

**UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PÓS-GRADUAÇÃO – LATO SENSU - MBA EM CONTABILIDADE
E AUDITORIA**

DHAYANE ANDRÉ JARDIM

“Sistemas de Controles Internos: Um Estudo sobre o
Modelo das Três Linhas na Marinha do Brasil”

Orientador: Francisco Marcelo Barone. D. SC.



**NITERÓI
Dezembro/2020**

DHAYANE ANDRÉ JARDIM

**SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS: UM ESTUDO SOBRE O MODELO
DE TRÊS LINHAS NA MARINHA DO BRASIL**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Contabilidade e Auditoria, da Universidade Federal Fluminense, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista.

Orientador: Francisco Marcelo Barone. D. Sc.

Niterói
2020

**UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO – LATO SENSU
MBA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA**

**SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS: UM ESTUDO SOBRE O MODELO
DE TRÊS LINHAS NA MARINHA DO BRASIL**

**MONOGRAFIA APRESENTADA POR
DHAYANE ANDRÉ JARDIM**

Data de Aprovação:

Comissão Examinadora:
José Geraldo Abunahman. D. Sc.
Fernando Freire Bloise. D. Sc.

Orientador:
Francisco Marcelo Barone. D. Sc.

Coordenador: Francisco Marcelo Barone. D.Sc.

Ficha catalográfica automática - SDC/BAC
Gerada com informações fornecidas pelo autor

J37s Jardim, Dhayane André
Sistemas de Controles Internos : Um estudo sobre o modelo das três linhas na Marinha do Brasil / Dhayane André Jardim ; Francisco Marcelo Barone, orientador. Niterói, 2020.
60 f. : il.

Monografia (MBA em Contabilidade e Auditoria)-Universidade Federal Fluminense, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Niterói, 2020.

1. Controle interno. 2. Sistema de controle interno. 3. Modelo de três linhas. 4. Produção intelectual. I. Barone, Francisco Marcelo, orientador. II. Universidade Federal Fluminense. Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. III. Título.

CDD -

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo apresentar o sistema de gerenciamento dos controles internos na Marinha do Brasil por meio do modelo de três linhas, comparando as boas práticas apresentadas ao longo do estudo e sugerindo melhorias nos processos adotados. Para tal, faz-se necessário conceituar Controle Interno, Sistema de Controle Interno e seus termos associados, bem como apresentar o modelo de três linhas e descrever como está estruturado o Sistema de Controle Interno na Marinha do Brasil. Será apresentado ainda como está estruturado o modelo das três linhas nas Forças Armadas a fim de sugerir oportunidades de melhorias para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno na Marinha do Brasil.

Palavras-chave: Controle Interno, Sistema de Controle Interno e Modelo de Três Linhas.

ABSTRACT

This work aims to present the management system of internal controls in the Brazilian Navy through the three-line model, comparing the good practices presented throughout the study and suggesting improvements in the adopted processes. For this, it is necessary to conceptualize Internal Control, Internal Control System and its associated terms, as well as to present the three-line model and describe how the Internal Control System is structured in the Brazilian Navy. It will also be presented how the model of the three lines in the Armed Forces is structured in order to suggest opportunities for improvements for the improvement of the Internal Control System in the Brazilian Navy.

Keywords: Internal Control, Internal Control System and Three Line Model.

Dedico esta monografia a minha mãe, Catharina, meu marido, Fábio e meus filhos, Sofia e João Gabriel, que me apoiaram incondicionalmente em mais esta nesta jornada pela busca de novos conhecimentos e aprimoramento profissional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente, a Deus que com permitiu que eu prosseguisse nessa caminhada, me dando forças e saúde, para desempenhar minhas atividades diárias, dentre elas a conclusão deste trabalho.

Agradeço ao meu marido, Fábio, pelo apoio na minha escolha em participar de mais este desafio e pela dedicação a nossos filhos por muitos sábados sem os quais não seria possível concluir mais esta etapa de minha vida.

Agradeço a minha mãe, Catharina, que desde a infância me ensinou que é através da educação que conseguimos transformar nossa realidade e que a Educação é a maior herança que os pais podem deixar para seus filhos.

Agradeço aos mestres da Universidade Federal Fluminense, que tornaram o convívio que em cada sábado uma experiência incrível e enriquecedora, tanto academicamente quanto profissionalmente, através das trocas e experiências. Em especial ao Professor Barone, meu orientador nesta monografia, que aceitou me conduzir esta pesquisa me apoiando e dedicando parte do seu tempo a este trabalho.

Agradeço ao Capitão-Tenente (IM) Erick Dias Martins pela disponibilidade permanente e dedicação em me orientar não apenas neste trabalho, mas por todo o caminho que me trouxe até aqui.

Agradeço ainda aos alunos da turma de PGCA-2019, em especial a Márcia, Vitor e Cláudio, os quais tornaram este período de estudos uma experiência maravilhosa e com “gostinho” de quero mais. Amigos da pós-graduação para a vida.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Componentes do Mecanismo de Governança	17
Figura 2 – Matriz tridimensional em forma de Cubo	22
Figura 3 – Estrutura Geral do SIC do Governo Federal - Poder Executivo	25
Figura 4 – O Modelo das Três Linhas.....	32
Figura 5 – Rosa das virtudes	34
Figura 6 – Sistema de Controle Interno da Marinha (SCIMB).....	36
Figura 7 - O modelo de três linhas de defesa na Marinha do Brasil	45
Figura 8: O modelo das três linhas de defesa no Exército Brasileiro.....	47
Figura 9: As linhas de defesa da Aeronáutica	49
Figura 10: Estrutura radial do SISCONIAER	50

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – As três linhas de defesa de acordo com a IN 03/2017 da CGU	30
Quadro 2 – Principais papéis e atribuições no controle interno	32
Quadro 3 – As três linhas de defesa na Marinha do Brasil	39
Quadro 4 – Organizações militares com Assessoria de Controle Interno (ACI)	42
Quadro 5 – As três linhas de defesa no Exército Brasileiro	48
Quadro 6 – As três linhas de defesa nas Forças Armadas	52

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	09
2. METODOLOGIA.....	11
3. REFERENCIAL TEÓRICO	14
3.1 Introdução.....	14
3.2 Governança corporativa	15
3.3 Conceito de controles internos.....	18
3.4 Gerenciamento dos Riscos Corporativos – Estrutura Integrada	21
3.5 O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	24
3.6 A Instrução Normativa N ° 01/2016	27
3.7 A Instrução Normativa N° 03/2017.....	29
3.8 O modelo das três linhas	31
3.9 O Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil	34
3.10 O modelo das três linhas de defesa nas Forças Armadas	38
3.11 O modelo das três linhas de defesa na Marinha do Brasil	39
3.12 O modelo das três linhas de defesa no Exército Brasileiro	45
3.13 O modelo das três linhas de defesa na Força Aérea Brasileira	48
3.15 As três linhas de defesa nas Forças Armadas: uma análise comparativa	51
4. CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	

1. INTRODUÇÃO

O controle interno é parte integrante da estrutura de gerenciamento de riscos corporativos como ferramenta para uma gestão mais eficiente. As atividades de controle são importantes elementos do processo por meio do qual uma organização busca acompanhar e mensurar se os objetivos definidos estão sendo alcançados.

De acordo com Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission no Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura (COSO, 2007, p.73), “as atividades de controle são políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação das políticas de gestão de riscos, diretamente ou mediante a aplicação de tecnologia, a fim de assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas. Essas atividades podem ser classificadas com base na natureza dos objetivos da organização aos quais os riscos de estratégia, operação, comunicação e cumprimento de diretrizes estão associados”.

O Controle interno compreende as atividades relacionadas à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, administrativa e operacional das unidades dos poderes da União, sendo exercido internamente por órgãos de controle próprios de cada organização e tendo como finalidade, além das atinentes às atividades já descritas, apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão (BRASIL, 1964).

Na Marinha do Brasil a Secretaria Geral da Marinha (SGM) é o órgão responsável pelo controle interno, sendo este órgão central do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil. Segundo as Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha (SGM-601), o CCIMAR realiza as Auditorias de Acompanhamento, Especial, Operacional, de Atos de Gestão de Pessoal, Conformidade Documental e de Avaliação da Gestão (BRASIL, 2014b), em alinhamento com os tipos de auditoria definidos pelas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, 2013).

Segundo a declaração do posicionamento do Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil, 2020) no modelo de três linhas de defesa, os controles estabelecidos pela gerência das atividades operacionais são a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos, as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidades estabelecidas pela gerência são a segunda linha de defesa e a avaliação

independente, realizada pela auditoria interna, é a terceira. Cada uma dessas três “linhas” desempenha um papel distinto dentro da estrutura de governança da organização.

O presente trabalho busca responder à seguinte questão: “A Marinha do Brasil está adotando plenamente o modelo de três linhas contribuindo para a melhoria dos controles internos e da gestão dos recursos?”.

2. METODOLOGIA

Esta monografia foi desenvolvida de acordo com as normas da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas – NBR 10.719/1989, 14724/2002 e 6023/2002. Segundo Vergara (2000), a pesquisa apresentada classifica-se como: quanto aos meios e quanto aos fins.

Quanto aos fins, este trabalho classifica-se como uma pesquisa descritiva, pois, segundo Vergara (2000, p. 47), este tipo de pesquisa “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlação entre variáveis e definir sua natureza”. Desta forma, este estudo apresentou os principais aspectos do controle interno, o modelo de três linhas e o sistema de controle interno na Marinha do Brasil, bem como a interação e práticas correlacionadas a estes conceitos.

Quanto aos meios esta pesquisa foi classificada, segundo Vergara (2000), como bibliográfica e documental. A pesquisa documental consiste em um estudo sistematizado desenvolvido com base em material disponível, como consultas a publicações de domínio aberto: revistas especializadas, leis, decretos, normativos, artigos científicos, sítios eletrônicos especializados, entre outros.

A pesquisa é documental, por utilizar-se de documentos próprios da Marinha do Brasil, por exemplo, para abordar o tema proposto. De acordo com Vergara (2000, p. 48), uma investigação documental consiste em realizar uma investigação “em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros”.

Quanto à técnica para a coleta do material para o desenvolvimento da pesquisa trata-se de uma pesquisa bibliográfica que segundo Gil (2002, p. 44) este tipo de pesquisa “é desenvolvida com base em material já elaborada, constituído principalmente de livro e artigos” e eletrônica uma vez que utiliza de informações extraídas de endereços eletrônicos disponíveis em home sítios eletrônicos.

De acordo com Vergara (2000, p. 50), o universo de uma pesquisa diz respeito ao “conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo), que possuem as características que foram objetos de estudo”. A amostra, por sua vez, é definida como “uma parte do universo escolhida segundo critério de representatividade”.

O universo desta pesquisa engloba bibliografias, leis, decretos, normativos, artigos científicos e sítios eletrônicos que o autor buscou a fim de obter conhecimentos para o estudo dos conceitos de auditoria interna, controle interno e modelo de três linhas de defesa.

Destaca-se que, por se tratar em um estudo no âmbito da administração pública os documentos utilizados neste estudo foram obtidos em bases públicas, tais como o Instituto de Auditoria Interna do Brasil (IIA Brasil), o Tribunal de Contas da União (TCU), o Instituto Brasileiro de Governança Pública (IBCP), entre outros correlatos. Também foram utilizados normativos da Secretaria Geral da Marinha (SGM) como o objetivo de apresentar como a Marinha do Brasil tem conduzido os trabalhos relacionados a esta área.

Os critérios para a escolha da amostra foram à acessibilidade e a tipicidade. Segundo Vergara (2000, p. 51) a acessibilidade que “por não se tratar de procedimentos estatísticos, seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles”, e a tipicidade é “constituída pela seleção de elementos que o pesquisador considere representativos da população alvo, o que quer profundo conhecimento dessa população”.

Para substanciar este estudo foram utilizados como amostra os normativos e documentos técnicos da Marinha do Brasil, em especial da Secretaria Geral da Marinha como órgão responsável pela normatização e supervisão técnica das atividades de Controle Interno. Foram utilizados também informações de normativos e documentos técnicos do Exército Brasileiro e da Força Aérea Brasileira a respeito dos temas propostos a fim de identificar boas práticas que possam contribuir para o aprimoramento do modelo de três linhas de defesa da Marinha do Brasil.

Os tratamentos e processamentos dos dados foram realizados através de uma abordagem qualitativa, pois não utiliza de técnicas e métodos estatísticos para obtenção de resultados, utilizando o estudo de caso na Marinha do Brasil com base em uma

investigação empírica, com foco na assimilação e transferência dos conhecimentos estudados sob a perspectiva do pesquisador.

Esta pesquisa tem como limitação o grau de subjetividade decorrente da interação do autor com o tema e os conceitos estudados. Cabe lembrar que o assunto abordado é relativamente novo no setor público brasileiro, e por tanto os documentos basilares deste estudo por vezes são escassos, generalistas e ainda apresentam-se em contínuo processo de aprimoramento.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Introdução

O gerenciamento dos controles internos pressupõe um conjunto de ações a serem adotadas pelos gestores organizacionais que, em conjunto com a estrutura organizacional e com mecanismos de controle previamente estabelecidos, como por exemplo, normas internas, definição de responsabilidades, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações busca o aprimoramento dos processos internos, a mitigação de riscos e o incremento da transparência na gestão.

Os controles internos possuem imensurável importância dentro de uma organização auxiliando a administração na credibilidade de seus processos e contribuindo para maior acurácia de suas demonstrações contábeis. Segundo Almeida (2009, p.63), “o controle interno representa em uma organização um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. Para melhor compreender este conceito, a Almeida (2009, p.65) apresenta alguns princípios fundamentais a serem seguidos pela Administração na implementação de um Sistema de Controle Interno, são eles:

- a) Responsabilidades: as atribuições de cada colaborador devem ser definidas e limitadas;
- b) Rotinas Internas: a organização deve estabelecer, através de manuais, todas as suas rotinas;
- c) Acesso a ativos: a empresa deve limitar o acesso de seus funcionários estabelecendo controles físicos;
- d) Segregação de função: a mesma pessoa que tem acesso aos ativos não pode ser responsável pelos registros contábeis;
- e) Confronto dos ativos com os registros: deve ser estabelecida uma rotina para confrontar periodicamente os ativos e os registros contábeis;
- f) Amarrações do Sistema: o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira a registrar apenas transações autorizadas, valores corretos e no período de competência;
- g) Auditoria Interna: verificação periódica do que foi determinado; e

- h) Custo x benefícios: o custo para ser manter o controle interno não pode ser maior que os benefícios percebidos.

Neste contexto, o controle interno é de responsabilidade de todos os gestores, permeando todas as “linhas” ou camadas da organização, sendo exigido em qualquer processo, e quando bem executados tem por consequência a busca por eliminar ou aprimorar relatórios gerenciais deficitários e imprecisos, levando a administração há não receber informações tempestivas e confiáveis para sustentar decisões estratégicas. Ele é o controle do cotidiano de qualquer organização.

3.2 Governança Corporativa

A moderna governança surge da necessidade de administrar os chamados conflitos de agência, que acontecem quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente). Apesar de o agente ter o dever tomar decisões em benefício do principal, ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, abrindo margem para um comportamento oportunista por parte do agente.

O conceito de governança surge por meio da busca pela adoção de boas práticas, consubstanciadas nos princípios de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade que buscam assegurar equilíbrio entre os interesses das diferentes partes que, no caso do setor público, inclui a sociedade e os seus representantes, o poder legislativo, as associações civis, o mercado, os órgãos reguladores e de controle, dentre outros.

A governança no setor público compreende basicamente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade

O Controle interno e governança são assuntos inter-relacionados, pois a estrutura de controles internos é estabelecida para governar os acontecimentos dentro de uma organização que possam impactar no alcance de seus objetivos, isto é, os riscos. Desta maneira, controle interno é a fiscalização das atividades realizadas pela própria organização, ou seja, pela sua própria administração.

O sistema de gestão de riscos e de controles internos é um dos importantes componentes de um sistema de governança. O Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria elaborados pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2014) mostra que para que as funções de governança (avaliar, direcionar e monitorar) sejam executadas de forma satisfatória, alguns mecanismos devem ser adotados: a liderança, a estratégia e o controle. O mecanismo de liderança (TCU, 2014, p.37) refere-se:

“ao conjunto de práticas, de natureza humana ou comportamental, que buscam assegurar a existência das condições mínimas para o exercício para o exercício da boa governança, quais sejam: pessoas íntegras, capacitadas, competentes, responsáveis e motivadas ocupando os principais cargos das organizações e liderando os processos de trabalho”.

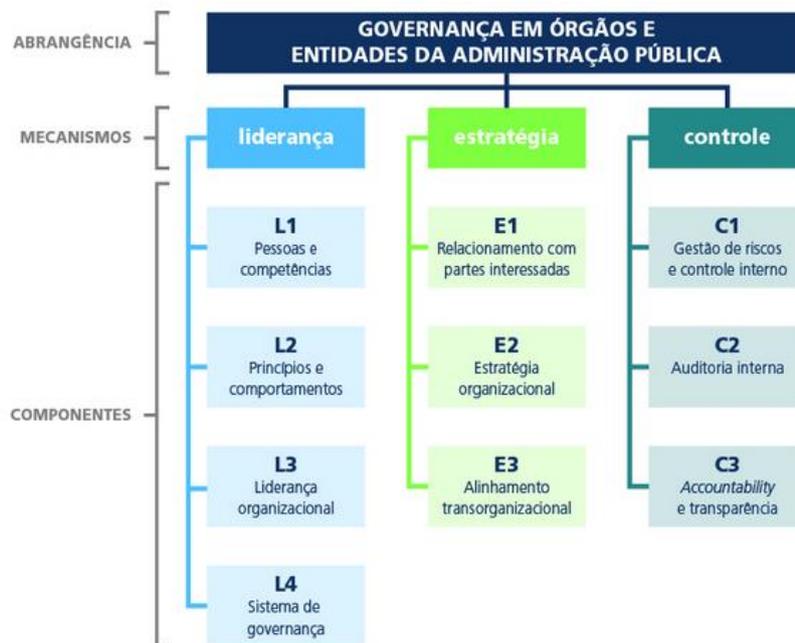
Os líderes são responsáveis por conduzir todo o processo de estabelecimento da estratégia necessária à boa governança, envolvendo aspectos como: escuta ativa de demandas, necessidades e expectativas das partes interessadas; avaliação do ambiente interno e externo da organização; avaliação e prospecção de cenários; definição e alcance da estratégia; definição e monitoramento de objetivos de curto, médio e longo prazo; alinhamento de estratégias e operações das unidades de negócio e organizações envolvidas ou afetadas.

O mecanismo de controle busca acompanhar e avaliar se o resultado as ações implantadas refletem as metas e os objetivos estratégicos pretendidos. Desta forma, assume-se que existem riscos que podem impactar os processos executados, que devem ser avaliados e tratados. Para isso, é importante o estabelecimento de controles, da avaliação destes controles, que promovam transparência, que possam garantir a *accountability*, que demonstrem qualidade na prestação de contas das ações e que sejam capazes de responsabilizar os agentes por atos praticados de maneira indevida.

Os três mecanismos propostos (liderança, estratégia e controle) podem ser aplicados a qualquer uma das quatro perspectivas de observação (sociedade e Estado; entes federativos, esferas de poder e políticas públicas; órgãos e entidades; e atividades intra-organizacionais), e devem estar alinhados de forma a garantir as estratégias definidas pelos altos níveis se reflitam em ações práticas pelos níveis subalternos.

A cada um dos mecanismos de governança está associado um conjunto de componentes que contribuem direta, ou indiretamente, para o alcance dos objetivos organizacionais conforme figura a seguir:

Figura 1: Componentes do Mecanismo de Governança.



Fonte: Referencial Governança (TCU, 2014).

Uma boa estrutura de gestão de riscos, controles internos e governança Corporativa são requisitos básicos para uma organização bem administrada, e esses três elementos são requisitos para a adoção de boas práticas de governança. Dessa forma, Governança, Riscos e Controles devem ser administrados de forma integrada, com o objetivo de estabelecer de um ambiente que respeite os valores, interesses e expectativas da organização e das partes interessadas tendo como os vetores principais desse processo os cidadãos e a sociedade.

3.3 Conceito de Controle Interno

De acordo com Lima (2013, p. 4) os controles podem ser observados sob quatro prismas: “controle na ciência da administração, controle quanto ao objeto, controle quanto ao momento de sua realização e controle quanto ao posicionamento do órgão controlador”.

O controle na ciência da Administração, segundo Oliveira (1991), trata-se do controle que está diretamente ligado à função de planejamento tendo como objetivo garantir que as atividades da organização sejam desempenhadas conforme planejadas.

Controlar pode ser definido como o empenho para obter-se razoável grau de segurança no grau de atingimento de determinado objetivo planejado ou verificar a execução pelos administradores do plano traçado.

A dinâmica de controlar tem comportamento preditivo, positivo e contribui no acompanhamento dos rumos organizacionais de maneira a possibilitar correções tempestivas durante a execução das tarefas, alinhando aos interesses dos diversos das partes interessadas, tais como investidores, empregados e a própria sociedade. Quanto maior o grau de incerteza do ambiente, mais difícil tende a ser manter as atividades de controle dentro dos limites e variáveis definidas.

Já o controle quanto ao objeto reflete o fato de que a conduta dos administradores públicos deve estar pautada na legalidade dos atos, inclusive aqueles relacionados ao gerenciamento dos controles internos dos atos de gestão. Cabe destacar que a função de controle exige que os gestores verifiquem principalmente os resultados alcançados e quais os recursos disponíveis foram empregados, já que a conveniência e a oportunidade de atos de gestão obedecem aos limites da legalidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCT 16) definem controle interno como o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público que tem por objetivos:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;

- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; e
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Para a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 1995), o controle interno é um processo integrado que deve ter o envolvimento alta gestão e de seus colaboradores selecionados, sendo definido para reduzir as chances de não lograr êxito nos objetivos e fornecer razoável segurança. Este processo de controle interno deve permear toda organização buscando alcançar os seguintes objetivos gerais: realização em ordem, ética, econômica, eficiente e eficaz das tarefas; execução dos encargos para com a obrigação de prestar contas; atendimento dos regulamentos e leis empregáveis; resguardando do perigo os recursos para fugir de futuros prejuízos ou má utilização.

Segundo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, XXXX), Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, por meio do Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria o controle interno compreende “o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados numa empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas” e tem como objetivos obter informação adequada, estimular o respeito e da obediência às políticas da administração, proteger os ativos e promover a eficiência e eficácia operacional.

Nesta abordagem destacam-se três categorias de controles: operacional, contábil e normativo. O controle operacional ou administrativo refere-se às ações e atividades dos gestores que propiciam o alcance dos objetivos organizacionais, desta forma compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional e a obediência às políticas administrativas. O controle contábil são aqueles relacionados à proteção dos ativos e à validade dos registros contábeis, portanto trata-se da busca pela veracidade e pela fidedignidade dos registros e demonstrações contábeis. E por fim, o controle normativo busca a conformidade com a legislação vigente.

Segundo Gomes e Amat (2001, p. 53), quanto ao momento de sua realização, o controle pode ser feito de três perspectivas pelas organizações:

- Controle a “posteriori”: quando o sistema de informação permite analisar o que aconteceu utilizando informações históricas;
- Controle Estratégico ou prévio: utilizando informações tanto interna como externa da empresa para orientar a manutenção e melhoria contínua da posição competitiva no mercado;
- Controle Organizacional ou concomitante: se refere ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma.

O controle organizacional ainda pode ser analisado sob duas outras óticas. A primeira restrita ao controle na organização que tem como referência normalmente critérios financeiros e limitações técnicas a serem superadas. A segunda ótica mais abrangente na qual o contexto em que acontecem as atividades de controle e, principalmente, os aspectos relativos à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e o meio-ambiente são objetos de controle.

Quanto ao prisma do posicionamento do órgão controlador, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) diz que a competência de realizar atividades de fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União, mediante controle externo, é do Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, e apoiado pelo Sistema de Controle Interno de cada um dos Poderes. Desta forma cada poder terá um Sistema (órgão) como o agente controlador integrante a própria estrutura administrativa do objeto de controle. Por tanto o Sistema de Controle Interno, por determinação da CF/88 é representado e estruturado por órgão que realiza o Controle, por meio de Auditoria e de Fiscalização.

Desta forma, nota-se que o controle interno no Poder Público é aquele exercido sobre seus próprios meios, com o objetivo de assegurar a execução de seus atos dentro dos princípios básicos da administração pública definidos pelo art.37 da Constituição Federal, ou seja, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Derivando do poder-dever e do princípio da auto-tutela que a Administração tem sobre seus próprios atos.

3.4 Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* publicou a obra *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II, a fim de ajudar as empresas e organizações a avaliar seus sistemas de Controle Interno. Esse sumário busca incorporar a metodologia de gerenciamento de risco à estrutura de controle interno presente nas organizações de forma a manter uma comunicação de qualidade e atender às necessidades de seus diversos stakeholders.

A premissa adotada é que toda organização existe para gerar valor as partes interessadas havendo riscos, incertezas e desafios a serem enfrentados por seus administradores, necessitando, portanto, criar uma consciência sobre riscos e controles. De acordo com o modelo proposto (COSO, 2007, p. 10):

“Os eventos podem gerar impacto tanto negativo quanto positivo ou ambos. Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem contrabalançar os de impacto negativo ou podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização dos objetivos, apoiando a criação ou a preservação de valor”.

A gestão de riscos envolve buscar mecanismos e controles que possam garantir a efetiva comunicação e conformidade com as leis e regulamentos a fim de evitar danos à reputação da empresa e as conseqüências associadas. Ainda segundo o modelo (COSO, 2007, p. 22):

“O risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos”.

“Oportunidade é a possibilidade de que um evento ocorra e influencie favoravelmente a realização dos objetivos”.

“O gerenciamento de riscos corporativos é o processo conduzido em uma organização pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e pelos demais funcionários, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização, e administrar os riscos para mantê-los compatíveis com o seu apetite a risco e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade”.

De acordo com o modelo COSO II, o gerenciamento dos riscos corporativos é constituído de oito componentes e quatro categorias de objetivos organizacionais inter-relacionados integrados com o processo de gestão e por meio do qual a administração gerencia a organização. A figura a seguir busca ilustrar a capacidade de manter enfoque na totalidade do gerenciamento do risco e na relação entre os componentes e os objetivos propostos pelo modelo.

Figura 2: Matriz tridimensional em forma de Cubo.



Fonte: COSO II.

São consideradas categorias de objetivos: estratégico, operacional, comunicação e conformidades. A face superior do cubo apresenta os objetivos que devem ser objeto do gerenciamento de risco; a face frontal representa os componentes do gerenciamento de riscos, ou seja, aquilo que é necessário fazer para atingir os objetivos; e a face lateral representa os níveis da organização objetos da gestão de riscos.

A relação entre os objetivos organizacionais, os componentes e a própria estrutura da organização permite uma visão integrada e sistêmica. O modelo reconhece o controle interno como parte integrante do gerenciamento do risco corporativo e o define como um “conjunto de ações estabelecidas por meio de políticas e de procedimentos, que auxiliam a unidade auditada a mitigar os riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos e a salvaguarda de seus ativos”.

Nota-se que um dos componentes da estrutura do modelo COSO II são as “atividades de controle” que são definidas como “políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação das políticas de gestão de riscos, diretamente ou mediante a aplicação de tecnologia, a fim de assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas” (COSO, 2007, p.73). Estas atividades podem ser classificadas com base na natureza dos objetivos que a organização pretende alcançar, sendo: os riscos de estratégia, operação, comunicação e cumprimento de diretrizes.

As atividades de controle das organizações são instituídas com base em dois elementos: uma política que estabelece aquilo que deverá ser feito e os procedimentos para fazê-la ser cumprida. As políticas adotadas podem estar escritas ou não, verbalmente disseminadas ou parte do manual, mas devem ser implementadas com atenção, de maneira conscienciosa e consistente.

Quanto aos tipos de “atividades de controle”, existe uma variedade, podendo ser de caráter preventiva, detectivas, manuais, computadorizadas e de controles administrativos. Estas atividades podem ser classificadas quanto ao objetivo dos controles específicos a que se propõem, podendo permear simultaneamente mais de um objetivo organizacional. São exemplos de “atividades de controle”: Revisões da Alta Direção; Administração funcional Direta ou de Atividade; Processamento da Informação; Controles Físicos; Indicadores de Desempenho; e Segregação de Funções.

Correlacionando riscos corporativos e atividades de controle, podemos observar que estas buscam mitigar aqueles para que a organização atinja seus objetivos estratégicos. Desta forma, a avaliação de riscos é um processo dinâmico e iterativo que busca identificar, analisar e avaliar os riscos mapeados e que possam comprometer objetivos estratégicos e a integridade organizacional. Ela deve ser realizada considerando os eventos identificados quanto à probabilidade e impacto de sua ocorrência.

A avaliação do risco tem como objetivo formar uma base para o desenvolvimento de estratégias de resposta ao risco de modo a diminuir a probabilidade de ocorrência e/ou a magnitude do impacto. Deve ser realizada por meio de análises qualitativas e quantitativas, ou da combinação de ambas.

Os gestores são responsáveis pela avaliação dos riscos no âmbito das unidades de negócio, de processos e atividades cabendo a alta administração deve avaliar os riscos no âmbito da organizacional, desenvolvendo uma visão de riscos ampla, consolidada (portfólio) e compartilhada por todas as unidades organizacional.

O modelo COSO II ou COSO ERM é uma tendência mundial na adoção de padrões de controles internos fortemente solidificados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

3.5 O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

A Auditoria Pública Governamental tem suas bases no decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, onde são apresentadas as diretrizes para o exercício do controle no âmbito do Poder Executivo Federal (PEF) reconhecendo que este controle é exercido em diferentes ambientes normativos e culturais segmentados em três linhas (ou camadas) básicas de atuação: gestão operacional, a supervisão/monitoramento e a auditoria interna.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 (CF/88), apresentou a terminologia “sistemas de controle interno” e definiu as finalidades deste sistema para cada um dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, respectivamente, nos seus artigos 70 e 74, dispendo o seguinte:

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

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

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e

entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

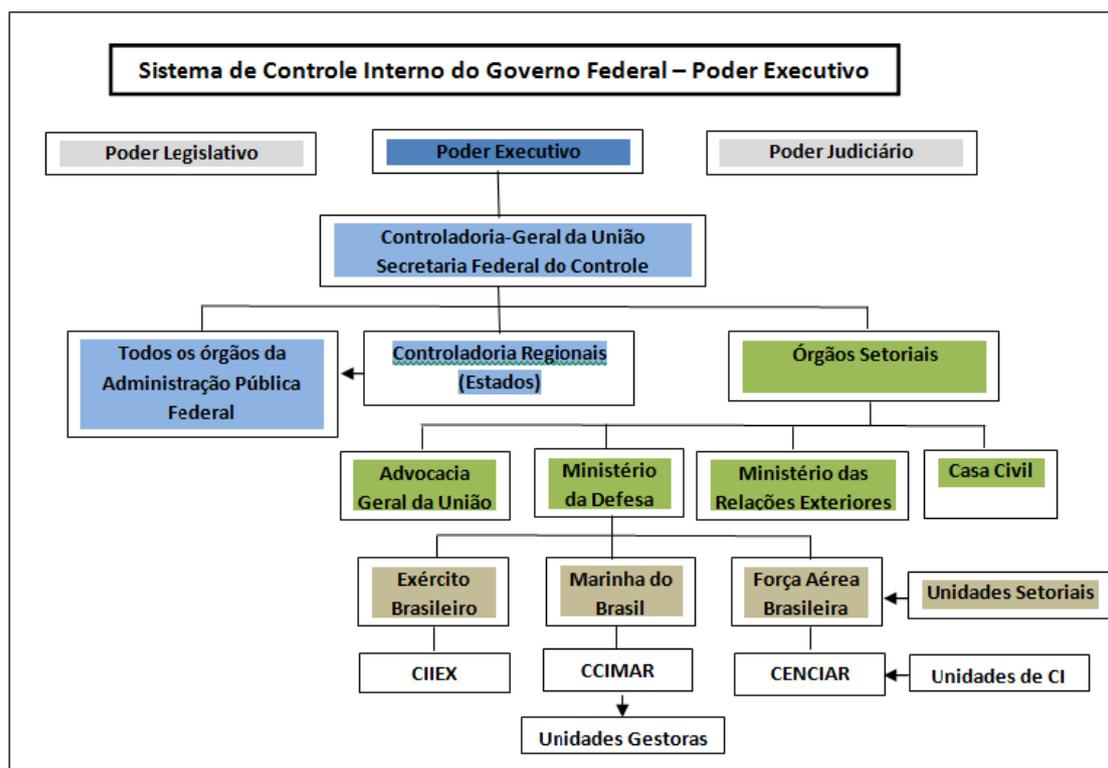
III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

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

Tomando por base as orientações emanadas pela Carta Magna, cada Poder buscou desenvolver uma estrutura própria de controle interno e normativos na busca por uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos públicos contribuindo para a adoção de boas práticas nas atividades de Auditoria Pública Governamental.

A figura a seguir ilustra a estrutura geral do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal:

Figura 3: Estrutura Geral do SIC do Governo Federal - Poder Executivo.



Fonte: Guedes, 2013. Adaptado.

A busca pelo aprimoramento dos controles internos e por uma gestão efetiva dos recursos públicos mediante o aumento do controle social e do amadurecimento da

gestão pública contribuiu para a valorização de boas práticas de gestão e estas, contribuam para a transparência e busca por melhores resultados no setor público. Para entender melhor a evolução das atividades de auditoria interna no setor público serão abordados a seguir alguns conceitos e normativos sobre o tema.

O Decreto nº 3591/2000, de 06 de setembro de 2000, dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e tem como objetivo avaliar a ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais. Desta forma, este Decreto, no artigo 2º, define como finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal o seguinte:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A Instrução Normativa Nº 03/2017 em sua Seção I, organiza e estrutura o Sistema de Controle Interno da seguinte forma:

- a) Órgão Central: É a Controladoria-Geral da União (CGU), cabendo à Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), órgão subordinado, o desempenho das funções de fiscalização e auditoria de competência da CGU. Compete a CGU ainda, estabelecer diretrizes quanto à realização de ações integradas e fortalecimento recíproco das UAIG.
- b) Órgãos Setoriais: São as Secretarias de Controle Interno (CISSET), que integram as estruturas do Ministério da Defesa (MD), do Ministério das Relações Exteriores (MRE), da Advocacia-Geral da União (AGU) e da Casa Civil; e
- c) Unidades Setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD) - São as unidades de Controle Interno dos Comandos Militares.

São Órgãos Auxiliares ao SCI as auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta e o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde.

Todos os órgãos que compõe o Sistema de Controle Interno ficam sujeitos as orientações normativas e supervisão da CGU sem prejuízo da subordinação administrativa do órgão que for parte integrante. Foi instituída a Comissão de Coordenação de Controle Interno, como um órgão colegiado para coordenação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF), e que tem como objetivo de promover a integração e promover o entendimento entre os órgãos e unidades integrantes do sistema.

3.6 A Instrução Normativa Conjunta Nº 01/2016

A Controladoria Geral da União no desempenho de suas atribuições de órgão normativo publicou a Instrução Normativa Conjunta Nº 01/2016, de 10 de maio de 2016, para dispor sobre as medidas a serem adotadas, por órgãos e entidades do poder executivo federal, para a sistematização das atividades relacionadas a gestão de riscos, aos controles internos e governança. Nesta norma a CGU define auditoria interna como:

“... atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhoras operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública e constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos)”.

Ainda segundo a Instrução Normativa nº 01/2016 a CGU atribui às auditorias internas a competência para “oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos...”.

Também é atribuída aos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal a obrigação de “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”.

A abordagem dos Controles Internos da Gestão de maneira segmentada em camadas ou linhas é evidenciada nos 3º e 6º respectivamente, a seguir:

Art. 3º - “... 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 macro processos 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...”.

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

No artigo 7º a Instrução Normativa reconhece a atividade de auditoria interna distinta das primeira e segunda camadas ou linhas abordadas anteriormente nos artigos 3º e 6º. Podemos assim depreender que a atividade de auditoria interna trata-se de uma terceira linha ou camada de controles internos conforme extrato a seguir:

Art. 7º - ‘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”.

3.7 A Instrução Normativa Nº 03/2017

A Controladoria Geral da União publicou a Instrução Normativa Nº 03/2017, de 09 de junho de 2017, que aprovou o Referencial Técnico de Atividade de Auditoria Interna Governamental no âmbito do Poder Executivo Federal e em seu primeiro capítulo conceituou a auditoria interna governamental como:

“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”.

É interessante notar que na citação acima destacam-se duas características da auditoria interna governamental moderna: seu papel como agente de avaliação da gestão, visão clássica do papel do auditor, e seu papel consultivo no processo de gestão, aplicando todo conhecimento da área na melhoria dos processos, aprimoramento dos controles internos e no gerenciamento do risco, uma abordagem contemporânea do novo papel do auditor interno.

Os serviços de consultoria da auditoria interna de uma organização representam atividades de assessoria e aconselhamento sendo, devido a natureza serem realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos.

A seção II, abrangência, item 7, trata da definição da estrutura dos controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal e determina que:

“A estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deve contemplar as três linhas de defesa da gestão ou camadas, a qual deve comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de

todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas”.

Também apresenta ainda o arcabouço conceitual de estrutura o modelo de três linhas de defesa adaptado à realidade do setor público brasileiro. Desta forma, a referida instrução normativa busca elucidar e dirimir as dúvidas que por ventura possam surgir para que não haja sobreposições ou lacunas durante o exercício das atividades de controle pelos agentes responsáveis.

Quadro 1 - As Três Linhas de Defesa de acordo com a IN 03/2017 da CGU.

Primeira Linha de Defesa
<ul style="list-style-type: none"> - Identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização; - Contempla os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio; e - De forma a assegurar sua adequação e eficácia, os controles internos devem ser integrados ao processo de gestão, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização.
Segunda Linha de Defesa
<ul style="list-style-type: none"> - Está situada ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada; - São destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento; e - As Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) nos Ministérios podem ter sua atuação complementada por outras estruturas específicas definidas pelas próprias organizações.
Terceira Linha de Defesa
<ul style="list-style-type: none"> - É representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade; - A atividade de auditoria interna governamental deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIG) são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a

sociedade;

- As UAIG devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e efetivo funcionamento da primeira e da segunda linha de defesa da gestão, por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos;
- No âmbito da terceira linha de defesa, a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia Geral da União, Ministério da Relações Exteriores e do Ministério da Defesa exercem a função de auditoria interna governamental de forma concorrente e integrada com as Auditorias Internas Singulares (Audin) onde existirem.

Fonte: Adaptado da Instrução Normativa nº 03/2017, da CGU.

3.8 O Modelo das Três Linhas

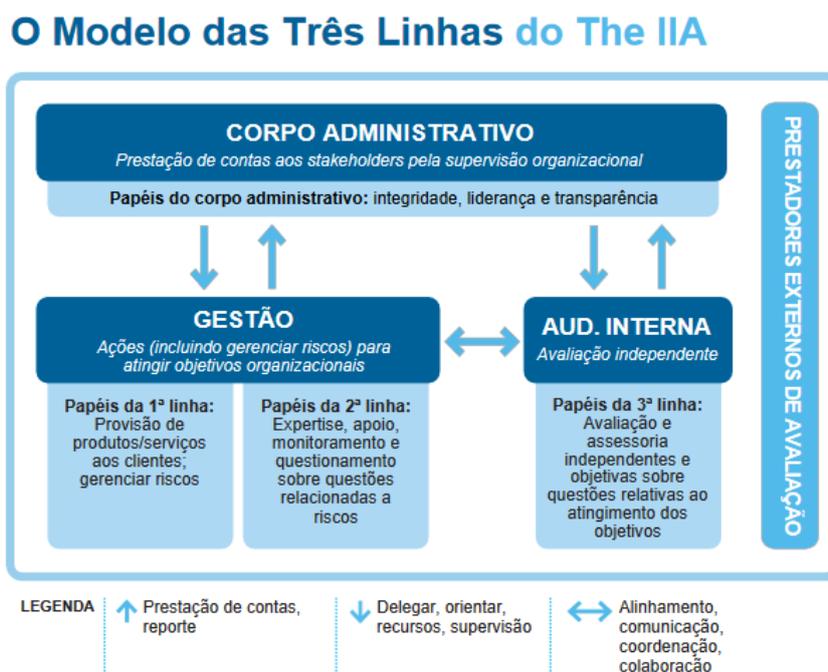
Em 2010 a *The Federation of Europe an Risk Management Associations* (FERMA) e a *Europe an Confederation of Institutes of Internal Audit* (ECIIA) utilizando-se dos conceitos anteriormente apresentados pelo *The Committe e of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission* (COSO), desenvolveram um novo modelo que buscava integrar as atividades operacionais de controle interno às funções de supervisão, gerenciamento de riscos e governança corporativa da empresa.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), percebendo a importância crescente do “Modelo de Três Linhas de Defesa” divulgou uma Declaração de Posicionamento, em 20 de julho de 2020, que propõe uma atualização deste modelo agora apresentado como “Modelo das Três Linhas”. Este documento está estruturado a partir da definição dos princípios que orientam o modelo, os principais papéis de cada linha, o relacionamento entre os principais papéis e sua aplicação. Reconhece que as organizações são empreendimentos humanos operando num ambiente complexo e por isto não existe um modelo único, mas um modelo adaptável as diversas necessidades das empresas.

O modelo proposto adota como princípios: Governança; Definição de Papéis para o Corpo Administrativo; Definição de Papéis para a Gestão (primeira e segunda linha); Papéis para a Terceira Linha; Independência da Terceira Linha; e Criação e Proteção de Valor quando alinhados entre si e priorizados os interesses dos Stakeholders. Todos estes princípios são sintetizados na figura a abaixo que busca

representar graficamente as principais interações entre os agentes mapeados facilitando a compreensão dos papéis de cada um deles.

Figura 4: O Modelo das Três Linhas.



Fonte: IIA (2020, p.4)

O modelo reconhece ainda que as organizações diferem consideravelmente na distribuição de responsabilidades e sugere que os papéis de alto nível servem para amplificar os Princípios do Modelo de Três Linhas. O quadro a seguir apresenta quais seriam os papéis propostos:

Quadro 2 – Principais papéis e atribuições no controle interno.

Principais Papéis	Atribuições
O Corpo Administrativo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aceita prestação de contas pela supervisão da organização perante os stakeholders. ▪ Envolve os stakeholders, para monitorar seus interesses e se comunicar de forma transparente sobre o atingimento dos objetivos. ▪ Cultiva uma cultura que promove comportamento ético e responsabilidade. ▪ Estabelece estruturas e processos para governança, incluindo comitês auxiliares, conforme necessário. ▪ Delega responsabilidades e oferece recursos à gestão para atingir os objetivos da organização. ▪ Determina o apetite organização a riscos e exerce a supervisão do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno). ▪ Mantém a supervisão da conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas.

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estabelece e supervisiona uma função de auditoria interna independente, objetiva e competente.
Gestão Primeira Linha	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Liderar e dirigir ações (incluindo gerenciamento de riscos) e aplicação de recursos para atingir os objetivos da organização. ▪ Manter um diálogo contínuo com o corpo administrativo e reportar: resultados planejados, reais e esperados, vinculados aos objetivos da organização; e riscos. ▪ Estabelecer e manter estruturas e processos apropriados para o gerenciamento de operações e riscos (incluindo controle interno). ▪ Garantir a conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas.
Gestão Segunda Linha	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fornecer expertise complementar, apoio, monitoramento e questionamento quanto ao gerenciamento de riscos, incluindo: Desenvolvimento, implementação e melhoria contínua das práticas de gerenciamento de riscos (incluindo controle interno) nos níveis de processo, sistemas e entidade; e o atingimento dos objetivos de gerenciamento de riscos, como: conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e tecnologia; sustentabilidade; e avaliação da qualidade. ▪ Fornecer análises e reportar sobre a adequação e eficácia do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno).
Auditoria Interna	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mantém a prestação de contas primária perante o corpo administrativo e a independência das responsabilidades da gestão. ▪ Comunica avaliação e assessoria independentes e objetivas à gestão e ao corpo administrativo sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno), para apoiar o atingimento dos objetivos organizacionais e promover e facilitar a melhoria contínua.
Prestadores externos de avaliação	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Prestam avaliação adicional para: cumprir as expectativas legislativas e regulatórias que servem para proteger os interesses dos stakeholders; e atender aos pedidos da gestão e do corpo administrativo para complementar as fontes internas de avaliação.

Fonte: Adaptado do Modelo de Três Linhas do IAA 2020.

É importante destacar que o novo modelo mantém os termos “primeira linha”, “segunda linha” e “terceira linha” sob a justificativa de a familiaridade com o modelo original. No entanto conforme nota de rodapé 1, página 3:

“... as linhas não pretendem denotar elementos estruturais, mas uma diferenciação útil de papéis. Logicamente, os papéis do corpo administrativo também constituem uma “linha”, mas essa convenção não foi adotada para evitar confusão. A numeração (primeira, segunda, terceira) não deve ser considerada como significando operações sequenciais. Em vez disso, todos os papéis operam simultaneamente.”

O trecho supracitado reconhece que o modelo original deixava dúvidas quando a definição de “linhas” como estruturas organizacionais ou papéis (responsabilidades) a serem desempenhados pelos agentes organizacionais. Por tanto, fica elucidada a questão no entendimento que independente das estruturas adota pela organização deve-se manter

a vigilância sobre os papéis de cada uma dos agentes responsáveis pela gestão. Para isto, são necessárias colaboração e comunicação de qualidade entre os diversos papéis (primeira, segunda e terceira linha) para garantir que não haja duplicidade, sobreposição ou lacunas.

3.9 O Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil

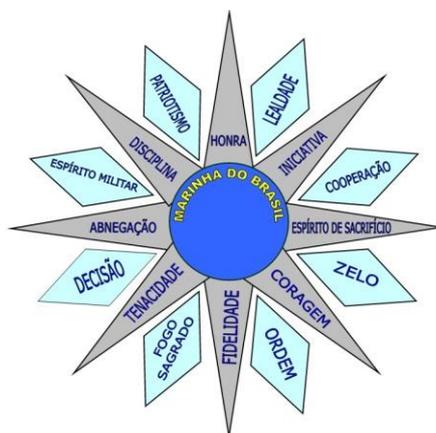
Conforme a Plano Estratégico da Marinha 2040: PEM 2040 a instituição tem por missão: “Preparar e empregar o Poder Naval, a fim de contribuir para a defesa da Pátria; para a garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem; para o cumprimento das atribuições subsidiárias previstas em Lei; e para o apoio à Política Externa” (MB, 2020, p.52).

Ainda segundo o Planejamento Estratégico da Marinha 2040 (MB, 2020, p.53), tem como visão do futuro que:

“A Marinha do Brasil será uma Força moderna, aprestada e motivada, com alto grau de independência tecnológica, de dimensão compatível com a estatura político-estratégica do Brasil no cenário internacional, capaz de contribuir para a defesa da Pátria e salvaguarda dos interesses nacionais, no mar e em águas interiores, em sintonia com os anseios da sociedade”.

Na Rosa das Virtudes, encontramos os valores cultuados pela organização e que devem nortear a vida dos militares e servidores orientando-os em suas diversas atividades para alcançar a excelência de ser um integrante da Marinha do Brasil:

Figura 5: Rosa das virtudes.



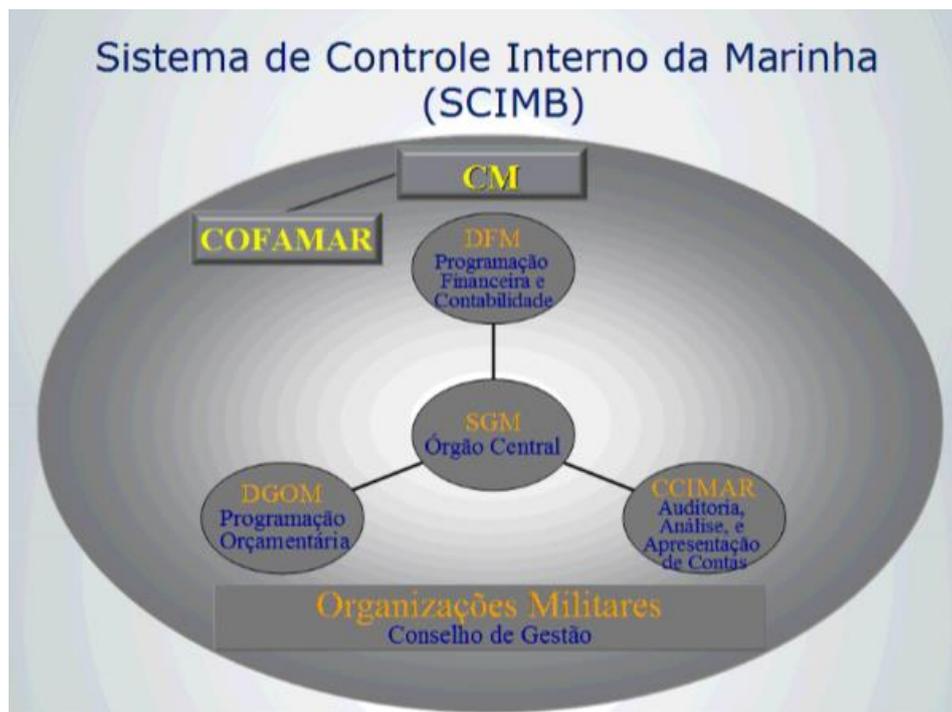
A Marinha do Brasil, sob o lema “protegendo nossas riquezas, cuidando de nossa gente”, possui cerca de duzentas organizações militares, no país e no exterior, mais de setenta e sete mil pessoas, entre militares e servidores civis, atuando diuturnamente, e que integra o conjunto chamado Poder Naval, composto por todos os meios navais, aeronavais, de fuzileiros navais e ainda todo apoio logístico capaz de sustentar a atividade fim da força.

Em virtude do tamanho e complexidade das atribuições regulamentares a serem desempenhadas pela a Marinha do Brasil, e buscando ser uma organização de excelência a fim de prestar o melhor serviço à Sociedade Brasileira, ela tem aprimorado continuamente seus processos de prestação de contas, transparência na gestão, eficiência na gestão dos recursos públicos e pautar suas ações em conformidade com a legislação vigente. Desta forma, um sistema de controle interno eficiente e eficaz contribui para o alcance destes objetivos organizacionais.

O Sistema de Controle Interno da Marinha (SCIMB), conforme SGM 601 está normatizado pela Portaria nº 45/MB de 24 de janeiro de 2013, e tem sua estrutura pautada nas diretrizes emanadas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF) e do Tribunal de Contas da União (TCU). Apresentaremos a seguir como o SCIMB está estruturado, sua abrangência e as atribuições de cada membro deste sistema.

A figura a seguir ilustra a estrutura funcional do Sistema de Controle Interno da Marinha (SCIMB), sob a ótica do controle interno:

Figura 6: Sistema de Controle Interno da Marinha (SCIMB)



Fonte: Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha: SGM-601, 2014.

Compõem a estrutura funcional do SCIMB: o Comandante da Marinha (CM); o Conselho Financeiro e Orçamentário da Marinha (COFAMAR); a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) responsável pela programação financeira e contabilidade; a Secretaria Geral da Marinha (SGM) órgão de coordenação central; a Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM), responsável pela programação orçamentária; o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) responsável pela de Auditoria Interna, Análise e Prestação de Contas; e as Organizações Militares (OM) que através das reuniões mensais do Conselho de Gestão realizam o planejamento, acompanhamento e monitoramento dos atos de gestão de suas unidades gestoras (UG).

São órgãos sob a jurisdição do SCIMB: Fundo Naval (FN); Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo (FDEPM); Tribunal Marítimo (TM); Caixa de Construção de Casas para o Pessoal do Ministério da Marinha (CCCPMM); Empresa Gerencial de Projetos Navais (ENGEPRON); e Amazônia Azul (Amazul).

Quanto à abrangência da atuação da Auditoria Interna na MB são escopo de ação as atividades de gestão e os sistemas de controle administrativo, operacional e contábil

das Unidades Gestoras (UG) e entidades da administração indireta, que estão sob jurisdição da Marinha do Brasil. Estarão sujeitos à Auditoria:

- a) Dirigente Máximo (DM) da UJ que apresenta as contas ao TCU;
- b) Membro de Diretoria;
- c) Membro de Órgão Colegiado que, por definição legal, regimental ou estatutária, seja responsável por atos de gestão;
- d) os DM, os OD, os Agentes Financeiros e os demais Agentes Responsáveis pelas diversas gestorias da OM;
- e) qualquer responsável pela gestão de recursos e bens da MB ou a ela confiados; e
- f) aqueles que, remunerados ou não pelos cofres públicos, por ação ou omissão, causarem prejuízo ao Erário.

Conforme Circular N° 2/2020, da SGM, são atribuições dos membros do SCIMB a fim de atender às demandas dos órgãos de Controle Externo e Interno:

- a) COFAMAR: assessorar o CM nos assuntos administrativos e financeiros da MB, exercendo o mais elevado nível de controle da execução físico-financeira do Plano de Ação (PA);
- b) Secretaria Geral da Marinha (SGM): Órgão Central do SCIMB;
- c) Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR): Unidade Setorial de Controle Interno da MB, responsável pelas atividades de a
- d) Auditoria, análise e prestação de contas na MB;
- e) Diretoria de Finanças da Marinha (DFM): responsável pelas atividades de programação financeira e contabilidade na MB;
- f) Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM): responsável pela atividade de programação orçamentária na MB; e
- g) Organizações Militares (Conselho de Gestão): responsáveis pelo Controle Interno sobre suas atividades administrativas e operacionais, com a participação de seus Agentes Responsáveis e Conselhos de Gestão.

3.10 O Modelo das Três Linhas nas Forças Armadas

A Constituição Federal de 1988, art. 142, apresenta que: “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”.

Desta forma, por serem instituições permanentes e regulares do Estado estão submetidas às legislações, decretos e normativos da estrutura da Administrativa Pública Federal. Neste estudo abordaremos especificamente das exigências da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Governo Federal, em sua Instrução Normativa MP/CGU N° 03/2017 que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal no que diz respeito ao Modelo de Três Linhas no âmbito das Forças Armadas.

De acordo com Instrução Normativa MP/CGU N° 03/2017, Capítulo II, “A atuação do SCI abrange todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, incluindo as empresas estatais e qualquer pessoa física ou jurídica que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos sob a responsabilidade do Poder Executivo Federal”.

As Forças Armadas são unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD), por isto como membros do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Governo Federal, estando subordinadas as diretrizes e a fiscalização da AGU. Este capítulo tem como objetivos verificar como estão estruturadas o Modelo de Três Linhas no Exército Brasileiro e na Força Aérea Brasileira a fim de buscar boas práticas que possam contribuir para a melhoria da estrutura de controle interno da Marinha do Brasil.

3.11 O modelo das três linhas de defesa na Marinha do Brasil

Segundo Circular Nº 2/2020 da Secretaria Geral da Marinha que em consonância com as diretrizes emanadas pela Instrução Normativa 03/ 2017, Seção II, item 6, do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) as estruturas de Controle Interno dos Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal devem contemplar o modelo de "três linhas de defesa", atualmente conhecido como modelo de “três linhas”, da gestão ou camadas, a qual deve comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas.

Como órgão integrante da Administração Pública Federal a Marinha do Brasil deve atender a esta instrução normativa, estruturando seu SCIMB para atender ao modelo proposto o que apresentaremos a seguir.

Quadro 3 – As Três Linhas de defesa na Marinha do Brasil

1ª Linha	É formada pelos Agentes Responsáveis (Ordenador de Despesa, Agente Fiscal e Gestores) e o Conselho de Gestão, que, durante a implementação das políticas públicas e a execução de atividades e tarefas no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio, devem identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos à consecução de seus objetivos e metas. São, ainda, os responsáveis por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles sob suas áreas de atuação;
2ª Linha	Também se situa ao nível de gestão, sendo composta pelas ACI criadas com o objetivo de apoiar o desenvolvimento dos controles internos e a realizar as atividades de supervisão e de monitoração das ações desenvolvidas no âmbito da “Primeira Linha de Defesa”; ou seja, tem por objetivo assegurar que as atividades desenvolvidas no âmbito da “Primeira Linha” sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada. Também fazem parte da “Segunda Linha de Defesa” as Diretorias Especializadas integrantes do Setor SGM que já possuem mecanismos de Controle Interno previstos em suas respectivas áreas de atuação; e
3ª Linha	É representada pelo CCIMAR, que com base nos pressupostos de independência, autonomia técnica e objetividade tem por atribuição prestar serviços de avaliação e de consultoria, visando preservar e adicionar valor à organização e a melhorar suas operações, processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Fonte: Adaptado da Circular Nº 2/2020, da SGM.

A primeira linha é constituída pelos Agentes Responsáveis (Ordenador de Despesa, Agente Fiscal e Gestores) e pelo Conselho de Gestão. Segundo a SGM-301, Capítulo 1, item 1.4, Agente responsável é:

“...toda pessoa física que utilize, arrecade, guardem gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos da União e das entidades da Administração Indireta ou pelos quais estas respondam, ou que, em nome destas, assuma obrigação de natureza pecuniária e, ainda, o gestor de quaisquer recursos repassados, pela União, mediante transferência voluntárias, acordo, ajuste ou instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal, a Município, a entidades públicas ou organizações particulares”.

São considerados agentes responsáveis na MB os militares e servidores nas UG que exercem atividades inerentes às contas de gestão e de responsabilidade podendo desempenhar as funções de: Titular de OM (dirigente máximo); Ordenador de Despesa; Ordenador de Despesa Substituto; Titular (dirigente máximo) de OM Centralizada; Agente Fiscal (titular e substituto); Agente Financeiro, Agente Financeiro Substituto; Gestor de Municiamto; Gestor da Caixa de Economias; Gestor de Suprimento de Fundos; Gestor Patrimonial; Gestor de Material para Fornecimento; Gestor de Material para Fabricação; Gestor de Pagamento da Marinha; Agente de Pagamento; Gestor da Conta de Pagamentos Imediatos (COPIMED); Agentes Subordinados aos gestores; Fiscal de Cobrança de Taxa de Utilização de Faróis (TUF); servidores que exerçam funções semelhantes às anteriores n Empresa Gerencial de Projetos Navais (ENGEPRON), Caixa de Construções de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM), Amazônia Azul Tecnologias de Defesas S. A. (AMAZUL) e Órgãos Fundo; Contador Titular e Substituto; Pregoeiro e equipe de apoio; e Presidente e demais membros da Comissão Permanente de Licitações.

De acordo com a SGM-107, Capítulo 12, toda OM terá um Conselho de Gestão (CG) em sua estrutura organizacional, sendo será responsável pelo assessoramento ao Comandante ou Diretor nos assuntos relacionados à administração geral da OM e no desenvolvimento organizacional, mediante ao planejamento, programação, controle e fiscalização da aplicação de recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição da OM, em particular nas orientações para o desenvolvimento de atividades voltadas para o aprimoramento da gestão apoiadas pelo Programa Netuno, O

Programa Netuno, programa de excelência em gestão da Marinha do Brasil, é um processo administrativo destinado a aprimorar a gestão das organizações militares da marinha, por meio da melhoria dos processos administrativos, adoção de boas práticas e capacitação profissional. O Conselho de Gestão deverá ser constituído, no mínimo, por três membros, tendo a seguinte estrutura:

- a) Presidente: Titular da OM ou quem receber delegação para tal atribuição, não podendo este ter menor grau hierárquico que o Ordenador de Despesa (OD);
- b) Ordenador de Despesa (quando este não for o Presidente do Conselho);
- c) Agente Fiscal;
- d) Vice-Diretor ou Imediato;
- e) Chefes de Departamento ou elemento organizacional com função equivalente;
- f) Agentes responsáveis e Gestores;
- g) Gerente de Hotel de Trânsito (quando se tratar deste tipo de OM);
- h) Assessores de Gestão da Qualidade;
- i) Praças de ilibada conduta que, a critério da Direção/Comando, possam contribuir para a condução da Gestão da OM;
- j) Consultor Técnico: qualquer pessoa com qualificação técnica em determinado tema específico, designado pelo Presidente para prestar assessoramento ao Conselho;
- k) Secretário: oficial ou servidor designado pelo Presidente do Conselho;
- l) Consultor Específico: Chefe do Departamento de Intendência ou setor equivalente;
- m) Comissões Executivas: sendo Grupos de Trabalho (GT) constituídos por pessoal com qualificação específica para a execução de atividades orientadas pelo Conselho de Gestão; e
- n) Relatores: Militares e Servidores designados em conformidade com o disposto na SGM-301 (Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade) para fazer a verificação das Comprovações.

O Conselho de Gestão é parte integrante da estrutura organizacional da OM como órgão de assessoramento, sendo responsável pela promoção da qualidade de sua gestão, em conformidade com os conceitos e fundamentos disseminados por meio do

programa de excelência gerencial da Marinha podendo possuir composição variável em função dos temas a serem discutidos.

A segunda linha na Marinha do Brasil é composta pelas Assessorias de Controle Interno (ACI) e pelas Diretorias Especializadas no âmbito da SGM. Conforme Circular Nº 2/2020, da SGM, a ACI é:

“...um elemento organizacional de assessoramento ao Titular da OM, cuja finalidade é atuar de forma integral nas atividades de Controle Interno, tendo como atribuições supervisionar e monitorar, com proximidade e tempestividade, os atos de gestão da OM onde está lotado e das OM subordinadas, quando for o caso, amparado nos itens 11, 12 e 13, Capítulo I, do anexo da referência B, constituindo a “Segunda Linha de Defesa””.

Desta forma tem por competência supervisionar e monitorar as ações voltadas para as seguintes atividades de gerenciamento de riscos, inclusive os que envolvam a integridade da MB; conformidade de atos e fatos da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional; controle financeiro; e de orientação técnica.

Destaca-se que não é de competência do Assessor de Controle Interno assumir qualquer responsabilidade que seja pela gestão administrativa na OM onde está lotado ou das OM subordinadas. As autorizações ou aprovações dos atos administrativos são de competência exclusiva dos Agentes Responsáveis designados para a gestão da OM.

Quanto à implementação das ACI foram considerados fatores estratégicos e gerenciais, como os critérios relacionados à abrangência do setor, à materialidade e/ou relevância, devendo ser instituídas nas seguintes OM:

Quadro 4: Organizações militares com Assessoria de Controle Interno (ACI).

Setor	Organizações Militares
Órgão de Direção Geral	EMA
Órgão de Direção Setorial	ComOpNav, DGN, SGM, DGMM, DGDNTM, CGCFN e DGPM
Área de Jurisdição	ComDN
Fundo, Empresas Públicas e Autarquia	DPC (FDPEM), EMGEPRON, AMAZUL e CCCPM
Organizações Militares com materialidade e/ou relevância operacional	DGDNTM (COGESN) e CTMSP

Fonte: Circular 02/2020, da SGM.

A Circular Nº 2/2020, da SGM, autoriza ainda que os Órgãos de Direção Setorial (ODS) e os Comandos Imediatamente Subordinados (COMINSUP) em conformidade com os critérios estabelecidos, materialidade e relevância, criem as ACI em suas Organizações Militares Subordinadas mantendo a supervisão de suas atividades.

As atividades exercidas pelos integrantes da ACI, por demandam uma atitude de independência em relação aos agentes e atividades controladas, a fim de assegurar a imparcialidade dos trabalhos executados devem estar diretamente subordinada ao Comando/Direção de sua OM. É vedado aos membros da ACI o desempenho de atividades cumulativas com outras funções na OM; e atividades de Agentes Responsáveis (Ordenador de Despesa, Agente Fiscal e Gestores), em virtude destes agentes estarem inseridos na “Primeira Linha” da gestão.

O segundo, e último, elemento que compõe a segunda linha no sistema de controle interno da Marinha do Brasil são as Diretorias Especializadas (DE). O Decreto Nº 62.860, de 18 de junho de 1968, estabelece a estrutura básica da organização do Ministério de Marinha, no Capítulo V, seção I, art.340, define que “as Diretorias Especializadas e o Comando de Apoio às Forças Navais (CapCFN), integram o Sistema de Apoio às Forças Navias, Aeronavais e de Fuzileiros Navais e aos Estabelecimentos, com a responsabilidade das Funções Logísticas pertinentes”.

Em seu parágrafo 1º estabelece que cabem aos órgão de Apoio, no que diz respeito ao material e serviço de sua competência específica: formular Normas Técnicas para sua utilização, manutenção e reparo; Supervisionar as sua Pesquisa e Aperfeiçoamento; Fixar suas Especificações e Dotações; Supervisionar os Projetos de Construção e Instalações respectivas; e executar o Abastecimento Pertinente.

São consideradas Diretorias Especializadas: a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM); a Diretoria de Administração da Marinha (DAdM); a Diretoria de Aeronáutica da Marinha (DAerM); a Diretoria de Engenharia Naval (DEN); Diretoria de Obras Civis da Marinha (DOCM); a Diretoria de Ensino da Marinha (DEnsM); Diretoria do Pessoal Militar da Marinha (DPMM); a Diretoria de Pessoal Civil da Marinha (DPCvM); a

Diretoria de Saúde da Marinha (DSM); a Diretoria de Hidrográfica e Navegação (DHN); e a Diretoria de Portos e Costas (DPC).

Conforme Portaria Nº 110, de 04 de maio de 2017, do Chefe do Estado-Maior da Armada, que aprova a Gestão de Riscos da Marinha do Brasil, no item 6.1 apresentada que:

“A Auditoria Interna é uma Assessoria Permanente, destinada a auxiliar a MB a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. Compete a Auditoria Interna proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão e da supervisão dos controles internos, além de oferecer avaliações e assessoramento às Comissão e Subcomissões Permanentes de Gestão de Riscos, destinadas a aprimoramento dos controles interno, de forma que controles mais eficientes e eficazes possam mitigar os principais riscos que impeçam que a MB alcance seus objetivos estratégicos. O Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) é responsável pelo processo de Auditoria Interna”.

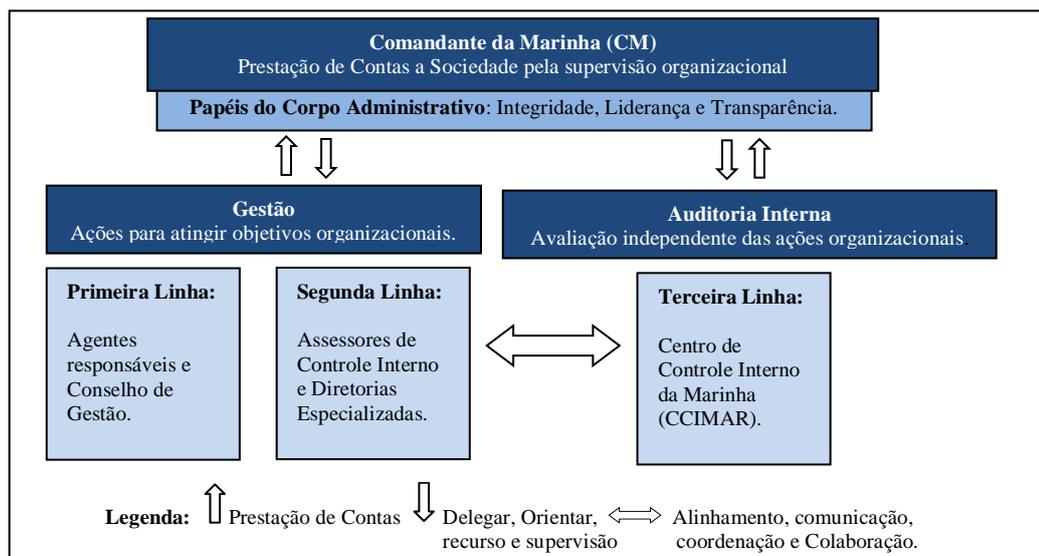
O CCIMAR atualmente está situado no andar térreo do Edifício Almirante Gastão Motta, no centro da Cidade do Rio de Janeiro, foi criado em dia 5 de outubro de 2012, pela Portaria Ministerial nº 509, de 29 de outubro de 2012, sucedendo por transferência de subordinação, a Diretoria de Contas da Marinha, criada por meio da Portaria Ministerial nº 246, de 25 de setembro de 1998, que sucedeu por transformação, o Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA), criado pelo Decreto nº 74.044, de 10 maio de 1974.

Sua organização e atividades estão regulamentadas pela Portaria nº 355/MB, de agosto de 2015, tendo como missão: “Assessorar o Comandante da Marinha e planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades de Controle Interno”.

O CCIMAR utiliza-se preferencialmente, por meio de Boletim de Ordens e Notícias (BONO) e de mensagem “COMUNICA SIAFI” para emitir orientações relativas ao controle interno exercido sobre a execução contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das Unidades Gestoras (UG), sendo divulgadas com o título “Controle Interno”.

O gráfico a seguir tem como objetivo representar o modelo de três linhas na Marinha do Brasil:

Figura 7: O modelo de três linhas de defesa na Marinha do Brasil.



Fonte: Elaborado pela autora.

3.12 O modelo das três linhas no Exército Brasileiro

De acordo com o Boletim Informativo nº 01, de 18 de maio de 2017 do Centro de Controle Interno do Exército a estrutura de Controle Interno do Exército (CCIEEx), visando ao cumprimento do art. 74 da Constituição Federal de 1988, estão, na primeira linha, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) que têm como missão “realizar a contabilidade analítica, sob a coordenação técnica da Diretoria de Contabilidade (D Cont), e desenvolver atividades de fiscalização e auditoria, sob a coordenação técnica do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), em suas respectivas Unidades Gestoras Vinculadas”. Em seu total, o Exército Brasileiro conta com 12 (doze) Inspetorias distribuídas em todo território nacional conforme a seguir:

- a) 1ª ICFEx (Rio de Janeiro/RJ): responsável pelas UGE situadas nos Estado do Rio de Janeiro e Espírito Santo;
- b) 2ª ICFEx (São Paulo/SP): responsável pelas UGE situadas no Estado de São Paulo;
- c) 3ª ICFEx (Porto Alegre/RS): responsável pelas UGE situadas no Estado do Rio Grande do Sul;
- d) 4ª ICFEx (Juiz de Fora/MG): responsável pelas UGE situadas no Estado de Minas Gerais, exceto o Triângulo Mineiro;

- e) 5ª ICFEx (Curitiba/PR): responsável pelas UGE situadas nos Estados de Santa Catarina e Paraná;
- f) 6ª ICFEx (Salvador/BA): a partir de sua ativação (prevista para o ano de 2017), ficará responsável pelas UGE situadas nos Estados da Bahia e Sergipe.
- g) 7ª ICFEx (Recife/PE): responsável, atualmente, pelas UGE situadas nos Estados da Bahia, Sergipe, Pernambuco, Alagoas e Paraíba;
- h) 8ª ICFEx (Belém/PA): responsável pelas UGE situadas nos Estados do Pará, Amapá e Maranhão;
- i) 9ª ICFEx (Campo Grande/MS): responsável pelas UGE situadas nos Estados de Mato Grosso e Mato Grosso do Sul;
- j) 10ª ICFEx (Fortaleza/CE): responsável pelas UGE situadas nos Estados do Piauí, Ceará e Rio Grande do Norte;
- k) 11ª ICFEx (Brasília/DF): responsável pelas UGE situadas nos Estados de Goiás e Tocantins, no Distrito Federal e no Triângulo Mineiro; e
- l) 12ª ICFEx (Manaus/AM): responsável pelas UGE situadas nos Estados do Amazonas, Roraima, Rondônia e Acre.

A respeito das estruturas de governança cada Unidade Gestora Executora (UGE), além dos tradicionais agentes da administração, cada Unidade Gestora tem um responsável pela Conformidade de Registro de Gestão que possui a atribuição de verificar se os registros dos atos e fatos da execução orçamentária, financeira e patrimonial foram efetuados no âmbito de sua Unidade Gestora respeitando as normas vigentes. O Conformador e seus auxiliares atuam com base no ordenamento legal disponível, cabendo-lhe homologar ou não os atos da gestão dos recursos daquela UGE. Os Conformadores são os primeiros e efetivos colaboradores nas atividades de controle interno do Exército.

A segunda linha de defesa é composta pelo Comitê de Governança, Riscos e Controles e as Assessorias de Controle Interno (ACI) criadas no âmbito de cada Órgão de Direção Setorial e Operacional.

O órgão central da estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército é o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx). Situado em Brasília, e diretamente subordinado ao Comandante do Exército, o CCIEEx tem a missão de comprovar a

legalidade e avaliar a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal, com imparcialidade e isenção, por intermédio de fiscalização e auditorias, no âmbito do Exército Brasileiro e das entidades vinculadas.

Segundo o Boletim Informativo nº 01, de 18 de maio de 2017 do Centro de Controle Interno do Exército a estrutura de Controle Interno do Exército (CCIEEx), os Controles Internos da Gestão são exercidos com base em extensa legislação, fundamentados na segregação de funções, na hierarquia e disciplina, em processos bem definidos, nas prestações de contas, nas atividades de inteligência, e nas atividades de controle, tais como as visitas e inspeções do comando superior, ou as ações de fiscalização, auditoria, orientações técnicas e capacitações dos órgãos do SisCIEEx, entre outras atividades.

Figura 8: O modelo das três linhas de defesa no Exército Brasileiro.



Fonte: Boletim Informativo nº 01, de 18 de maio de 2017, CCIEEx.

O SisCIEEx abrange as três linhas de defesa do Exército Brasileiro, as quais compõem um modelo conceitual que tem por objetivo comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de cada uma das instâncias responsáveis pela gestão de riscos e controles das Organizações Militares (OM), de modo que atuem de maneira coordenada e evitando sobreposições ou lacunas, a fim de garantir que os processos de riscos e controles sejam geridos de maneira apropriada.

Quadro 5: As três linhas de defesa no Exército Brasileiro.

Linhas	Descrição
1ª Linha	Os Controles Internos da Gestão compõem a primeira linha de defesa da Gestão de Riscos do Exército Brasileiro. Eles estão presentes em todas as atividades e tarefas, no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio das Organizações Militares. São operados por todos os militares e servidores civis responsáveis pela condução de cada atividade ou tarefa, com o objetivo de mitigar os riscos que possam impactar o atingimento dos seus objetivos e, conseqüentemente, dos objetivos estratégicos do Exército Brasileiro. Para serem considerados adequados, devem estar integrados ao processo de gestão da OM, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, complexidade, estrutura e missão da Organização Militar.
2ª Linha	As instâncias da segunda linha de defesa estão situadas ao nível dos Órgãos de Direção Setorial e Operacional (ODS e ODOp) e objetivam auxiliar as OM para que as atividades realizadas pela primeira linha sejam apropriadamente desenvolvidas e executadas conforme planejado. Essas instâncias realizam atividades de supervisão e monitoramento dos controles internos da gestão, incluindo o gerenciamento de riscos, a conformidade, a verificação de qualidade, o controle financeiro, a orientação e o treinamento. A segunda linha de defesa é composta por: Comitê de Governança, Riscos e Controles e as Assessorias de Controle Interno (ACI) criadas no âmbito de cada Órgão de Direção Setorial e Operacional.
3ª Linha	A terceira linha é representada pelo Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) exercem a função de auditoria interna governamental. O CCIEEx deve apoiar a Alta Administração do Exército na implantação e estruturação do Comitê de Governança, Riscos e Controles, de que trata a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1/2016, atuando, precipuamente, na terceira linha de defesa, o que não invalida a sua atuação na primeira ou na segunda linhas com a finalidade de fortalecê-las.

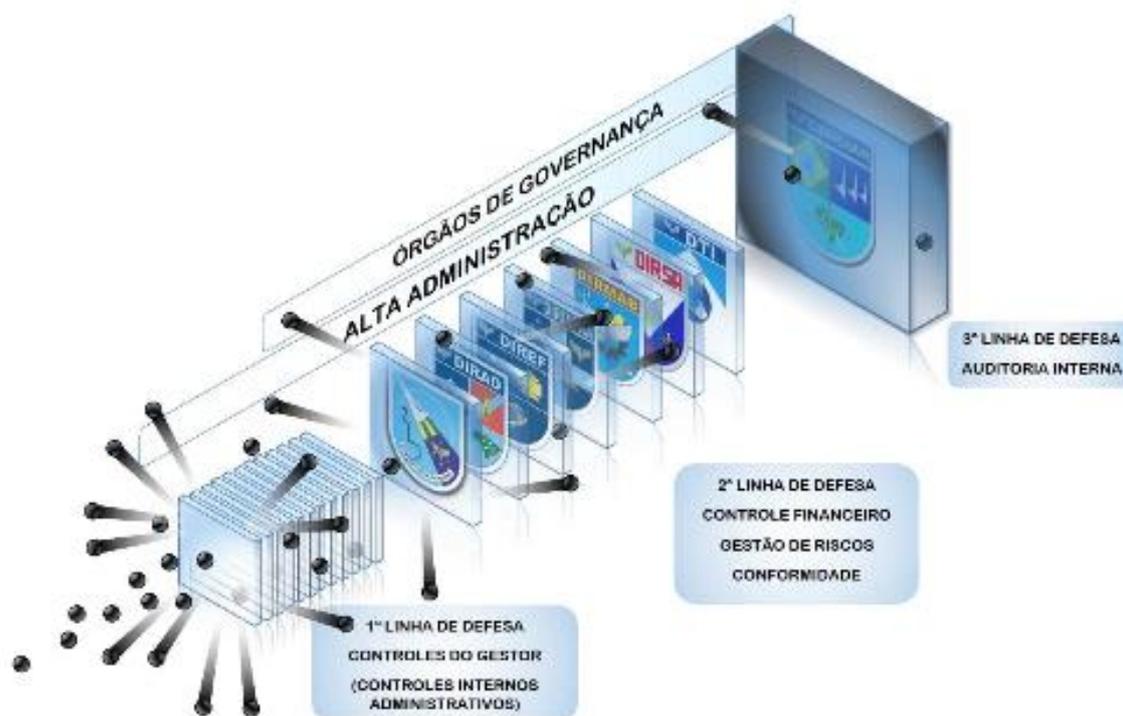
Fonte: Adaptado do Boletim Informativo nº 01, de 18 de maio de 2017, CCIEEx.

3.14 O modelo das três linhas de defesa na Força Aérea Brasileira

A Portaria Nº 1.478/CG3, de 25 de setembro de 2018, do Comando da Aeronáutica, aprova a edição da Norma do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica (NSCA 179-1) e com base na Instrução Normativa Conjunta Nº 01/MPOG-CGU, de maio de 2016, como estão estruturadas as três camadas ou linhas na Aeronáutica para que esta alcance seus objetivos organizacionais.

Segundo NSCA 179-1 a primeira linha ou camada “constitui-se dos controles internos de gestão, operados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, e dimensionados e desenvolvidos na proporção desses, de acordo com a natureza, complexidade, estrutura e missão organizacional”. A segunda linha ou camada no Comando da Aeronáutica (COMAER) são instâncias que realizam a função de supervisão, os Órgãos Centrais dos Sistemas e as Organizações militares hierarquicamente superiores às demais da mesma estrutura regulamentar. E por fim, a terceira linha ou camada é constituída pelo Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR) que é uma unidade de Auditoria Interna Governamental responsável por avaliar a operacionalização dos controles internos de gestão implementada pela primeira e pela segunda linha.

Figura 9: As linhas de controle interno da Aeronáutica.



Fonte: NSCA 179-1/2018.

O CENCIAR, como unidade de Auditoria Interna Governamental, não participa da gestão, a fim de preservar a independência e isenção na avaliação do órgão executor,

porém assume a função de Órgão Central do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica (SISCONIAER) sendo responsável por realizar atividades relacionadas à orientação e ao aperfeiçoamento dos normativos aos órgãos das demais linhas.

O Sistema de Controles Internos no Comando da Aeronáutica (SISCONIAER) está estruturado em formato radial, caracterizado pela simplicidade e buscando por produtividade e efetividade. Por meio desta estrutura radial os canais de subordinação e comunicação que interligam os órgãos do sistema são simplificados permitindo maior integração e fluxo de informações independentes da cadeia hierárquica.

Figura 10: Estrutura radial do SISCONIAER.



Fonte: Norma do Sistema de Controle Interno da Aeronáutica: NSCA 179-1, 2018.

Observação:

CENCIAR – Centro de Controle Interno da Aeronáutica

DIREF – Diretoria de Economia e Finanças da Aeronáutica

DIRAD – Diretoria de Administração da Aeronáutica

DIRMAB – Diretoria de Material Aeronáutico e Belico

DIRINFRA – Diretoria de Infraestrutura da Aeronáutica

COMGEP – Comando-Geral do Pessoal

DTI – Diretoria de Tecnologia da Informação da Aeronáutica

DIRAP – Diretoria de Administração de Pessoal

DIRSA – Diretoria de Saúde da Aeronáutica

CCS – Centro de Comunicação Social

3.15 As três linhas de defesa nas Forças Armadas: uma análise comparativa.

Abordamos no presente trabalho o Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil, o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro e o Sistema de Controle Interno da Força Aérea Brasileira. Por se tratarem de instituições nacionais com base nos mesmos princípios basilares, hierarquia e disciplina, e ocupam posições similares dentro do Sistema de Contro Interno do Governo Federal é possível realizar uma análise comparativas entre eles, a fim de verificar de que maneira as exigências da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Governo Federal, estão sendo atendidas.

O objetivo desta análise comparativa é buscar as melhores práticas na aplicação do modelo de três linhas de defesa a fim de aprimorar práticas agregando valor ao Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil. Tomando como base as informações levantadas ao longo desta pesquisa, o quadro a seguir apresenta, de maneira sucinta, quais as unidades organizações compõem as três linhas no Sistema de Controle Interno da Marinha, Exército e Aeronáutica.

Quadro 6 : As Três Linhas de defesa nas Forças Armadas.

Linhas	Marinha do Brasil	Exército Brasileiro	Força Aérea Brasileira
1ª Linha	Agentes Responsáveis e Conselhos de Gestão.	Controles Internos de Gestão operados por todos os agentes públicos responsáveis e <u>Conformadores</u> .	Controles Internos da Gestão operados por todos os militares e servidores civis responsáveis pela condução de cada atividade ou tarefa.
2ª Linha	Diretorias Especializadas e Assessorias de Controle Interno.	<u>Comitê de Governança, Riscos e Controles</u> e Assessorias de Controle Interno (ACI) criadas no âmbito de cada Órgão de Direção Setorial e Operacional.	Órgãos Centrais dos Sistemas e as <u>Organizações militares hierarquicamente superiores às demais da mesma estrutura regulamentar</u> .
3ª Linha	Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR).	Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e <u>Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx)</u> .	Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR).

Fonte: Elaborado pela Autora.

O quadro a cima nos permite identificar semelhanças e diferenças entre as estruturas que compõem cada uma das linhas estudadas, permitindo também identificar algumas práticas que podem agregar valor ao modelo adotado pela Marinha.

Na primeira linha de defesa, em todas as Forças é possível verificar uma semelhança, o reconhecimento dos agentes responsáveis (gestores) como a primeira medida de controle de gestão. Na Marinha do Brasil esta linha recebe o reforço do Conselho de Gestão e mesmo não estando representado na Circular nº 02/2020 da SGM, a Marinha conta em sua estrutura organizacional com o Agente Fiscal, que desempenha papel semelhante ao Conformador no Exército Brasileiro.

Em relação à segunda linha de defesa, a Marinha e o Exército tem como semelhança as ACI e os Órgãos de Direção, mas o Exército reconhece ainda Comitê de Governança, Riscos e Controles como parte integrante desta linha. A Aeronáutica destaca-se das outras duas Forças ao atribuir a funções correlatas a Segunda Linha as Organizações militares hierarquicamente superiores às demais da mesma estrutura regulamentar. Tal iniciativa torna mais abrangente as ações desta linha.

Na terceira linha de defesa, observa-se que as três Forças possuem esta instância bem estrutura no que tange a auditoria interna governamental. A Aeronáutica difere-se

ao colocar o CENCIAR como Órgão Central de seu Sistema de Controle Interno através de sua estrutura racial. Já o Exército Brasileiro ampliou sua capacidade de ação ao criar inspetorias regionais, justificas por sua área de ação dispersa por todo território nacional.

4. CONCLUSÕES

A questão central desta pesquisa foi responder à seguinte pergunta: “A Marinha do Brasil está adotando plenamente o modelo de três linhas contribuindo para a melhoria dos controles internos e da gestão dos recursos?”.

O estudo decorrente deste trabalho revelou características importantes do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil sendo identificado ao longo da pesquisa que a estrutura de controle da Marinha do Brasil identificando e descrevendo como as linhas de controle interno estão integradas a organização.

A capilaridade das linhas de defesa na Marinha do Brasil pode ser observada pela estrutura de suas unidades gestoras, assessorias de controle interno e uma unidade consolidada de auditoria interna que integradas alcançam estrategicamente as diversas organizações militares que tornando o controle interno mais próximo dos atos de gestão contribuindo para sua eficiência e eficácia.

As orientações normativas dos órgãos fiscalizadores estão plenamente contempladas na estrutura do Sistema de Controle Interno da Marinha, que por meio da Secretaria Geral da Marinha, unidade responsável pelo controle interno, mantém o esforço contínuo para a adequação as novas orientações emanadas dos órgãos externos a fim de corrigir e adequar o posicionamento da instituição as novas demandas de forma tempestiva. O conceito de três linhas é recente, atualizado em julho de 2020, ano corrente, pelo Instituto de Auditores Internos do Brasil e ainda carece de atualização pelos órgãos normativos e de fiscalização do governo federal para que a Marinha do Brasil atualize seus normativos.

O Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), terceira linha, está diretamente subordinado ao Comandante da Marinha permitindo maior independência para verificação das ações dos gestores públicos.

Diante dessas observações oriundas das pesquisas bibliográficas e normativas, e mediante análise comparativa a estrutura de controle interno do Exército Brasileiro e da Força Aérea Brasileira, verifica-se que a Marinha do Brasil possui um modelo conceitual de controle interno bem estruturado e adequado as demandas externas e internas, com um Sistema de Controle Interno, composto por três linhas, bem definidas e integradas à estrutura organizacional.

Conclui-se de forma positiva em relação à pergunta de pesquisa, ou seja, “A Marinha do Brasil está adotando plenamente o modelo de três linhas contribuindo para a melhoria dos controles internos e da gestão dos recursos”.

REFERENCIAL TEÓRICO

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1998.

_____. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. . Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

_____. **Decreto-lei nº 3591/2000, de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <[HTTP://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm)>. Acesso em: 25 de set. de 2019.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta MT/CGU nº 03/2017**, de 09 de junho de 2017. Brasília, 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU N° 01/2016**, Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em: 17 set. 2019.

_____. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa CGU nº 03, 09 de junho de 2017**. Controladoria-Geral da União (CGU), da Presidência da República. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder

Executivo Federal. Disponível em: <<https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/instrucoes-normativas>> Acesso em: 18 Jan. 2020.

_____. Marinha do Brasil, Secretaria-Geral da Marinha. SGM-601. **Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha**. 5ª Rev. Brasília, DF, 2014b.

_____. Marinha do Brasil, Secretaria-Geral da Marinha. Circular N° 02/2020 de 02 de dezembro de 2019. **Assessoria de Controle Interno (ACI)**. Brasília, DF, 2019.

_____. Marinha do Brasil, Estado-Maior da Armada. **Plano Estratégico da Marinha: PEM 2040**. Brasília, DF: 2020.

_____. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. **SGM-601 - Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha**. Brasília, 2014. Disponível em Intranet da Marinha do Brasil <www.sgm.mb/PUB/normas/SGM-601-REV-5.pdf>. Acesso em: 27 Jan. 2019.

_____. Marinha do Brasil. Estado Maior da Armada. **EMA-134 – Manual de Gestão Administrativa da Marinha**. Brasília, 2018, Rev 1. Disponível em Intranet da Marinha do Brasil <www.ema.mb/publicacoes>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

_____. Marinha do Brasil. Estado Maior da Armada. Portaria N° 110, de 04 de maio de 2017. **Gestão de Riscos da Marinha do Brasil**. Disponível em Intranet da Marinha do Brasil <www.ema.mb/content/1102017>. Acesso em: 13 fev. 2020.

_____. MARINHA DO BRASIL. **Portaria EMA/CM/MD nº110**, de 4 de abril de 2017. Disponível em: <https://www.marinha.mil.br/dadm/sites/www.marinha.mil.br/dadm/files/BolAdm052017_0.pdf> Acesso em: 27 de fev. de 2020.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: NBCT 16.1 A 16.11. Brasília: 2012. Disponível em: <https://CFC.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf>. Acesso em: 22 set. de 2019.

EXÉRCITO BRASILEIRO. **Portaria nº 050-SEF**, de 10 de fevereiro de 2003. Disponível em: <<https://bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/1/790/1/r29.pdf>> Acesso em: 27 de fev. de 2020.

EXÉRCITO BRASILEIRO, Centro de Controle Interno do Exército. **Boletim Informativo nº 01, de 18 de maio de 2017.** Disponível em: <http://www.12icfex.eb.mil.br/images/Col_CCIEEx/Binfo_01_CCIEEx.pdf>. Acesso em: jun. de 2020.

FORÇA AÉREA BRASILEIRA. Sistema de Controle Interno da Aeronáutica. **Portaria comaer nº 576, de 2 de maio de 2018.** Disponível em: http://www2.fab.mil.br/cenciar/images/PORTARIA_N576_GC3.pdf Acesso em: 27 de fev. de 2020.

FORÇA AÉREA BRASILEIRA, Comando da Aeronáutica. A Portaria Nº 1.478/CG3, de 25 de setembro de 2018. **Norma do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica (NSCA 179-1).** Disponível em: <https://ementartio.info/wp-content/uploads/2018/10/1_NSCA-179.pdf>. Acesso em: 12 de ago. de 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUEDES, Joeldson Ferreira. **Auditoria Baseada Em Risco: Contribuições Da Matriz De Risco Em Unidades Setoriais De Controle Interno, Vinculada Ao Comando Do Exército Brasileiro.** Assúncion 2013. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) do Programa de pós-graduação em Controladoria e Contabilidade, USC, PY .

GOMES, Josir Simeone; AMAT, Joan Maria Salas. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Declaração de posicionamento do IIA:** As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de risco e controle. Disponível em: <https://iabrasil.org.br/ippf/declaracoes-de-posicionamento> Acesso em: 27 de fev. de 2020.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Declaração do posicionamento do Instituto de Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil (2020)** novo modelo de Três Linhas. Disponível em: <https://iabrasil.org.br/noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-ia-2020> Acesso em: 10 de ago. de 2020.

NORMAS INTERNACIONAIS DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. **ISSAI 100: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.** Viena, Áustria: Traduzido pelo Tribunal de Contas da União, 2013. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D11B534C>>. Acesso em: 10 out. 2020.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. **Normas de Auditoria da INTOSAI:** Tradução do Tribunal de Contas da União. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1ª ed. 1995.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo:** teoria e jurisprudência e mais de 500 questões. 5 ed. Rio de Janeiro: Elsevier. 2013.

OLIVEIRA, Djalma de. **Estratégia empresarial:** uma abordagem empreendedora. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública.** Brasília, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43BOF41OE827AOF42A2818A8/2663788.PDF>>. Acesso em: 17 de jul. 2019.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 96 p.