

ESCOLA DE GUERRA NAVAL

CC (T) Kássia Cristina Ferreira Valentim

CONTROLE INTERNO NA MARINHA DO BRASIL:  
UMA PERSPECTIVA ANALÍTICA DA ATUAÇÃO DAS ASSESSORIAS

Rio de Janeiro

2022

CC (T) Kássia Cristina Ferreira Valentim

CONTROLE INTERNO NA MARINHA DO BRASIL:  
UMA PERSPECTIVA ANALÍTICA DA ATUAÇÃO DAS ASSESSORIAS

Monografia apresentada à Escola de Guerra Naval, como requisito parcial para a conclusão do Curso Superior.

Orientador(a): CMG (IM) Alan Azevedo Messeder

Rio de Janeiro  
Escola de Guerra Naval

2022

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a Deus pela vida e saúde, por guiar meus passos para não desviar o caminho, por me orientar e me dar forças para prosseguir em minha jornada.

À minha mãe por tudo de que abdicou em prol da minha educação, por sua força e coragem, por seu constante incentivo, não me permitindo esmorecer nos momentos difíceis e por seu amor incondicional.

Aos amigos, pelo companheirismo e disponibilidade para ouvir e ajudar no que for necessário.

Aos meus superiores hierárquicos, por toda orientação profissional nessa fase da carreira. Mais do que isso, pelo apoio, paciência e pela força transmitida nos momentos de desânimo.

À equipe do curso, por todo o ensinamento, em especial, ao Suboficial Rodrigues pelas incansáveis orientações.

Por fim, ao meu orientador por todos os ensinamentos, orientações seguras e precisas, visando ao meu crescimento pessoal e profissional.

“Muitos indivíduos e unidades de organização contribuem para todas as grandes decisões, e o próprio problema de centralização e descentralização é um problema de organizar o sistema complexo em um esquema efetivo.”

Herbert Simon.

## RESUMO

No que concerne à Administração Pública, é fundamental assegurar que a imagem da organização seja preservada pela atitude de seus agentes e pela transparência dos atos por eles praticados. Nesse sentido, a Marinha do Brasil criou a Assessoria de Controle Interno, com o intuito de monitorar e supervisionar as atividades e de averiguar, também, se os controles estabelecidos são suficientes para mitigar os riscos e se estão em conformidade com as normas, leis, regulamentos, dentre outros aspectos expressivos. Ademais, o perfil do Assessor deve ser pautado em princípios éticos e em uma postura responsável, sempre preocupado com o dever social. Desse modo, conjectura-se que cada Assessor estruture suas atividades, dentro da Organização Militar a que pertence, com um modelo gerencial voltado à busca incondicional de bons resultados e à máxima eficiência pública. Para tal, abordam-se teóricos relevantes na área de estudo e suas respectivas linhas analíticas, visando mostrar a atuação dos Assessores, de acordo com as respectivas atividades de Controle Interno, no âmbito da Marinha do Brasil. Além disso, identificam-se os mecanismos pelos quais as Assessorias de Controle Interno possam fomentar a execução efetiva das atividades do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil. Atualmente, busca-se compreender se as Assessorias de Controle Interno, como estão estruturadas na Marinha do Brasil, asseguram a eficiência, a eficácia e efetividade dos controles internos.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Assessoria. Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil. Eficiência. Eficácia. Efetividade.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACI	Assessoria de Controle Interno
AMAZUL	Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A
CCCPM	Caixa de Construções de Casas para o Pessoal da Marinha
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CGCFN	Comando-Geral do Corpo de Fuzileiros Navais
CGU	Controladoria-Geral da União
CISSET-MD	Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa
CM	Comandante da Marinha
ComDN	Comandos dos Distritos Navais
COFAMAR	Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha
COGESN	Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear
ComOpNav	Comando de Operações Navais
COPLAN	Conselho do Plano Diretor
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTMSP	Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DAdM	Diretoria de Administração da Marinha
DE	Diretorias Especializadas
DFM	Diretoria de Finanças da Marinha
DGDNTM	Diretoria-Geral de Desenvolvimento Nuclear e Tecnológico da Marinha
DGMM	Diretoria-Geral de Material da Marinha
DGN	Diretoria-Geral de Navegação
DGOM	Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha
DGPM	Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha
DPC	Diretoria de Portos e Costas
EMA	Estado-Maior da Armada
EMGEPRON	Empresa Gerencial de Projetos Navais
FDPEM	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo
IAA	<i>Institute of Internal Auditors</i>

IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institution</i>
MB	Marinha do Brasil
MD	Ministério da Defesa
ODG	Órgão de Direção Geral
ODS	Órgãos de Direção Setorial
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OM	Organização Militar
SAFIN	Sistema de Acompanhamento Financeiro
SAIs	<i>Supreme Audit Institutions</i>
SCIMB	Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil
SCIPEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SGM	Secretaria-Geral da Marinha
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIPLAD	Sistema do Plano Diretor
TCE	Tomada de Contas Especial
TCU	Tribunal de Contas da União

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Evolução da perspectiva do cubo no COSO I e no COSO II.....	44
Figura 2 – Estrutura de Governança em Organizações Públicas.....	45
Figura 3 – Decreto nº 10.998, de 15 março de 2022.....	46
Figura 4 – Modelo de Três Linhas de Defesa (IAA).....	18
Figura 5 – Relação entre Camadas Estruturais, Indicadores e Classificação de Desempenho.....	47
Figura 6 – Estrutura de Governança na MB.....	48
Figura 7 – Portaria MB/MD nº 18 de 18 de maio de 2021 – SCIMB.....	49
Figura 8 – Portaria MB/MD nº 18 de 18 de maio de 2021 – Linhas de Defesa.....	50
Figura 9 – Modelo de Três Linhas de Defesa da MB.....	23
Quadro 1 – Instrumentos de Controle Interno na Literatura x MB.....	27
Quadro 2 – Rol de OM com ACI x Instrumentos de Controle Interno.....	28



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>9</b>
2.1	Governança Corporativa.....	10
2.2	Governança Pública.....	11
2.3	Controles Internos.....	13
2.4	Sistema de Controle Interno na Administração Pública.....	15
2.5	Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal.....	17
2.6	Boas Práticas em Controles Internos.....	18
<b>3</b>	<b>CONTROLES NA MARINHA DO BRASIL.....</b>	<b>21</b>
3.1	Sistema de Controle Interno na Marinha do Brasil.....	21
3.2	Assessoria de Controle Interno da MB.....	23
3.3	Boas práticas relacionadas às atividades das ACI.....	25
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÕES.....</b>	<b>26</b>
4.1	Análise dos relatórios de atividades.....	28
4.2	Análise dos objetivos do SCIMB.....	29
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>36</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>38</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>44</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo, as atividades de controle se desenvolveram de forma a aplicar técnicas e procedimentos para identificar as fragilidades e diminuir os riscos associados aos objetivos da organização (BRAGA, 2013). Destaca-se que, nos controles internos, as abordagens de ambiente de controle, de gestão de riscos, de conformidade, de transparência, de integridade e de ética promovem a melhoria da governança (COSO, 2013).

Hoje a gestão do setor público está focada na responsabilidade social (BRAGA, 2013). Resultado de uma sociedade mais participativa e atenta aos atos e desempenhos dos gestores, cobram-se iniciativas desburocratizantes, resultados efetivos e lisura nos atos administrativos (BRASIL, 2020a). Assim, percebe-se, pela evolução das legislações, que a temática sobre governança, no âmbito da Administração Pública, ganhou vulto a partir da década de 2000.

A Marinha do Brasil, na vanguarda em soluções que traduzam bons retornos à instituição e à sociedade, estabelece formas para aprimorar a gestão. Parte-se da premissa que controles adequados possibilitam ao administrador avaliar procedimentos, corrigir rumos e alcançar o resultado planejado. Dessa feita, idealizou-se a Assessoria de Controle Interno para supervisionar e monitorar a gestão, por meio de instrumentos de controle interno e mecanismos de governança. A intenção é alinhar as ações do Assessor às boas práticas e a um conjunto de instrumentos eficientes, eficazes e efetivos que traduzam a capacidade da Marinha em alcançar as ações planejadas.

Nesse contexto, Braga (2021) ressalta a importância de estruturar o controle interno na Administração Pública, de modo a promover a transparência, a ética, o *compliance*<sup>1</sup> e prevenir a corrupção, com o fim de aumentar a credibilidade do serviço público e de seus servidores. Assim, os controles internos, a gestão de riscos e a conformidade mostram-se importantes ferramentas para auxiliar o Assessor a alcançar uma gestão que atenda aos interesses coletivos e da instituição.

A partir dessa contextualização, a pesquisa analisará, especificamente, as Assessorias de Controle Interno da Marinha do Brasil, tendo como objetivo geral identificar os mecanismos pelos quais os Assessores possam fomentar a execução efetiva das atividades de controles na busca dos objetivos do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil.

---

<sup>1</sup> *Compliance* significa estar em conformidade.

Para tanto, pretende-se responder ao seguinte questionamento: as Assessorias de Controle Interno asseguram, de fato, a eficiência, a eficácia e a efetividade dos controles internos e, por conseguinte, das atividades de gestão, no âmbito da Marinha do Brasil?

Visando a alcançar o objetivo geral, o trabalho foi desmembrado nos seguintes objetivos específicos: i) demonstrar se as atividades exercidas pelos Assessores estão condizentes com a sua atribuição de supervisão e monitoramento; ii) esboçar as melhores práticas adotadas pelos Assessores, no intuito de alcançar os objetivos estabelecidos no sistema de controle interno da Marinha do Brasil e iii) relacionar as não conformidades mais significativas apontadas pelos Assessores que comprometem a eficiência, a eficácia e a efetividade dos controles internos.

A relevância do estudo é discorrer sobre as Assessorias e o papel fundamental que o Assessor exerce como elo entre o executor e a autoridade máxima, destacar sua atuação nas atividades de controle interno, no desempenho das funções de supervisão e monitoramento dos atos de gestão da Organização Militar. Nessa perspectiva, a pesquisa se dá pelo estímulo aos conhecimentos científicos nessa área, por meio da análise da atuação do Assessor de Controle Interno em prol da melhoria da gestão.

No intuito de construir um arcabouço teórico sobre as Assessorias e ressaltar a importância do papel do Assessor em prol do aperfeiçoamento constante dos controles internos, adotou-se a metodologia de pesquisa bibliográfica e documental (VERGARA, 2016), utilizando-se de diversas fontes de pesquisa, tais como livros técnicos, artigos científicos, sítios eletrônicos e legislação orgânica sobre o assunto.

O trabalho foi organizado em cinco capítulos, sendo esta introdução o primeiro. O segundo capítulo apresenta o arcabouço teórico. No terceiro, abordam-se os controles na Marinha e as práticas de gestão aplicadas por meio de mecanismos de controle. No quarto capítulo, trata-se da análise e discussão dos resultados. Por fim, o quinto capítulo apresenta as conclusões e sugestões de pesquisas futuras.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Organizações contemporâneas buscam o equilíbrio entre bons resultados e retornos efetivos, que traduzam satisfação no ambiente de trabalho e no âmbito do cliente e, sobretudo, que reflitam a transparência de suas ações (PALUDO, PUTZ e FARAH JUNIOR,

2016). Para tanto, tais instituições lançam mão de ferramentas e normatizações internas que unifiquem procedimentos.

O setor público brasileiro acompanha as evoluções mundiais e do setor corporativo, com modificações na gestão administrativa, ações de enfrentamento à corrupção e postura dos agentes (DE MEZA, MORATTA e GROSCHUPF, 2016). Portanto, este capítulo fará uma breve abordagem sobre governança corporativa e pública, sistema de controle interno, controles internos e seus melhores procedimentos.

## 2.1 Governança Corporativa

O processo de globalização promoveu novas formas de organizações empresariais (NEGRÃO e PONTELO, 2014). A antiga estrutura familiar cedeu espaço à pulverização dos negócios nas mãos de vários acionistas e, com isso, à segregação da propriedade (donos) e do controle (pessoas contratadas para serem gestores) (GIACOMELLI, ELIAS E COLOMBO, 2017). Toda essa transformação deu origem, na década de 1980, ao conceito de governança corporativa (NEGRÃO e PONTELO, 2014).

De maneira abrangente, Giacomelli, Elias e Colombo (2017) definem governança corporativa como os princípios basilares assumidos por todos os membros da organização para nortear as práticas empresariais e a relação entre a estratégia, a gestão, a tomada de decisões e o acompanhamento de resultados.

Já para a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), governança corporativa é o conjunto de práticas que melhora o desenvolvimento da empresa e visa os interesses de todos os membros (ou interessados ou grupos de interesse) (BRASIL, 2002). Já Assaf Neto (2020) aprimora a concepção, ao afirmar que a governança deve ser vista como um sistema de valores que deve prevalecer no trato interno e externo da empresa.

A temática governança ganhou notoriedade mundial a partir de 1992, quando o *World Bank*,<sup>2</sup> traduzido livremente como Banco Mundial, expediu o documento “*Governance and Development*”, que tinha como objetivo abordar questões sobre a governança e a definia como a capacidade de um país governar por meios de processos que auxiliarão o crescimento econômico e o bem-estar social, cultivando os valores institucionais e o respeito

---

<sup>2</sup> O *World Bank* é um grupo internacional formado por cinco instituições financeiras que empresta recursos para países em desenvolvimento com a premissa de diminuir a pobreza e aumentar o desenvolvimento sustentável. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/who-we-are>.

da sociedade (WORLD BANK, 1992). A *Organisation for Economic Co-operation and Development*, traduzida livremente como Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), trata dos princípios de governança, definindo-os como instrumentos auxiliares para o alcance da eficiência econômica, envolvendo as relações entre donos, administradores e o conselho (OECD, 2016).

No Brasil, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC)<sup>3</sup> difundiu o entendimento de governança corporativa como o sistema capaz de produzir, acompanhar e estimular conhecimentos sobre as melhores práticas de governança entre todos os membros das empresas privadas e outras organizações interessadas (IBGC, 2015).

Nesse contexto, Assaf Neto (2020) considera que os métodos de governança têm por finalidade adotar as melhores práticas para acabar ou reduzir conflitos entre os agentes – donos e gestores. Ainda de acordo com esse mesmo autor, o sistema de governança é idealizado em órgãos, podendo variar conforme a estrutura da empresa e seus grupos de interesses, como, por exemplo: Sócios (Assembleia), Conselho Fiscal, Auditoria Interna e Independente e Conselho de Administração.

Além disso, o IBGC (2015) estabeleceu os princípios básicos da governança corporativa, os quais, se usados adequadamente, promovem confiança nas relações internas e externas: i) transparência, definida como a disponibilidade das informações de interesse, não se restringindo àquelas previstas em leis ou regulamentos; ii) equidade, que significa tratar com justiça todos os membros; iii) *accountability* ou prestação de contas, correspondente ao dever de prestar contas, assumindo a responsabilidade pelos atos e omissões; e iv) responsabilidade corporativa, a qual impõe a obrigatoriedade de se manter a boa situação econômico-financeira da organização.

Pelo exposto, depreende-se que qualquer tipo de empresa pode institucionalizar os preceitos da governança corporativa, bem como implementar seus pilares de sustentação, de forma a se adequar à nova realidade do mercado, em prol de resultados efetivos. Tal afirmação estende-se também ao setor público, com as necessárias adaptações.

## 2.2 Governança Pública

Compreende-se como dever do Estado aprimorar, constantemente, as ações para oferecer resultados efetivos no que diz respeito ao desempenho das atividades e ao

---

<sup>3</sup> O IBGC foi intitulado, inicialmente, como Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA).

atendimento dos interesses dos cidadãos (DE MEZA, MORATTA e GROSCHUPF, 2016). Para tanto, o Governo adota um padrão de boa governança para os serviços públicos, derivado do modelo de governança corporativa.

Corroborando com esse entendimento, Maximiano e Nohara (2017) definem governança pública como o conjunto de mecanismos que garantem o atendimento das necessidades da sociedade. Já Giacomelli, Elias e Colombo (2017) citam que a governança exerce o papel fundamental de garantir à sociedade serviços eficientes a custos reduzidos.

No setor público, por sua vez, o tema começou a ser aplicado a partir da própria definição de governança corporativa do Banco Mundial, tendo em vista sua vertente em relação aos valores institucionais e ao respeito à sociedade (WORLD BANK, 1992). As Diretrizes da OECD sobre Governança Corporativa de Empresas Estatais também sugerem a adequação do conceito e das práticas de governança corporativa na implementação das políticas do setor público (OECD, 2015).

No Brasil, a burocratização da máquina administrativa motivou o Tribunal de Contas da União (TCU) a criar o Referencial Básico de Governança Organizacional como forma de estabelecer um padrão de governança que integre as necessidades do poder público. O documento explica que, nessa sintetização dos conceitos, há valorização dos mecanismos da governança pública – liderança, estratégia e controle – para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, bem como conduzir as políticas públicas a alcançar o interesse social (BRASIL, 2020a).

Seguindo os parâmetros internacionais, o Decreto nº 9.203/2017 estabelece que compete à alta administração implementar e manter os mecanismos da governança pública em conformidade com os princípios de capacidade de resposta; integridade; confiabilidade; melhoria regulatória; prestação de contas e responsabilidade; e transparência, de forma a acompanhar e manter os resultados e propor melhorias para a organização (BRASIL, 2017a).

Por fim, observa-se que a legislação brasileira trata da matéria, seguindo o viés de boas práticas e a implementação de melhorias (CASTRO, 2016). Esse mesmo autor ainda menciona que os modelos de governança não são idênticos e variam conforme a demanda apresentada pela sociedade em dado momento. No entanto, a base institucionalizada em qualquer setor, público ou privado, caracteriza-se pela adoção de instrumentos de controle – gestão de riscos, transparência, conformidades, prestação de contas e integridade –, que ajudem na tomada de decisão e no alcance da boa governança (CASTRO, 2016).

### 2.3 Controles Internos

Os estudos sobre controles internos remontam às auditorias americanas das demonstrações contábeis privadas (BRAGA, 2013). Normalmente, emprega-se a nomenclatura para designar um conjunto de atividades de controle que tem por escopo reduzir os riscos e possibilitar o alcance do planejamento estratégico e a eficiência administrativa (BRASIL, 2017b).

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI),<sup>4</sup> define controle interno e sistema de controle interno:

O controle interno é o processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*;<sup>5</sup> cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. O sistema de controle interno está interligado as atividades de uma entidade, e é mais eficaz quando está integrado a infraestrutura da entidade, e é parte integrante da essência da organização (INTOSAI, 2004, p. 6, tradução livre).<sup>6</sup>

Cabe ainda pontuar que existem diferenças entre as terminologias relacionadas à auditoria governamental e controles internos. Braga (2013) afirma que a primeira é o ato de colocar à prova os controles dos administradores federais, avaliar a gestão e a aplicação dos recursos públicos, enquanto esses controles não emitem segurança absoluta quanto ao alcance das metas traçadas e, por conseguinte, quanto à continuidade da organização.

Desde 1985, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO)<sup>7</sup> busca desenvolver recomendações e padronizar procedimentos de

<sup>4</sup> INTOSAI – A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores é uma organização fundada em 1953 e tem como objetivos fornecer apoio mútuo; fomentar a troca de ideias, conhecimentos e experiências; atuar como uma voz reconhecida das Instituições Superiores de Auditoria (SAIs) dentro da comunidade internacional; fornecer padrões de auditoria de alta qualidade para o setor público; promover uma boa governança; e fomentar o desenvolvimento da capacidade de SAI e a melhoria contínua do desempenho. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us/overview>.

<sup>5</sup> *Accountability* significa o dever de prestar contas.

<sup>6</sup> Do original: Internal control is an integral process that is effected by an entity's management and personnel and is designed to address risks and to provide reasonable assurance that in pursuit of the entity's mission, the following general objectives are being achieved: executing orderly, ethical, economical, efficient and effective operations; fulfilling accountability obligations; complying with applicable laws and regulations; safeguarding resources against loss, misuse and damage. The internal control system is intertwined with an entity's activities and is most effective when it is built into the entity's infrastructure and is an integral part of the essence of the organisation.

<sup>7</sup> O Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO) é uma organização fundada em 1985, que tem por propósito ajudar as organizações a aprimorar o desempenho, desenvolvendo liderança de pensamento que melhore o controle interno, a gestão de riscos, a governança e a dissuasão de fraudes.

avaliação de controles internos, em prol da governança. Em 1992, publicou a primeira versão da obra *“Internal Control – Integrated Framework”*, traduzidos livremente como Controle Interno – Estrutura Integrada, conhecida como COSO IC ou COSO I. Em 2013, foi realizada uma atualização do modelo COSO IC, aplicada atualmente (COSO, 2013).

O documento destaca que os controles internos são primordiais na identificação de fraudes em demonstrativos contábeis (Braga, 2013) e busca melhorias na apresentação desses relatórios, por meio da análise dos efeitos produzidos pelo controle interno e da governança (NEGRÃO e PONTELO, 2014).

Em 2004, o Comitê aperfeiçoou a abordagem, lançando o documento *“Enterprise Risk Management – integrated framework”*, conhecido como COSO-ERM ou COSO II, o qual adiciona novas ferramentas – identificação, avaliação e resposta a riscos – ao modelo anterior, com enfoque em gestão de riscos e governança. Cabe destacar que o modelo COSO-ERM não substitui o COSO-IC, mas sim o incorpora, servindo de referência para os assuntos relativos à gestão de riscos corporativos.

O COSO II é representado por um cubo que exibe: as categorias dos objetivos (estratégico, operacional, comunicação e conformidade), os componentes necessários para o alcance dos objetivos (ambiente de controle, fixação dos objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a riscos, atividade de controle, informações e comunicações e monitoramento) e a dimensão da estrutura organizacional (subsidiária, unidade de negócio, divisão, e nível de organização) (COSO, 2013). A sua visualização consta da Figura 1 (ANEXO A).

Especificamente, no setor público, seguem-se os regramentos da INTOSAI, cuja abordagem está voltada tanto para suas entidades associadas como para qualquer instituição governamental. Em 2004, publicou-se o documento *“Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector”*, o qual segue as diretrizes dos COSO I e COSO II, adequando as particularidades do respectivo setor (INTOSAI, 2004). Em nível nacional, o TCU está alinhado aos demais organismos internacionais e, no papel de Entidade Fiscalizadora Superior afiliada à INTOSAI, estabelece as normas a serem seguidas na Administração Pública.

A partir desse panorama, depreende-se que o controle interno é um processo que ressalta o papel das pessoas na execução de tarefas, ações e responsabilidades em cada



nível da organização e proporciona uma segurança razoável para a estrutura de governança e para a alta administração (COSO,2013). Castro (2014) resume tal estrutura como um conjunto de metodologias que, se bem aplicado, previne a ocorrência de erros, ações delituosas e ilegalidades.

#### 2.4 Sistema de Controle Interno na Administração Pública

Antes de discorrer sobre o assunto desse tópico, é relevante esclarecer que se aplicam como sinônimas as terminologias sistema de controle interno e controle interno, sendo ambas utilizadas para designar órgãos e entidades estruturados a desempenhar atribuições de controle interno.

Independentemente da nomenclatura, o sistema de controle interno deve ser organizado de modo que haja uma separação do proprietário, representado pela sociedade, que é a dona (principal) e gestores da coisa pública, que são os agentes, os políticos, conselhos, dirigentes, autoridade máxima, entre outros.

Diante de uma extensa Carta Magna, destacam-se, para fins desta pesquisa, os artigos 70 e 74, que contemplam o sistema de controle interno dos três Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário – que são independentes e harmônicos entre si (BRASIL, 1988). Ademais, na jurisdição brasileira, utiliza-se a expressão sistema de controle interno não só para designar os órgãos como, também, para as unidades e atividades que avaliam o cumprimento das finalidades previstas no artigo 74 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB) (BRASIL, 2017b).

Castro (2014) menciona que o sistema de controle interno possui, em sua estrutura, um órgão responsável pela orientação e outros que implementam os controles internos, sendo todos integrantes desse sistema. Para tanto, como demonstra a Figura 2 do Anexo B, as organizações públicas estão agrupadas em instâncias de governança, isto é, em estruturas administrativas responsáveis por atividades específicas dentro de cada órgão da esfera de Poder (BRASIL, 2020a).

Assim, o Referencial Básico de Governança Organizacional (BRASIL, 2020a) divide as estruturas (instâncias) organizacionais em: i) externas, que são responsáveis pela fiscalização e pela normatização, autônomas e independentes; ii) externas de apoio, responsáveis pela auditoria independente; iii) internas, responsáveis em avaliar a estratégia e políticas internas; e iv) internas de apoio que são responsáveis pela comunicação entre as

partes internas e externas e pelas auditorias internas.

Segundo Faraco, Niwa e Vicentin (2016), o controle externo ocorre quando um Poder controla o outro. Entende-se que, quando o TCU, em auxílio ao Poder Legislativo, julga as contas do Poder Executivo, está exercendo um controle externo (BRASIL, 2000). Assim, os artigos 70 e 71 da CRFB (BRASIL, 1988) determinam que compete ao Congresso Nacional, como órgão de controle externo, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades das subvenções e renúncia de receitas.

Já Matias-Pereira (2014) descreve como controle interno aquele exercido hierarquicamente, dentro da estrutura organizacional do próprio órgão. Depreende-se, então, que, quando os Comandos Militares exercem controle dos atos de suas organizações militares (OM) subordinadas, estão exercendo um controle interno.

Negrão e Pontelo (2014) enfatizam que os agentes devem proceder com responsabilidade para atender ao bem comum, obedecendo às premissas e aos princípios previstos na legislação e, dentre outros regramentos, à eficiência, à eficácia e à efetividade. Nesse contexto, para analisar o desempenho da gestão de todas as atividades, sendo essas a saber: orçamentária, financeira, patrimonial, pessoal e operacional – torna-se relevante definir seus conceitos e entender suas diferenças.

A eficiência é definida como todo o recurso disponível da relação entre os recursos empregados e entregues (INTOSAI, 2019) e está relacionada ao alcance do melhor resultado com os recursos empregados (BRASIL, 2020a). Eficácia, por sua vez, é entendida como o grau de alcance da meta programada (INTOSAI, 2019) e busca identificar se os objetivos estão sendo alcançados (BRASIL, 2020a). Já a efetividade pretende alcançar os objetivos traçados e os resultados desejados (INTOSAI, 2019) e busca verificar se os resultados solucionam os problemas (BRASIL, 2020a).

Esses três conceitos, quando utilizados concomitantemente, permitem ao gestor e/ou aos órgãos de controle verificar se os resultados estão, efetivamente, contribuindo para atingir a boa governança (BRASIL, 2020a). Complementarmente, identifica-se que um dos objetivos do COSO está relacionado, especificamente, à eficiência e à eficácia das operações (COSO,2013).

## 2.5 Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal

No âmbito do Poder Executivo Federal, o Decreto nº 3.591/2000 e a Lei nº 10.180/2001 instituíram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPEF). Visam à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais de acordo com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competência estabelecidas nos referidos documentos e, por meio das fiscalizações previstas no artigo 70 da CRFB (BRASIL, 2000, 2001 e 1988).

Conforme preconizam os referidos documentos, dentro da estrutura do SCIPEF, compete ao Ministério da Defesa (MD) planejar, coordenar, controlar e avaliar as atividades de controle interno de suas unidades administrativas por meio da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD) (BRASIL, 2000 e 2001).

Destaca-se que a CISSET-MD sujeita-se à orientação normativa e supervisão técnica da Controladoria-Geral da União (CGU), sem prejuízo da subordinação ao órgão do MD, cuja estrutura administrativa está integrada (BRASIL, 2001). Como o intuito desta pesquisa é tratar, especificamente, do sistema de controle interno da Marinha do Brasil (MB), estão apresentadas, na Figura 3 do Anexo C, as atribuições da CISSET-MD (BRASIL, 2022).

Além disso, a CGU institucionalizou, por meio da Instrução Normativa nº 3/2017 (BRASIL, 2017c) do então Ministério da Transparência e CGU, que toda estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deve adotar o modelo das Três Linhas de Defesa. Esse modelo segue os parâmetros da Declaração de Posicionamento do *Institute of Internal Auditors* (IAA),<sup>8</sup> que preconiza a divisão de responsabilidades e tarefas, facilita a comunicação e ajuda a gerenciar os riscos, de forma simples e eficaz (IAA, 2013).

Giacomelli, Elias e Colombo (2017) explicitam que, para o Estado alcançar eficiência e eficácia, a Administração Pública precisa recorrer a instrumentos de controle das atividades. Faraco, Niwa e Vicentin (2016) afirmam que o Estado deve estabelecer controle, independentemente da aceitação do homem, para agregar valor à gestão, visando conseguir eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, agilidade nas tarefas e prevenção de problemas.

---

<sup>8</sup> O Instituto de Auditores Internos (IAA) é uma associação profissional internacional fundada em 1941 e tem como objetivo fornecer liderança dinâmica para a profissão global de auditoria interna. Disponível em: <https://www.theiia.org/en/about-us/>.

Nessa perspectiva, a Figura 4 apresenta as estruturas e processos que possibilitam qualquer organização focar na governança e gerenciar os riscos (IAA, 2020).

Figura 4 – Modelo de Três Linhas de Defesa (IAA)



Fonte: IAA, 2020, p. 4.

Para tanto, conclui-se que o Executivo deve estruturar seus órgãos, buscar a aderência das normas e conformidade dos atos praticados, bem como adotar instrumentos de controle para o alcance da boa governança.

## 2.6 Boas Práticas em Controles Internos

A Administração Pública busca o contínuo aprimoramento de suas atividades com a intenção de atingir excelentes níveis de eficiência e efetividade (BRASIL, 2020b). Para tanto, observa-se que instrumentos de controle (gestão de riscos, transparência, conformidade, prestação de contas e integridade) empregados adequada e concomitante à economia de recursos possibilitam o alcance eficaz dos objetivos traçados.

Segundo Braga (2021), aperfeiçoar os controles internos, de acordo com as regras do COSO, e fomentar a transparência contribuem para reduzir a corrupção, a eficiência da gestão e o fortalecimento da governança.

Nardes (2021) sustenta que, por meio dos mecanismos de governança (liderança, estratégia e controle) e com o auxílio de instrumentos de controle, é possível avaliar, direcionar e monitorar a gestão e conferir a capacidade do Governo em atender às necessidades da população.

No que se refere à gestão de riscos, o Manual do TCU (BRASIL, 2020b) menciona que a incorporação desse instrumento em todos os setores públicos contribui para o alcance da eficiência e da efetividade, pois a mitigação de riscos auxilia no alcance dos objetivos da gestão e favorece a sociedade. Além de implantar a gestão de risco, observa-se que é preciso gerenciar e aplicar novas metodologias pautadas na análise de riscos e na atuação responsável do gestor.

Castro (2016) afirma que é necessário verificar a aplicação dos recursos, ou seja, se o fim a que se destina está em harmonia com as metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, se a ação agrega valor à sociedade e se está em conformidade com as diretrizes e normas legais.

Já Braga (2021) alerta para o processo de compras públicas, pois o Governo é o maior comprador do país. Nesse propósito, o TCU sistematizou as informações referentes às aquisições públicas, para disseminar conhecimento, auxiliar a supervisão dos controles, servir de ferramenta de trabalho para os gestores e aprimorar o processo de compras.

O Manual Técnico do Plano Plurianual do Governo Federal 2020-2023 (BRASIL, 2020c) preconiza que indicadores são excelentes ferramentas para verificar os níveis de desempenho do gasto público. Nesse sentido, a Figura 5 do Anexo D apresenta a relação entre camadas estruturais da cadeia causal<sup>9</sup> (insumos, ações, produtos, resultados e impactos) e a classificação dos indicadores quanto ao desempenho (eficiência, eficácia, efetividade, e economicidade).

Outro instrumento importante e de baixo custo é a transparência. Ela permite apresentar à sociedade o que está sendo executado, aumentando, dessa forma, a credibilidade da instituição, bem como inibindo as fraudes. Sendo assim, cabe apontar que o advento das Leis de Acesso à Informação e da Transparência reforçam o intuito do Estado em sedimentar o controle social (BRASIL, 2011 e 2009).

Para embasar o entendimento da relevância da transparência nas contas públicas e da qualidade das prestações de contas, Nardes (2021) afirma que o TCU está, cada vez mais, rigoroso em suas análises e na emissão de seus pareceres. Com isso, entende-se que os órgãos públicos precisam adequar sua política, para oferecer ao público externo informações claras, precisas e confiáveis, imputando aos agentes a responsabilidade solidária de suas

---

<sup>9</sup> São elementos que compõem o modelo lógico, adotado pelo setor público para pôr em prática o planejamento, de forma que os recursos a serem alocados e os esforços empreendidos contribuam para atingir os efeitos desejados pela sociedade.

ações.

Quanto ao instrumento de *compliance*, identifica-se que age em sinergia com a gestão de riscos, a fim de mapear os processos conforme os fundamentos legais, contribuindo significativamente para reduzir as perdas e potencializar os resultados. Braga (2021) ressalta que, para ter uma despesa de qualidade, é necessário cumprir os regramentos previstos na legislação brasileira e nas normas institucionais, além de respeitar os princípios que regem a conduta do gestor na utilização de dinheiro público.

Segundo Negrão e Pontelo (2014), o termo *compliance* refere-se ao cumprimento dos regramentos internos e externos, e precisa não só estar em conformidade com a lei, como também necessita atuar efetivamente dentro da legalidade. Castro (2016) associa *compliance* à atuação legítima de todos os servidores, conforme determina a jurisprudência prescrita à Administração Pública, com o respeito ao princípio da legalidade, sob pena de nulidade do ato.

Além disso, o *compliance* apresenta diversas abordagens e áreas de atuação, mas os riscos na área de gestão de pessoas carecem de maior atenção devido à iminência de possíveis danos ao erário por desvios, erros, conluio ou, simplesmente, má aplicação do dinheiro público (NEGRÃO e PONTELO, 2014). Em comum, nota-se que todas as áreas estimulam ações preventivas, corretivas, de teste de conformidade dos controles e de mitigação dos riscos.

Para que a sociedade possa acompanhar os resultados organizacionais, o gestor é obrigado a prestar contas de suas decisões e ações, assim como tem o dever de participar à Alta Administração quaisquer irregularidades e ilegalidades identificadas no exercício de sua função. Dessa obrigação de prestar contas decorre o instrumento *accountability*, que auxilia no controle e coopera com as atividades do controle externo.

Para Castro (2016), o *accountability* ocorre quando o Estado presta contas de suas ações à sociedade, de tal forma que permita ao indivíduo averiguar se os gestores públicos agiram em conformidade com as leis. Nardes (2021) corrobora com o entendimento, ao mencionar que as prestações de contas governamentais devem obedecer a mandamentos legais e constitucionais.

Dessa forma, torna-se possível presumir que não adianta dispor de um ambiente com tecnologias avançadas, com segurança em controles e riscos, e com profissionais habilitados e capacitados sem um instrumento de controle de integridade que possa

fomentar a cultura ética em desenvolvimento humano.

Segundo Castro (2014), a possibilidade de alcançar o melhor resultado depende da conjugação de atitudes probas, por parte do agente, com controles eficientes e alinhados ao conceito de legalidade. A OECD orienta à empresa “investir em liderança de integridade para demonstrar o compromisso da organização do setor público com a integridade” (OECD, 2017, p.10).

Nessa abordagem, compreende-se que a base da integridade está em internalizar, no homem, preceitos morais que estimulem verdadeiros líderes, com perfil íntegro. Braga (2021), contudo, considera insuficiente cultivar a cultura ética; assim como tentar inculcar no homem convicções e virtudes morais. O autor defende que a organização deve tratar a corrupção como um risco à gestão e, para tanto, deve-se criar um ambiente de controle e de transparência, de forma a identificar, punir e reduzir atos corruptivos, e que a integridade, ao longo do tempo, agregue valor às regras impostas.

Diante do exposto, compreende-se que as ferramentas de controle, de risco e de transparência conduzem o processo administrativo, interligam-se para oferecer resposta eficaz e eficiente à sociedade e coíbem atitudes corruptivas do ser humano. Diferentemente, o *compliance*, a prestação de contas e a integridade são instrumentos que enfatizam a ação do homem para explicar o insucesso da gestão, isto é, a decisão humana que provocou a não conformidade.

### **3 CONTROLES NA MARINHA DO BRASIL**

O interesse do presente estudo abrange as Assessorias de Controle Interno na Marinha do Brasil (ACI). Nesse sentido, faz-se necessário delimitar o escopo do trabalho no atual capítulo, de forma a abordar o Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB), analisar as ACI e identificar as práticas relacionadas às suas atividades.

#### **3.1 Sistema de Controle Interno na Marinha do Brasil**

A MB, por meio da Portaria nº 18/2021, do MD, normatizou o SCIMB (BRASIL, 2021a). Esse foi idealizado para executar as atividades de controle dos atos de gestão, inclusive quanto a riscos e integridade, assim como prestar apoio ao SCIPEF e ao TCU, no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 2021a).

O SCIMB alinha-se, também, às boas práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança no âmbito do Poder Executivo Federal, estabelecidos na Instrução Normativa Conjunta nº 1/2016, do então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a CGU (BRASIL, 2016). Assim, o SCIMB está organizado com órgãos, unidades, conselhos e assessorias, de tal modo que as atividades de controle, riscos e integridade sejam executados em sua plenitude, com eficiência e eficácia (BRASIL, 2021a).

Para tanto, a Figura 6 do Anexo E apresenta a Estrutura de Governança na MB, adaptada a partir do modelo do TCU, presente na Figura 2 do Anexo B, e a Figura 7 do Anexo F detalha as atribuições de cada integrante, dentro do SCIMB (BRASIL, 2021d, 2020a, 2021a).

Ao analisar o conteúdo dos citados documentos, nota-se que a MB obedece aos parâmetros estabelecidos pelo Poder Executivo Federal, dentre os quais destacam-se: a eficiência da gestão; o bom emprego de recursos com alinhamento aos planos estratégicos da MB; a fidedignidade e a transparência das informações; as decisões alinhadas ao pensamento da alta administração; o dever de prestar contas e o apoio ao controle externo (BRASIL, 2021a).

O SCIMB contempla, ainda, o Modelo de Três Linhas de Defesa, em consonância com as diretrizes emanadas na Instrução Normativa nº 3/2017 (BRASIL, 2017c), o qual deve transmitir, claramente, as responsabilidades de todos os envolvidos, não permitindo sobreposição ou lacuna de funções e, proporcionando uma atuação coordenada e eficiente de todos os membros (BRASIL, 2021a). Referente a isso, a Figura 8 do Anexo G apresenta como as Três Linhas de Defesa estão organizadas na MB, delimitando as competências de acordo com as instâncias de responsabilidades, nos seguintes papéis: i) Primeira Linha de Defesa; ii) Segunda Linha de Defesa e iii) Terceira Linha de Defesa (BRASIL, 2021a).

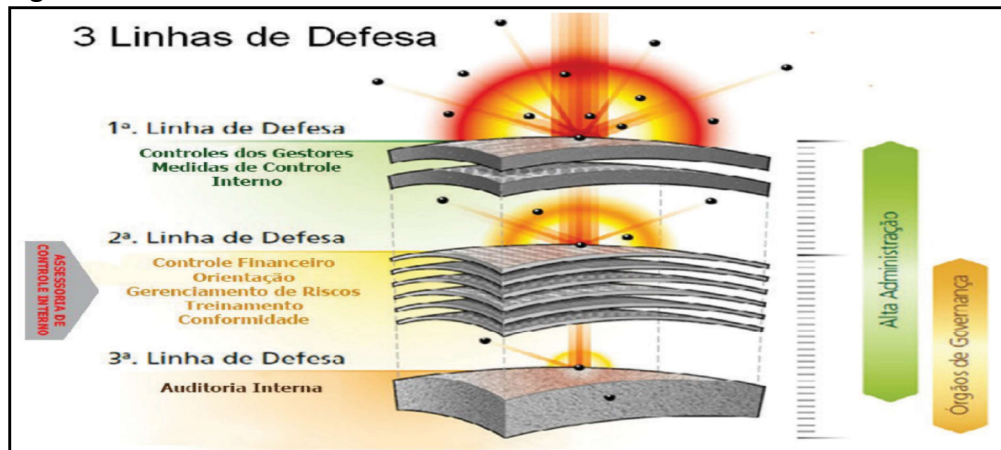
Nesse contexto, destaca-se o posicionamento do IIA 2013 sobre a segunda linha de defesa:

Em um mundo perfeito, apenas uma linha de defesa talvez fosse necessária para garantir o gerenciamento eficaz dos riscos. [...] A gerência estabelece diversas funções de gerenciamento de riscos e conformidade para ajudar a desenvolver e/ou monitorar os controles da primeira linha de defesa. [...] Cada uma dessas funções tem seu nível de independência em relação à primeira linha de defesa, mas são, por natureza, funções de gestão. Como funções de gestão, elas podem intervir diretamente, de modo a modificar e desenvolver o controle interno e os sistemas de riscos. Portanto, a segunda linha de defesa tem um propósito vital, mas não pode oferecer análises verdadeiramente independentes aos órgãos de governança acerca do gerenciamento de riscos e dos controles internos (IAA, 2013, p. 4).



A Figura 9 mostra o posicionamento das ACI dentro da estrutura organizacional da MB, divididas em papéis de Linha de Defesa.

Figura 9 – Modelo de Três Linhas de Defesa da MB



Fonte: BRASIL, 2021b. p.3.

### 3.2 Assessoria de Controle Interno da MB

Primeiramente, destaca-se que o regramento do Poder Executivo Federal prevê Assessorias Especiais de Controle Interno e Assessores (BRASIL, 2000). Essas são elementos organizacionais que assessoram, diretamente, o Ministro de Estado nos assuntos referentes ao controle interno, atuando na segunda linha de defesa, sendo responsáveis por supervisionar e monitorar os controles e gerenciar os riscos (BRASIL, 2017c).

Especificamente na MB, a nomenclatura adotada é Assessoria de Controle Interno. Sua subordinação deve ser diretamente ao Titular da OM, e o encargo do Assessor alinha-se à política de gestão de riscos e à integridade da MB, de maneira a contribuir para o alcance das finalidades do SCIMB e para o apoio aos esclarecimentos às instâncias superiores (BRASIL, 2021b).

A atividade da Assessoria está amparada pela Instrução Normativa nº 3/2017, no que tange à sua atuação ao nível de gestão (segunda linha de defesa). Essa atividade consiste em prestar apoio ao desenvolvimento dos controles internos, à supervisão e ao monitoramento das atividades da primeira linha de defesa, inclusive o gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento; e receber auxílio de outras estruturas específicas dentro da organização (BRASIL, 2017c).

Cabe mencionar que, o Assessor somente presta apoio ao desenvolvimento dos controles internos da gestão implantada e exercida pelo gestor público de cada OM, não exercendo quaisquer atividades administrativas na OM em que trabalha ou nas OM subordinadas (BRASIL, 2021b). Para além disso, o efetivo controle interno da gestão pública tem início no executor, mesmo que existam outros órgãos de Controle Interno e Externo responsáveis por contribuir ao acompanhamento e à avaliação da gestão pública (BRASIL, 2021b).

Acrescenta-se que a atividade exercida pela equipe de ACI deve gozar de total independência e objetividade em relação às demais funções, de modo a assegurar a imparcialidade dos trabalhos executados (BRASIL, 2021b). Para tanto, a Circular nº 5/2022 preconiza que as ACI devem desempenhar atividades voltadas aos controles internos, gerenciamento de riscos e integridade, conformidade, controle financeiro, orientação técnica e treinamento (BRASIL, 2021b).

Buscando garantir o pleno funcionamento das atividades, levando em conta os fatores estratégicos e gerenciais, bem como considerando o modelo de Três Linhas de Defesa e os critérios relacionados à abrangência do setor quanto à materialidade e/ou relevância,<sup>10</sup> a MB elencou o rol de OM obrigadas a instituir ACI, a saber: i) como órgão de direção geral (ODG), o Estado-Maior da Armada (EMA); ii) como órgão de direção setorial (ODS), o Comando-Geral do Corpo de Fuzileiros Navais (CGCFN), o Comando de Operações Navais (ComOpNav), a Diretoria-Geral de Desenvolvimento Nuclear e Tecnológico da Marinha (DGDNTM), a Diretoria-Geral de Material da Marinha (DGMM), a Diretoria-Geral de Navegação (DGN), a Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha (DGPM) e a Secretaria-Geral da Marinha (SGM); iii) por Áreas de Jurisdição, os Comandos dos Distritos Navais (ComDN); iv) Fundo, a Diretoria de Portos e Costas – Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo (DPC/FDPEM); v) Empresas Públicas, a Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON) e a Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A. (AMAZUL); vi) Autarquia, a Caixa de Construções de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM) e vii) quanto à materialidade e/ou relevância operacional, a DGDNTM – Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear (COGESN) e o Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo (CTMSP) (BRASIL, 2021b).

---

<sup>10</sup> Compreende-se como materialidade a significância de uma questão sob os aspectos financeiros, sociais e políticos e relevância algo considerado importante, independentemente de seu valor econômico.

Do exposto, compreende-se que o Assessor deve ter uma atuação dinâmica desde orientações normativas, de supervisão e de monitoramento dos riscos das atividades, antevendo, principalmente, os apontamentos do controle externo. Assim, conclui-se que os Assessores exercem um papel fundamental para o funcionamento pleno da engrenagem, fazendo com que os instrumentos se interliguem aos controles internos, em completa sinergia e integração com os demais membros da OM. Desse modo, a governança se materializa e oferece excelentes resultados à sociedade.

### 3.3 Boas práticas relacionadas às atividades das ACI

De acordo com a Circular nº 5/2022 (BRASIL, 2021b), a atividade do Assessor deve permear todo o ambiente de controle interno, auxiliando o gestor a identificar as deficiências e vulnerabilidades que possam comprometer o alcance da meta. Deve, ainda, monitorar o Plano de Gerenciamento de Riscos (BRASIL, 2017d), de modo a identificar, avaliar, reportar e tratar os riscos, levando em consideração em sua análise, os critérios de materialidade e/ou relevância.

Pautando-se nos mesmos critérios cabe, ainda, monitorar o processo, para que os recursos sejam utilizados de forma correta e conforme a finalidade prevista para as Ações Orçamentárias da Lei Orçamentária Anual e Ações Internas do Plano Diretor (BRASIL, 2021b). Com o fim de auxiliar as práticas de gestão de riscos nas aquisições da MB, a SGM expediu documento com os principais procedimentos a serem adotados (BRASIL, 2021c).

Além disso, torna-se necessário testar a conformidade, coibir ações oportunistas de pessoas mal-intencionadas, sugerir novos controles e estabelecer comunicação assertiva entre o gestor e a alta administração. Assim, deduz-se que é conveniente que se mantenha postura mediadora e imparcial, que privilegie a independência técnico-profissional.

Nesse propósito, o instrumento *compliance* integra a política de gestão de riscos da MB, denominando-o como “riscos legais” (BRASIL, 2017d). Acrescenta-se que a Instituição prevê como responsabilidade da segunda linha de defesa a incumbência de monitorar as não conformidades nas áreas: orçamentária, financeira, patrimonial e operacional (BRASIL, 2021b).

Outro instrumento para o qual a MB possui regramento próprio é a integridade. No Plano de Integridade da MB, dentre as atribuições preconizadas, destaca-se o incremento de ações com as demais OM, a fim de mitigar desvios e identificar possíveis falhas

relacionadas à integridade (BRASIL, 2018).

Desse modo, o Assessor monitora as ações desenvolvidas para tratamento de riscos quanto à integridade, que estejam em consonância com o Programa de Integridade da MB (BRASIL, 2021b). Manter um canal de comunicação aberto e acessível com os executores das tarefas pode assegurar tratamentos adequados aos riscos e constantes atualizações dos controles.

Adicionalmente, a MB publica as prestações de contas, em seu site na *internet*, em atendimento ao dever de demonstrar qualitativa e quantitativamente a aplicação dos recursos públicos federais, bem como apresentar os resultados das ações empreendidas, cumprindo, assim, o ordenamento dos artigos 70, 71 e 74, da CRFB e da Instrução Normativa do TCU nº 84/2020 (BRASIL, 2020d). Com isso, a MB acaba por utilizar mais um instrumento de controle, ao dar total transparência de seus atos, aumentando a credibilidade e demonstrando sua importância Institucional para com a sociedade.

Dessa feita, verifica-se que o Assessor tem respaldo legal para, com o apoio dos instrumentos de controle, supervisionar e monitorar toda a atividade de gestão pública. Do exposto, depreende-se que as melhores práticas adotadas pelos Assessores – para gerenciar os riscos, garantir a execução das atividades em conformidade com as leis e de acordo com os princípios éticos, incentivar a transparência da gestão e o dever de prestar contas – contribuirão para o aprimoramento da gestão na MB.

#### **4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÕES**

Consciente da importância de implementar as melhores práticas e instrumentos de controle a fim de garantir a eficiência, a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos, e buscando oferecer melhores resultados à sociedade, a MB assumiu o compromisso de melhorar seus processos de gestão (BRASIL, 2021d). Compreende-se que a ênfase nos trabalhos das Assessorias, aliada a instrumentos de controle adequados e à disseminação da cultura de governança pública, pode contribuir para o alcance da meta.

O propósito deste capítulo é apresentar os dados apurados a partir dos objetivos específicos. Para chegar a esses dados, adotou-se a pesquisa descritiva. Segundo Vergara (2016), esse tipo de estudo tem, por fim, descrever e analisar os fatos sem a obrigação de explicar os motivos decorrentes da situação.

No que se refere aos meios adotados no trabalho, aplicou-se a pesquisa bibliográfica, pois foram coletados os dados em livros, artigos científicos e *sites* eletrônicos. A pesquisa foi, também, documental, porque usou os documentos internos da MB sobre o assunto. Vergara (2016) afirma que tais fontes de pesquisa permitem um estudo sistematizado e fornecem um instrumental para qualquer outro tipo de pesquisa.

Nesta etapa do trabalho, o objetivo é identificar se a MB segue os preceitos preconizados na literatura e se possui, em seu arcabouço teórico, documentos que abordam os principais instrumentos de controle internos, conforme listado no Quadro 1, abaixo:

Quadro 1 – Instrumentos de Controle Interno na Literatura x MB

Instrumentos de Controle Interno	Literatura		Marinha do Brasil		
	SIM	NÃO	SIM	NÃO	Principais Documentos
Gestão de Riscos	x	–	x	–	Política de Gestão de Riscos da MB
Transparência	x	–	x	–	–
Conformidades	x	–	x	–	–
Prestação de Contas	x	–	x	–	SGM-301 e SGM-601
Integridade	x	–	x	–	Plano de Integridade da MB

Fonte: Elaboração própria.

Preliminarmente, por meio de análise comparativa entre a literatura e os normativos da MB, percebeu-se que essa organização possui regramentos próprios sobre determinados assuntos e/ou segue as orientações de órgãos externos (QUADRO 1).

Apesar de a MB não possuir um documento específico sobre conformidade, a Política de Gestão de Riscos identifica como “riscos de *compliance*” os eventos derivados pelo não cumprimento de orientações legislativas e normativas. Da mesma forma, a MB cumpre o seu dever constitucional de garantir a transparência, divulgando as prestações de contas sobre sua gestão orçamentária, financeira, operacional, em seu sítio eletrônico.

Decorrente desse estudo, passa-se à análise dos dados obtidos nos Relatórios de Atividades, com a finalidade de examinar se as ACI desempenham suas atividades de supervisão e monitoramento, com o auxílio dos mesmos instrumentos de controle interno.

#### 4.1 Análise dos relatórios de atividades

Para esta parte do trabalho, foram utilizados os relatórios de atividades, produzidos durante o segundo semestre de 2021. Todas as ACI responderam os respectivos relatórios, perfazendo um total de 23, sendo: um ODG, sete ODS, todos os ComDN, um Fundo, duas Empresas Públicas, uma Autarquia e duas OM classificadas pelo critério de materialidade e/ou relevância operacional, conforme o Quadro 2, abaixo:

Quadro 2 – Rol de OM com ACI x Instrumentos de Controle Interno

Rol de OM com ACI		INSTRUMENTOS DE CONTROLE INTERNO				
		Adota (A) / Não Adota (NA) / Adota Parcialmente (AP) / Não se Aplica (NP)				
		Gestão de Riscos	Transparência	Conformidades	Prestação de Contas	Integridade
ODG	EMA	NA	AP	AP	AP	AP
	CGCFN	A	AP	AP	AP	NA
	ComOpNav	NA	AP	AP	AP	NA
	DGDNTM	NA	NA	AP	NA	NA
ODS	DGMM	AP	AP	AP	AP	NA
	DGN	AP	AP	AP	AP	NA
	DGPM	NA	AP	AP	AP	NA
	SGM	AP	AP	AP	AP	AP
ComDN	1º DN	AP	AP	AP	AP	AP
	2º DN	AP	A	A	A	AP
	3º DN	AP	NA	AP	NA	NA
	4º DN	NA	NA	AP	NA	NA
	5º DN	AP	AP	AP	AP	NA
	6º DN	AP	AP	AP	AP	NA
	7º DN	A	AP	AP	AP	A
	8º DN	AP	NA	AP	NA	NA
	9º DN	AP	A	AP	A	AP
Fundo	DPC (FDPEM)	AP	NA	AP	NA	NA
Empresas Públicas	EMGEPRON	A	NP	NP	NP	A
	AMAZUL	A	AP	AP	AP	A
Autarquia	CCCPM	A	NP	A	NP	A
OM com materialidade e/ou relevância	DGDNTM (COGESN)	AP	NP	AP	NP	AP
	CTMSP	AP	NA	A	NA	NA

Fonte: Elaboração própria.

A metodologia aplicada foi a análise documental para examinar: a qualificação técnico-funcional dos Assessores em executar plenamente as tarefas; as

facilidades/dificuldades em implementar controles; e as falhas identificadas e que, porventura, possam comprometer o planejamento, entre outros fatores que influenciam, ou possam influenciar, os resultados.

Aplicando as respostas dos relatórios de atividades, foram compilados os dados no Quadro 2, com os seguintes critérios: i) Adota (A) – quando a ACI adota em sua plenitude o instrumento para supervisão ou monitoramento das atividades; ii) Não Adota (NA) – quando a ACI não adota o instrumento ou a resposta não esclarece se a ACI faz uso do instrumento em suas atividades; iii) Adota Parcialmente (AP) – quando a ACI já implementou o instrumento, mas carece de aprimoramentos e iv) Não se Aplica (NP) – algum fator impeditivo que impossibilita a ACI de aplicar o instrumento de controle interno, ou o relatório de atividades não possui questionamento sobre o instrumento de controle.

Cabe ressaltar que, por ser uma atividade implementada recentemente, esse foi o primeiro documento solicitado pelo órgão de controle interno – Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). Diante do exposto, não existem dados suficientes para realizar uma análise comparativa ou para criar uma escala de gradação de respostas.

Os resultados obtidos no Quadro 2 serão examinados em conjunto com os objetivos do SCIMB. No que concerne ao instrumento de transparência, nenhum questionamento foi identificado no relatório de atividades. Mas, subentende-se que isso deriva, também, do dever de prestar contas. Com isso, para efeito deste estudo, foi atribuído critério idêntico para os dois instrumentos.

#### 4.2 Análise dos objetivos do SCIMB

Utilizaram-se, como embasamento literário, as pesquisas bibliográficas apresentadas no referencial teórico, para analisar o principal objetivo do trabalho, com vistas a identificar se os instrumentos de controle auxiliam as atividades das ACI, favorecem o alcance dos objetivos do SCIMB e, conseqüentemente, asseguram a eficácia, a eficiência e a efetividade da gestão administrativa na MB.

Em decorrência do exposto, foram examinados os registros compilados no Quadro 2, concomitantemente aos objetivos do SCIMB, estabelecidos pela Portaria nº 18/2021 (BRASIL, 2021a):

i) subsidiar o exercício do Comando/Direção Superior da MB: a materialização do interesse institucional está formalizada no Plano Estratégico da Marinha 2040. No entanto,

para garantir o alcance dos macros objetivos, cada OM deve possuir diretrizes sobre o gerenciamento de risco, alinhadas ao seu plano estratégico. Compreende-se que um dos quesitos do plano consiste em realizar o acompanhamento sistemático das metas estabelecidas para corrigir os desvios. Entre as providências que contribuem para o acompanhamento, menciona-se a concepção de uma estrutura de gestão de riscos.

Observa-se, pelo Quadro 2, que as ACI do EMA, do ComOpNav, da DGDNTM, da DGPM e do Com4ºDN não implementaram, ou deixaram de esclarecer, o uso do instrumento de gestão de risco. Contudo, identifica-se que, à época dos relatórios, o Com1ºDN e o CTMSP haviam iniciado a confecção de um Plano de Gerenciamento de Riscos, ou estavam em fase final de atualização e aprovação, para sistematizar, integralmente, a gestão de riscos.

Partindo da premissa que uma das atividades do Assessor é gerenciar os riscos, inclusive os que envolvam a integridade, pela análise dos relatórios, foi identificado que alguns Planos carecem de ajustes, para melhoria no seu processo de mapeamento ou pela ausência do atributo de integridade. Enquadram-se nesse caso a DGN, a DPC (FDPEM) e a DGDNTM (COGESN).

Dentre as OM com a gestão de risco totalmente implementada, destacam-se o CGCFN, os Com1ºDN, 2ºDN e 7ºDN e CCCPM, que adotaram como boas práticas gráficos, painéis de monitoramento e apresentação dos assuntos relacionados à gestão de riscos e controles internos nas Reuniões de Conselho de Gestão.

Depreende-se que a MB, tem o potencial para incentivar a disseminação de conhecimentos sobre gerenciamento de riscos, com a oferta de cursos, palestras e treinamentos. Nesse sentido, a ACI contribuirá, sobremaneira, apoiando o desenvolvimento de controles internos e, em especial, os controles que tratam de riscos.

ii) contribuir com a melhoria da gestão e da qualidade do gasto público: entende-se que os instrumentos de gestão de risco, conformidade e transparência exercem papel crucial para evitar desperdícios ou mau uso dos recursos públicos. Podem-se, ainda, utilizar as ferramentas tecnológicas para melhorar o processo, uma vez que, se bem utilizadas, propiciam a eficiência no uso dos recursos e, maior confiabilidade política, econômica e social, o que permitirá captar mais dinheiro para investimentos internos.

Pelo estudo realizado, nota-se que a MB tem incrementado seu parque computacional, disponibilizando mais programas para monitoramento das operações orçamentárias e financeiras. Contudo, poucas ACI (EMA, CGCFN, Com2ºDN, DPC (FDPEM) e



CTMSP mencionaram as ações realizadas com as ferramentas disponíveis nos sistemas de Acompanhamento Financeiro (SAFIN), do Plano Diretor (SIPLAD), Tesouro Gerencial, Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Enquanto o Com3ºDN e a DGDNTM solicitaram, recentemente, acesso aos referidos sistemas com perfil de consulta para os Assessores, de modo a visualizar os lançamentos efetuados na OM e subordinadas, apenas a EMGEPRON, por ser uma empresa estatal independente, e por estar desvinculada do SIAFI, não se enquadra no questionamento do relatório.

Adicionalmente, uma das tarefas desempenhadas pelos Assessores é o monitoramento dos principais contratos e projetos de responsabilidade de sua OM, ou conduzidos nas OM subordinadas, considerando os critérios de materialidade e/ou relevância. Para tanto, a SGM salientou, no relatório, que uma de suas OM subordinadas atualizará a Ordem Interna, a fim de contemplar os respectivos critérios.

Os Com1ºDN, 6ºDN e 9ºDN, a SGM e a DPC (FDPEM) ainda não estão realizando tal acompanhamento, o que aumenta os riscos e compromete o bom uso dos recursos. O resultado do Quadro 2 confirma que suas ACI necessitam de aprimoramento no instrumento de conformidade.

Da análise, depreende-se que os instrumentos de controle podem auxiliar os Assessores no monitoramento dos contratos e projetos, principalmente aqueles que envolvem quantias vultosas. Porém, independentemente dos tipos de ferramentas aplicados, torna-se imprescindível que o Assessor monitore o uso preciso do dinheiro para melhorar o desempenho da gestão e contribuir ao alcance do planejamento estratégico.

iii) propiciar aderência do gasto aos objetivos estratégicos da MB: compete à ACI acompanhar a conformidade de atos e fatos da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional. Porém, cabe pontuar, para o presente estudo, que o relatório de atividades indaga somente informações sobre a conformidade de registro de gestão no SIAFI.

Na mesma linha de pensamento, foi possível constatar que o CGCFN adota o SIPLAD como instrumento de conformidade de registro de gestão. Para gerir melhor o Plano de Gerenciamento de Risco, o Comando lançou, nesse sistema, o seu plano e de suas OM subordinadas. Com isso, consegue verificar se os planos estão em conformidade e alinhados aos processos de planejamento estratégico e orçamentário da MB. Contudo, pelo critério do Quadro 2, a ACI foi classificada como “adota parcialmente”, por não incluir em sua prática a

conformidade do SIAFI. Outro procedimento positivo identificado foi o Com2ºDN empregar indicadores de desempenho, para monitorar os índices de conformidade dos lançamentos.

A partir dessa análise, constata-se a utilidade de ferramentas de tecnologia da informação e dos instrumentos de conformidade e gestão de riscos, para verificar as não conformidades ocorridas durante a execução das tarefas. Compreende-se que os registros, físicos ou eletrônicos, comprovam a legalidade das operações e a conformidade dos registros de gestão. Tais registros permitem, ainda, verificar se os gastos estão em conformidade com os objetivos traçados pela OM.

iv) avaliar o cumprimento de metas e execução de programas de governo: pela análise dos itens precedentes, identifica-se que existe um encadeamento dos instrumentos e, até mesmo, certa dependência das ações, para melhorar a qualidade dos resultados. Depreende-se que uma ação não executada ou executada de forma imprecisa, incorreta ou praticada com má-fé compromete a eficiência e a eficácia dos controles internos, influenciando, assim, o desempenho organizacional e o alcance dos objetivos do SCIMB.

Nesse seguimento, percebe-se a importância de: implementar instrumentos de gestão de riscos alinhados ao planejamento estratégico, incrementar os princípios de integridade e transparência das ações, averiguar a conformidade documental e zelar pelo dever de prestar contas. Ademais, é importante que cada elemento da linha de subordinação conheça o papel que desempenha dentro da OM.

Da análise dos relatórios, foi possível constatar que a ACI do CTMSP feriu a normativa, ao assumir responsabilidades relativas à gestão administrativa, comprometendo o caráter de imparcialidade, objetividade e independência, característicos de sua função. Desse modo, cabe a compreensão de que a atividade de controle interno é uma engrenagem dependente da ação do homem, de sistemas e de instrumentos de controle que, quando colocados em prática, podem gerar valor público.

v) contribuir para a consecução do dever constitucional de prestar contas: identifica-se que os instrumentos de transparência e *accountability* estão associados aos mecanismos de prevenção a fraude e corrupção e de controle. Diante dessa conexão entre os temas, é possível confirmar a importância de implementar instrumentos de controle capazes de inibir os atos de corrupção e fraude, e aptos a controlar o cumprimento do dever de prestar contas.

Da análise, extraiu-se que a DGN, a DGPM, a SGM, a DPC (FDPEM), e CTMSP não detalham como realizam o monitoramento, no caso de ocorrência de processos administrativos ou instauração de Tomada de Contas Especial (TCE). A COGESN cita a ocorrência de TCE, sem minuciar se foram cumpridos todos os requisitos exigidos em Normas, como encaminhar ao CCIMAR as documentações referentes aos processos de instauração. Já o CGCFN foi a única Assessoria a mencionar que está implementando medidas de controle preventivo, nos casos de processos administrativos.

Destacam-se, positivamente, os Com2ºDN e 9ºDN, que reestruturaram suas atividades, de sorte que as ACI passem a implementar os instrumentos de prestação de contas e transparência, para auxiliar o acompanhamento e o controle dos processos em andamento. No entanto, essas ACI não informaram se foram implementadas avaliações quanto aos riscos de fraude e corrupção, quanto à transparência, nem se os atos passíveis de publicação foram efetivamente divulgados, tampouco comunicaram sobre a quantificação de benefícios gerados com a implementação de controles, entre outras.

Pela análise do Quadro 2, nota-se que as Assessorias precisam estimular o desenvolvimento dos instrumentos para acompanhamento dos processos administrativos que apuraram prejuízo à Fazenda Nacional ou a instauração de TCE, visando proporcionar ganhos efetivos à MB e à sociedade.

vi) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional: da mesma forma, os instrumentos de prestação de contas e transparência apoiam o controle externo. Do relatório, pode-se apurar que é possível monitorar as demandas internas e externas, afetas ao controle interno e que as ACI realizam o monitoramento referente ao cumprimento de prazos, por meio de planilhas eletrônicas.

O CTMSP, por iniciativa própria, leva ao conhecimento do Conselho de Gestão os assuntos relacionados ao controle e ao monitoramento dessas demandas, bem como coloca em discussão medidas mitigadoras para as inconsistências apontadas nos expedientes recebidos. Compreende-se que ações desse tipo não necessitariam de solicitação para serem implementadas, o que caracteriza ainda o desconhecimento das tarefas desempenhadas pelos Assessores.

Por outro lado, determinados relatórios se destacam entre os demais pelo embasamento nas respostas, o que demonstra certo conhecimento do Assessor. É o caso do CGCFN, que inovou com um painel visual (*dashboard*), contendo as análises de demandas de

controle interno e externo. Já o Com4ºDN implementou controles para mitigar a ocorrência de erros por repetição, ou seja, pelos mesmos motivos somados à criação de banco de dados de boas práticas.

A falta de maiores detalhes também dificulta a realização de exame minucioso nos relatórios, reduzindo as chances do órgão de controle interno propor algum tipo de orientação. O Com5ºDN afirma que a Assessoria intervém em caso de recorrência do mesmo tipo de constatação, aplicando medidas preventivas ou orientações específicas sobre o assunto. Porém, não detalha como é feito o acompanhamento, como chegaram à conclusão de que as mesmas discrepâncias ocorreram em outros momentos e, principalmente, não relataram as medidas mitigadoras, adotadas proativamente, para dificultar o surgimento de casos semelhantes.

Infere-se que o questionamento do relatório guarda semelhança com as orientações sobre o assunto, no tocante ao acompanhamento sistemático das demandas recebidas dos órgãos internos e externos. Todavia, não foi possível identificar nos relatórios as ações adotadas pelas ACI sobre as providências decorrentes de auditoria interna, sobre o registro de providências não cumpridas por decisão da autoridade competente ou sobre controles implementados, por exemplo. Com isso, acredita-se que os Assessores possam aperfeiçoar o supervisionamento de suas tarefas e aprimorar as respostas dadas nos relatórios de atividades, de forma a cooperar melhor com os órgãos internos e externos.

vii) assegurar que as informações produzidas sejam íntegras e confiáveis à tomada de decisões superiores, ao cumprimento de obrigações de transparência e à prestação de contas: apesar do Quadro 2 revelar que muitas ACI receberam o critério “não adota” para o instrumento de integridade, é perceptível que as respostas sobre integridade são as que mais possuem propriedade.

Presume-se que o fundamento na resposta deve-se ao fato do incremento na capacitação dos Assessores, por meio de cursos e adestramentos sobre as temáticas de liderança, integridade e ética. O CGCFN relatou que realiza palestras e reuniões presenciais, com o intuito de fomentar e fornecer orientações atinentes à gestão de riscos e controles internos. Entende-se que a qualificação propicia ao Assessor melhorar sua habilidade e competência técnica para desempenhar a função. Consequentemente, os próximos relatórios de atividades refletirão o bom desenvolvimento dos trabalhos.

Outro aspecto positivo observado foi a elaboração do programa de integridade da DGPM com enfoque nas regras de condutas de seus militares, servidores civis e colaboradores. Já a CCCPM elaborou o plano de integridade, alinhado ao planejamento estratégico, priorizando uma cultura sustentável de integridade institucional com tratamento de riscos à integridade e com a utilização de indicadores de desempenho.

De forma negativa, constatou-se que o Com9ºDN realiza acompanhamento semestral dos riscos relacionados à integridade, somente se receber todos os subsídios das OM subordinadas. Compreende-se que a periodicidade, para acompanhamento dos riscos, está muito espaçada, e a análise não deve ser condicionada ao recebimento dos subsídios.

Apesar de a supervisão dos riscos de integridade ser uma das tarefas do Assessor e de entender que um dos pilares de tal aspecto é a transparência, identifica-se que não existe nenhum questionamento explícito, no relatório, que se refira a clareza do processo. A partir dessa averiguação, opina-se que o instrumento de transparência pode ser melhor aproveitado pelas Assessorias por meio da divulgação, em *sites* da MB, dos resultados alcançados e por relatórios de atividades que contemplem o detalhamento das ações adotadas, para o aprimoramento da supervisão.

viii) dar suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional, para o atingimento dos objetivos estratégicos da MB: compreende-se que, para dar o suporte necessário, todos os entes devem elaborar o plano estratégico, com foco no dever social e, ainda, planejar as ações, que possam ser executadas por qualquer pessoa que preencha os requisitos sem perda de continuidade.

Nesse sentido, entende-se que os instrumentos de gestão de risco e integridade auxiliam o Assessor no desempenho de suas funções em prol do cumprimento da missão da MB. A ouvidoria pode ser usada como uma ferramenta de participação social, com resultados efetivos à MB. Com base nos relatórios, percebe-se que os Com2ºDN e 9ºDN, de forma proativa, adotaram as ouvidorias como meio de comunicação interno e externo. Porém, deixaram de detalhar as ações realizadas para detectar as falhas ou irregularidades nos controles internos, com o auxílio dessa ferramenta.

Já o EMA criou a Comissão de Inspeção Técnica, visando monitorar e supervisionar as atividades de controle interno e participar às suas organizações subordinadas o resultado da análise. Conclui-se que, para essa tarefa, o instrumento de

conformidade respalda o Assessor na avaliação das não conformidades, com foco no aprimoramento dos processos e da fidedignidade dos registros.

Mediante a análise dos relatórios, pode-se inferir que, para a MB alcançar os objetivos traçados e produzir resultados eficientes e eficazes, torna-se primordial que cada OM implemente uma gestão de riscos que atenda às suas necessidades. Assim, as atividades de supervisão e monitoramento realizadas pelas ACI podem fomentar a gestão de riscos, prestando o apoio necessário para o desenvolvimento dos controles, fornecendo as orientações sobre o processo de gerenciamento de riscos e, inclusive, estabelecendo um cronograma para acompanhamento dos prazos do processo de implementação do plano.

ix) subsidiar os órgãos responsáveis pelo ciclo de gestão governamental, quais sejam, o Conselho do Plano Diretor (COPLAN) e o Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR): na estrutura de governança da MB, os conselhos têm a responsabilidade de assessorar o Comandante da Marinha (CM) nos assuntos relativos ao ciclo de planejamento e administrativo-financeiros.

Foi possível compreender, por meio da pesquisa, que a falta de conhecimento dos Assessores compromete a execução adequada das tarefas. Em vista dessa constatação, esses profissionais não conseguirão identificar os pontos a serem corrigidos para o alcance das ações planejadas e, com efeito, não fornecerão as informações ao titular da OM e respectivos Conselhos. Por certo, a troca de conhecimento entre os Assessores ou a troca de experiências das atividades realizadas pelas ACI pode revelar um ponto positivo, com o propósito de oferecer respostas eficientes a todos os níveis da estrutura organizacional.

Em síntese, o trabalho das Assessorias têm muito a oferecer para o alcance de uma boa governança na MB. Há uma grande relevância no papel desempenhado pelas Assessorias para garantir a eficiência, a eficácia e a efetividade dos controles internos da MB, desde que as OM tenham ferramentas de controle bem implementadas.

## **5 CONCLUSÃO**

Este trabalho permitiu relacionar a literatura pesquisada com os documentos internos da MB. Com efeito, foi possível discorrer sobre: a importância da governança nos órgãos públicos; a diferença entre as atividades de controle interno e do sistema; a estruturação do sistema de controle interno em instâncias de governança; e a implementação do modelo de Três Linhas de Defesa nos órgãos do Poder Executivo Federal.

Destacou-se a importância dos organismos internacionais, para ditar os regramentos que podem e devem ser seguidos por todas as organizações do mundo. Foi perceptível, ainda, o alinhamento do TCU às Normas Internacionais e às boas práticas identificadas com a aplicação dos instrumentos de controle interno.

Estudou-se, também, a organização do SCIMB em consonância com a legislação brasileira; o papel das ACI no aprimoramento da gestão administrativa da MB e os controles internos usados pela Instituição para alcançar o fim. Nessa linha, foram analisados os instrumentos de gestão de riscos, transparência, conformidade, prestação de contas e integridade. Verificou-se que os princípios de governança, de integridade e de transparência guardam semelhança com os instrumentos de controle.

Assim, conclui-se, pelos resultados apresentados, que o objetivo do trabalho foi alcançado, uma vez que, pela análise, foi possível responder à questão: as Assessorias de Controle Interno asseguram, de fato, a eficiência, a eficácia e a efetividade dos controles internos e por conseguinte, das atividades de gestão, no âmbito da Marinha do Brasil? Sim, apesar de concluir que as atividades desenvolvidas pelas ACI parecem ainda estar prematuras, foi perceptível o movimento de construção de uma cultura voltada para o fortalecimento de controles e que permita aos Assessores realizar a supervisão e o monitoramento de forma adequada, proporcionando resultados efetivos à MB.

Quanto às implicações observadas durante a pesquisa para a MB, mostrou-se necessário atribuir maior relevância às atividades exercidas pelas ACI, com segregação de função, independência funcional e qualificação técnico-profissional necessárias ao exercício pleno da função. Nesse prisma, a fim de melhorar o processo, pode-se, por exemplo, expedir documento específico para testar a conformidade nas aquisições da MB.

Por fim, tendo em vista que a ACI foi recentemente incorporada à estrutura organizacional da MB, e que foi utilizado um único relatório para análise, sugere-se, para pesquisas futuras, a continuidade da análise, no intuito de sustentar, ou não, a tese que as ACI contribuem para o fortalecimento do SCIMB. Recomenda-se, também, uma análise dos demais órgãos integrantes do Setor de Defesa, a fim de realizar um possível *benchmarking*<sup>11</sup> com órgãos que dispõem de estruturas semelhantes.

---

<sup>11</sup> *Benchmarking* é uma técnica de diagnóstico voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão.

## REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020. Disponível em: [3. Livro \(Alexandre Assaf Neto\) Estruturas e Análise de Balanços – Um Enfoque Econômico-financeiro.pdf](#). Acesso em: 24 jul. 2022.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo (Coord.). **Controle interno: estudos e reflexões**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **Tudo sobre controle: textos contemporâneos**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 25 jul. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: [D3591 \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 26 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: [L10180 \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 26 jul. 2022.

BRASIL. **CARTILHA [DA] COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS: recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Rio de Janeiro, RJ: Governo Federal, 2002. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: [Lcp 131 \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 01 ago. 2022.



BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: [L12527 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 01 ago. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. 89. ed., Seção 1, p. 14. Brasília, DF: Presidência da República/ Controladoria-Geral da União, 2016. Disponível em: [INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA Nº 1, DE 10 DE MAIO DE 2016 - Imprensa Nacional](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/instrucoes/normativas/2016/IN001-16.pdf). Acesso em: 30 jul. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2017a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm). Acesso em: 19 jul. 2022.

BRASIL. **BOLETIM [DO] TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO ESPECIAL**: glossário de termos do controle externo. Portaria-SEGEX nº 27, de 24 de outubro de 2017. 31. ed., ano 36. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2017b. Disponível em: [Glossário de termos do controle externo | Portal TCU](http://portal.tcu.gov.br/glossario). Acesso em: 07 jun.2022.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. 111. ed., Seção 1, p. 50. Brasília, DF: Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União/ Secretaria Federal de Controle Interno, 2017c. Disponível em: [INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 3, DE 9 DE JUNHO DE 2017 - Imprensa Nacional](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/instrucoes/normativas/2017/IN003-17.pdf). Acesso em: 26 jul.2022.

BRASIL. Comando da Marinha. **Portaria nº 110, de 04 de maio de 2017**. Aprova a Política de Gestão de Riscos da Marinha do Brasil. Brasília, DF: Estado-Maior da Armada, 2017d. Disponível em: [BolAdm052017 \(marinha.mil.br\)](http://www.marinha.mil.br). Acesso em: 26 jul.2022.

BRASIL. Comando da Marinha. **Portaria nº 336, de 29 de novembro de 2018**. Aprova o Plano de Integridade da Marinha do Brasil. Brasília, DF: Estado-Maior da Armada, 2018. Disponível em: [BolAdm122018 \(marinha.mil.br\)](http://www.marinha.mil.br). Acesso em: 09 jun.2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília, DF: Tribunal de

Contas da União, 2020a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governanpublica/organizacional/levantamento-de-governanca/>. Acesso em: 07 jun.2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de gestão de riscos do TCU**. 2. ed. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2020b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/manual-de-gestao-de-riscos/>. Acesso em: 07 jun.2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Manual técnico do plano plurianual do Governo Federal 2020-2023**. Brasília, DF: Secretaria Especial de Fazenda/Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria, [2020c]. Disponível em: <mtpa-2020-2023-agosto-2021.pdf> ([www.gov.br](http://www.gov.br)). Acesso em: 08 ago.2022.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020**. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. 82. ed., Seção 1, p. 98. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2020d. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>. Acesso em: 01 set.2022.

BRASIL. Comando da Marinha. **Portaria nº 18, de 18 de maio de 2021**. Aprova as Normas do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB). Brasília, DF: Ministério da Defesa, 2021a. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-mb/md-n-18-de-18-de-maio-de-2021-321209393>. Acesso em: 10 jun.2022.

BRASIL. **Circular nº 5/2022, de 2 de dezembro de 2021**. Assessoria de Controle Interno. Brasília, DF, 2021b.

BRASIL. **Circular nº 13/2022, de 22 de dezembro de 2021**. Gestão de Riscos nas Aquisições da MB. Brasília, DF, 2021c.

BRASIL. Comando da Marinha. **Relatório de Gestão 2021**. Brasília, DF: Estado-Maior da Armada, 2021d. Disponível em: <relatorio-de-gestao-2021.pdf> ([marinha.mil.br](http://marinha.mil.br)). Acesso em: 30 jul.2022.

BRASIL. **Decreto nº 10.998, de 15 de março de 2022**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério

da Defesa, remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança, e altera o Decreto nº 5.874, de 15 de agosto de 2006. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: [DECRETO Nº 10.998, DE 15 DE MARÇO DE 2022 - DECRETO Nº 10.998, DE 15 DE MARÇO DE 2022 - DOU - Imprensa Nacional \(in.gov.br\)](#). Acesso em: 28 ago. 2022.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno**: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. 3. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Ensaio avançado de controle interno**: profissionalização e responsividade. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle interno**: estrutura integrada. Durham, UK: COSO, 2013. Disponível em: [https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf). Acesso em: 09 jun.2022.

DE MEZA, Maria Lucia Figueiredo Gomes; MORATTA, Nelson Granados; GROSCHUPF, Silmara Lucia Bindo. Governança Pública. In: DE OLIVEIRA, Antonio Gonçalves; PISA, Beatriz Jackiu; AUGUSTINHO, Sonia Maria. **Gestão e Governança Pública**: aspectos essenciais. Curitiba: UTFPR, 2016. 23ª ed. p. 135-194 <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/2050/8/gestaogovernancapublica.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2022.

FARACO, Bruno Pereira; NIWA, Tiago Hideki e VICENTIN, Ivan Carlos. Controle na Administração Pública. In: DE OLIVEIRA, Antonio Gonçalves; PISA, Beatriz Jackiu; AUGUSTINHO, Sonia Maria. **Gestão e Governança Pública**: aspectos essenciais. Curitiba: UTFPR, 2016. 23ª ed. p. 195-234. Disponível em: < <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/2050/8/gestaogovernancapublica.pdf>>. Acesso em: 13 jul. 2022.

GIACOMELLI, Giancarlo; ELIAS, Flávia; COLOMBO, Jéfferson A.; et al. **Governança corporativa**. Porto Alegre: Sagah, 2017. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595021693/>. Acesso em: 17 jul. 2022. ISBN 9788595021693.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo, SP: IBGC, 2015. 108p. ISBN 978-85-99645-38-3. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>. Acesso em: 07 jun.2022.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Declaração de posicionamento do IAA**: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Flórida, EUA: IAA, 2013. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/as-trs-linhas-d-ippf-00000010-28082019095801.pdf>. Acesso em: 05 jul.2022.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Modelo das Três Linhas do IIA 2020**: uma atualização das Três Linhas de Defesa. Lake Mary, EUA: IAA, 2020. Disponível em: <20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf> ([iiabrasil.org.br](http://iiabrasil.org.br)). Acesso em: 10 jun.2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**. Budapest, UE: INTOSAI, 2004. Disponível em: [https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai\\_gov\\_9100\\_e.pdf](https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf). Acesso em: 09 jun.2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Fundamental principles of performance auditing – ISSAI 300**. Budapest, UE: INTOSAI, 2019. Disponível em: [ISSAI 300 \(intosai.org\)](https://www.issai.org/issai300). Acesso em: 09 jun.2022.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de administração pública**: foco nas instituições e ações governamentais. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2014. Acesso em: 21 jul 2022.

MAXIMIANO, Antonio Cesar A.; NOHARA, Irene P. **Gestão Pública**: abordagem integrada da administração e do direito administrativo. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597013825/>. Acesso em: 17 jul.2022.

NARDES, Augusto. **Da governança à esperança**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

NEGRÃO, Célia Regina P. Lima; PONTELO, Juliana de Fátima. **Compliance, controles internos e riscos**: a importância da área de gestão de pessoas. Brasília: SENAC, 2014.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Diretrizes da OCDE sobre Governança Corporativa de Empresas Estatais, Edição 2015**. Paris: OECD, 2015. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/governance/diretrizes-da-ocde-sobre-governanca-corporativa-de-empresas-estatais-edicao-2015\\_9789264181106-pt](https://read.oecd-ilibrary.org/governance/diretrizes-da-ocde-sobre-governanca-corporativa-de-empresas-estatais-edicao-2015_9789264181106-pt). Acesso em: 17 jul. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Princípios de Governo das Sociedades do G20 e da OCDE**. Paris: OECD, 2016. Disponível em: [Princípios de Governo](https://www.oecd.org/governance/principles-of-governance-for-g20-corporations/)

[das Sociedades do G20 e da OCDE | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#). Acesso em: 18 jul. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Recomendação do conselho da OCDE sobre integridade pública**. Paris: OECD, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-brazilian-portuguese.pdf>. Acesso em: 07 jun.2022.

PALUDO, André Carlos; PUTZ, Rosane Beatriz Zanetti; FARAH JUNIOR, Moises Francisco. Governança Corporativa. In: DE OLIVEIRA, Antonio Gonçalves; PISA, Beatriz Jackiu; AUGUSTINHO, Sonia Maria. **Gestão e Governança Pública: aspectos essenciais**. Curitiba: UTFPR, 2016. 23<sup>a</sup> ed. p. 105-134 <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/2050/8/gestaogovernancapublica.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2022.

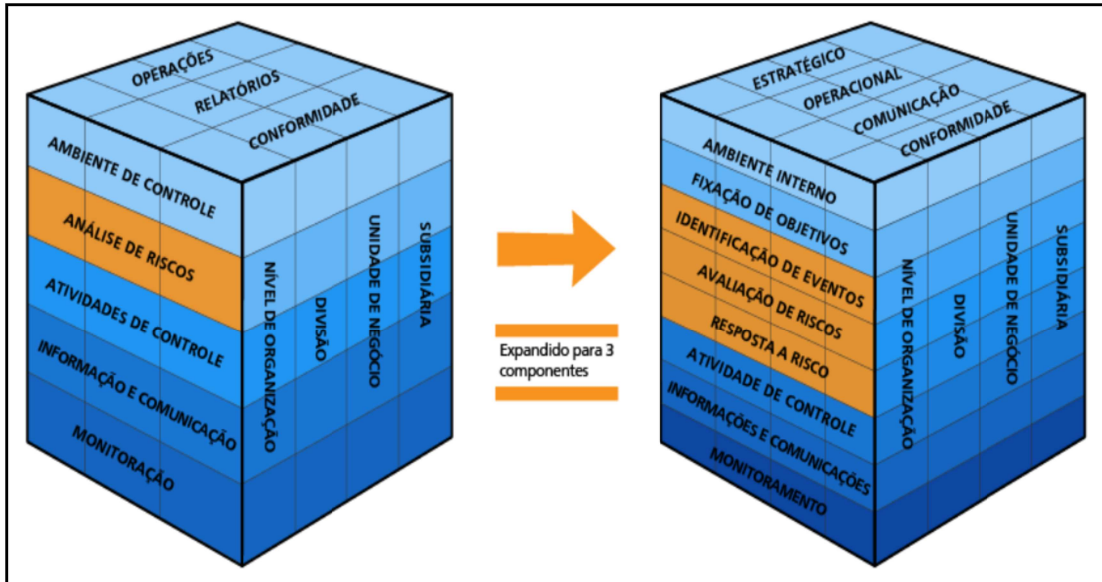
SOUZA, F. S. R. N. de; BRAGA, M. V. de A.; CUNHA, A. S. M. da; SALES, P. D. B. de. **Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, RJ, v. 54, n. 1, p. 59–78, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/80970>. Acesso em: 27 jul. 2022.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

WORLD BANK. **Governance and Development**. Washington, DC: The World Bank, 1992. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/604951468739447676/text/multi-page.txt>. Acesso em: 17 jul. 2022.

## ANEXO A – COSO I E COSO II

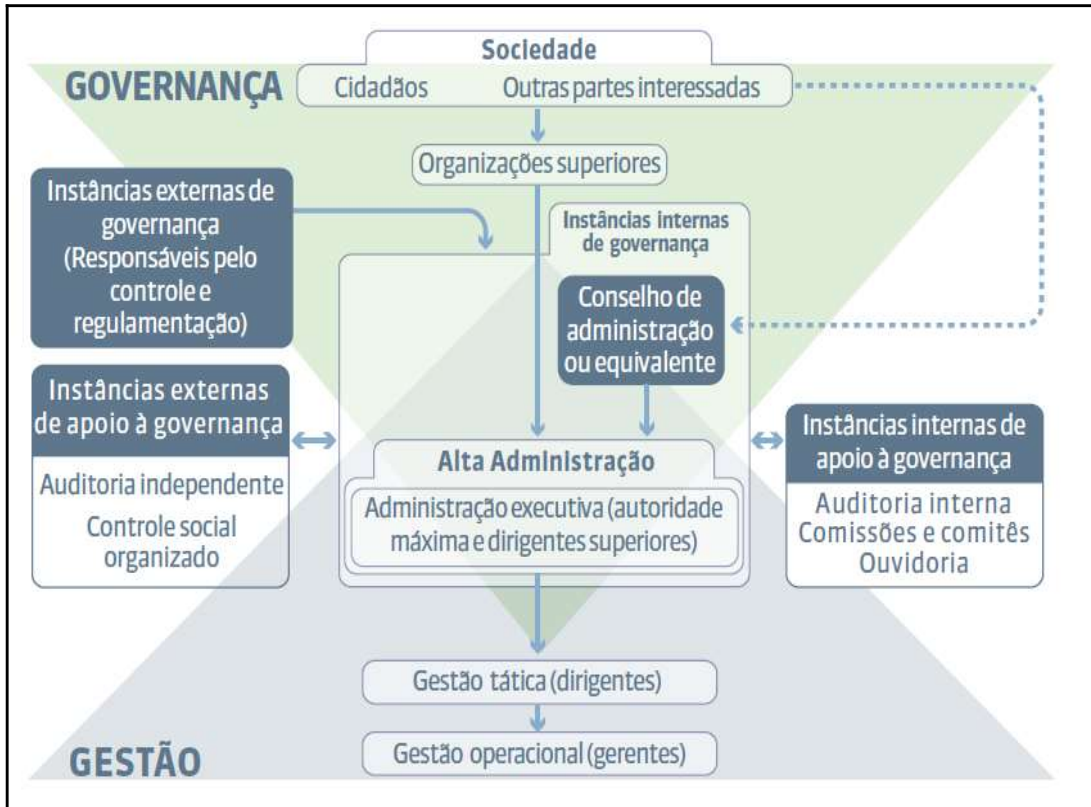
Figura 1 – Evolução da perspectiva do cubo no COSO I e no COSO II



Fonte: <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>. Acesso em: 09 jun. 2022.

**ANEXO B – SISTEMA DE GOVERNANÇA – TCU**

Figura 2 – Estrutura de Governança em Organizações Públicas



Fonte: BRASIL, 2020a, p. 39.



## ANEXO C – ATRIBUIÇÕES DA SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO DO MINISTÉRIO DA DEFESA (CISSET-MD)

Figura 3 – Decreto nº 10.998, de 15 março de 2022

Art. 10. À Secretaria de Controle Interno, órgão setorial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, orientado e supervisionado pela Controladoria-Geral da União, com atuação nos órgãos do Ministério da Defesa, compete:

- I - assessorar o Ministro de Estado da Defesa, como órgão de apoio à supervisão ministerial;
- II - atuar perante os órgãos de controle interno e externo, inclusive por meio do acompanhamento dos processos e dos assuntos de interesse do Ministério da Defesa;
- III - orientar e acompanhar a adoção das providências relacionadas às demandas dos órgãos de controle interno e externo, no âmbito do Ministério da Defesa;
- IV - acompanhar, controlar, fiscalizar e avaliar a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, inclusive quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia de seus resultados;
- V - realizar auditorias sobre a gestão de recursos públicos federais sob responsabilidade de órgãos e entidades, públicos e privados, e sobre acordos e contratos firmados com organismos internacionais;
- VI - exercer supervisão técnica, coordenação das ações integradas e orientação normativa das unidades de controle interno dos Comandos Militares, sem prejuízo de suas subordinações administrativas;
- VII - articular-se com o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal para compatibilizar as orientações e a execução de atividades afins;
- VIII - apurar, no exercício de suas funções, atos ou fatos ilegais ou irregulares, praticados na utilização de recursos públicos federais e comunicar às autoridades competentes para a adoção das medidas cabíveis;
- IX - verificar a exatidão e a suficiência dos dados relacionados à admissão e ao desligamento de pessoal, a qualquer título, e à concessão de aposentadorias, de reformas e de pensões;
- X - fiscalizar e avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual e nos Orçamentos da União e o nível da execução dos programas de Governo e a qualidade do gerenciamento;
- XI - avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria do gerenciamento de riscos;
- XII - orientar os administradores de bens e de recursos públicos nos assuntos de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- XIII - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração pública federal indireta vinculadas ao Ministério da Defesa;
- XIV - apoiar o órgão central do Sistema de Controle Interno por meio da prestação de informações pelo Ministério da Defesa, para compor a prestação de contas anual do Presidente da República; e
- XV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

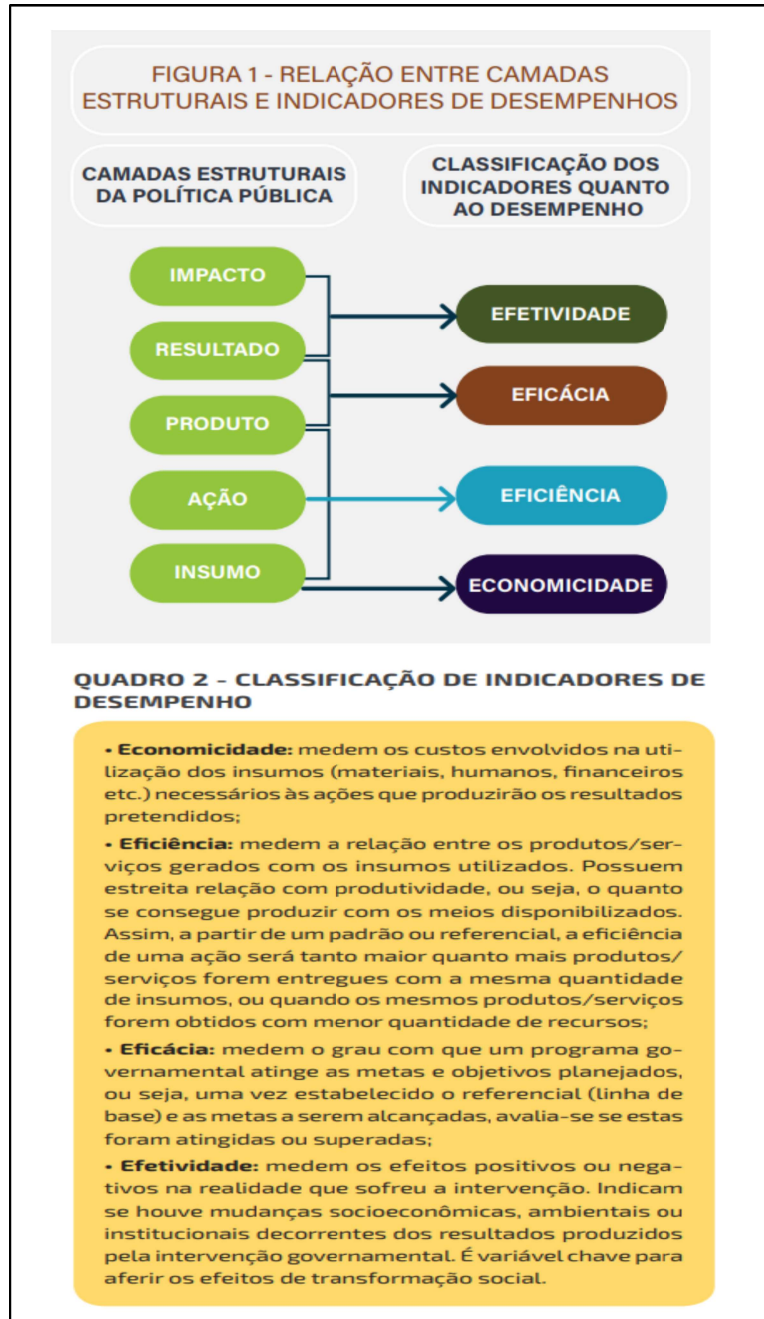
§ 1º A integração e a orientação das ações de controle das unidades setoriais de controle interno serão exercidas no âmbito da Comissão de Controle Interno do Ministério da Defesa, órgão colegiado formado pelos titulares das unidades setoriais e pelo Secretário de Controle Interno.

§ 2º As auditorias e as fiscalizações em órgãos e entidades do Ministério da Defesa, inclusive dos Comandos Militares, que necessitem ser realizadas em conjunto, de forma integrada, serão coordenadas pela Secretaria de Controle Interno.



**ANEXO D – INDICADORES DE DESEMPENHO**

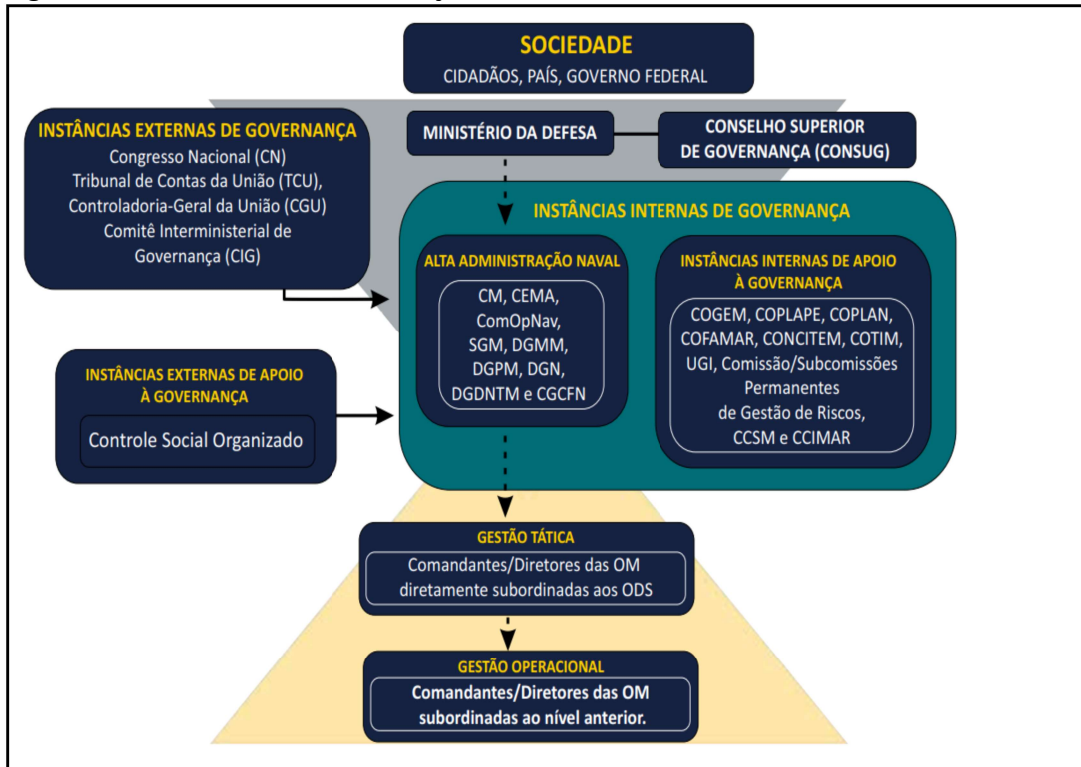
Figura 5 – Relação entre Camadas Estruturais, Indicadores e Classificação de Desempenho



Fonte: BRASIL, 2020c, p. 13.

ANEXO E – SISTEMA DE GOVERNANÇA – MB

Figura 6 – Estrutura de Governança na MB



Fonte: BRASIL, 2021d, p. 67.

## ANEXO F – ESTRUTURA E ATRIBUIÇÕES DE RESPONSABILIDADE NO SCIMB

Figura 7 – Portaria MB/MD nº 18 de 18 de maio de 2021 – SCIMB

<p>Art. 4º O SCIMB está estruturado conforme a seguir:</p> <p>I - Estado-Maior da Armada (EMA):</p> <p>a) como Órgão de Direção Geral, supervisionar e monitorar ações para atingir os objetivos estratégicos da MB;</p> <p>b) estabelecer e implementar, no âmbito da MB, a Política de Gestão de Riscos e o Plano de Integridade;</p> <p>c) atender as demandas oriundas de órgãos extra-MB, que exercem atividades de controle, em coordenação com os Órgãos de Direção Setorial (ODS) e o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), quando envolverem mais de um ODS; e</p> <p>d) acompanhar as demandas oriundas de órgãos extra-MB, que exercem atividades de controle, que forem de responsabilidade específica de um ODS;</p> <p>II - ODS:</p> <p>a) assessorar o EMA nos assuntos afetos ao controle interno, a nível setorial, por meio de suas Diretorias Especializadas (DE) e Assessorias de Controle Interno (ACI);</p> <p>b) atender as demandas oriundas de órgãos extra-MB, que exercem atividades de controle, em coordenação com o CCIMAR, quando afetas somente ao Setor; e</p> <p>c) acompanhar as demandas oriundas de órgãos extra-MB, que exercem atividades de controle, em coordenação com o CCIMAR, que se refiram ao Setor;</p> <p>III - Secretaria-Geral da Marinha (SGM), além das atribuições relacionadas no inciso II, atuar como Órgão Central do SCIMB, provendo assessoria e orientação aos demais integrantes do Sistema, no tocante as atividades relacionadas com:</p> <p>a) orçamento, economia e finanças, patrimônio, sistemas digitais administrativos e contabilidade;</p> <p>e</p> <p>b) normatização das atividades de controle interno, visando à otimização do fluxo de informações e a integração dos sistemas corporativos operados pelas DE do Setor SGM;</p> <p>IV - Diretoria de Administração da Marinha (DAAdM): assessorar as Organizações Militares (OM) nos assuntos afetos a licitações, acordos e atos administrativos;</p> <p>V - Diretoria de Finanças da Marinha (DFM): atuar como Unidade Setorial, responsável pelas atividades de Administração Financeira, Contabilidade e Custos na MB;</p> <p>VI - Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM): atuar como Unidade Setorial, responsável pelas atividades relacionadas ao Orçamento na MB;</p> <p>VII - CCIMAR: atuar como Unidade Setorial de Controle Interno da MB, responsável pelas atividades nas áreas de controle interno da gestão, auditoria, consultoria, análise e prestação de contas;</p> <p>VIII - OM da MB: responsáveis pelo controle interno sobre suas atividades administrativas e operacionais, com a participação de seus Agentes Responsáveis e Conselhos de Gestão;</p> <p>IX - Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR): assessorar o Comandante da Marinha (CM), exercendo o mais elevado nível de controle da execução do Plano de Ação (PA), no âmbito da Administração Naval;</p> <p>X - Conselho do Plano Diretor (COPLAN): assessorar o CM no trato dos assuntos relacionados com o Ciclo de Planejamento do Sistema do Plano Diretor (SPD), coadunando-se como mais um dos níveis de controle interno previstos pela Administração Naval; e</p> <p>XI - ACI: criadas com o propósito de aperfeiçoar o controle interno da gestão nas OM e entidades vinculadas à MB.</p>
---

Fonte: BRASIL, 2021a.

## ANEXO G – ORGANIZAÇÃO E RESPONSABILIDADES NO MODELO DE TRÊS LINHAS DE DEFESA

Figura 8 – Portaria MB/MD nº 18 de 18 de maio de 2021 – Linhas de Defesa

Art. 6º A "Primeira Linha de Defesa", composta por todas as OM da MB, é responsável por 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 OM. Contempla os controles internos, que devem ser instituídos e mantidos pelos Agentes Responsáveis (Ordenador de Despesa, Agente Fiscal e Gestores) e o Conselho de Gestão, durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de suporte.

Art. 7º A "Segunda Linha de Defesa" é composta pelo EMA, ODS, representados pelas suas ACI, e suas respectivas DE. Tem por objetivo apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar as atividades de supervisão e de monitoração das ações desenvolvidas no âmbito da "Primeira Linha de Defesa", que incluem o gerenciamento de riscos, integridade, conformidade, controle orçamentário-financeiro, operacional, orientação e treinamento.

Parágrafo único. O COFAMAR e o COPLAN também integram a "Segunda Linha de Defesa".

Art. 8º A "Terceira Linha de Defesa" é representada pelo CCIMAR, que tem por atribuição prestar serviços de auditoria e consultoria, com base nos pressupostos de independência, autonomia técnica e objetividade, visando preservar e adicionar valor às OM e melhorar seus processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Fonte: BRASIL, 2021a.