

## ***Controle interno na prevenção de fraudes: um estudo de caso do Exército Brasileiro***

Este artigo apresenta um estudo sobre a avaliação dos resultados do Controle Interno na prevenção de fraudes no Exército Brasileiro. O controle interno é uma atividade prevista na Constituição da República Federativa do Brasil, evidenciando o importante papel dessa atividade na prevenção de irregularidades e ilegalidades na administração pública. A estratégia de pesquisa utilizada foi à pesquisa de natureza qualitativa, de cunho descritivo e baseada em dados coletados por meio de pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas, realizadas junto a cinco militares. O conteúdo das entrevistas foi tratado por meio da análise de conteúdo. As conclusões apontam que a atividade de controle interno no Exército Brasileiro é bem estruturada e permeia toda a sua estrutura, atuando de forma sistêmica, o que permite a implementação de medidas preventivas e corretivas das inconformidades detectadas, sendo fundamental para a boa gestão dos atos administrativos. Ademais, constata-se a preocupação constante na melhoria da eficácia dos processos de governança, no gerenciamento de riscos e no atendimento as demandas da sociedade.

**Palavras-chave:** Controle Interno; Gestão Pública; Governança.

## ***Internal control in fraud prevention: a case study of the Brazilian Army***

This article presents a study on the evaluation of the results of Internal Control in the prevention of fraud in the Brazilian Army. Internal control is an activity foreseen in the Constitution of the Federative Republic of Brazil, showing the important role of this activity in the prevention of irregularities and illegalities in the public administration. The research strategy used was qualitative research, of a descriptive nature and based on data collected through documentary research and semi-structured interviews, carried out with five military personnel. The content of the interviews was treated through content analysis. The conclusions point out that the internal control activity in the Brazilian Army is well structured and permeates its entire structure, acting in a systemic way, which allows the implementation of preventive and corrective measures of the detected non-conformities, being fundamental for the good management of administrative acts. In addition, there is a constant concern to improve the effectiveness of governance processes, risk management and meeting the demands of society.


**Keywords:** Internal Control; Public Management; Governance.


Topic: **Gestão Pública**

Received: **25/07/2021**

Approved: **28/08/2021**

Reviewed anonymously in the process of blind peer.

**André Wilson de Andrade Souza**   
Universidade Federal do Amazonas, Brasil  
<http://lattes.cnpq.br/6692494442674078>  
<http://orcid.org/0000-0003-0677-929X>  
[awa.souza@gmail.com](mailto:awa.souza@gmail.com)

**Armando Araújo de Souza Júnior**   
Universidade Federal do Amazonas, Brasil  
<http://lattes.cnpq.br/4819744809032210>  
<http://orcid.org/0000-0003-2950-1434>  
[armandoaraujo@ufam.edu.br](mailto:armandoaraujo@ufam.edu.br)



DOI: 10.6008/CBPC2179-684X.2021.003.0016

### **Referencing this:**

SOUZA, A. W. A.; SOUZA JUNIOR, A. A.. Controle interno na prevenção de fraudes: um estudo de caso do Exército Brasileiro. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v.12, n.3, p.206-223, 2021.  
DOI: <http://doi.org/10.6008/CBPC2179-684X.2021.003.0017>

## INTRODUÇÃO

A função controle é uma ação tomada com a intenção de assegurar que as ações determinadas estão ocorrendo conforme o planejado, com o objetivo de cumprir tudo aquilo que foi traçado pela organização. Para o Gestor Público, o controle é um instrumento capaz de acompanhar o cumprimento de metas e dos ordenamentos legais e nesse contexto está o controle interno (SILVA, 2002; NOVO, 2019). O controle interno é um processo integrado, que envolve tanto o alto escalão da instituição quanto os demais integrantes, voltado para o fornecimento razoável de segurança para o enfrentamento dos riscos que irão surgir ao longo do percurso do cumprimento da missão institucional da organização (SANTOS, 2013).

A Constituição Federal de 1988, por meio do inciso II e do § 1º do Art 74, evidencia o importante papel do controle interno na prevenção de irregularidades ou ilegalidades, atribuindo-lhe a função de atestar a legalidade e avaliar os resultados dos atos praticados pela administração pública e, ao tomar conhecimento de qualquer fato atentatório aos preceitos legais, os responsáveis pelo controle interno deverão informar ao Tribunal de Contas da União - TCU (BRASIL, 1988). O sistema de controle interno de uma organização busca assegurar que os envolvidos nos diversos processos institucionais atuem dentro dos parâmetros legais, suas ações podem ser preventivas ou corretivas, todas norteadas pelo interesse público. Cabe destacar que esse sistema necessita ser revisto constantemente, implementando melhorias nos procedimentos e buscando a qualidade dos serviços (MADRIGAL, 2016).

Estudos anteriores tais como Victorio et al. (2018) e Moreira et al. (2017) demonstraram a importância do controle interno para a transparência na gestão dos gastos públicos, sendo uma ferramenta de gestão pública, que possibilita a prevenção de irregularidades e reduz a vulnerabilidade e riscos de fraudes. Corroborando com essa tese, Brandão (2018) concluiu que, para se obter um controle eficaz do seu patrimônio, a organização necessita implementar um sistema eficiente de controle interno. Nesse mesmo sentido, Floriano et al. (2008) afirmam que o controle interno é uma ferramenta que possibilita a empresa alcançar excelentes níveis de desempenho empresarial. Nessa direção, a questão norteadora deste projeto de pesquisa ficou definida como: Quais os resultados do Controle Interno na prevenção de fraudes no Exército Brasileiro?

O Manual de Auditoria (BRASIL, 2013) elenca o CCIEx como um órgão de assessoramento do Comandante do Exército (OADI), sendo membro do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEx), juntamente com as doze Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx). Ainda, de acordo com o mesmo Manual de Auditoria, as ICFEx realizam os trabalhos de auditoria e fiscalização em conformidade com o Plano Anual de Atividades de Auditoria, ou por determinação de qualquer autoridade que tenha competência para tal, de forma a abranger todo o território nacional. Desta forma, o presente projeto de pesquisa teve como objetivo geral avaliar os resultados do Controle Interno na prevenção de fraudes no Exército Brasileiro, para isso, o artigo foi estruturado em 6 seções, sendo a primeira a introdução, onde foi realizada a contextualização do tema. Na segunda seção, encontra-se o referencial teórico, sendo composto por: (i) Controle Interno, (ii) Órgãos Fiscalizadores e (iii) O Exército Brasileiro e sua estrutura de Controle Interno. Logo após, a terceira seção aborda a metodologia utilizada para realização

do artigo e informações referentes à coleta e análise dos dados. Na sequência, encontram-se os resultados da pesquisa e sua análise. Seguida essa seção, apresentam-se as considerações finais do estudo. Por fim, as referências do artigo, onde o desenvolvimento do trabalho foi fundamentado.

## REVISÃO TEÓRICA

### Controle Interno

A Constituição Federal de 1988 não traz o conceito de controle interno, a carta magna, em seu Art. 74, determina que cada Poder deverá ter um sistema de controle interno e que estes deverão atuar de forma integrada (CF/88). De acordo com a *International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI* (2004), controle interno é uma ação realizada por uma organização, de forma integrada a outros processos, planejada para trabalhar com os riscos, permitindo que os objetivos sejam atingidos com efetividade, com ética e com equilíbrio econômico.

Segundo Lins (2014), cabe ao controle interno, entre outras coisas, zelar para que as ações executadas estejam de acordo com os preceitos legais e para que não haja erros intencionais, colocando o controle interno como o vigilante dos processos ligados a gestão, cujo objetivo final é garantir que os objetivos organizacionais sejam atingidos conforme o planejado e de acordo com o princípio da legalidade. Corroborando, Franco et al. (2001) acrescentam que, sob o prisma empresarial, todos os mecanismos utilizados por uma empresa para fiscalizar e verificar o andamento das atividades administrativas de modo a permitir a correção das ações que possam provocar uma alteração no seu patrimônio podem ser considerados como controles internos. Nesse diapasão, Attie (2011) define que o controle interno é o instrumento pelo qual a empresa verifica a integridade de seus dados contábeis e sua eficiência operacional. Adicionalmente, o Instituto de Auditores Internos do Brasil - AUDIBRA (1992) entende que ações como planejar, organizar, dirigir e controlar, que estejam voltadas para aumentar a certeza de cumprimento das metas e dos objetivos estabelecidos podem ser enquadradas no contexto do controle interno.

No Brasil, as ações de controle interno devem ser exercidas por um órgão integrante da estrutura organizacional em que está enquadrado o órgão controlado. Dessa forma, cabe a Controladoria-Geral da União (CGU) a gestão do controle interno do Poder Executivo. No Poder Legislativo, essa tarefa é exercida tanto pelo Senado Federal, cujo papel cabe a Secretaria de Controle Interno – SCINT/SF e pela Câmara dos Deputados, por meio da Secretaria de Controle Interno – SECIN/CD. No Poder Judiciário esse papel é exercido pelo Conselho Nacional de Justiça e pelo Conselho Nacional do Ministério Público.

Ressalta-se que os órgãos membros dos Três Poderes também possuem um ente responsável pelo controle interno ou auditoria interna. Da mesma forma, os Estados e Municípios possuem suas estruturas de controle interno. O principal instrumento do controle interno do Poder Executivo para o setor público é a Instrução Normativa nº 03, de 9 de junho de 2017, a qual define no Capítulo I, da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União, que

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma

organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas 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 de controles internos. (BRASIL, 2017)

Ademais, o controle interno auxilia o órgão ou entidade ou instituição a alcançar seus objetivos de forma confiável e concreta, o que significa dizer que as orientações, quanto os procedimentos e rotinas, deverão ser cumpridos fielmente, verificando a fidedignidade e a legalidade dos atos administrativos (COSO, 2013).

Por conseguinte, o controle interno busca implementar ações ordenadas e efetivas, que obtenham excelentes resultados e que estes se transformem em produtos e serviços de qualidade, auxiliando tanto o gestor público quanto o agente público, no atendimento do interesse público, sem que haja desperdício de recursos públicos, erros, fraudes ou outras irregularidades administrativas (SILVA, 2013).

### **Órgãos Fiscalizadores**

No Brasil, o controle interno está presente em nas três esferas do Poder. Cada um dos poderes da República estabeleceu o funcionamento do seu sistema de controle interno, criando uma estrutura própria de fiscalização, como o desmembramento em vários subníveis de controle. Em relação ao Poder Executivo Federal, a normatização do sistema de controle interno está descrito na Instrução Normativa nº 03, de 9 de junho de 2017, nº 25 e 26 da Seção I do Capítulo II, da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União, tendo como órgão central de controle interno a Controladoria-Geral da União, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno (BRASIL, 2017). De acordo com o Art. 1º da Lei nº 11.204, de 5 de dezembro de 2005.

Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal. (BRASIL, 2005)

Dentro da estrutura de controle interno do Poder Executivo, encontram-se, ainda, outros órgãos setoriais de controle interno, como a própria Secretaria de Controle Interno da Secretaria-Geral da Presidência da República, cujo papel é atuar como órgão de controle interno da Controladoria-Geral da União no que diz respeito à sua auditoria (BRASIL, 2019). O assessoramento no controle interno dá legalidade aos atos da Administração Pública Federal e, cabe a Advocacia-Geral da União exercer esta função. Para tal, o órgão conta com uma Secretaria de Controle Interno cujas atribuições incluem a fiscalização da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades jurisdicionadas e da entidade vinculada, inclusive quanto à eficiência e eficácia de seus resultados (BRASIL, 2008).

Em relação aos Poderes Executivos Estaduais e Municipais, cabe destacar que eles são responsáveis pelos próprios sistemas de controle interno. Segundo dados do Conselho Nacional de Controle Interno, todos os Estados da Federação possuem uma estrutura de controle interno, sendo o Rio Grande do Sul o mais antigo em atividade, tendo sido criado em 1948 (CONACI, 2014). No tocante ao Poder Legislativo

Federal, ambas as casas possuem uma estrutura de controle interno, denominadas “Secretaria de Controle Interno”. No Senado Federal, de acordo com o Art. 98 da Resolução nº 9, de 1997, o órgão de controle interno tem como objetivo, entre outros, zelar pela preservação do bem público a cargo dos órgãos da estrutura do Senado e também “verificar a compatibilidade entre as variações patrimoniais e os rendimentos auferidos por Senadores e servidores ocupantes de cargo ou emprego comissionados ou função de confiança” (BRASIL, 1997). Na Câmara dos Deputados, a Secretaria de Controle Interno também exerce o papel de fiscalizador dos bens públicos, observando-se os princípios definidos no Art. 37 da Constituição Federal.

Assim como no Executivo, o Poder Legislativo de cada Estado e Município estabelece a sua estrutura de controle interno. Por exemplo, de acordo com a Resolução AL nº 379 de 13/12/2005, a Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas conta em sua estrutura orgânico-funcional, dois órgãos responsáveis pelo controle interno, sendo a Procuradoria Geral responsável pelo controle interno da legalidade dos atos praticados na esfera administrativa e legislativa e as Gerências de Controle Interno cuja tarefa é verificar a legalidade e a legitimidade dos dispêndios da Assembleia Legislativa.

O controle da atividade Judiciária no Brasil é exercido pelo Conselho Nacional de Justiça e pelo Conselho Nacional do Ministério Público. Ao primeiro compete o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes e ao segundo, o controle da atuação administrativa e financeira do Ministério Público e do cumprimento funcional de seus membros (CF/88). Entretanto, os principais órgãos integrantes do Sistema Judiciário Brasileiro, como o Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Tribunal Superior do Trabalho, Tribunal Superior Eleitoral e Superior Tribunal Militar possuem um órgão de controle interno cuja finalidade principal é acompanhar a gestão orçamentária, patrimonial, de pessoal e financeira dos respectivos Tribunais (CRUZ, 2009).

No campo militar, o Ministério da Defesa, como órgão integrante do Poder Executivo, também possui em sua estrutura uma Secretaria de Controle Interno, sendo uma componente da estrutura setorial de controle interno, apoiada pelas unidades de controle interno de cada comando militar.

### **O Exército Brasileiro e sua Estrutura de Controle Interno**

O Exército Brasileiro (EB) tem como missão constitucional, em conjunto com as outras Forças Armadas, contribuir para a garantia da soberania nacional, dos poderes constitucionais, da lei e da ordem, salvaguardando os interesses nacionais e cooperando com o desenvolvimento nacional e o bem-estar social (CF/88). O EB faz parte da estrutura regimental do Ministério da Defesa, sendo partícipe da Administração Pública Federal. Segundo a Portaria nº 816, de 19 de dezembro de 2003, o Comando do Exército está estruturado em sete categorias, a saber: “Órgãos de Assessoramento Superior, Órgãos de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército, Órgão de Direção Geral, Órgãos de Direção Setorial, Órgãos de Apoio, Força Terrestre, os Comandos Militares de Área e entidades vinculadas” (BRASIL, 2003).

Como órgão do governo Federal, o EB tem a obrigação de atentar aos princípios fundamentais da Administração Pública: a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, previstos no Art.

37 da Constituição Federal de 1988. Outro aspecto importante a ser observado está ligado ao conceito de *accountability*, introduzindo em sua cultura organizacional termos como: controle, participação, interatividade, prestação de contas, entre outras.

Alinhado com as transformações ocorridas na sociedade brasileira, verificou-se a necessidade de implementar inovações na área de controle, sendo criado em 1969 a Diretoria-Geral de Economia e Finanças (DGEF). Em 3 de março de 1982, a DGEF passou a denominar-se Secretaria de Economia e Finanças do Ministério do Exército (SEF), cuja missão era superintender as atividades de Controle Interno relacionadas aos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria (BRASIL, 1982).

Em decorrência de uma avaliação realizada pelo Tribunal de Contas da União sobre o funcionamento dos Sistemas de Controle Interno, com a participação de alguns órgãos dos Três Poderes da União, foi constatado que havia um problema de segregação de função no EB, pois o mesmo órgão era responsável pela atividade de auditoria e de controle interno e também, as atividades de execução orçamentária, administração financeira e contabilidade (TCU, 2009). Como solução, verificou-se a necessidade de criar um órgão diretamente subordinado ao Comando do Exército para exercer o papel do controle interno da instituição, sendo criado, em setembro de 2010, por meio do Decreto nº 7.299, o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), classificado como um Órgão de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército.

Devido à importância da atividade de fiscalização e controle, foi instituído o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx), cujo órgão central é o CCIEEx. Integram o sistema, também, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), que atuam como Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), sendo distribuídas pelo território federal. De acordo com o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna/2019 do EB, cabe ao CCIEEx, no âmbito do Comando do Exército, realizar as atividades de auditoria interna governamental (avaliação, consultoria) e o acompanhamento da apuração de dano ao erário e a análise de atos de pessoal. Tendo em vista a extensão territorial do país, o EB teve que implementar uma estrutura que possibilitasse o acompanhamento das atividades de controle o mais próximo possível, cabendo esse papel as ICFEx. Atualmente, o EB conta com 654 Organizações Militares (OM), sendo 402 Unidades Gestoras (UG), distribuídas pelos Estados da Federação. A Tabela 1 apresenta as inspetorias, suas localizações e a quantidade de organizações a serem fiscalizadas.

**Tabela 1:** Distribuição de inspetorias, localidades e nº de organizações fiscalizadas.

Inspetoria	Sede	Nº Auditores	Nº om	Nº Ug
1ª ICFEx	Rio de Janeiro-RJ	12	110	63
2ª ICFEx	São Paulo-SP	7	53	30
3ª ICFEx	Porto Alegre-RS	13	107	73
4ª ICFEx	Juiz de Fora-MG	14	31	20
5ª ICFEx	Curitiba-PR	15	51	36
6ª ICFEx	Salvador-BA	6	14	11
7ª ICFEx	Recife-PE	7	36	28
8ª ICFEx	Belém-PA	10	29	20
9ª ICFEx	Campo Grande-MS	13	48	27
10ª ICFEx	Fortaleza-CE	10	24	18
11ª ICFEx	Brasília-DF	9	91	44
12ª ICFEx	Manaus-AM	9	60	32

**Fonte:** Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (2019).

Para que a atividade de controle interno seja realizada uniformemente, o EB elaborou o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001), que consolidou toda a legislação vigente que ampara o trabalho de auditoria na instituição.

## **METODOLOGIA**

Esta pesquisa apresenta um estudo para avaliar os resultados do Controle Interno na prevenção de fraudes no Exército Brasileiro. Desta forma, este estudo foi caracterizado como uma pesquisa qualitativa de natureza descritiva. Uma pesquisa qualitativa manifesta a existência de uma interação entre o mundo real e a pessoal do estudo, a explicação dos fenômenos, a interpretação dos dados coletados e a conferência de significados (GIL, 2010; PRODANOV et al., 2013).

Os estudos descritivos segundo Gil (2010) expõem as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de interação entre variáveis, procurando interpretar, classificar e explicar os acontecimentos. Com base na estratégia adotada para a pesquisa, foi desenvolvido estudo de caso junto as Organizações Militares do Exército que foram identificadas como OM1, OM2 e OM3 (YIN, 2016). Essas organizações fazem parte do Sistema de Controle Interno do Exército, realizam a contabilidade analítica e desenvolvem atividades de Auditoria e Fiscalização em 44 Unidades Gestoras distribuídas no Distrito Federal, nos Estados do Amazonas, Tocantins, Pernambuco, Rio de Janeiro, São Paulo, Porto Alegre, Minas Gerais e na cidade de Washington nos Estados Unidos.

Os dados foram coletados em duas etapas: 1) pesquisa documental, por meio do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, dos relatórios de gestão das unidades vinculadas, os relatórios de acompanhamento da apuração de indícios de irregularidades administrativas (RAAIIA), das normas para a realização de Tomada de Contas Especial (EB10-N-13.008), notificações e relatórios de auditoria, com vistas a descrever o sistema de controle interno do exército brasileiro e, para apresentar os resultados das atividades da área de controle interno nos anos de 2017 a 2019 (LAKATOS et al., 2001; PÁDUA, 1997); 2) entrevista com roteiro semiestruturado junto a militares lotados nas OS1, OS2 e OS3 objetivando analisar o papel da auditoria interna na prevenção de atos e fatos ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos do exército brasileiro, bem como verificar as contribuições para a boa gestão dos atos administrativos do exército brasileiro.

A técnica de entrevista é uma forma de interação entre duas ou mais pessoas. Seu papel é buscar informações sobre o objeto de pesquisa por meio de uma conversa a dois, ou vários interlocutores, cuja iniciativa é do entrevistador, na qual resulta na visão da realidade do participante de acordo com o seu ponto de vista (MINAYO, 2010). Os dados levantados com a pesquisa documental foram categorizados em: principais irregularidades causadoras de danos ao erário, principais agentes responsáveis pelo dano ao erário, tipos de sanções aplicadas aos agentes da administração, principais ações mitigadoras de risco e meios de divulgação dos resultados apurados.

Os fragmentos de discurso dos entrevistados foram tratados por meio da análise de discurso. A análise de discurso almeja entender como um objeto representativo produz sentido, questionado por meio

do texto o seu significado, tendo em vista que a verdade é uma construção discursiva Orlandi (2007).

As entrevistas foram realizadas no período de 01 a 30 de setembro de 2020 junto a cinco servidores, duas entrevistas foram por meio de videoconferência, uma na cidade do Rio de Janeiro-RJ e outra na cidade de Manaus-AM, e três na cidade de Brasília-DF, sendo militares que desempenham funções como o Chefe de Organização Militar, auditores e Fiscais Administrativos de Organização Militar. Os sujeitos da pesquisa foram selecionados por conveniência. Para Aaker et al. (1995), uma seleção por conveniência é realizada quando o entrevistador almeja obter informações de forma ligeira e menos custosa.

Antes da realização das entrevistas, foi submetido aos entrevistados um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido citando o objetivo da pesquisa e todos os procedimentos que foram utilizados durante as entrevistas. Todos os sujeitos da pesquisa tiveram a sua confidencialidade preservada, sendo identificados como E1, E2, E3, E4, e E5, respectivamente. Todas as entrevistas foram gravadas e depois transcritas.

## **RESULTADOS E DISCUSSÃO**

### **Sistemática de Controle Interno do Exército Brasileiro**

O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro possui como órgão central o Centro de Controle Interno do Exército e é composto pelas 12 Inspetorias de Controle e Finanças do Exército. Além disso, alinhado as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria de Economia e Fianças do Exército, cada Unidade Gestora (UG) do Exército possui uma estrutura voltada à Conformidade de Registro de Gestão (CONF REG) da própria UG, aumentando o alcance das atividades de controle interno (BRASIL, 2010). A atividade de controle interno no Exército Brasileiro é executada, inicialmente, dentro das suas Organizações Militares (OM), com autonomia administrativa, pela seção de Conformidade de Registro de Gestão. Essa seção é a responsável pela certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI e da existência de documentos hábeis que comprovem as operações.

Em cada OM com autonomia administrativa é designado um militar como responsável pelo registro da Conformidade dos Registros de Gestão, sendo, preferencialmente, um oficial, ou, na impossibilidade destes, devidamente justificado pelo Ordenador de Despesas, por meio de expediente destinado à ICFEx de vinculação, podem exercer a função subtenentes, sargentos e servidores civis, após autorização da ICFEx. Conforme observado no Guia do Conformador dos Registros de Gestão, quanto mais eficiente for o responsável pela Conformidade dos Registros de Gestão sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial da Organização Militar, menor será a possibilidade de ocorrência de falhas ou atos irregulares a serem detectados pelos órgãos de controle interno e até externo, quando de suas auditorias (BRASIL, 2009). De acordo com o Manual de Auditoria, cabem as ICFEx realizarem os trabalhos de auditoria e fiscalização em conformidade com o Plano Anual de Atividades de Auditoria, as auditorias programadas, ou por determinação de autoridade competente ou por indícios de comprometimento da gestão, não



programadas (BRASIL, 2013).

Ainda, observou-se que o Exército Brasileiro classificou a atividade de auditoria em 5 tipos distintos, sendo eles: Auditoria de avaliação da gestão; auditoria de acompanhamento da gestão; auditoria contábil; auditoria especial; e auditoria operacional.

“3.3.1 AUDITORIA DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO - tem por objetivo emitir opinião com vistas à elaboração dos pareceres nos processos de TCA e PCA, em relação ao exercício findo, atendendo às diretrizes do órgão central do sistema de controle interno do poder executivo federal.

3.3.2 AUDITORIA DE ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO - é realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar tempestivamente sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade organizacional, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho de sua missão institucional, tais como: uma inspeção realizada pelo Departamento de Engenharia e Construção (DEC) em um trecho de determinada rodovia em obra, para verificar o atendimento às especificações do projeto básico.

3.3.3 AUDITORIA CONTÁBIL - é a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

3.3.4 AUDITORIA ESPECIAL - realizada para confirmar a ocorrência de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária. Ocorre para atender solicitação expressa de autoridade competente, dispensando a existência prévia de programa de auditoria.

3.3.5 AUDITORIA OPERACIONAL - é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades, como também dos procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, com a finalidade de auxiliar os gestores na melhoria dos controles internos administrativos, bem como alertá-los sobre os riscos operacionais e da responsabilidade gerencial sob a égide da governança corporativa.” (BRASIL, 2013)

Após a realização das atividades de auditoria, as ICFEx consolidam os resultados obtidos por meio dos Relatórios de Auditoria, quando se tratar de uma UG, e por meio do Relatório Anual de Atividade de Auditoria Interna (RAINT), quando se tratar de entidades vinculadas, e ambos são encaminhados ao Centro de Controle Interno do Exército para que sejam tomadas as medidas cabíveis.

### **Ações da Auditoria Interna nos anos de 2017 a 2019**

Ao analisar os Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) do Exército e, também, de suas entidades vinculadas constatou-se que o controle interno desempenha um importante papel dentro das organizações, atuando de forma sistêmica, promovendo medidas preventivas e corretivas das inconformidades detectadas. Destaca-se o estabelecimento do objetivo do fortalecimento dos controles internos no combate às fraudes, na gestão de riscos e na segurança institucional. No ano de 2017, foram realizadas dezenove atividades de auditoria interna na Indústria de Material Bélico – IMBEL e suas Unidades de Apoio/Produção, uma das entidades vinculadas do Exército Brasileiro, conforme apresentado na Figura 1.

CRONOGRAMA DE ATIVIDADES DE 2017 REALIZADAS/NÃO REALIZADAS												
ATIVIDADES	STATUS											
	R- Realizada						NR - Não Realizada					
	1º SEMESTRE						2º SEMESTRE					
	SEDE	FI	FPV	FJF	FE	FMCE	SEDE	FI	FPV	FJF	FE	FMCE
1. Processo Licitatório e Controle de Suprimento de Fundos*							R	NR	NR	NR	NR	NR
2. Gestão do Impacto ao Meio Ambiente								NR	NR	NR	NR	NR
3. Controle dos Créditos Tributários e Obrigações Fiscais							R	NR	NR	NR	NR	NR
4. Controle das Aplicações Financeiras							R	NR	NR	NR	NR	NR
5. Processo de Controle Patrimonial (Imobilizado e Intangível)		R	R	R	R	R	R					
6. Controle de Estoques, CMV e Manutenção da Capacidade Estratégica		R	R	R	R	R	R					
7. Gestão da Execução Orçamentária e o Controle da Conformidade dos Registros de Gestão*							R	NR	NR	NR	NR	NR
8. Gestão de Pessoas e Controle das Obrigações Trabalhistas		R	R	R	R	R	R					
9. Processo de Venda e Controle das Contas a Receber		R	R	R	R	R	R					
10. Controle dos Depósitos Judiciais e Razoabilidade da Provisão de Ativos e Passivos Contingentes							R	NR	NR	NR	NR	NR
11. Gestão dos Investimentos e sua adequada mensuração							R					
12. Controle do atendimento às recomendações emitidas pela AI, pelos órgãos de Controle Interno e Externo*	R	R	R	R	R	R	R	NR	NR	NR	NR	NR
13. Emissão de Parecer sobre o Relatório de Gestão 2016*	R											
14. Emissão de Parecer sobre a Prestação de Contas Anual 2016*	R											
15. Elaboração do Manual da Auditoria Interna e Atualização do Regulamento Interno*							NR					
16. Emissão de Parecer sobre as Demonstrações Contábeis 2016*	R											
17. Elaboração do PAINT 2018*							R					
18. Elaboração do RAIN 2016*	R											
19. Verificação dos dados inseridos no SIESTIPPE e Índice de Endividamento)*	R						R					
20. Acompanhamento do processo de constituição do COAUD*	R						R					
21. Capacitação dos auditores*	R						R					

Figura 1: Atividades “Realizadas” e “Não Realizadas”. Fonte: Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (2017).

Como resultado, no ano de 2017, foram apresentadas pela equipe de auditoria recomendações que efetivamente geraram impacto positivo à IMBEL, como aquisição centralizada de materiais de TI para uniformização e facilitação da logística, fortalecimento do programa de prevenção de riscos ambientais e aprimoramento do processo de inspeção física do patrimônio da entidade para melhoria da guarda da coisa pública gerando reflexos na gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Um aspecto importante verificado no Relatório de Gestão do Exército Brasileiro, relativo ao exercício de 2018, é a interação do controle externo com o interno. Nesse ano, foram recebidas pelo Comando do Exército, por intermédio do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx), um total de 30 (trinta) deliberações exaradas pelo TCU, por meio de acórdãos que continham determinações e/ou recomendações, das quais 23 (vinte e três) foram atendidas e 7 (sete) foram pedido dilatação do prazo. Internamente, os órgãos de controle interno da Força emanaram 4.681 (quatro mil seiscentos e oitenta e um) recomendações, sendo 4.376 (quatro mil trezentos e setenta e seis) atendidas, produzindo um indicador de 93,48% (noventa e três vírgula quarenta e oito por cento) (BRASIL, 2018).

No ano de 2019, o Exército Brasileiro realizou atividades de auditoria interna, dentre as quais se destacam: avaliação da eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relacionados ao alcance dos Objetivos Estratégicos do Exército (OEE), avaliação da eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão do Fundo do Exército e das Entidades Vinculadas ao Comando do Exército, avaliação dos controles internos da gestão relacionados à admissão, remuneração, cessão e requisição de pessoal, bem como, à concessão de aposentadorias, reformas e pensões, verificação da legalidade, legitimidade e economicidade das

contratações e dos pagamentos relacionados à Operação Carro Pipa, bem como, da existência, funcionamento e qualidade dos controles internos da gestão para mitigar os riscos relacionados e verificação da aderência à legislação vigente, quanto aos contratos de obras e serviços de engenharia, bem como avaliação do funcionamento e da qualidade dos controles internos da gestão para mitigar os riscos associados a essa atividade (obras inacabadas, dano ao erário, falência de empresas contratadas, má qualidade dos serviços executados e não atendimento às necessidades dos beneficiários) (BRASIL, 2019). As Figuras 2 e 3 apresentam o quantitativo de trabalhos de auditoria interna realizados e não realizados, conforme o Plano Anual de Auditoria Interna 2019 do Exército Brasileiro.

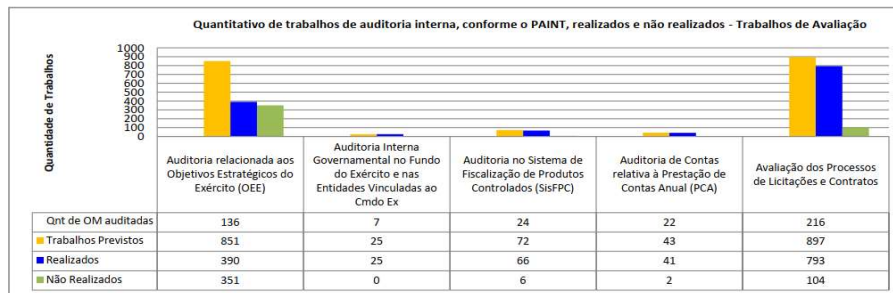


Figura 2: Quantitativo de trabalhos de auditoria interna realizados e não realizados. Fonte: Relatório Anual de Auditoria Interna/Exército Brasileiro (2019).

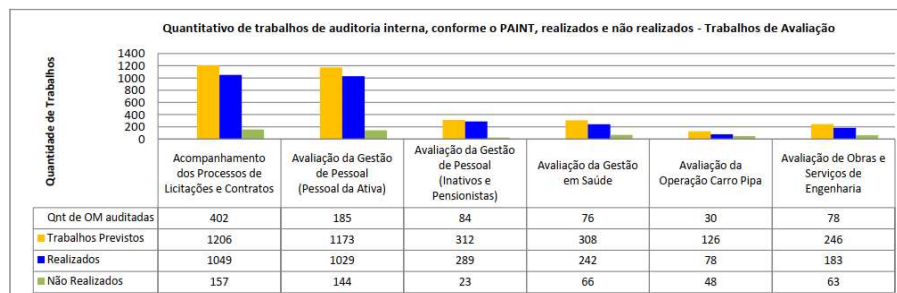


Figura 3: Quantitativo de trabalhos de auditoria interna realizados e não realizados. Fonte: Relatório Anual de Auditoria Interna / Exército Brasileiro (2019).

Decorrente das atividades de auditoria, foram emanadas recomendações as organizações militares e entidades vinculada ao Comando do Exército, as quais são consolidadas no Plano de Providências Permanente – PPP. Neste documento também constam as providências a serem adotadas para regularizar ou sanear as impropriedades apontadas pela auditoria e ainda não sanadas quando da emissão do relatório de auditoria definitivo. A Figura 4 apresenta o quadro com a quantidade de recomendações no ano de 2019, distribuídas pelas organizações militares pertencentes ao Sistema de Controle Interno do Exército.

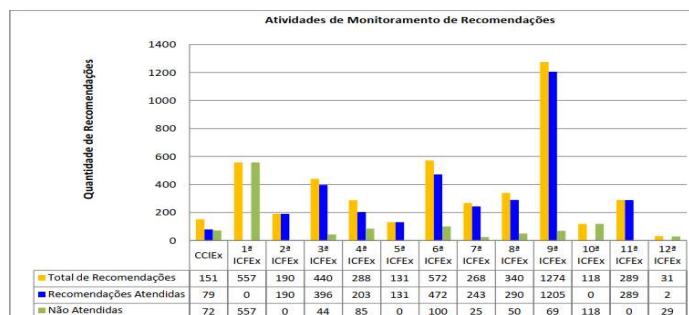


Figura 4: Quantitativo de recomendações. Fonte: Relatório Anual de Auditoria Interna / Exército Brasileiro (2019).

Ressalta-se que as recomendações ainda não atendidas integralmente permanecem em constante monitoramento por meio de diligências, buscando-se o seu completo atendimento.

### O Papel da Auditoria Interna e as Boas Práticas de Gestão

O conceito de Sistema de Controle Interno do Exército pode ser entendido de várias formas, de acordo com o ponto de vista de cada elemento, passando desde um conjunto de atividades de controle até mesmo pela sua estrutura de controle, conforme representado pelos fragmentos de discurso de E1, E2, E3, E4 e E5.

E1: “Sim, claro, (sic) é um conjunto de atividades, planos e rotinas estabelecidas com vistas a assegurar que os objetivos das unidades gestoras sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, tendo por objetivo geral evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades”.

E2: “O Sistema de Controle Interno do Exército é composto pelo Centro de Controle Interno do Exército, que exerce coordenação técnica, e pelas 12 Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, que realizam a auditoria e fiscalização dos atos administrativos de ordem contábil, financeira e patrimonial”.

E3: “(sic) é baseado na busca da proatividade e vem moldando-se conforme diretrizes e objetivos do controle externo, no caso o TCU”.

E4: “O sistema possui uma Unidade Central de Auditoria e 12 (doze) unidades regionais distribuídas por todo território nacional e está vinculada a Ciset do Ministério da Defesa. Conta em seus quadros com pessoal militar e civil de diversas áreas de formação”.

E5: “Estruturado com o órgão central CCIEEx e 12 ICFEx correspondentes às Regiões Militares, além das seções de conformidade integrantes das próprias UG”.

A sequência das seleções lexicais “assegurar que os objetivos das unidades gestoras sejam alcançados, de forma confiável e concreta”, “é baseado na busca da proatividade” e “está vinculada a Ciset do Ministério da Defesa” demonstram que o controle interno do Exército Brasileiro está alinhado com as diretrizes emanadas pelo Governo Federal, por meio da Controladoria-Geral da União, que estabelece o papel e a estrutura do controle interno dentro do Poder Executivo (BRASIL, 2017). Em relação aos objetivos institucionais serem alcançados de forma confiável e dentro da legalidade, é fundamental o papel executado pela Auditoria Interna na prevenção de atos e fatos ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos. Os relatos de E1, E2, E3, E4 e E5 ressaltam a importância do processo de auditoria.

E1: “O papel da auditoria é avaliar a gestão e a aplicação de recursos públicos, com a finalidade de comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão”.

E2: “A auditoria interna visa assegurar ao gestor público das Organizações Militares reordenar rumos e condutas na execução da gestão do dinheiro público e proteger a imagem do Exército perante a opinião pública de desvios de finalidade e objeto na aplicação de recursos do erário público”.

E3: “Visa corrigir falhas em processos já executados, conforme o foco do controle externo vem se aprimorando em auditar a gestão e planejamento dos recursos a serem empregados no Exército”.

E4: “A auditoria interna atua na orientação e fiscalização da governança corporativa, gestão de riscos e controles internos dos processos de gestão com objetivo de melhorá-los e agregar valor à organização”.

E5: “Por meio de verificação permanente nos sistemas financeiros e orçamentários e pelas inspeções realizadas, as ICFEx mantêm auditoria contínua sobre as unidades vinculadas”.

Verifica-se nas falas não apenas a preocupação com a fiscalização, mas com a correção de procedimentos e com o aperfeiçoamento do sistema, corroborando com Perina (2018) na argumentação

de que cabe ao controle interno garantir a efetividade dos atos da Administração, além disso, existe uma permanente preocupação com a imagem da instituição perante a opinião pública.

Para garantir a efetividade dos atos da administração do Exército Brasileiro e das demais administrações públicas, é necessário a implementação de mecanismos de prevenção de fraudes, improbidades e outros fatos e atos ilegais ou irregulares, para que possam subsidiar as atividades de controle interno. Abordando essa temática, a maioria dos entrevistados classificou os mecanismos existentes como “confiáveis”, conforme descrito nos fragmentos de discurso a seguir.

E1: “Posso apontar dois sistemas, o Sistema de Acompanhamento de Gestão e o SIAFI. Ambos são confiáveis”.

E3: “As ICFEX realizam um acompanhamento diário das despesas a serem executadas pelas OM. Caso seja detectado, geralmente por amostragem e em função dos valores envolvidos, alguma execução de despesas em desacordo com a previsão, a OM é diligenciada a corrigir a falha. Além disso, os recursos são descentralizados de forma a se evitar que tal procedimento possa vir a ocorrer, ou seja, são especificados por natureza de despesa”.

E4: “São regulação e normatização dos processos de gestão; ferramentas de tecnologia da informação para o monitoramento concomitante e contínuo das operações da gestão e capacitação contínua de pessoal da área administrativa. Quanto à questão de serem ou não eficientes, os mecanismos se mostram eficazes pelo baixo índice de impropriedades, irregularidades e fraudes relevantes existentes”.

Em relação as ações que podem ser adotadas pela administração, por intermédio do Sistema de Controle Interno, para mitigar os riscos ligados a prática de atos e fatos ilegais ou irregularidades administrativas, foram elencadas atividades que vão desde a capacitação, diligências e uso de tecnologia da informação, conforme descrito nos fragmentos de discurso de E1, E2, E3 e E4.

E1: “Capacitação dos agentes da administração”.

E2: “Auditoria de campo presencialmente, fiscalização por meio de diligências dos atos administrativos nos sistemas informatizados, realização de capacitação pelas ICFEX aos agentes administrativos, publicações em Boletim Informativo das ICFEX e respostas às consultas encaminhadas as ICFEX pelas OM”.

E3: “Acompanhamento via SIAFI e realização de auditorias presenciais, que podem ser programadas ou especiais, também chamadas de não programadas”.

E4: “Uso de ferramentas de tecnologia da informação e implantação da gestão de riscos e controles internos”.

E5: “Foi atribuída ao OD a responsabilidade de atuar nos diversos processos como uma entidade fiscalizadora, devendo verificar a propriedade dos atos administrativos, o que sobrecarrega em demasia a função”.

No entanto, o fragmento de discurso de E5 apresenta uma consequência negativa para o Ordenador de Despesas decorrente de uma nova atribuição. Ressalta-se que não basta a implementação de ações de controle, além disso, a instituição deve saber avaliar se aquelas ações estão sendo eficazes e para isso, deve ter instrumentos que possibilitem sintetizar as informações, medi-las e acompanhá-las, transformando esses dados em indicadores. Os discursos de E2 e E3 retratam a construção desse indicador por parte do Exército.

E2: “O nome do indicador é Atendimento as Recomendações da ICFEX e ele demonstra ao CCIEX o grau de atendimento as orientações das Inspetorias emanadas durante as auditorias internas executadas”.

E3: “As OM produzem o relatório de prestação de contas mensal e ao fim do ano é feito o relatório de gestão anual. A cada auditoria é confeccionado um relatório com as impropriedades e/ou irregularidades e as respectivas orientações. Ainda, diariamente, o acompanhamento feito pelas ICFEX nas OM, via SIAFI, geram um histórico do que vem sendo diligenciado. Todos esses dados servem de indicadores para áreas nas quais mais se

necessita atuar, o que direciona a política de controle interno do Exército”.

E4: “Os indicadores possibilitam o monitoramento e a avaliação do alcance dos objetivos dos controles implementados”.

O fragmento de discurso de E4 corrobora com a importância de termos indicadores, pois eles auxiliam na consecução dos objetivos organizacionais (MARTINS, 2016). De acordo com Lima (2006), a partir do momento em que se faz o acompanhamento, controle, análise e monitoração dos processos, evitar-se erros lógicos nas análises, e tornam as informações mais fáceis de entender. Para a atividade de controle interno isso facilita a identificação das principais irregularidades causadoras de danos ao erário.

Conforme verificado no levantamento documental, no ano de 2019, o Exército Brasileiro focou suas atividades de auditoria interna na avaliação dos controles internos da gestão relacionados à admissão, remuneração, cessão e requisição de pessoal, bem como, à concessão de aposentadorias, reformas e pensões, identificando essa área como uma fonte de riscos ao alcance dos Objetivos Estratégicos do EB. Os fragmentos de discurso de E4 e E5 corroboram com essa avaliação.

E4: “Resumidamente, pagamentos indevidos de benefícios remuneratórios de pessoal, eles representam mais de 50% das ocorrências”.

E5: “De uma maneira geral, certas informações são de caráter sigiloso, mas o pagamento indevido de pessoal é o maior problema”.

Ainda nesse contexto, após comprovação por meio de processo administrativo, verifica-se que os agentes ligados ao sistema de pagamentos acabam sendo responsabilizados pelo dano ao erário. Quando há dolo, o agente responde criminalmente. O fragmento de discurso de E4 apresenta os principais agentes envolvidos:

E4: “Agentes de implantação de direitos remuneratórios de pessoal e de autorização de pagamento, como o Ordenador de despesas, fiscal administrativo e gestor de pessoal”.

Cabe ressaltar que o controle interno não é responsável pela aplicação de sanções aos agentes da administração e os demais atos administrativos praticados pelo Exército Brasileiro, conforme descrito no fragmento de discurso de E1. As sanções administrativas são realizadas pela administração local, ou seja, pelo Comandante, Chefe ou Diretor da Organização Militar a qual o agente causador do dano faz parte.

As principais sanções administrativas aplicadas pelos Comandantes, Chefes ou Diretores da Organização Militar vão desde punições disciplinares previstas no Regulamento Disciplinar do Exército (RDE), devolução dos valores auferidos até exclusão das fileiras do Exército, conforme fragmento de discurso de E4 e E5.

E1: “O Controle Interno do Exército Brasileiro não aplica sanções administrativas aos agentes da administração”.

E2: “Administrativamente falando, após os devidos processos os agentes são chamados a devolver os recursos públicos com o desconto em contracheque cumulativamente as outras áreas do direito, civil e criminal”.

E4: “Punição disciplinar, indenização financeira, exclusão do Exército e prisão”.

E5: “Ressarcimento de danos e punição disciplinar”.

Um dos princípios da administração pública é a publicidade, que descreve o dever de divulgação oficial dos atos administrativos e na administração militar não é diferente, pois ela é membro da administração pública federal. Os atos da administração militar são registrados por meio de Boletim Interno e disponibilizados para todos os integrantes da Organização Militar, para que todos tenham ciência

dos atos daquela gestão. Os resultados do Sistema de Controle Interno, por ser redigido com termos de sigilo, são endereçados ao Comandante do Exército, conforme discurso de E2. Esses dados são consolidados em forma de relatórios e Boletins Informativos. Cabe destacar que as boas práticas verificadas durante as atividades de auditoria interna também são consolidadas nos Boletins Informativos e difundidos para as Organizações Militares do Exército para que possam ser aplicadas, de acordo com as especificidades de cada OM.

E1: “Relatório de Auditoria e Boletim Informativo”.

E2: “Esses dados são repassados ao Comandante do Exército, sem a divulgação em caráter ostensivo as outras OM”.

E3: “Mensalmente são produzidos Boletins Informativos pelas ICFEx e pelo CCIEx”.

E4: “Relatórios de Auditoria e Relatório Anual das Atividades de Auditoria (RAINT) publicados nos sites do Exército e do TCU”.

E5: “Boletim informativo da ICFEx”.

De acordo com os entrevistados, o trabalho de controle interno realizado nas Organizações Militares do Exército Brasileiro pode ser avaliado como eficiente, conforme fragmentos de discurso de E1 e E3.

E1: “Eu considero o controle interno do EB eficaz e eficiente”.

E2: “Eu acredito que o controle interno é de vital importância para chamar o gestor público militar a correta conduta na aplicação de dinheiro público e na preservação da imagem do Exército perante a opinião pública”.

E3: Em minha avaliação é eficiente, mas carente de pessoal, principalmente pela quantidade de OM e recursos envolvidos.

E4: “Posso dizer que é muito bom”.

E5: “Muito bom”.

Para E3, apesar de o controle interno ser eficiente, existe uma oportunidade de melhoria que pode ser realizada, que é o aumento de pessoal na área de auditoria devido à grande demanda. De maneira geral, foi identificado que as atividades de controle interno são fundamentais para a boa gestão dos atos administrativos, corroborado pelos discursos de E2, E3 e E4 e, conforme fragmento de discurso de E1, para a manutenção da boa imagem do Exército perante a sociedade.

E2: “Fundamental para a manutenção da imagem do Exército o que lhe dá os elevados índices de credibilidade perante a população brasileira”.

E3: “Fundamental, pois não é feito só o controle interno, mas também o treinamento e apoio às atividades relacionadas ao emprego de recursos públicos”.

E4: “Posso afirmar que é fundamental”.

Para a manutenção da efetividade do Sistema de Controle Interno, é necessário que o Exército esteja atento as constantes transformações e evoluções da sociedade e do mundo tecnológico. Conforme fragmento de discurso de E5, é necessário a implementação de ferramentas tecnológicas que permitam a previsão de atos irregulares ou de impropriedades antes mesmo que aconteçam, uma análise de cenários futuros. Além disso, é de fundamental importância a capacitação continuada dos agentes ligados ao controle interno, conforme fragmento de discurso de E1 e E2. Entretanto, é essencial que todos os elementos que de alguma forma atua na atividade de controle, como os Ordenadores de Despesa, Fiscais Administrativos, Gestores e Fiscais de Contrato, Gestores de Pessoal, Gestores Financeiros, Conformadores de Registro de Gestão, entre outros, também sejam submetidos a capacitação continuada.

E1: “Capacitação dos auditores e aumento do efetivo”.

E2: “Manter-se atualizado e seus pertencentes capacitados no que há de mais moderno

em termos de controle interno”.

E3: “Creio que devido à quantidade de OM no Exército e os valores que são geridos, o controle interno necessita de maior capacidade de atuação, o que pode ser conseguido com o aumentando do efetivo e o treinamento do pessoal, capacitando cada vez mais os militares envolvidos nessa área”.

E5: “Implementar ferramentas de prevenção de erros antes que sejam efetivados nos sistemas”.

Há de se reconhecer que o Exército Brasileiro busca não só avaliar a qualidade do gasto público bem como verificar os resultados alcançados por suas Organizações Militares. O EB também se preocupa na melhora da eficácia dos seus processos de governança, no gerenciamento de riscos e no atendimento as demandas da sociedade.

## CONCLUSÕES

O objetivo deste artigo foi analisar o papel da Auditoria Interna na prevenção de atos e fatos ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos do Exército Brasileiro e apresentar os resultados das atividades do Controle Interno e suas contribuições para a boa gestão dos atos administrativos daquela instituição. A pesquisa está vinculada aos estudos organizacionais e evidencia a importância da atividade de controle interno para o Exército Brasileiro. Seus resultados indicam que o controle interno é realizado de forma sistemática em todas as Organizações Militares do EB e nas entidades vinculadas, abrangendo 5 tipos distintos de atividades, sendo eles: Auditoria de avaliação da gestão; auditoria de acompanhamento da gestão; auditoria contábil; auditoria especial; e auditoria operacional.

Os resultados apontam, ainda, que o EB não se limita apenas as atividades de controle, a instituição busca a correção de procedimentos, o aperfeiçoamento do sistema de controle interno e a valorização dos seus agentes por meio de capacitação continuada. Além disso, o EB procura difundir as boas práticas verificadas durante as atividades de auditoria interna para que suas Organizações Militares possam aplicá-las, de acordo com suas especificidades. Ademais, verifica-se que o Exército Brasileiro se preocupa no atendimento as demandas da sociedade e, para isso, busca a melhora da eficácia dos seus processos de governança e de gerenciamento de riscos, culminando em uma boa gestão.

A cerca das limitações deste estudo, considera-se o número limitado de entrevistados, decorrente do cenário epidemiológico vivenciado no momento de realização da pesquisa de campo e o uso de outros instrumentos de pesquisa para validação estatística. O Estudo pretende trazer à sociedade uma reflexão sobre as atividades de controle interno realizadas pelo Exército Brasileiro, sua eficácia e as boas práticas que podem ser implementadas em outras instituições públicas, contribuindo para a melhoria da gestão do bem público em conformidade com os anseios da nação brasileira.

Salienta-se que este estudo não esgota o tema sobre Controle Interno no Exército Brasileiro. Sugere-se o aprofundamento da temática bem como a continuidade de estudos sobre as contribuições das atividades de controle interno para a boa prática da gestão pública no Exército Brasileiro, na qual se recomenda pesquisas de verificação de resultados em outras instituições integrantes das Forças Armadas Brasileiras e estudos afins em outras instituições públicas, a fim de identificar as melhores práticas.



## REFERÊNCIAS

- AAKER, D.; KUMAR, V.; DAY, G.. **Marketing research**. John Wiley & Sons, 1995.
- AMAZONAS. **Resolução AL nº 379 de 13/12/2005**. Dispõe sobre a estrutura orgânico-funcional da Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas e dá outras providências. Manaus: Diário Oficial, 2005.
- ATTIE, W.. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BOTELHO, M. M.. **Manual de controle interno: teoria & prática**. Curitiba: Juruá, 2011.
- BRANDÃO, M. M.. A importância do Controle Interno para a Prevenção de Fraudes em uma Indústria de Estofados. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, São Paulo, v.5, n.6, p.95-110, 2018.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DOU, 1988.
- BRASIL. **Lei nº 13.844**. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. Brasília: DOU, 2019.
- BRASIL. **Decreto nº 86.978**. Denomina Secretaria de Economia e Finanças (SEF) do Ministério do Exército a atual Diretoria-Geral de Economia e Finanças, altera o Decreto de Organização Básica do Exército, e dá outras providências. Brasília: DOU, 1982.
- BRASIL. **Decreto nº 7.299**. Altera o Anexo I ao Decreto no 5.751, de 12 de abril de 2006, que aprova a Estrutura Regim ental 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. Brasília, 2010.
- BRASIL. **Instrução Normativa nº 3**. Brasília: Controladoria Geral da União, 2017.
- BRASIL. Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001). Brasília: Ministério da Defesa, 2013.
- BRASIL. **Manual de Auditoria**. Brasília: Ministério da Defesa, 2013.
- BRASIL. **Portaria nº 816, de 19 de dezembro de 2003**. Aprova o Regulamento Interno e dos Serviços Gerais (R-1). Brasília: Ministério da Defesa, 2003.
- BRASIL. **Relatório de Gestão do Exército Brasileiro**. Ministério da Defesa, 2018.
- BRASIL. **Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna/2019**. Ministério da Defesa, 2019.
- BRASIL. Resolução nº 9, de 1997. Altera o Regulamento Administrativo do Senado Federal e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 1997.
- BRASIL. **Acórdão 1074/2009**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2009.
- CAMARGO, R. F.. **O que um sistema de controle interno pode fazer pela sua empresa? Tudo sobre vantagens, princípios e Metodologia Coso**. 2017.
- CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno. **Panorama do controle interno no Brasil**. Brasília, CONACI, 2014
- CREPALDI, S. A.. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- CRUZ, C. E. R.. **Sistema de controle interno integrado da União: necessidade ou simples obrigatoriedade?** Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2009.
- FLORIANO, J. C.; LOZECKYL, J.. A importância dos instrumentos de controle interno para a gestão empresarial. **Revista Eletrônica Lato Sensu**, Paraná, n.5, 2008.
- FRANCO, H; MARRA, E.. **Auditoria contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 edição. São Paulo: Atlas, 2010.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A.. **Fundamentos metodológica científica**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LIMA, R. A.. **Como a relação entre clientes e fornecedores internos à organização pode contribuir para a garantia da qualidade: o caso de uma empresa automobilística**. Monografia (Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Ouro Preto, Ouro Preto, 2006.
- LINS, L. S.. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2014
- LIRA, G. S.. **Estudo sobre a aplicação do modelo "COSO" no controle interno**. Cuiabá, 2018.
- MADRIGAL, A.. **A importância do controle interno na Administração Pública**. 2016.
- MARTINS, D.. **A importância dos indicadores para a gestão do desempenho organizacional**. 2020.
- MINAYO, M. C. S.. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 12 ed. São Paulo: Hucitec, 2010.
- MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; DE SOUZA, P. M.. Controle Interno como instrumento de Gestão Pública. **Revista de Informação Contábil**, Pernambuco, v.11, n.4, p.39-53, 2017.
- NOVO, B. N.. A importância dos controles institucional e social dos gastos públicos. **Boletim Jurídico**, 2019.
- ORLANDI, E. P.. **Análise do Discurso: princípios & procedimentos**. São Paulo: Pontes, 2007.
- PÁDUA, E. M. M. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática**. 2 ed. São Paulo: Papyrus, 1997.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C.. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2 edição. Novo Hamburgo: Universidade Feevale, 2013.
- SANTOS, S. S.. **Governança e Controle Interno**. Instituto

Federal do Amazonas, 2013.

SILVA, E. F.. **Controladoria na Administração Pública:** Manual prático para implantação. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, P. G. K. D.. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, Porto Alegre, v.2, n.2, 2002.

VICTORIO, M. A.. A Importância da Utilização do Controle Interno na Gestão Pública: um estudo em uma Secretaria Municipal de Educação. **Revista Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia**, São Paulo, v.4, n.2, 2018.

YIN, R. K.. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso, 2016.

A CBPC – Companhia Brasileira de Produção Científica (CNPJ: 11.221.422/0001-03) detém os direitos materiais desta publicação. Os direitos referem-se à publicação do trabalho em qualquer parte do mundo, incluindo os direitos às renovações, expansões e disseminações da contribuição, bem como outros direitos subsidiários. Todos os trabalhos publicados eletronicamente poderão posteriormente ser publicados em coletâneas impressas sob coordenação da **Sustenere Publishing**, da Companhia Brasileira de Produção Científica e seus parceiros autorizados. Os (as) autores (as) preservam os direitos autorais, mas não têm permissão para a publicação da contribuição em outro meio, impresso ou digital, em português ou em tradução.