrutura organizacional, em vigor?

10. O Sr. acredita que, caso os CGCFEx estejam subordinados ao CCIEx, isso fortaleceria o SisCIEx?



idn

Bo
pro
cit
ref
Nos
são

idp

A ESCOLHA QUE
TRANSFORMA
O SEU CONHECIMENTO