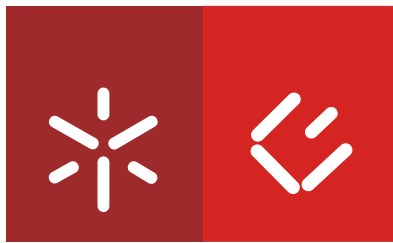


Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Ayrton Rubens Ferreira Porto

**Avaliação da Eficácia do Sistema de
Controle Interno do Comando da
Aeronáutica Brasileira**



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Ayrton Rubens Ferreira Porto

**Avaliação da Eficácia do Sistema de
Controle Interno do Comando da
Aeronáutica Brasileira**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Administração Pública

Trabalho realizado sob a orientação do
**Professor Doutor Joaquim Filipe Ferraz
Esteves Araújo**

Maio de 2012

DECLARAÇÃO

Nome: Ayrton Rubens Ferreira Porto

Endereço eletrônico: ayrtonrubensporto@gmail.com **Telefones:**

Número do Bilhete de Identidade:

Título da Dissertação: Avaliação da Eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica Brasileira

Orientador: Professor Doutor Joaquim Filipe Ferraz Esteves Araújo

Ano de conclusão: 2012

Designação do Mestrado: Mestrado em Administração Pública

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, ___/___/_____

Assinatura: _____

Ayrton Rubens Ferreira Porto

AGRADECIMENTOS

“Combati o bom combate..... guardei a fé” (II Timóteo 4: 6-7)

Agradeço ao Bom Deus e à Nossa Senhora pela saúde, proteção, sabedoria, discernimento, paciência e paz de espírito, fatores indispensáveis para vencer mais essa etapa.

À minha amada esposa, Rita Roberta, que soube superar, dia após dia, a ausência de nossos filhos e avançar ao meu lado para a conquista de nossos objetivos.

Aos meus filhos queridos, Ayrton Rubens e Maria Fernanda, pela serenidade e seriedade com que abraçaram suas responsabilidades, cumprindo-as de maneira irrepreensível.

Aos meus queridos pais, Ayrton e Magdalena, pelo apoio incondicional à minha família, proporcionando-me tranquilidade e segurança para realizar o mestrado.

Ao Professor Doutor Joaquim Filipe Ferraz Esteves Araújo, estimado professor orientador, meus mais sinceros agradecimentos por ter acreditado na exequibilidade da pesquisa e pelas orientações e conselhos a mim dispensados.

Aos professores e colegas de turma do Mestrado em Administração Pública pelo convívio profícuo e amistoso.

Ao Comando da Aeronáutica pela oportunidade a mim concedida de engrandecimento pessoal e profissional.

Finalmente, a todos as pessoas que colaboraram diretamente ou indiretamente com a elaboração desta tese de mestrado.

Missão Cumprida!

AVALIAÇÃO DA EFICÁCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO COMANDO DA AERONÁUTICA BRASILEIRA

Desde a criação do Ministério da Aeronáutica em 1941, por meio do Decreto-Lei n. 2.961, de 20 de janeiro de 1941, passando pela criação do Ministério da Defesa e subordinação dos Comandos Militares a este Ministério em 1999, verifica-se a evolução da atividade de controle no Comando da Aeronáutica, de uma simples manutenção da “normalidade dos serviços administrativos” para “a verificação, avaliação e certificação dos atos e fatos executados pela Administração”.

O Sistema de Controle Interno da Aeronáutica foi instituído por meio da Portaria n. 409/GM3, de 09 de junho de 1999, no então Ministério da Aeronáutica e tinha por finalidade efetuar o planejamento, a coordenação e o controle das atividades de controle interno no âmbito daquele Ministério. Em 2007, o sistema foi reestruturado, por meio da Portaria n. 553/GC3, de 14 de agosto de 2007, dando origem ao atual Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica.

Esta dissertação teve por objetivo avaliar a eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica, no período de 2007 a 2011. Para alcançar este objetivo foi empregada como estratégia de pesquisa o “estudo de caso”. O recolhimento de informações ocorreu por meio da aplicação de questionários endereçados aos Agentes de Controle Interno das setenta e uma Unidade Gestoras Executoras do Comando da Aeronáutica e pela coleta de dados orçamentários e financeiros no Portal *Web SigaBrasil* que é mantido pelo Senado Federal, órgão do Poder Legislativo Federal Brasileiro.

A análise das respostas obtidas por meio da aplicação dos questionários e dos dados recolhidos no Portal *Web SigaBrasil* permitiu inferir que o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica é de fato eficaz, proporcionando às Unidades Gestoras Executoras do Comando da Aeronáutica o alcance dos objetivos descritos na Portaria n. 553/GC3, de 14 de agosto de 2007.

Palavras-chave: Controle Interno; Sistema de Controle Interno; Comando da Aeronáutica; Brasil.

EVALUATION THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROL SYSTEM OF THE BRAZILIAN AIR FORCE

Since the creation of the Aeronautical Ministry in 1941, through the Decree-Law n. 2.961, originated in January 20th, passing through the creation of the Ministry of Defense and subordination of the Military Commands to this same Ministry in 1999, it is possible to verify the evolution of the control activity inside the Brazilian Air Force, from a simple maintenance of "normality of administrative services" to a "verification, evaluation and certification of acts and facts executed by the Administration."

The Internal Control System of the Brazilian Air Force was conceived by the regulatory administrative act n. 409/GM3, June 9, 1999, inside of the Ministry of Aeronautical and was intended to plan, coordinate and manage the activity of internal control of that Ministry. In 2007, the system was restructured by the regulatory administrative act n. 553/GC3 of August 14, 2007, therefore giving birth to the actual Internal Control System of the Brazilian Air Force.

The objective of this dissertation is to evaluate the effectiveness of Internal Control System of the Brazilian Air Force, in the period from 2007 to 2011. In order to achieve the objective, the research strategy implemented was the "case study". The data survey was only able thanks to the use of questionnaires addressed to Internal Controller of all seventy-one Brazilian Air Force management units and the budget and financial survey were able by collecting data from SigaBrasil web site, which is financed by the Federal Senate, branch of the Brazilian Federal Legislative Power.

The questionnaires feedback and data gathered from SigaBrasil web site allowed to infer that the Internal Control System of the Brazilian Air Force is indeed effective, allowing management units to achieve the goals described in the regulatory administrative act n. 553/GC3, August 14, 2007.

Keywords: Internal Control, Internal Control System, Brazilian Air Force, Brazil.

ÍNDICE GERAL

Agradecimentos	iii
Resumo	v
Abstract	vi
Índice Geral	vii
Índice de Tabelas	viii
Índice de Figuras	ix
Índice de Gráficos	ix
Abreviaturas e Siglas	xi
INTRODUÇÃO	15
PARTE 1. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E NORMATIVA	19
CAPÍTULO 1. O Controle sob três Perspectivas	21
1.1 O Controle da Burocracia	21
1.2 O Controle Gerencial	22
1.3 O Controle na Administração Pública	25
1.3.1 Princípios e Estruturas	26
1.3.2 O Controle Interno	29
1.3.2.1 Eficiência e Eficácia	32
1.3.2.2 Limitações do Controle Interno	32
1.3.2.3 Componentes do Controle Interno	34
Conclusão	38
CAPÍTULO 2. O Controle no Contexto Brasileiro	39
2.1 O Controle na Administração Pública Brasileira	40
2.1.1 O Controle Externo e Interno Federal Brasileiro	41
2.1.1.1 O Controle Interno do Poder Legislativo e Judiciário	44
2.1.1.2 O Controle Interno do Poder Executivo	44
2.2 O Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica	46
Conclusão	52
PARTE 2. ESTUDO EMPÍRICO	53
CAPÍTULO 3. Metodologia de Pesquisa	55
3.1 Problema e Objetivo de Pesquisa	55
3.2 Hipótese e Dimensões de Pesquisa	57

3.3 Desenho de Pesquisa	58
3.3.1 Escolha das Técnicas	60
3.3.2 Recolha de Dados em Portal <i>Web</i>	61
3.3.3 Questionário	62
CAPÍTULO 4. Apresentação e Análise dos Resultados	65
4.1 Caracterização da Organização Militar	66
4.2 Caracterização do Agente de Controle Interno	67
4.3 Análise Descritiva dos Resultados	71
4.3.1 Planejamento Institucional e Orçamentário	72
4.3.2 Legalidade e Execução Orçamentária	79
4.3.3 Acompanhamento Contábil	86
4.3.4 Apoio Institucional	91
CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E ESTUDOS FUTUROS	101
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	105
APÊNDICES	113
Apêndice A. Carta de Apresentação	115
Apêndice B. Questionário aos Agentes de Controle Interno	116
Apêndice C. Unidades Pesquisadas	127
ÍNDICE DE TABELAS	
Tabela 1. Relacionamento entre dimensões de pesquisa e objetivos do SISCONI	57
Tabela 2. Distribuição das Unidades Gestoras Executoras por regiões	59
Tabela 3. Técnica de pesquisa empregada	60
Tabela 4. Parâmetros de pesquisa – SigaBrasil	61
Tabela 5. Nível de desempenho versus intervalos de valores	62
Tabela 6. Dimensões de pesquisa versus perguntas	64
Tabela 7. Devolução dos questionários por região	65
Tabela 8. Perguntas vinculadas ao Planejamento Institucional e Orçamentário (Grupo 1)	72
Tabela 9. Perguntas vinculadas ao Planejamento Institucional e Orçamentário (Grupo 2)	73
Tabela 10. Perguntas vinculadas ao Planejamento Institucional e Orçamentário (Grupo 3)	76

Tabela 11. Perguntas vinculadas à Legalidade e Execução Orçamentária	79
Tabela 12. Nível de desempenho orçamentário (%)	85
Tabela 13. Perguntas vinculadas ao Acompanhamento Contábil (Grupo 1)	86
Tabela 14. Perguntas vinculadas ao Acompanhamento Contábil (Grupo 2)	88
Tabela 15. Perguntas vinculadas ao Acompanhamento Contábil (Grupo 3)	89
Tabela 16. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 1)	91
Tabela 17. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 2)	93
Tabela 18. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 3)	94
Tabela 19. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 4)	95
Tabela 20. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 5)	96
Tabela 21. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 6)	98

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Etapas básicas do processo de controle	23
Figura 2. Tipos de métodos de controle	25
Figura 3. Matriz tridimensional de relacionamento do Controle Interno	37
Figura 4. Finalidade do Sistema de Controle Interno (art. 74 da Constituição de 1988)	43
Figura 5. Objetivos do SISCONI (art. 1º da Portaria n. 553/GC3, de 14/08/2007)	49
Figura 6. Sistema de Controle Interno	51

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Principal atividade desenvolvida pela UGE	66
Gráfico 2. Efetivo total da Organização Militar (%)	67
Gráfico 3. Quadro do Agente de Controle Interno	67
Gráfico 4. Distribuição hierárquica dos Agentes de Controle Interno	68
Gráfico 5. Habilitação literária dos ACI (%)	69
Gráfico 6. Área acadêmica de formação dos ACI (%)	69
Gráfico 7. Área de formação versus habilitação literária dos ACI	70
Gráfico 8. Tempo no cargo de Agente de Controle Interno	70
Gráfico 9. Tempo no cargo versus posição hierárquica dos ACI	71
Gráfico 10. Número de auditorias realizadas pelos ACI em suas UGE (%)	72
Gráfico 11. Número de relatórios de auditoria que apresentam impropriedades	73

recorrentes

Gráfico 12. Cumprimento de prazo de envio do Relatório de Gestão à UG responsável pela análise	74
Gráfico 13. Quantificação dos objetivos e metas anuais	75
Gráfico 14. Existência de cultura de planejamento (%)	76
Gráfico 15. Relação Custo/Benefício das atividades de controle interno realizadas pela SEFA (%)	78
Gráfico 16. Primeira dimensão: Planejamento Institucional e Orçamentário	78
Gráfico 17. Publicação em Boletim Interno de alterações relativas aos bens	80
Gráfico 18. Norma Padrão de Ação aprovadas e publicadas em Boletim Interno (%)	80
Gráfico 19. Consistência entre os saldos apurados nos balancetes mensais e contas contábeis	81
Gráfico 20. Consistência entre os saldos apurados nos inventários mensais e contas contábeis (%)	82
Gráfico 21. Atos de delegação de competência publicados em Boletim Interno	82
Gráfico 22. Existência de funções adequadamente segregadas nas UGE (%)	83
Gráfico 23. Existência de atividades adequadamente segregadas nas UGE	84
Gráfico 24. Processos revisados pelo ACI (%)	84
Gráfico 25. Segunda dimensão: Legalidade e Execução Orçamentária	85
Gráfico 26. Valores correspondentes à modalidade seguro garantia	87
Gráfico 27. Valores correspondentes à fiança bancaria	89
Gráfico 28. Valores correspondentes à caução	90
Gráfico 29. Terceira dimensão: Acompanhamento Contábil	91
Gráfico 30. Diligências recebidas do Tribunal de Contas da União (%)	92
Gráfico 31. Solicitação de informação recebida do TCU (%)	94
Gráfico 32. Diligências recebidas da SEFA (%)	95
Gráfico 33. Solicitação de informação recebida da SEFA (%)	96
Gráfico 34. Diligências recebidas de outros Órgãos (%)	97
Gráfico 35. Solicitação de informação recebida de outros Órgãos (%)	99
Gráfico 36. Quarta dimensão: Apoio Institucional	99
Gráfico 37. Objetivos do SISCONI	100

ABREVIATURAS E SIGLAS

ACI	- Agente de Controle Interno.
AFA	- Academia da Força Aérea.
Art.	- Artigo.
BAAF	- Base Aérea dos Afonsos.
BAAN	- Base Aérea de Anápolis.
BABE	- Base Aérea de Belém.
BABV	- Base Aérea de Boa Vista.
BABR	- Base Aérea de Brasília.
BACG	- Base Aérea de Campo Grande.
BACO	- Base Aérea de Canoas.
BAFL	- Base Aérea de Florianópolis.
BAFZ	- Base Aérea de Fortaleza.
BAGL	- Base Aérea do Galeão.
BAMN	- Base Aérea de Manaus.
BANT	- Base Aérea de Natal.
BAPV	- Base Aérea de Porto Velho.
BARF	- Base Aérea de Recife.
BASC	- Base Aérea de Santa Cruz.
BASM	- Base Aérea de Santa Maria.
BASP	- Base Aérea de São Paulo.
BASV	- Base Aérea de Salvador.
BIRD	- Banco Internacional para a Reconstrução e Desenvolvimento.
CABE	- Comissão Aeronáutica Brasileira na Europa.
CABW	- Comissão Aeronáutica Brasileira em Washington.
CAP	- Curso de Aperfeiçoamento de Oficiais.
CCEM	- Curso de Comando e Estado-Maior.
CELOG	- Centro Logístico da Aeronáutica.
CFIAe	- Caixa de Financiamento da Aeronáutica.
CGABEG	- Casa Gerontológica da Aeronáutica Brigadeiro Eduardo Gomes.
CGU	- Controladoria-Geral da União.
CIAAR	- Centro de Instrução e Adaptação da Aeronáutica.

CINDACTA 1	- Primeiro Centro Integrado de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo.
CINDACTA 2	- Segundo Centro Integrado de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo.
CINDACTA 3	- Terceiro Centro Integrado de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo.
CINDACTA 4	- Quarto Centro Integrado de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo.
CLA	- Centro de Lançamento de Alcântara.
CLBI	- Centro de Lançamento da Barreira do Inferno.
CNJ	- Conselho Nacional de Justiça.
COMAR	- Comando Aéreo Regional.
COMAER	- Comando da Aeronáutica.
COMAR 1	- Primeiro Comando Aéreo Regional.
COMAR 2	- Segundo Comando Aéreo Regional.
COMAR 3	- Terceiro Comando Aéreo Regional.
COMAR 4	- Quarto Comando Aéreo Regional.
COMAR 5	- Quinto Comando Aéreo Regional.
COMAR 6	- Sexto Comando Aéreo Regional.
COMAR 7	- Sétimo Comando Aéreo Regional.
COMARA	- Comissão de Aeroportos da Região Amazônica.
COSO	- <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.</i>
DARJ	- Depósito de Aeronáutica do Rio de Janeiro.
DCI	- Depósito Central de Intendência.
DECEA	- Departamento de Controle do Espaço Aéreo.
Dev. Pad.	- Desvio Padrão.
DIRMAB	- Diretoria de Material Aeronáutico e Bélico.
DL	- Decreto-Lei.
EEAR	- Escola de Especialista da Aeronáutica.
EFS	- Entidades Fiscalizadoras Superiores.
EPCAR	- Escola Preparatória de Cadetes do Ar.
FAYS	- Fazenda de Aeronáutica de Pirassununga.

FMI	- Fundo Monetário Internacional.
GABAER	- Gabinete do Comandante da Aeronáutica.
GAP-BR	- Grupamento de Apoio de Brasília.
GAP-RJ	- Grupamento de Apoio do Rio de Janeiro.
GC3	- Terceira Seção do Gabinete do Comandante.
GIA-SJ	- Grupo de Infraestrutura e Apoio de São José dos Campos.
GM3	- Terceira Seção do Gabinete do Ministro.
GND	- Grupo de Natureza de Despesa.
HAAF	- Hospital de Aeronáutica dos Afonsos.
HARF	- Hospital de Aeronáutica de Recife.
HASP	- Hospital de Aeronáutica de São Paulo.
HCA	- Hospital Central da Aeronáutica.
HFAB	- Hospital de Força Aérea de Brasília.
HFAG	- Hospital de Força Aérea do Galeão.
ICA	- Instrução do Comando da Aeronáutica.
ICEA	- Instituto de Controle do Espaço Aéreo.
IFAC	- <i>International Federation of Accountants.</i>
IN	- Instrução Normativa.
INCOSAI	- <i>International Congress of Supreme Audit Institutions.</i>
INTOSAI	- <i>International Organization of Supreme Audit Institutions.</i>
LAQFA	- Laboratório Químico - Farmacêutico da Aeronáutica.
LOA	- Lei de Orçamento Anual.
MBA	- <i>Master Business Administration.</i>
MD	- Ministério da Defesa.
Méd.	- Grau Médio.
MIGA	- Agência Multilateral de Garantia de Investimento.
MPU	- Ministério Público da União.
MP	- Medida Provisória.
NPA	- Norma Padrão de Ação.
NSCA	- Norma de Sistema do Comando da Aeronáutica.
OM	- Organização Militar.
PAAF	- Prefeitura de Aeronáutica dos Afonsos.
PABR	- Prefeitura de Aeronáutica de Brasília.

PAGL	- Prefeitura de Aeronáutica do Galeão.
PAMA-AF	- Parque de Material Aeronáutico dos Afonsos.
PAMA-GL	- Parque de Material Aeronáutico do Galeão.
PAMA-LS	- Parque de Material Aeronáutico de Lagoa Santa.
PAMA-RF	- Parque de Material Aeronáutico de Recife.
PAMA-SP	- Parque de Material Aeronáutico de São Paulo.
PAMB-RJ	- Parque de Material Bélico de Aeronáutica do Rio de Janeiro.
PAME-RJ	- Parque de Material de Eletrônica da Aeronáutica do Rio de Janeiro.
PASP	- Prefeitura de Aeronáutica de São Paulo.
PTUG	- Programa de Trabalho de Unidade Gestora.
RADA	- Regulamento de Administração da Aeronáutica.
RCA	- Regulamento do Comando da Aeronáutica.
RMA	- Regulamento do Ministério da Aeronáutica.
RP	- Restos a Pagar.
SDAB	- Subdiretoria de Abastecimento da Aeronáutica.
SEFA	- Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica.
SEREF	- Serviço Regional de Economia e Finanças.
SFC	- Secretaria Federal de Controle Interno.
SIAFI	- Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.
SISCONI	- Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica.
SRPV-SP	- Serviço Regional de Proteção ao Voo de São Paulo.
TCU	- Tribunal de Contas da União.
UA	- Unidade Administrativa.
UG	- Unidade Gestora.
UGE	- Unidade Gestora Executora.
UNIFA	- Universidade da Força Aérea.

INTRODUÇÃO

A expressão globalização, para os norte americanos, ou mundialização, para os franceses, significa, segundo Ferreira (1999, p. 220), “o processo típico da segunda metade do século XX que conduz à crescente integração das economias e das sociedades dos vários países, especialmente no que toca à produção de mercadorias e serviços, aos mercados financeiros e à difusão de informação”. Para Santos (2009) globalização é o “processo que leva ao controle dos mercados, o monopólio de tecnologias avançadas e a uniformização de pensamentos, de modo a conduzir o relacionamento internacional, em todas as suas dimensões, para a implantação de um mundo só, sob controle de poucos para o benefício desses poucos”. Independente de sua conceituação a globalização ou mundialização tornou-se, em nossos dias, a pedra fundamental no relacionamento, seja ele político, financeiro, econômico ou comercial, entre os governos e os povos, sendo utilizado, atualmente, em um sentido marcadamente ideológico.

Justificativa

A necessidade da criação de meios de controle gerada por diversos organismos internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial, Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD), Agência Multilateral de Garantia de Investimento (MIGA) entre outros, em função da demanda por avaliação da segurança e confiabilidade de credores para a concessão de créditos e auxílios financeiros suscitou a elaboração de diretrizes para a confecção de normas de controle interno para o setor governamental que pudessem ser implementadas ou adaptadas culturalmente a diversos países. Em 1992 o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) publicou o trabalho intitulado “*Internal Control – Integrated Framework*” com objetivo de “*to keep the company on course toward profitability goals and achievement of its mission, and to minimize surprises along the way*” (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO], p. 3, 1992). Em 2004, os membros da *International Organization of Supreme Audit Institution* (INTOSAI), durante a realização do XVIII *International Congress of Supreme Audit Institutions* (INCOSAI), em Budapeste, aprovaram e publicaram o compêndio denominado “Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor

Público”. Esse documento revisou e atualizou, com base nos estudos do COSO e com foco voltado para o setor governamental, “As Normas de Controle Interno” publicadas em 1992 pela INTOSAI. Desta forma, houve a necessidade de os diversos países membros da INTOSAI, entre eles o Brasil, promoverem trabalhos de análise dessas diretrizes de controle interno, visando adotá-las ou adaptá-las às suas normas nacionais, levando-se em conta a cultura, peculiaridades e interesses da Nação.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 74, determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de, entre outras, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Nesse sentido foi instituído em 1999, por meio da Portaria n. 409/GM3, de 09 de junho de 1999 e reformulado em 2007, por meio da Portaria n. 553/GC3, de 14 de agosto de 2007 o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica (SISCONI). Compete à Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA), conforme o seu regulamento, entre outras atribuições, desempenhar no Comando da Aeronáutica (COMAER), as atividades de Órgão Central do SISCONI e Setorial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal Brasileiro. Para isso, suas atividades de planejamento, coordenação, controle, avaliação e monitoramento das atividades financeiras, patrimoniais, contábeis, de aplicação de recursos públicos, de controle interno e de auditoria referentes aos recursos alocados ao COMAER, são alicerçadas por diretrizes e normas federais e da própria SEFA.

Cabe ressaltar que a crise que assolou os mercados financeiros internacionais em 2008, e que até hoje apresenta reflexos danosos para o Governo Federal Brasileiro, obrigou-o, entre outras ações administrativas, a contingenciar frações do orçamento da União a ser aplicado nos anos subsequentes. Essa atitude forçou todos os órgãos que compõem a estrutura orçamentária federal a reverem seus planejamentos originais, de forma a adequá-los à nova conjuntura econômica e orçamentária.

Para o Comando da Aeronáutica os cortes orçamentários efetuados pelo Governo Federal afetaram, principalmente, a vida vegetativa das Unidades Gestoras e os programas e projetos relacionados à modernização da Força Aérea Brasileira obrigando-o a adotar procedimentos, medidas, ferramentas e técnicas que possibilitem

acompanhar, fiscalizar e controlar a gestão financeira, orçamentária e patrimonial com o objetivo de evitar falhas e minimizar problemas de cunho gerencial. Todas essas ações necessitam de um sistema de controle interno bem estruturado e eficaz.

Fato Motivador e Estratégia de Investigação

Independente do nível de contingenciamento orçamentário sofrido, diversos compromissos assumidos devem ser cumpridos conforme o planejamento original, cabendo ao Comando da Aeronáutica realizar, internamente, uma nova priorização de metas, e dar ênfase às ações de controle interno administrativo e contábil. Surge, daí, o fato motivador desta pesquisa que é de verificar se os objetivos propostos pelo Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica (SISCONI) estão sendo cumpridos por suas Unidades Gestoras Executoras.

Como estratégia de investigação optou-se pelo método de “Estudo de Caso” em virtude deste estudo examinar, através de diversas fontes de evidenciação, eventos da vida real. O universo de pesquisa foi constituído pelas setenta e uma Unidades Gestoras Executoras do Comando da Aeronáutica (Apêndice C), entre elas hospitais, bases aéreas, unidades de manutenção, escolas etc. e utilizou-se o questionário como principal ferramenta de recolha de dados devido, principalmente, à facilidade no tratamento das informações obtidas.

Sendo assim, a principal contribuição desta investigação ao COMAER é possibilitar ao órgão central do sistema agir pró ativamente, através de ações educativas e corretivas, tanto no âmbito normativo como no âmbito procedimental, com o intuito de sanar possíveis óbices ao cumprimento dos objetivos do SISCONI.

Estrutura do Trabalho

Com o intuito de atender ao fato motivador deste estudo e auxiliar na sua leitura, em vista da aridez do assunto tratado, esta dissertação acha-se estruturada em quatro capítulos, divididos em duas partes, além da conclusão. A primeira parte é dedicada à fundamentação teórica e normativa e contém dois capítulos. O primeiro capítulo faz uma resumida revisão do controle sob as perspectivas da burocracia, do controle gerencial e da Administração Pública, levantando conceitos, princípios e estruturas.

Neste enfoque, destaca-se a complementariedade entre essas perspectivas, no tocante às atividades de controle. O capítulo seguinte versa sobre o controle no contexto brasileiro, abordando fatos históricos, a evolução do controle na Administração Pública Brasileira, a disposição atual do controle externo e como o controle interno encontra-se estruturado nos três Poderes. Por fim, trata-se do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica, objeto desta dissertação, apresentando suas características, peculiaridades e o fato de ainda não ter sido avaliado quanto a sua eficácia. A segunda parte é reservada ao estudo empírico e composta pelo terceiro e quarto capítulos. O terceiro capítulo, destinado à metodologia de pesquisa, expõe o problema e o objetivo de pesquisa, e evidencia a hipótese a ser testada. Ainda, neste capítulo, é demonstrada a estratégia de pesquisa, são estabelecidas as técnicas de coleta de dados utilizados no decorrer da investigação e o universo de pesquisa. No último capítulo, serão apresentados, discutidos e analisados os resultados das coletas de dados realizadas por meio do Portal SigaBrasil e pelos questionários respondidos pelos Agentes de Controle Interno, com o intuito de responder ao questionamento de investigação. Finalmente, serão apresentadas as conclusões da investigação, as limitações encontradas e as sugestões para futuras pesquisas.

PARTE 1

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E

NORMATIVA

“Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na Administração Particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa pode fazer assim, para o administrador público significa deve fazer assim” (Meirelles, 2009, p. 89).

CAPÍTULO 1. O CONTROLE SOB TRÊS PERSPECTIVAS

Etimologicamente a palavra “controle” tem a sua origem no “latim fiscal” escrito e falado no continente europeu durante a idade média (Fernandes, 2005), mais precisamente no vocábulo *rotulum*¹, que se refere à relação de contribuintes locais (Castro, 2010). Outra fonte etimológica para a palavra controle é o vocábulo francês *contre-rôle* que significa registro efetuado em confronto com o documento original, com o objetivo de verificar a credibilidade dos dados (Castro, 2009, & Guerra, 2005). Atualmente o significado da palavra controle está relacionado ao ato ou poder de controlar; domínio, governo; fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos ou sobre produtos, para que tais atividades ou produtos não se desviem das normas pré-estabelecidas (Ferreira, 1999). Sendo assim, após essa breve introdução veremos a seguir o controle sob a perspectiva da burocracia, do controle gerencial e do controle na administração pública.

1.1 O Controle da Burocracia

Para Gruber (1987), o controle da burocracia significa a remoção do poder discricionário dos burocratas. Em outras palavras, “*This is turn requires the transfer of a measure of governmental decision-making power away from bureaucrats to the citizenry*” (Gruber, 1987, p. 30).

Nesse sentido, nos relata Kettl and Fesler (2005) que o sistema de controle, em linhas gerais, possui, pelo menos, quatro elementos. O primeiro elemento - cumprimento voluntário - é o alicerce do sistema de controle. Ele é o motivo pelo qual a maioria das pessoas em grande parte do tempo seguem as regras estabelecidas (Kettl & Fesler, 2005). O segundo – definição de padrões - é a elaboração de um conjunto de padrões com a finalidade de orientar as ações administrativas em prol do alcance dos objetivos públicos, “*It tell administrators what they are supposed to do (and what behaviors they be punished for*” (Kettl & Fesler, 2005, p. 400). O terceiro – monitoramento - é aquele que possibilita a um sistema eficaz acompanhar e verificar o cumprimento de suas normas e de seus padrões. Finalmente, o último elemento – sanção

¹ Segundo Castro (2010) era por meio do *rotulum* que os cobradores de impostos recolhiam os valores devidos à nobreza.

- está relacionado com a credibilidade do sistema de controle, pois se há falhas no cumprimento das normas estabelecidas é necessário que o sistema tenha a capacidade de impor medidas que visem à correção de rumos, *“the delicate task here is to devise sanction strong enough to be taken seriously by administrators but not so strong as to disrupt an agency’s mission”* (Kettl & Fesler, 2005, p. 401).

Por tratar-se de uma ação administrativa, o controle da burocracia pode apresentar diferentes tipos de custos. O primeiro tipo – custo de efetividade - pode ocorrer quando as restrições impostas pela regra legal são cumpridas, porém o seu cumprimento prejudica a habilidade do burocrata em alcançar os objetivos públicos (Gruber, 1987), em outras palavras, *“Effectives cost occur when controller constrain a bureaucrat in way the undermine the bureaucrat’s ability to do his or her job”* (Gruber, 1987, p. 62). O segundo – custo de execução - é aquele que surge quando os burocratas fracassam no cumprimento das restrições legais, obrigando os agentes de controle a aplicação de vultosos recursos em prol da determinação da razão do não cumprimento das restrições ou a aplicar sanções ao burocrata responsável pela falha. (Gruber, 1987).

Outra opção facultada aos agentes de controle é ignorar o não cumprimento das restrições legais. Esta alternativa, além de levar ao enfraquecimento do controle, também incide em ônus, como salienta Gruber (1987, p. 61), *“The controlles is faced with a choice between ignoring violation, and in the process weakening control, on punishing bureaucrats for failing to do things that were not in their power to do. Either course of action can prove costly”*. Seja qual for a ação adotada pela administração haverá sempre ônus, porém para que este ônus seja o menor possível é necessário envidar esforços sistemáticos com o intuito de ajustar padrões de desempenho aos objetivos planejados, por meio do controle gerencial.

1.2 O Controle Gerencial

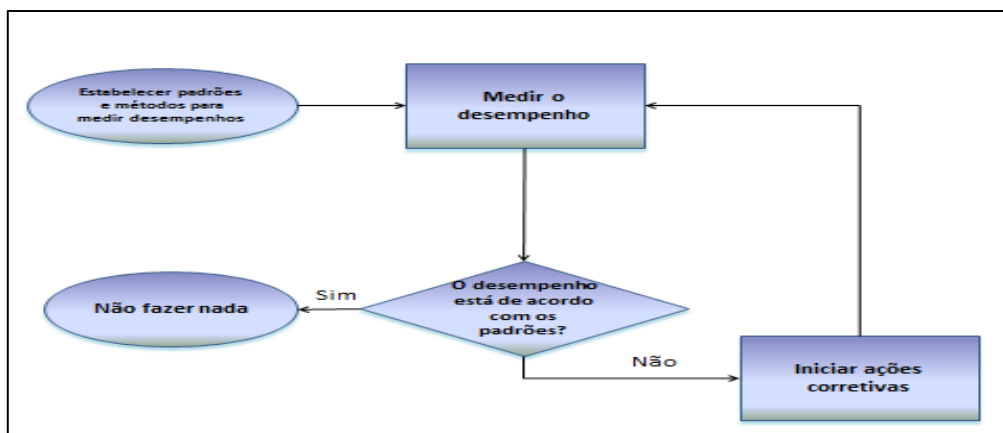
Possivelmente um dos primeiros autores a identificar um conjunto de princípios para o controle (princípio da responsabilidade, da evidência, da uniformidade, da comparação e da utilidade) foi Lyndall F. Urwick (Gigliani & Bedeian, 1974). Ele retratava o controle como sendo *“[...] concerned with the reaction of persons and materials to decisions of direcion, with the measurement of such reactions in terms of space, time, and quantity, and with methods of securing that the results of such*

reactions shall be in line with those contemplated by direction” (Urwick, 1928, como citado em Giglioni & Bedeian, 1974).

Para Mockler (1972, p. 2), controle do ponto de vista gerencial é um “*systematic effort to set performance standards with planning objectives, to design information feedback system, to compare actual performance with these predetermined standards, to determine whether there are any deviations and to measure their significance and to take any action required to assure that all corporate resources are being used in the most efficient way possible in achieving corporate objectives*”.

Da análise do conceito exposto por Mockler podem ser extraídas as quatro etapas básicas do processo de controle gerencial (Stoner & Freeman, 1999). A primeira etapa consiste em estabelecer padrões e métodos para medir desempenho, o que significa que os objetivos e as metas fundadas durante o processo de planejamento são expressos de forma clara e mensurável. A segunda em medir desempenho: esta é uma atividade permanente e repetitiva. A frequência do ato de medir irá depender do que se pretende aferir. A próxima etapa consiste em determinar se o desempenho está de acordo com o padrão. É a etapa mais simples do processo de controle, pois basta comparar o desempenho alcançado com os padrões existentes. A quarta e última etapa consiste, por sua vez, em iniciar ações corretivas: esta etapa será necessária se o desempenho medido ficar abaixo do estabelecido. A figura a seguir apresenta como as etapas do processo de controle interagem entre si.

Figura 1. Etapas básicas do processo de controle.



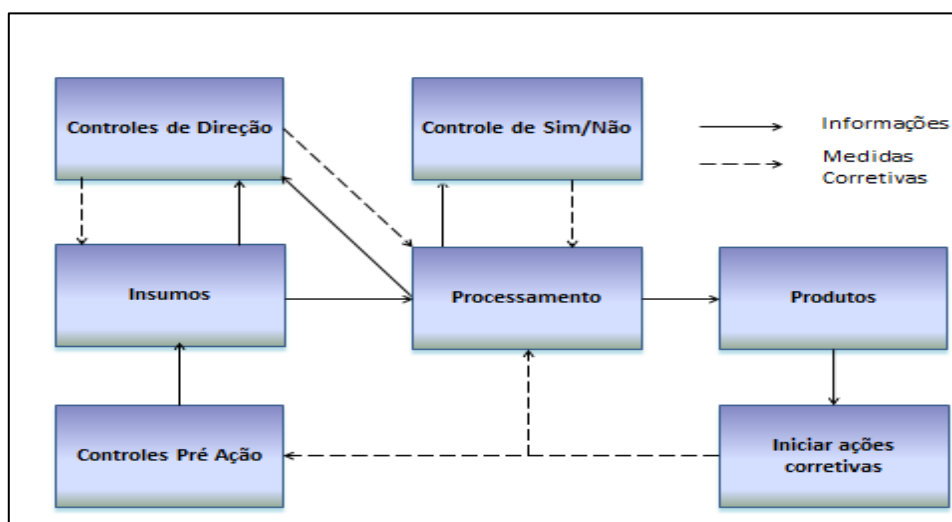
Fonte: Stoner e Freeman (1999, p. 440).

Observa-se, na figura 1, que a principal característica do controle, como processo gerencial, é prover meios para medir o desempenho real, compará-lo com o desempenho previsto e caso necessite iniciar as ações corretivas.

Como todo esforço sistemático para ajustar padrões de desempenho, o controle gerencial desenvolve várias atividades, tais como planejar o que a organização deve fazer, coordenar as atividades organizacionais, comunicar as informações, avaliar as informações e decidir sobre adotar ou não determinada ação, influenciar pessoas à mudança de comportamento (Anthony & Govindarajan, 2001) e processar informações para o uso por outras funções administrativas (Anthony & Dearden, 1980). Essas atividades auxiliam os agentes de controle a detectarem alterações no ambiente externo e interno da organização, com o intuito de reduzir futuros óbices gerenciais.

Para que um processo de controle gerencial seja bem sucedido no âmbito da organização são necessárias a identificação e a aplicação de métodos de controle que condigam com os itens a serem controlados e os objetivos a serem alcançados. Nesse sentido, Stoner e Freeman (1999) nos apresentam quatro grupos de controle. O primeiro grupo é composto pelos controles de pré ação, ou prévio, que é um método destinado a garantir que os recursos humanos, materiais e financeiros necessários sejam colocados à disposição antes de a ação ser realizada. O segundo pelos os controles de direção, ou de antecipação que são destinados a detectar desvios em algum padrão ou objetivo antes que um conjunto específico de ações seja completado, possibilitando a adoção das correções julgadas necessárias. O próximo grupo é constituído pelo controle de sim/não, ou de triagem, que consiste em um método empregado quando aspectos específicos de um determinado procedimento têm que ser aprovados antes que as tarefas possam continuar. Por último aparecem os controles de pós-ação que são os controles empregados para medir os resultados de uma atividade completa. Contudo, Gabriel (2007) em sua obra *Management* ao discorrer sobre os tipos de métodos de controle não faz menção ao controle de pré ação ou prévio, deixando subentendido que o controle de direção ou de antecipação engloba o de pré ação. A figura 2 apresenta como os tipos de métodos de controle relacionam-se entre si, levando-se em conta os fluxos de informações e de medidas corretivas.

Figura 2. Tipos de métodos de controle.



Fonte: Stoner e Freeman (1999, p. 440).

Assim, em vista da necessidade de conhecermos o controle sob a perspectiva da Administração Pública, estudaremos, a seguir, o seu conceito, princípios e estruturas que regem essa atividade, o controle interno, o conceito de eficiência e eficácia, as limitações do controle interno e seus componentes conforme a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

1.3 O Controle na Administração Pública

No escopo da Administração Pública conceitua-se o controle como a capacidade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro (Meirelles, 2009), na tentativa de evitar ou detectar erros ou fraudes que possam levar a uma distorção dos resultados das demonstrações financeiras (Doyle, Weili Ge & McVay, 2007). O exercício da atividade de controle em todas as esferas da Administração Pública torna-se necessário, pois, todas as manifestações de seus agentes em seu nome devem estar alicerçadas na legitimidade, ou seja, no atuar conforme prevêm as normas relacionadas a cada ato, e de acordo com a finalidade e o interesse da sociedade. Mesmo os atos discricionários emanados da autoridade devem estar embebidos de legitimidade por parte de quem os pratica.

“[...] aquele que infringiu as normas legais, ou relegou os princípios básicos da Administração – legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade,

razoabilidade e proporcionalidade, publicidade, eficiência, segurança pública, motivação, ampla defesa e contraditório e interesse público ou supremacia do interesse público - ou ultrapassando a competência ou se desviando da finalidade institucional, o agente público vicia o ato de ilegitimidade” (Meirelles, 2009, p. 72).

De acordo com Justen Filho (2008), uma das características da função de controle consiste na capacidade de um órgão fiscalizar e orientar a atuação de outros órgãos administrativos. Desta forma, verifica-se o surgimento da função administrativa de controle, que é exercida no interior de cada ente, e de cada órgão.

“O Agente estatal é um servo do povo, e seus atos apenas se legitimam quando compatíveis com o direito. Toda a disciplina da atividade administrativa tem de ser permeada pela concepção democrática, que sujeita o administrador à fiscalização popular e à comprovação da realização Democrática dos Direitos Fundamentais” (Justen Filho, 2008, p. 881).

1.3.1 Princípios e Estruturas

Para Fernandes (2005) são seis os princípios² específicos que regem a atividade de controle.

O primeiro princípio é o da segregação das funções. Por tratar-se de uma função de grande relevância administrativa a atividade de controle deve ser desempenhada em separado das demais funções, ou seja, quem controla não executa e quem executa não controla. Sendo assim, dois aspectos necessitam ser observados. O aspecto estrutural estabelece que na estrutura dos órgãos da administração a função de controle deve estar separada das demais, enquanto o aspecto funcional nos relata que o órgão que atuar como controlador não pode ser encarregado de qualquer outra função administrativa³.

O segundo princípio, da independência técnico-profissional, significa que os agentes de controle, quando no desempenho de suas funções, não devem depender, funcionalmente, de outra pessoa ou órgão para proceder à verificação, analisar

² Os princípios para as Ciências Sociais têm os mesmos valores que as leis para as Ciências Físicas, ou seja buscam apresentar uma relação de causa-efeito. Os princípios são enunciações mais amplas aplicáveis a determinados fenômenos com o objetivo de servir como balizador tanto para a ação como para a interpretação (Castro, 2010).

³ As funções administrativas identificadas por Fayol são: prever organizar, comandar coordenar e controlar.

documentos, colher provas e realizar aferição de juízo técnico de valor nas tarefas que realizam.

O terceiro princípio é o da relação custo-benefício. Salienta que os benefícios decorrentes da atividade de controle devem ser superiores aos custos dessa atividade para a organização e que deve ocorrer a minimização da probabilidade de desvios e falhas quanto ao abarcamento dos objetivos e metas pactuados pelo órgão.

O quarto princípio é o da economicidade do controle. É um princípio próprio do controle externo, onde os custos dessa atividade, por tratar-se de uma atividade meio, não podem ser superiores àqueles gerados pelos órgãos que se dedicam às atividades fins, seja no arcabouço material, seja na metodologia imposta.

O princípio da qualificação adequada, o quinto deles, portanto, é voltado para a formação profissional dos agentes de controle, pois não é aceitável que os agentes que realizam as atividades de controle tenham menos qualificação que aqueles que são controlados. Para que esse princípio possa ser adequadamente empregado, alguns fatores devem ser observados: a seleção rigorosa de pessoal, bem como a reposição permanente; treinamento sistemático e multidisciplinar dos agentes; rodízio de funções, visando ao aprimoramento multifuncional dos agentes e a redução ou eliminação de fraudes; política adequada de remuneração e premiação; desenvolvimento de unidade de doutrina, que valorize a ação do controle, os princípios éticos e as iniciativas de ação; e estabilidade ou garantia de emprego contra demissão arbitrária.

O último princípio, segundo Fernandes, é o da aderência a diretrizes e normas que destaca que os agentes de controle devem realizar suas ações baseadas no fiel cumprimento de diretrizes de políticas públicas e no acatamento de leis e normas em geral.

Conforme nos relata Meirelles (2009) os tipos e formas de controle estão estruturados conforme cinco critérios distintos.

O primeiro critério apresentado por Meirelles diz respeito à precedência sobre os demais e apresenta três tipos de controle: O primeiro ocorre quando a administração controla seus próprios atos. É o controle administrativo ou executivo. O segundo tipo é o controle exercido sobre determinados atos e agentes do Executivo e chama-se controle legislativo ou parlamentar. O último é o controle judiciário ou judicial: advém quando o

Poder Judiciário procede à correção dos atos ilegais emanados pelos demais poderes, se forem lesivos ao patrimônio público ou de direito individual.

O segundo critério qualifica o controle conforme o fundamento e classifica-se em controle hierárquico e finalístico. O controle hierárquico decorre da estrutura hierárquica vertical dos órgãos do executivo, em que os órgãos ou setores inferiores estão subordinados aos superiores. Esse tipo de controle implica atividades de coordenação, supervisão, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e avocação das atividades controladas. O controle finalístico ocorre quando se trata de entidades autônomas. A norma legal indica a autoridade controladora e a finalidade da atividade. É sempre um controle limitado em suas funções e externo à entidade controlada.

O terceiro critério mencionado relaciona a atividade de controle com e a localização do órgão que o realiza, e está dividido em três níveis. O primeiro nível ocorre quando as atividades de controle são efetivadas no âmbito do próprio órgão ou administração. É conhecido por controle interno. O segundo acontece quando a atividade de controle é realizada por um poder ou órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado. É o controle externo. Por último há aquele previsto no art. 31, § 3º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que se chama controle externo popular.

“Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.”

O penúltimo critério arrola a atividade de controle ao momento temporal de sua execução, ou seja, segundo o momento que é efetivado. Desta forma, o controle pode ser:

- a) prévio ou preventivo (“*a priori*”): aquele realizado antes que o ato administrativo produza sua eficácia;
- b) concomitante ou sucessivo: aquele que verifica a regularidade de formação do ato, por meio do acompanhamento de sua realização; e

c) subsequente ou corretivo (“*a posteriori*”): aquele efetuado após a conclusão do ato, que visa corrigir de eventuais discrepâncias, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia.

O último critério apontado pelo autor associa a atividade de controle ao aspecto controlado pela administração. Sendo assim, o controle pode ser da legalidade ou legitimidade, e do mérito. O controle da legalidade ou legitimidade visa, unicamente, verificar a conformação do ato ou do procedimento administrativo às normas legais que o regem e à conformação dos preceitos da administração relacionados ao ato controlado, enquanto o controle do mérito é todo aquele que tem por objetivo a constatação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado.

Em seus estudos Justen Filho (2008) complementa o quadro apresentado por Meirelles acrescentando três tipos de controle estatal quanto à natureza jurídica dos atos de controle que consiste na atividade legiferante: é aquela que detém a iniciativa de formulação de leis; na atividade jurisdicional: é a pronúncia do direito para o caso concreto; e na atividade administrativa que organizar sua estrutura interna de forma estável e permanente e um tipo de controle estatal relacionado à natureza da atividade estatal controlada que consiste no controle da atividade estatal de controle, realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

1.3.2 O Controle Interno

O controle interno em uma organização representa o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da organização (Almeida, 2003). Desta forma, os dois primeiros objetivos (proteger os ativos e produzir dados contábeis confiáveis) representam o controle contábil e o último (ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da organização) o controle administrativo. Nesse sentido, Attie (2006) nos relata que conforme as necessidades e conveniências da administração o sistema de controle interno pode abarcar diferentes atividades de controle em áreas específicas. Contudo, são da responsabilidade da administração, na figura de seus chefes, a implantação e manutenção do sistema de controle interno, de forma a contribuir para o aperfeiçoamento do processo de gestão pública (Almeida, 2003, & Vasicek, Dragija & Hladika, 2010).

Para a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI)⁴, cujo objetivo é oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimento sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências entre seus membros, (International Organization of Supreme Audit Institutions [INTOSAI], 2011), o controle interno se define como um “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 objetivos gerais serão alcançados” (International Organization of Supreme Audit Institutions [INTOSAI], 2007, p. 19). Por tratar-se de um processo integrado, o controle interno é um conjunto de ações que permeiam as atividades da entidade, tornando-se parte integrante do cerne da organização e deve ser compreendido dentro do contexto de características específicas de cada organização (Ionescu, 2010). Desta forma, o controle interno pode ser entendido como:

“um processo levado a cabo pelos órgãos de gestão, desenhado com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável quanto à prossecução dos objectivos principais da instituição, tendo em conta os objectivos operacionais, os objectivos de eficácia e eficiência dos recursos, os objectivos de fiabilidade da informação financeira e os objectivos de cumprimento da legislação e normas aplicáveis” (Carlos, 2008, como citado por Costa, 2008, p. 6).

Em um ambiente de controle fraco podem ocorrer erros involuntários na avaliação de competência (Doyle, Weili Ge & McVay, 2007). Para que isso possa ser evitado é necessário que a instituição, além de investir na capacitação de seus recursos humanos por meio do desenvolvimento de procedimentos e políticas, de forma a assegurar a plena aptidão para o exercício de suas atribuições (Boynton, Johnson & Kell, 2002), adote alguns cuidados, conforme nos relata Almeida (2003): defina as responsabilidades e as atribuições dos funcionários de forma clara e estabeleça as rotinas internas em manuais de organização; limite o acesso dos funcionários a seus ativos, bem como estipule formas eficazes de controle físico sobre eles; observe o princípio

⁴ A INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) é a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que são os Tribunais de Contas Nacionais ou entidades de controladoria correlatas, dos países membros das Nações Unidas. Desde a sua criação em 1953, passou de 34 (trinta e quatro) países membros para mais de 186 (cento e oitenta e seis). A Declaração de Lima (*Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*), adotada por ocasião do 9º Congresso Internacional, é conhecida como a Carta Magna do controle das finanças públicas e representa o quadro filosófico e conceitual de suas atividades. Os estatutos da INTOSAI, revistos e adotados em 1992, a partir do Congresso de Washington, constituem a carta da organização e descrevem a sua estrutura, membros, mandatos e normas. Reconhecida internacionalmente como a organização mais importante de controle das finanças públicas, a INTOSAI publica diretrizes internacionais sobre gestão financeira, entre outros domínios, desenvolve metodologias nesta matéria, proporciona formação e promove o intercâmbio de informações entre seus membros, recuperado em 11 novembro, 2011, de <http://www.intosai.org>.

administrativo da segregação de função – que consiste no fato de uma mesma pessoa não poder ter acesso aos ativos da empresa e a seus registros contábeis, pois essas funções são conflitantes dentro do sistema de controle interno; confronte, periodicamente, os seus ativos com seus respectivos registros contábeis, a fim de impedir registros contábeis inadequados de ativos e até desvios de bens; arquitete o sistema de controle interno para que abrigue somente lançamentos autorizados, com valores corretos e dentro do período de competência; verifique, periodicamente, por meio de auditoria interna, a legalidade, a lisura e a aderência às normas dos procedimentos executados; e por fim adote meios para que o custo das atividades de controle interno não exceda os benefícios que se espera obter dele.

No sentido formal o controle interno faz menção “aos sistemas e procedimentos utilizados pelas agências para garantir o cumprimento das regras e para salvaguardar os bens públicos” (Schick, 1998, p. 130). Em sentido comportamental, controle interno significa “que as regras são aceitas como justa, viável e legítima” (Schick, 1998, p. 130).

Para que o controle interno exerça suas atividades com legitimidade é necessário que possua as competências genérica e orgânica específicas de controle interno (Justen Filho, 2008). A competência genérica do controle interno versa sobre a necessidade de todo agente administrativo, ao verificar a irregularidade de algum ato, adotar as providências necessárias para que esse ato não produza seus efeitos, e a competência orgânica específica de controle interno consiste na competência própria de determinados órgãos para a realização de tarefas de fiscalização permanente e contínua, visando identificar eventuais irregularidades e prevenir desvios.

“Esses órgãos não são investidos de superioridade hierárquica sobre os demais, o que significa ausência de competência para, em nome próprio, desfazer atos reputados como viciados. Esses órgãos são investidos do poder de representar às autoridades competentes (inclusive àquelas externas à Administração Pública) sobre ocorrência de ações ou omissões reputadas viciadas” (Justen Filho, 2008, p. 889).

1.3.2.1 Eficiência e Eficácia

Eficiência é fazer bem feito aquilo que se deve fazer, de maneira a evitar o retrabalho, enquanto eficácia depende de como, quando e onde a administração age, de forma a adotar as decisões necessárias e conservar o foco nas medidas que tendem a alcançar os objetivos propostos e alavancar os resultados pretendidos (Lacombe & Heilborn, 2003). Sendo mais preciso e claro quanto à eficácia dos sistemas de controle interno, os autores D'Avila e Oliveira (2002, p. 34), nos relatam que esses sistemas devem oferecer à gerência a segurança razoável de que: “o sistema consegue claramente identificar a medida na qual a empresa caminha na consecução de seus objetivos; os informes financeiros são confiáveis; leis e regulamentos estão sendo cumpridos; ativos estão sendo protegidos”.

Nesse sentido o Comando da Aeronáutica conceitua eficácia como sendo “o grau de alcance das metas programadas em um determinado tempo, independentemente dos custos implicados, considerando que foram adotados os procedimentos legais, dentro da forma prevista” (Regulamento do Comando da Aeronáutica n. 12-1, [RCA-12-1], 2004) e eficiência como “a relação entre os resultados alcançados e os custos dos meios empregados, considerando a aplicação do princípio da economicidade, em um período de tempo” (RCA-12-1, 2004).

1.3.2.2 Limitações do Controle Interno

Por tratar-se de uma atividade administrativa, onde o fator humano é primordial, o controle interno apresenta algumas limitações quanto à sua eficiência e eficácia como o conluio de funcionários na apropriação de ativos da empresa; a existência de funcionários inapropriadamente instruídos com relação ao cumprimento de normas internas; e pessoal negligente na execução de suas tarefas diárias (Almeida, 2003, & INTOSAI, 2007).

A *International Federation of Accountants*⁵ (IFAC), cujo objetivo é o desenvolvimento de padrões de alta qualidade internacional na área de contabilidade do setor público (International Federation of Accountants [IFAC], 2011), apresenta outras limitações para o controle interno:

⁵A IFAC (*International Federation of Accountants*) foi fundada em 1977, em Munique, Alemanha, durante o 11º Congresso Mundial de Contadores. Atualmente a IFAC conta com 164 membros de 125 países e jurisdições internacionais, recuperado em 11 novembro, 2011, de <http://www.ifac.org>.

”Os sistemas contábeis e de controle interno não podem dar à administração evidência conclusiva de que os objetivos foram atingidos porque têm limitações inerentes. Essas limitações incluem: (...) A possibilidade de contornar os controles internos por meio de conluio de um membro da administração ou empregado com partes de fora (terceiros) ou de dentro da entidade. (...) A possibilidade de que uma pessoa responsável por exercer um controle interno possa abusar dessa responsabilidade. Por exemplo, um membro da administração que passe por cima de um controle interno” (IFAC, como citado por Pereira, 2009, p. 113).

A ação de controle interno deve ser realizada por todos os indivíduos, independente do cargo que ocupem. Estas pessoas devem conhecer seus papéis funcionais, suas responsabilidades e o alcance de sua autoridade. Por melhor que as ações e atividades de uma organização ou setor estejam planejadas e sendo executadas, o controle interno, com relação ao alcance dos objetivos gerais da instituição, não pode fornecer ao gestor a segurança absoluta, mas apenas a segurança razoável (COSO, 1992), sendo assim: segurança razoável “equivale a um nível satisfatório de confiança sob certas condições de custos, benefícios e riscos” (INTOSAI, 2007, p. 21). O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*⁶ (COSO), cujo principal objetivo é a melhoria dos relatórios financeiros tendo por base a ética e os controles internos (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO], 2011), nos assevera que a segurança razoável reconhece que o custo da atividade de controle interno não deve sobrepujar os benefícios advindos desse controle, e que as decisões relacionadas à resposta ao risco e às implantações de controle devem levar em consideração o binômio custo/benefícios, sendo “custo” a quantidade de recursos financeiros consumidos para atingir um intento específico e o impacto econômico de uma oportunidade perdida, e “benefícios” a redução do grau de risco de não se lograr um determinado objetivo (COSO, 1992).

Todo controle interno é direcionado para o alcance de uma série de objetivos gerais, distintos entre si, mas ao mesmo tempo integrados, como a execução das operações de maneira ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz; o cumprimento das

⁶ O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) é uma organização privada independente, criada nos Estados Unidos da América em 1985. Inicialmente com o status de Comissão Nacional (*National Commission on Fraudulent Financial*) possuía o objetivo de prevenir e evitar fraudes nas demonstrações contábeis das empresas. Atualmente, o COSO é uma Comissão patrocinada pelas cinco principais associações de classe de profissionais relacionadas à área financeira norte-americana, recuperado em 11 novembro, 2011, de <http://www.coso.org>

obrigações de *accountability*⁷ – obrigação de prestar contas, o cumprimento das leis e regulamentos; e a salvaguarda de recursos contra prejuízo por desperdício, abuso, má administração, erros, fraudes e irregularidades (INTOSAI, 2007).

1.3.2.3 Componentes do Controle Interno

Em seu trabalho intitulado “Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público” a INTOSAI recepcionou os conceitos relacionados aos cinco componentes do controle interno, desenvolvidos em 1992 pelo COSO, em sua obra “*Internal Control – Integrated Framework*”.

O ambiente de controle, que é o componente que institui o perfil da organização, municiando-a com o conjunto de regras e a estrutura é o alicerce para os demais componentes (COSO, 1992). Seus elementos são: a integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal; a competência; o “perfil dos superiores”; a estrutura organizacional; e as políticas e práticas de recursos humanos. (INTOSAI, 2007, p. 33). Nesse sentido, a IFAC⁸ (como citado por Fernandes, 2005) destaca que o ambiente de controle interno está relacionado à supervisão administrativa, quadro de funcionários qualificados e honestos e estrutura organizacional que deve servir como modelo, orientando a direção e controle de suas atividades.

A avaliação de risco, é o componente que trata do processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da instituição, visando uma resposta apropriada. (COSO, 1992). Em função das constantes mudanças observadas nas esferas industrial, governamental, regulatória e operacional, a avaliação de risco deve ser um processo constante, devendo o controle interno ter condições de adaptar-se rapidamente para lidar com os novos riscos, de forma satisfatória. Para que esse processo obtenha êxito, é necessário observar quatro etapas: a identificação do risco; a mensuração do risco; a avaliação da tolerância da organização ao risco; e o desenvolvimento de respostas. (INTOSAI, 2007, p. 38)

Os procedimentos de controle, que é o terceiro componente de controle interno, são constituídos pelas políticas e ações organizacionais que visam diminuir os riscos e

⁷ *Accountability* é o processo através do qual as organizações públicas e os indivíduos que as integram tornam-se responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e todos os aspectos de seu desempenho (INTOSAI, 2007, p. 24).

⁸ Guia de Orientação sobre Auditoria Internacional n. 5 da IFAC.

alcançar os objetivos da instituição (COSO, 1992). Toda entidade necessita possuir procedimentos de controle, e eles necessitam ser aplicados em todos os níveis e em todas as funções. As políticas e ações abrangidas pelos procedimentos de controle incluem procedimentos de autorização e aprovação, segregação de funções (autorização, execução, registro e controle), controle de acesso a recursos e registros, verificações, conciliações, avaliação de desempenho operacional e das operações, processos e atividades e supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação) (INTOSAI, 2007). Os procedimentos de controle relacionados com os sistemas de informação são específicos e estão segregados em controle gerais e controle de aplicação. Esses controles estão interligados e são necessários para afiançar um processamento adequado e completo da informação (INTOSAI, 2007).

Informação e comunicação, componente que constitui uma importante ferramenta para o alcance de todos os objetivos do controle interno. Para que o administrador tenha condições de tomar decisões adequadas é necessário que a informação seja apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível. Também é indispensável que o sistema de controle interno em si, e todas as transações e eventos significativos estejam completamente documentados. A extensão da documentação do controle interno de uma entidade está relacionada diretamente com o tamanho da entidade, sua complexidade e fatores similares.

“A documentação do sistema de controle interno deve incluir a identificação da estrutura de uma organização, suas políticas, suas categorias operacionais e respectivos objetivos, além de seus procedimentos de controle. Uma organização deve possuir registro escrito dos componentes do seu processo de controle interno, incluindo seus objetivos e procedimentos de controle”. (INTOSAI, 2007, p. 56).

Com vista à obtenção da eficácia do controle interno é necessário que a informação e comunicação transitem por todos os níveis da entidade, de forma a proporcionar a coordenação das atividades da organização no alcance de seus objetivos (Amudo & Inanga, 2009). A informação é a base da comunicação, e o principal papel da comunicação é ampliar o conhecimento de todo o efetivo da organização sobre a importância e a relevância de um controle eficaz, comunicar a margem de risco da entidade e conscientizar a todos sobre a importância de seus papéis funcionais e de suas

responsabilidades ao executar e apoiar os componentes do controle interno (COSO, 1992, & INTOSAI, 2007).

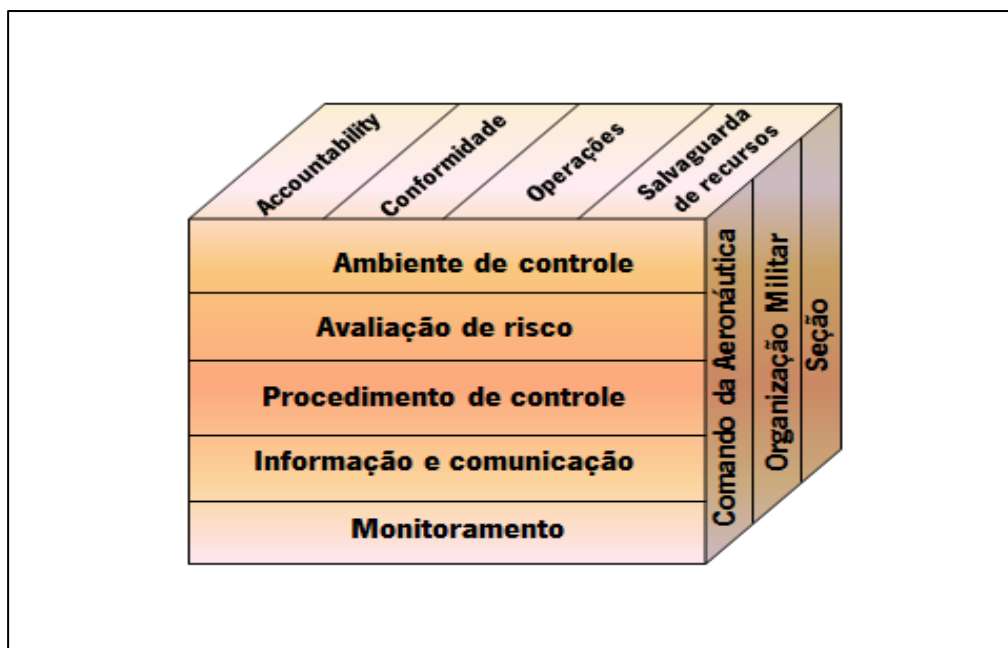
Por último, o monitoramento, componente que consiste na atividade desenvolvida pelo sistema de controle interno que, por meio de ações de rotinas e avaliações específicas, isoladas ou não, permite avaliar a sua atuação ao longo do tempo (INTOSAI, 2007). As ações de rotina são todas aquelas operações normais e de natureza contínua da entidade, tais como: administração, atividades de supervisão e outras ações que são executadas pelo corpo técnico, quando no exercício de suas obrigações. As avaliações específicas são aquelas envolvidas na avaliação de eficácia do sistema de controle interno com o objetivo de garantir ao controle interno e o alcance dos objetivos pretendidos. Estas avaliações são baseadas em métodos e procedimentos predefinidos, e a sua frequência dependerá, basicamente, da eficácia do sistema e dos procedimentos permanentes de monitoramento (INTOSAI, 2007). Outro ponto a ser observado é que o monitoramento deve garantir que os achados de auditoria e as recomendações sejam adequados e oportunamente resolvidos. Para isso é necessário que a alta administração estabeleça políticas e procedimentos administrativos, com o intuito de analisar oportunamente os achados de auditoria e outras avaliações, incluindo aquelas que evidenciem deficiências e recomendações apontadas pelos auditores e outros avaliadores das operações dos departamentos, de determinar as ações corretivas em respostas aos achados e recomendações das auditorias e avaliações, e de completar, dentro dos parâmetros estabelecidos, todas as ações que corrijam ou resolvam os problemas trazidos ao seu conhecimento (INTOSAI, 2007).

Desta forma, partindo-se do pressuposto que os objetivos gerais de uma organização representam “onde a organização quer chegar” e estão relacionados aos componentes do controle interno que representam, “o que é necessário para que os objetivos sejam alcançados”, podemos, então, esboçar essa relação por meio de uma matriz tridimensional, que pode ser representada, pictoriamente, por meio de um cubo, conforme figura 3 a seguir:

A primeira dimensão (Ambiente de controle, Avaliação de risco, Procedimento de controle, Informação e comunicação e Monitoramento) representa os componentes do controle interno, a segunda (*Accountability*, Conformidade, Operações e Salvaguarda de Recursos) os objetivos gerais a serem alcançados pelo controle interno e a terceira dimensão (Comando da Aeronáutica, Organização Militar e Seção) desse

relacionamento retrata a importância do controle interno para a organização como um todo, neste estudo em particular o Comando da Aeronáutica.

Figura 3. Matriz tridimensional de relacionamento do Controle Interno.



Fonte: Adaptação - INTOSAI (2007, p. 31).

Conclusão

Neste capítulo evidenciou-se a importância do papel do controle sob três perspectivas distintas. Sob o enfoque da burocracia verificou-se que o controle é exercido pelo cumprimento voluntário de regras estabelecidas, em grande parte do tempo, sendo considerado o alicerce do sistema de controle (Kettl & Fesler, 2005). Por tratar-se de uma ação administrativa a atividade de controle pode incorrer em custos de efetividade ou de execução. Porém, caso o agente de controle opte pelo não cumprimento das restrições legais, além de contribuir para o enfraquecimento do controle a sua ação acarretará algum tipo de ônus (Gruber, 1987). A segunda perspectiva tratou o controle como um processo gerencial, cuja principal característica é prover meios para medir o desempenho real e compará-lo com o desempenho previsto, e caso necessite, iniciar as ações corretivas. Contudo, para que o processo seja bem sucedido é necessária a identificação e aplicação de métodos que mais combinem com os elementos que serão controlados. A última abordou o controle na Administração Pública e verificou que sua principal característica é a capacidade de um órgão fiscalizar e orientar a atuação de outro órgão administrativo (Justen Filho, 2008) e que os benefícios da atividade de controle devem ser superiores aos custos dessa atividade para a organização. Por fim, identificou-se o controle interno como um processo integrado efetuado pela direção e funcionários, em prol dos objetivos gerais da organização (INTOSAI, 2007), que deve ser compreendido dentro dos limites do contexto organizacional e que o fator humano é primordial na atividade de controle, e como tal deve receber especial atenção por parte da organização a fim de evitar óbices administrativos.

Após essas breves considerações a propósito do controle sob perspectiva da burocracia, do controle gerencial e da Administração Pública, pode-se afirmar, mesmo que de modo superficial, que a análise realizada propicia elementos necessários ao entendimento e compreensão do próximo capítulo, onde será relatado o papel do controle no contexto da Administração Pública Federal Brasileira, suas características e peculiaridades, e a forma como se encontra atualmente estruturado. Além disso, estudaremos, também, o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica, assim como as origens do problema a ser investigado.

CAPÍTULO 2. O CONTROLE NO CONTEXTO BRASILEIRO

Toda e qualquer atividade do Estado Brasileiro está sujeita a três tipos de controle: o político, o judicial e o administrativo. O controle político é aquele que tem por objetivo manter o equilíbrio entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Esse equilíbrio baseia-se no sistema de freios e contrapesos⁹ estabelecido pela Constituição Federal Brasileira de 1988. O controle judicial é um dos fundamentos em que o Estado de Direito está alicerçado, juntamente com o princípio da legalidade. “De nada adiantaria sujeitar-se a Administração Pública à lei se seus atos não pudessem ser controlados por um órgão dotado de garantias de imparcialidade que permitam apreciar e invalidar os atos ilícitos por ela praticados” (Di Pietro, 2007, p. 450). Já o controle administrativo é o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública¹⁰ pratica sobre seus próprios atos, por iniciativa própria ou mediante provocação, sob os aspectos de legalidade e mérito (Di Pietro, 2007). Nesse sentido, a Constituição Brasileira de 1988, em seu artigo 70, determina que a Administração Pública seja fiscalizada por meio do controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.” (Constituição, 1988).

A atividade de controle descrita anteriormente tem por finalidade assegurar que a Administração Pública atue conforme os princípios que lhe são conferidos pelo arcabouço legal, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade, podendo também, para determinadas circunstâncias, abranger o controle relacionado aos aspectos discricionários do desempenho administrativo (Di Pietro, 2007). Sendo assim, após esse breve introito veremos a seguir

⁹ Esse sistema de equilíbrio remonta à primeira Constituição dos Estados Unidos da América.

¹⁰ A Administração Pública deve ser entendida no sentido amplo, abrangendo o Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (Di Pietro, 2007).

como o controle na Administração Pública Brasileira está estruturado e finalizaremos com o estudo do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica.

2.1 O Controle na Administração Pública Brasileira

Foi devido a um fato econômico ocorrido em 1914, porém de grande repercussão política, que se iniciou a discussão sobre o papel do controle na Administração Pública Brasileira. Conta-se que, à época, o Governo Brasileiro deixou de realizar operações de crédito com banqueiros ingleses por falta de uma contabilidade organizada. (Castro, 2010). Nesse sentido, podemos observar que o papel original do controle era estritamente contábil. Contudo, esse papel evoluiu com o passar dos anos e um dos pontos a ser destacado nessa evolução são as competências atribuídas ao Tribunal de Contas pela Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, em seu artigo 77, que atribuía ao Tribunal de Contas, à época, o acompanhamento e a fiscalização direta da execução do orçamento e o julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos e as contas dos administradores das entidades autárquicas, entre outras. Essas atribuições impunham ao Tribunal de Contas o controle prévio dos atos de gestão da Administração Pública Federal. Em 1964 com a promulgação da Lei 4.320, de 17 de março, que estabeleceu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, é efetivada a separação entre as atividades de controle externo e controle interno. O controle externo permaneceu com o Tribunal de Contas e o controle interno passou a ser atribuição do Poder Executivo, conforme artigo 76 “O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75¹¹, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.” Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967¹² fica sedimentada a doutrina, em seu artigo 72, de que o Poder Executivo deve manter sistemas de controle interno visando a:

¹¹ “Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços” (Constituição, 1967).

¹² É a sexta Constituição e foi promulgada em 24 de janeiro de 1967. Ela instituiu como função do controle interno o apoio técnico ao controle externo, em vista da exclusão da obrigatoriedade do Tribunal de Contas de realizar o controle prévio dos contratos elaborados pelo Poder Executivo (Castro, 2009).

“I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;

II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;

III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.”

No mês seguinte, em 25 de fevereiro de 1967, é publicado o Decreto-Lei (DL) n. 200 que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Esse Decreto-Lei foi o responsável pelos grandes aprimoramentos ocorridos, à época, na Administração Pública Brasileira. Dentre eles podemos destacar a “onipresença” da atividade de controle, conforme prescrito em seu artigo 13, onde salienta que o controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

“a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;

b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria”.¹³

2.1.1 O Controle Externo e Interno Federal Brasileiro

Atualmente, o modelo de controle empregado pela Administração Pública Brasileira é aquele prescrito no artigo 70 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988¹⁴. Nesse artigo está explicitado que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

¹³ Artigo 13 do Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967.

¹⁴ É a primeira constituição após a redemocratização do Brasil. É conhecida por “Constituição Cidadã”

Cabe ao Congresso Nacional exercer o controle externo com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) e compete a ele, conforme previsto no artigo 71 da Constituição da República Federal do Brasil de 1988, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário; realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas e aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário, entre outras. O Tribunal de Contas da União foi idealizado por Rui Barbosa em 1890 e segundo ele o TCU deveria ser “o corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, pudesse exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em Instituição de formato aparatoso e inútil” (Barbosa, 1890, como citado por Castro, 2009). Porém, apesar de constar do artigo 89 da Constituição Republicana de 1890, somente foi efetivamente constituído e instalado em 1893. Atualmente o TCU encontra-se instalado em Brasília, Distrito Federal.

O atual Sistema de Controle Interno dos três Poderes tem seus objetivos e finalidades estabelecidos no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, são eles:

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

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

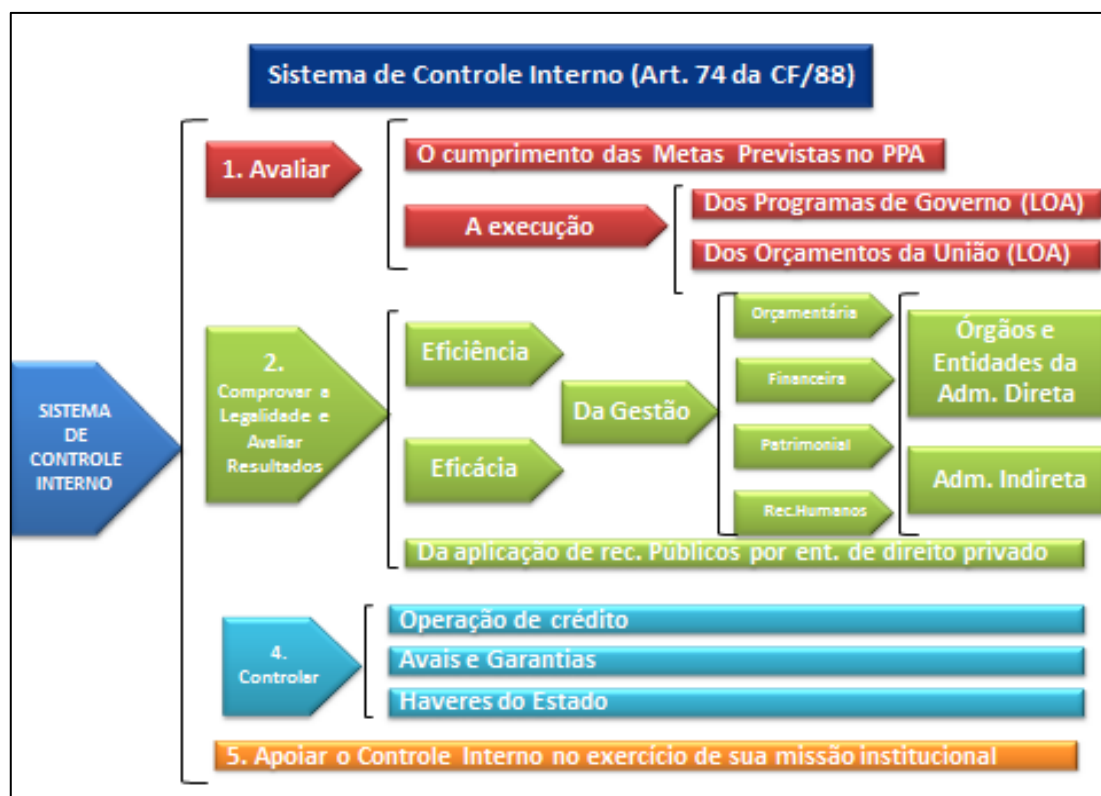
III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

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

A figura 4 representa de forma pictórica os objetivos estipulados no artigo 74 da Constituição Federal de 1988.

A reestruturação do controle interno no domínio do Governo Federal iniciou-se com a edição da Medida Provisória n. 480, de 27 de abril de 1994, que organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento e dá outras providências. Em seu artigo 4 criou a Secretaria Federal de Controle, vinculada ao Ministério da Fazenda, e estabeleceu como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo o Ministério da Fazenda. Anos mais tarde, em 6 de fevereiro de 2001, foi promulgada a Lei n. 10.180, que 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. Esta Lei é considerada o marco fundamental do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Figura 4. Finalidade do Sistema de Controle Interno (art. 74 da Constituição de 1988).



Fonte: Adaptação - Castro (2010, p. 319).

2.1.1.1 O Controle Interno do Poder Legislativo e Judiciário

O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que é composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal. O Tribunal de Contas da União é órgão de apoio técnico ao Congresso Nacional para as atividades de controle externo, conforme estabelecido no *caput* do artigo 71, da Constituição Federal de 1988. Não existe um sistema integrado de controle interno, sendo essa atividade desenvolvida por estruturas internas das Casas Legislativas.

A estrutura do Poder Judiciário no Brasil é muito complexa. Cada Tribunal tem autonomia administrativa e jurisdicional e não há um sistema único de controle interno que integre todos os órgãos. Atualmente, essa atividade é desenvolvida por estruturas internas aos órgãos do Poder Judiciário, porém com a finalidade de controlar a atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes entre outras, foi criado em 31 de dezembro de 2004, ao abrigo do artigo 103-b, da Constituição Federal de 1988, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Esse Conselho foi instalado em 14 de junho de 2005, é um órgão estritamente administrativo e correccional e o seu âmbito de atuação compreende os órgãos do Poder Judiciário Brasileiro (Conselho Nacional de Justiça [CNJ], 2011).

2.1.1.2 O Controle Interno do Poder Executivo

Atualmente, o órgão central de controle interno do Poder Executivo é a Secretária Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União (SFC/CGU). A sua área de atuação abrange todas as unidades e entidades do Poder Executivo Federal, exceto aqueles jurisdicionados pelos órgãos setoriais – Secretarias de Controle Interno do Ministério da Defesa, Ministério das Relações Exteriores, da Casa Civil da Presidência da República e da Advocacia-Geral da União, os quais possuem órgãos de controle interno próprios.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conforme definido no artigo 19 da Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, tem por objetivo geral avaliar a ação governamental e a gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização nas áreas contábil, financeira, orçamentária e operacional e apoiar o controle externo no exercício de sua missão constitucional. O legislador federal, com objetivo de proporcionar melhor compreensão da lei por parte dos cidadãos e dos

gestores públicos, decompôs o objetivo geral em quatro finalidades, conforme o artigo 20, da Lei n. 10.180, de 2011:

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

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

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

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

A Corregedoria-Geral da União, vinculada administrativamente à Presidência da República, foi criada pela Medida Provisória (MP) n. 2.143-31, de 2 de abril de 2001, com o objetivo de dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas à lesão, ou ameaça de lesão, ao patrimônio público, velando por seu integral esclarecimento, conforme estabelecido em seu artigo 14-A. Em 2003, por meio da Lei n. 10.683, de 28 de maio do mesmo ano, a Corregedoria-Geral da União foi transformada em Controladoria-Geral da União (CGU), órgão integrante da Presidência da República, e a ela compete, conforme o artigo 17 da referida Lei:

“assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, às atividades de ouvidoria-geral e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal”.

Da estrutura básica de funcionamento da CGU destaca-se, em virtude do tema desta dissertação, a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) que possui como missão institucional “zelar pela boa e regular aplicação dos recursos públicos”¹⁵. A norma principal da SFC/CGU é a Instrução Normativa (IN) n. 1, de 06 de abril de 2001, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do

¹⁵ Recuperado em 16 novembro, 2011, de <http://www.cgu.gov.br>.

Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Conforme as Normas Relativas ao Controle Interno Administrativo, inseridas no corpo da IN n. 1, de 06 de abril de 2001, o controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Após o relato sobre a importância do controle no contexto da Administração Pública Brasileira, suas características, peculiaridades e como está atualmente estruturado pode-se passar ao estudo do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica.

2.2 O Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica

Desde a criação do Ministério da Aeronáutica em 1941, por meio do Decreto-Lei n. 2.961, de 20 de janeiro de 1941 até os dias atuais, passando pela criação do Ministério da Defesa (MD) e subordinação dos Comandos Militares ao MD em 1999, verifica-se a evolução da atividade de controle no Comando da Aeronáutica (COMAER). Essa evolução pode ser constatada por meio do desenvolvimento ocorrido com o conceito adotado pelo COMAER para o agente encarregado dessa atividade, primeiramente Agente Fiscalizador e em seguida Agente de Controle Interno. Nos Regulamentos de Administração da Aeronáutica (RADA), de 1952, aprovado pelo Decreto n. 31.402, de 08 de setembro de 1952 e de 1973, aprovado pelo Decreto n. 72.086, de 13 de abril de 1973 observa-se a existência do Agente Fiscalizador, cuja principal atribuição é responsabilizar-se, perante o Agente Diretor, pela “normalidade dos serviços administrativos da Unidade Administrativa”, no rol dos Agentes da Administração. Em 1984 é aprovado, por meio do Decreto n. 90.687, de 11 de dezembro de 1984, um novo RADA, no qual ainda constava o Agente Fiscalizador como responsável pela atividade de “controle”, porém a sua conceituação foi alterada para “principal responsável pelo controle que conduz à aferição dos serviços administrativos da Organização”. Doze anos mais tarde em 1996, com a reestruturação do RADA (RMA-12-1), surgiu, pela primeira vez, a figura do Agente de Controle Interno (ACI) em substituição ao Agente Fiscalizador, à frente das atividades de

controle. Nessa norma o ACI é o “Agente da Administração incumbido da verificação sobre a legalidade e a economicidade dos assuntos técnicos- administrativos [...] no cumprimento da legislação e das normas que regem o serviço administrativo no âmbito da Unidade”. Atualmente, conforme o RADA de 2004 (RCA-12-1), o Agente de Controle Interno é “o Agente da Administração ou Agente Público especialmente designado [...] para a verificação, avaliação e certificação dos atos e fatos executados pela Administração, observando os princípios basilares que norteiam Administração Pública”.

O Sistema¹⁶ de Controle Interno da Aeronáutica foi instituído por meio da Portaria n. 409/GM3, de 09 de junho de 1999, no então Ministério da Aeronáutica e tinha por finalidade efetuar o planejamento, a coordenação e o controle das atividades de controle interno no âmbito daquele Ministério, restrito à verificação dos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia sobre os aspectos de natureza econômico-financeira.

Com a criação da Corregedoria-Geral da União, em 2 de abril de 2001, e a sua distinção como órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, cumulativamente com a publicação da IN n. 01, de 06 de abril de 2001, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, tornou-se necessária à reformulação do Sistema de Controle Interno da Aeronáutica.

O atual Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica (SISCONI) está modelado conforme prescrito pela Portaria n. 553/GC3, de 14 de agosto de 2007 que o reformula, e conforme seu artigo 1º tem a finalidade ou objetivo de:

“I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas e do orçamento sob gerência da Aeronáutica;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas UG¹⁷ do COMAER;

¹⁶ Define-se, genericamente, o vocábulo “sistema” como sendo o conjunto de meios e processos empregados para alcançar determinado fim (Priberam, 2010) ou combinação de partes que, coordenadas, concorrem para certo fim (Ferreira, 1999).

¹⁷ UNIDADE GESTORA (UG) - é a denominação genérica de Unidade Administrativa; UNIDADE ADMINISTRATIVA (UA) - é a Organização Militar (OM), ou fração de OM, encarregada, por atos legais, da gerência de patrimônio e de recursos creditícios ou financeiros a ela especificamente atribuídos, no todo ou em parte (Regulamento do Comando da Aeronáutica n. 12-1, [RCA-12-1], 2004).

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, sob responsabilidade da Aeronáutica; e

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

A atividade desenvolvida pelo SISCONI, conforme o item 1.4.1 da Norma do Sistema de Controle Interno (NSCA 174-1), de 04 de junho de 2009, está definida como sendo “o conjunto integrado de ações, métodos e procedimentos adotados pelas Organizações com a finalidade de aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas sejam atingidos bem como assegurar com razoável certeza esta realização, em conformidade com as diretrizes, planos, normas e rotinas estabelecidos”. Esse Sistema é responsável pelo acompanhamento e fiscalização da execução orçamentária do Comando da Aeronáutica (COMAER), que para o ano de 2011 é de aproximadamente 16 bilhões de reais¹⁸. (Senado Federal, 2011). Outro importante aspecto a ser destacado refere-se ao fato de que a partir do estabelecimento do SISCONI, o Agente de Controle Interno (ACI) passou a ser considerado o elemento basilar desse Sistema, sendo responsável por todas as ações de controle gerencial nas Unidades Gestoras (UG) do COMAER, em substituição ao Agente Fiscalizador, que tinha por atribuição a promoção das atividades de fiscalização interna na Unidade Gestora (Rodrigues, 2009). A figura 5, a seguir, resume pictoriamente os objetivos do SISCONI.

Atualmente, são três as normas que servem de arcabouço legal ao Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica (SISCONI). A primeira é a Portaria n. 553/GC3, de 14 de agosto de 2007, que reformula o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica – SISCONI. A segunda é a Instrução do Comando da Aeronáutica – ICA 174-1 (Controle Interno), de 09 de abril de 2007, que tem por finalidade orientar e padronizar a execução dos procedimentos referentes às ações de controle interno nas Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica e por fim, a Norma de Sistema do Comando da Aeronáutica – NSCA 174-1 (Norma do Sistema de Controle Interno), de 04 de junho de 2009, que tem por objetivo disciplinar o funcionamento e definir as responsabilidades dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica.

¹⁸ Aproximadamente 6,68 mil milhões de euros.

Figura 5. Objetivos do SISCONI (art. 1º da Portaria n. 553/GC3, de 14/08/2007).



Fonte: Elaboração própria.

O SISCONI abrange todas as Organizações Militares¹⁹ do Comando da Aeronáutica, e é constituído por órgão central, órgãos regionais e elementos executivos. Para que o SISCONI possa atuar efetivamente em seu universo de atividades é necessário que os elos que o compõem tenham claramente definidos os seus procedimentos e as suas atribuições. Nesse sentido, o legislador da Aeronáutica descreve na norma NSCA 174-1, as atribuições e procedimentos concernentes de cada ator. O órgão central é Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA) e compete a ela, entre outras: orientar, normatizar, controlar e supervisionar tecnicamente as atividades de competência do SISCONI, assessorar o Comandante da Aeronáutica no trato dos assuntos concernentes ao Controle Interno, realizar exames de auditoria e fiscalizações nas Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica e Caixa de Financiamento da Aeronáutica (CFIAe), e relacionar-se com os órgãos de controle externos ao COMAER, no trato de assuntos relativos à sua esfera de competência, assim como harmonizar o relacionamento com os órgãos centrais dos demais sistemas do COMAER, nos assuntos afetos ao SISCONI. Os órgãos setoriais do SISCONI são os Serviços Regionais de Economia e Finanças (SEREF), e suas atribuições são, entre

¹⁹ Organização Militar (OM) é a denominação genérica dada à unidade de tropa, repartição, estabelecimento, navio, base, arsenal ou qualquer outra unidade administrativa tática ou operativa das Forças Armadas (Regulamento do Comando da Aeronáutica n. 12-1, [RCA-12-1], 2004).

outras: solicitar ao órgão central do Sistema, quando julgar necessário, auditoria e fiscalização nas Unidades Gestoras, em seu âmbito regional, objetivando aferir possíveis discrepâncias identificadas, reorientando os Agentes²⁰ da Unidade, de acordo com os parâmetros definidos na legislação, além da adoção de outras medidas de ordem administrativa e realizar exames de auditoria nas UG jurisdicionadas, quando determinado pelo órgão central do Sistema. Os elementos executivos são os Agentes de Controle Interno das Unidades Gestoras²¹ e da Caixa de Financiamento da Aeronáutica e possui suas atribuições e procedimentos descritos no item 3.3 da NSCA 174-1, de 2009, são eles:

“3.3.1 Realizar o acompanhamento da gestão na UG, de acordo com a legislação e as normas em vigor, e em cumprimento às orientações emanadas do órgão central do Sistema.

3.3.2 Coordenar a realização dos exames de auditoria interna na UG.

3.3.3 Propor à SEFA sugestões que visem ao aperfeiçoamento do SISCONI.

3.3.4 Aperfeiçoar o perfil técnico-profissional do pessoal militar envolvido com as atividades do SISCONI”.

A estrutura funcional do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica é do tipo radial, de forma que as normas produzidas pelo órgão central permeiem todos os elos do SISCONI, permitindo a interligação e a integração de todos os seus elementos. A figura 6, a seguir, permite uma melhor visualização do SISCONI como sistema interligado e integrado. As ações de controle interno sob a responsabilidade do Comando da Aeronáutica se dividem em ações diretas e indiretas de controle interno, conforme o item 3 da Instrução do Comando da Aeronáutica (ICA) 174-1, de 09 de abril de 2007. As ações diretas de controle interno são aquelas praticadas pela autoridade nas verificações, realizadas por meio de exames, dos atos e fatos administrativos, enquanto as ações indiretas de controle interno são aquelas processadas pelo exame dos documentos produzidos e apresentados pela administração da Organização e se subdividem em:

²⁰ AGENTE DA ADMINISTRAÇÃO OU AGENTE PÚBLICO - é toda pessoa que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função no COMAER. (RCA-12-1, 2004).

²¹ UNIDADE GESTORA - é a denominação genérica de Unidade Administrativa (RCA12-1, 2004).

a) ações de controle interno – implicam a verificação dos antecedentes e as consequências, nos aspectos moral, formal, aritmético, legal e contábil, dos documentos analisados; e

b) atividade de controle interno – deverá ser exercida com total imparcialidade, não se admitindo julgamentos que não sejam alicerçados por fatos e documentos comprobatórios.

Por fim, o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica, como dito anteriormente, foi instituído pela Portaria n. 409/GM3, de 09/06/1999, no então Ministério da Aeronáutica e reestruturado em 2007 pela Portaria n. 553/GC3, de 14/08/2007. Apesar de sua magnitude, alcançando mais de setenta Unidades Gestoras Executoras, distribuídas por todo território brasileiro e no estrangeiro, e exercendo atividades e ações de controle sobre um orçamento anual por volta de 6,68 mil milhões de euros, o SISCONI jamais foi avaliado, no decorrer desses anos, quanto à eficácia de seus objetivos formalmente definidos.

Figura 6. Sistema de Controle Interno.



Fonte: Adaptação Mesquita (2009, p. 43).

Conclusão

Viu-se no transcorrer desse capítulo a importância do controle no contexto da Administração Pública Brasileira, desde as primeiras bases legais no início do século passado, até os dias atuais. A Constituição Federal Brasileira de 1988 determina, quanto ao controle, que a Administração Pública seja fiscalizada por meio do controle externo, exercido pelo Poder Legislativo (Câmara dos Deputados e Senado Federal), auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, sendo que a finalidade ou objetivo do sistema de controle interno dos três Poderes está ressaltado no artigo 74 da Constituição supracitada. Após o estudo da estrutura do sistema de controle interno nos três Poderes, com ênfase para o Poder Executivo, onde se insere o Comando da Aeronáutica, destacou-se o papel desempenhado pela Controladoria-Geral da União, órgão central desse Sistema no Poder Executivo, e evidenciou-se que somente o Poder Executivo possui um Sistema de Controle Interno integrado e interligado entre seus diferentes órgãos, sendo que no Poder Legislativo e Judiciário o controle interno encontra-se pulverizado entre seus diversos órgãos. Em seguida, com relação ao Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica (SISCONI) relatou-se que esse sistema foi implantado em junho de 1999 e reestruturado em agosto de 2007, cabendo à Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica desempenhar as atividades de órgão central. Evidenciou-se, também, os objetivos do Sistema, seu escopo de atuação, seus elementos constitutivos, sua estrutura radial e a importância desse Sistema para o Comando da Aeronáutica.

Portanto, ao finalizar a primeira parte deste trabalho, dedicada à Fundamentação Teórica e Normativa, apresentou-se uma visão geral do problema que envolve a avaliação da eficácia do SISCONI. No próximo capítulo, será exposta a metodologia de investigação utilizada para analisar a validade ou não da hipótese proposta, de forma a responder ao questionamento da investigação em andamento.

PARTE 2

ESTUDO EMPÍRICO

“Método é a forma de proceder ao longo de um caminho. Na ciência os métodos constituem os instrumentos básicos que ordenam de início o pensamento em sistemas, traçam de modo ordenado a forma de proceder do cientista ao longo de um percurso para alcançar um objetivo.” (Trujillo, 1974, como citado em Lakatos & Marconi, 1997, p. 39).

CAPÍTULO 3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Conforme assevera Asti Vera (1976, p. 97, como citado em Lakatos & Marconi, 1997, p. 126) o tema de pesquisa “é uma dificuldade, ainda sem solução, que é mister determinar com precisão, para intentar, em seguida, seu exame, avaliação crítica e solução”. Desta forma, o assunto tratado no decorrer desta dissertação está relacionado com o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica (SISCONI). Em vista da complexidade do assunto e com objetivo de racionalizar os esforços de pesquisa o trabalho foi delimitado aos aspectos sobre a avaliação da eficácia do SISCONI, envolvendo as normas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovadas por intermédio da Instrução Normativa – IN n. 1, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno e as normas de Controle Interno expedidas pelo Comando da Aeronáutica. Após este breve prólogo, veremos no decorrer deste capítulo como foi definido o problema e o objetivo de pesquisa, qual a hipótese formulada e as dimensões de pesquisa e finalizaremos com algumas considerações relativas ao desenho de pesquisa adotado .

3.1 Problema e Objetivo de Pesquisa

A fundamentação teórica e normativa até o instante apresentada revela que o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica é parte integrante do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, previsto na Constituição Federal Brasileira de 1988 e foi instituído por meio da Portaria n. 409/GM3, de 09 de junho de 1999, no então Ministério da Aeronáutica, cuja finalidade era efetuar o planejamento, a coordenação e o controle das atividades de controle interno no âmbito daquele Ministério, restrito à verificação dos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia sobre os aspectos de natureza econômico-financeira. Em 2007 o SISCONI foi reformulado por meio da Portaria n. 553/GC3, de 14 de agosto com a finalidade de, conforme seu artigo 1º:

“I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas e do orçamento sob gerência da Aeronáutica;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas UG do COMAER;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, sob responsabilidade da Aeronáutica; e

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

A principal característica do controle, como processo gerencial, é prover meios para medir o desempenho real e compará-lo com o desempenho previsto, e caso necessite iniciar as ações corretivas. Para isso é necessário que a atividade de controle tenha a capacidade de avaliar suas ações. Nesse sentido a INTOSAI (2007) nos relata que o monitoramento é a atividade desenvolvida pelo sistema de controle interno que, por meio de ação de rotina e avaliação específica, isolada ou não, permite avaliar sua atuação ao longo do tempo. No mesmo sentido Kettl e Fesler (2005) asseveram que o monitoramento possibilita a um sistema eficaz acompanhar e verificar o cumprimento de suas normas e dos seus padrões. Os fatos apresentados, aliados à inexistência de uma avaliação sobre a eficácia do SISCONI, permitem conjecturar sobre a existência de um problema que necessita ser investigado.

O problema de pesquisa consiste em um enunciado explicitado de forma clara, compreensível e operacional. Sua solução pode requerer a realização de uma pesquisa ou pode ser resolvido por meio de processos científicos (Lakatos & Marconi, 1997). A fim de atender à metodologia científica proposta pelas autoras e orientar as atividades desenvolvidas no decorrer deste trabalho, a caracterização da pergunta de investigação é expressa pelo seguinte questionamento:

As Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica alcançam os objetivos estipulados pelo Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica?

Para Vergara (2004, p. 25) “Se o problema é uma questão a investigar, objetivo é um resultado a alcançar. O objetivo final, se alcançado, dá resposta ao problema”. Coadunado com esse pensamento Gomes (2007) relata que o objetivo de uma pesquisa científica é o resultado que se pretende alcançar, ao seu término. Assim, fundamentado pelo questionamento de investigação pode-se afirmar que o objetivo final da dissertação é: **Avaliar a eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica, no período de 2007 a 2011.**

Uma vez que o problema e o objetivo de pesquisa foram definidos, no próximo item será dado destaque à hipótese e às dimensões de pesquisa.

3.2 Hipótese e Dimensões de Pesquisa

Hipóteses são conjecturas colocadas como respostas prováveis e temporárias para o problema de pesquisa (Lakatos & Marconi, 1997). Nesse sentido, conforme a revisão teórica e normativa realizada anteriormente, associada ao alcance do objetivo geral “Avaliar a eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica, no período de 2007 a 2011” foi formulada a seguinte hipótese: **O Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica é eficaz na realização dos objetivos definidos.**

Em vista que o fenômeno de interesse neste estudo é a eficácia do Sistema de Controle Interno da Aeronáutica, optou-se por fazer esta a variável dependente do modelo empírico ora proposto.

YSISCONI = eficácia do Sistema de Controle Interno da Aeronáutica.

Por tratar-se de uma variável de aferição complexa decidiu-se estudá-la alicerçado em quatro aspectos ou dimensões relacionados aos objetivos do SISCONI (tabela 1). O primeiro aspecto estudado foi “Planejamento Institucional e Orçamentário”, cujo objetivo consistia em verificar se as Unidades Gestoras Executoras (UGE) cumpriam com as metas previstas em seus planejamentos institucionais e orçamentários. A segunda dimensão foi “Legalidade e Execução Orçamentária” cuja finalidade residia em averiguar se as UGE tinham os seus resultados, quanto ao desempenho da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, avaliados e a sua legalidade comprovada. O terceiro aspecto “Acompanhamento Contábil” incidia em aferir se as Unidades Gestoras Executoras exerciam o controle das operações de avais e garantias, sob sua responsabilidade. A última dimensão “Apoio Institucional” fundamentou-se em evidenciar se as UGE, naquilo que lhe fosse afeto, apoiaram o Controle Externo no exercício de sua missão institucional.

Tabela 1. Relacionamento entre dimensões de pesquisa e objetivos do SISCONI.

Dimensões de Pesquisa	Objetivo do SISCONI
Planejamento Institucional e Orçamentário	Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas e do orçamento

	sob gerência da Aeronáutica.
Legalidade e Execução Orçamentária	Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas UG do COMAER.
Acompanhamento Contábil	Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, sob responsabilidade da Aeronáutica.
Apoio Institucional	Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Fonte: Elaboração própria.

Demonstrada a hipótese e as dimensões de pesquisa temos condições de conhecer, no próximo tópico, a estratégia adotada para esta investigação, o universo de pesquisa e as técnicas empregadas.

3.3 Desenho de Pesquisa

Por ser um tema diferenciado, pouco explorado nos meios acadêmicos, aliado ao intuito de alcançar o objetivo proposto e responder a pergunta de investigação optou-se por um tipo de investigação cuja principal finalidade é desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias (Gil, 1999). Este tipo de pesquisa é conhecido por exploratória. Em vistas das características inerentes ao estudo tais como: contemporaneidade do evento analisado e a não necessidade de controle comportamental dos elementos pesquisados, optou-se pelo método de estudo de caso, como estratégia de pesquisa. Estudo de caso é um estudo empírico que *“investigates a contemporary phenomenon within its real-life context when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident and in which multiple sources of evidence are used”* (Yin, 1989, p. 23), e como tal tem vantagens e desvantagens inerentes ao método que devem ser analisadas à luz da investigação e dos objetivos a serem alcançados.

Em complemento à estratégia eleita para a realização deste estudo foram empregados os seguintes procedimentos técnicos de coleta de informação. O primeiro procedimento utilizado foi a pesquisa bibliográfica que visa à recolha de informações em materiais já elaborados, principalmente livros, artigos científicos e outros, e permite ao investigador ampliar o seu leque de pesquisa (Gil, 1999). O segundo foi a pesquisa documental que objetiva à coleta de informações em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados (Marconi & Lakatos,

2003), tais como: Leis, Portarias, normas institucionais etc. Por fim, utilizou-se dois tipos de levantamento, com a finalidade de interrogar de forma direta a população, ou parte dela, cujo comportamento se deseja conhecer (Gil, 1999). O primeiro foi a recolha de informações financeiras e orçamentárias por meio do Portal SigaBrasil²² e o segundo foi a aplicação de inquéritos, mediante questionários estruturados, aos Agentes de Controle Interno das Unidades Gestoras Executoras do Comando da Aeronáutica.

O universo da pesquisa foi composto pelas setenta e uma Unidades Gestoras Executoras do Comando da Aeronáutica (COMAER), entre elas Bases Aéreas, Hospitais Militares, Unidades Fábricas, Centros de Controle do Espaço Aéreo e Unidades Administrativas espalhadas por todo o território brasileiro e estrangeiro, conforme apresentado na tabela 2. Em virtude da emissão da Portaria n. 553/GC3, de 14 de agosto de 2007, que reformulou o SISCONI, a base temporal para a realização da pesquisa foi o período compreendido entre os anos de 2007 e 2011. A unidade de análise de pesquisa adotada foi a Unidade Gestora Executora (UGE), que é a Unidade Administrativa (UA) que gerencia e processa recursos creditícios e/ou financeiros e realiza atos de gestão patrimonial (RCA-12-1, 2004).

Tabela 2. Distribuição das Unidades Gestoras Executoras por regiões.

Região Geográfica	Comando Aéreo Regional (COMAR)	Unidade Gestora Executora (UGE)
Norte	COMAR 1	3
	COMAR 2	6
Nordeste	COMAR 2	10
Centro-Oeste	COMAR 6	7
	COMAR 4	1
Sudeste	COMAR 3	23
	COMAR 4	13
Sul	COMAR 5	6
Estrangeiro	—	2
TOTAL	-----	71

Fonte: Elaboração própria.

²² É um sistema de informações sobre orçamento público, mantido pelo Senado Federal, que concede acesso amplo e facilitado ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e a outras bases de dados sobre planos e orçamentos públicos, por meio de um único instrumento de consulta. É um sistema aberto à consulta a toda sociedade brasileira através do endereço eletrônico http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil.

3.3.1 Escolha das Técnicas

Inicialmente, optou-se por recolher dados do Portal SigaBrasil, relativos à execução orçamentária de todo o universo de investigação, por tratar-se de um endereço eletrônico mantido pelo Senado Federal do Brasil e por consolidar informações de diversos sistemas federais de consulta orçamentária e financeira, e posteriormente foi eleito o questionário como instrumento de recolha de dados. Gil (1999, p. 120) considera o questionário “como a técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas etc.” a fim de fornecer uma resposta ao questionamento de pesquisa. Esse instrumento tornou-se a principal fonte de recolha de informações para o presente estudo e a maioria das perguntas foram elaboradas para serem respondidas em forma de escala, com a finalidade de melhorar a validade e a consistência do estudo. Para construir o questionário que foi aplicado às UGE, basicamente, o objetivo da pesquisa foi traduzido em diversas questões específicas (Gil, 1999), sendo necessário, para isso, que atividades tais como formulação do tipo de questão, a determinação da ordem e dos grupos de questões (Marconi & Lakatos, 2003) e a utilização de terminologia adequada e acessível ao grupo inquirido, fossem realizadas. Desta forma, a fim de facilitar o entendimento, a tabela 3 apresenta as técnicas utilizadas por dimensão de pesquisa.

Tabela 3. Técnica de pesquisa empregada.

Dimensões de Pesquisa	Técnica de Pesquisa
Planejamento Institucional e Orçamentário	Aplicação de questionário estruturado às Unidades Gestoras Executoras do COMAER.
Legalidade e Execução Orçamentária	Aplicação de questionário estruturado às Unidades Gestoras Executoras do COMAER. Pesquisa no endereço eletrônico do Portal SigaBrasil (http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil).
Acompanhamento Contábil	Aplicação de questionário estruturado às Unidades Gestoras Executoras do COMAER.
Apoio Institucional	Aplicação de questionário estruturado às Unidades Gestoras Executoras do COMAER.

Fonte: Elaboração própria.

3.3.2 Recolha de Dados em Portal Web

A pesquisa desenvolvida no endereço eletrônico do Portal SigaBrasil apresentou o objetivo de apurar informações sobre a gestão orçamentária, financeira e patrimonial das Unidades Gestoras Executoras (UGE) do COMAER e foi realizada em dois momentos distintos. O primeiro ocorreu em novembro de 2011 e a pesquisa realizada foi referente aos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010. O segundo ocorreu em fevereiro de 2012 e o período pesquisado foi o ano de 2011. Essa distinção temporal ocorreu devido ao período de encerramento financeiro e de ajustes contábeis relativos ao ano de 2011 ter abarcado os meses de dezembro de 2011 e janeiro de 2012. Todavia, independente do momento da pesquisa, o conjunto de parâmetros utilizado para o levantamento de informações foi idêntico, conforme a tabela 4.

Tabela 4. Parâmetros de pesquisa – SigaBrasil.

Parâmetro de Pesquisa	Descrição
GESTÃO (COD/DESC)	Gestão Orçamentária por código e descrição.
GND (COD/DESC)	Grupo de Natureza de Despesa por código e descrição.
ÓRGÃO (COD/DESC)	Órgão por código e descrição.
UG (COD/DESC)	Unidade Gestora por código e descrição.
A LIQUIDAR	Registra os valores dos empenhos a liquidar.
AUTORIZADO	Registra a soma dos valores da dotação inicial com os cancelamentos e remanejamentos relativos à abertura de créditos adicionais.
CRÉDITO DISPONÍVEL	Registra os valores disponíveis para empenho. Estão excluídos do valor autorizado os valores relacionados com bloqueios, contenções e outras indisponibilidades.
LIQUIDADO (SUBELEMENTO)	Registra os valores dos empenhos liquidados por subelemento de despesa.
PRÉ-EMPENHO	Registra os valores de pré-empenho emitidos.
RP NÃO-PROC INSCR	Despesas não liquidadas do exercício anterior inscritas em restos a pagar para a execução no atual exercício.
RP PROC INSCRITO	Despesas liquidadas do exercício anterior inscritas em restos a pagar para a execução no atual exercício.

Fonte: Elaboração própria.

Os universos de pesquisas foram as Leis de Orçamento Anual (LOA), referentes aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, subtítulo “Despesa Execução”. Dessas pesquisas resultaram mais de setecentas linhas de informação que foram analisadas

segundo a metodologia proposta por Santos (2010)²³. Essa metodologia prevê a utilização de um indicador de desempenho, com base nos Restos a Pagar não Processado com o objetivo de avaliar a eficácia da Administração quanto ao gerenciamento do orçamento a ela confiada. Esse indicador possui uma amplitude compreendida entre 0,00 e 1,00 e é obtido pela aplicação da seguinte equação:

$$NPm = 1 - \left(\frac{RPNPm}{RLm} \right)$$

Onde:

RPNPm – Restos a Pagar Não Processado ajustados até o mês-base.

RLm – Valor dos recursos Orçamentários Liberados até o mês-base.

m – Mês-base para a apuração do indicador.

Os resultados foram apresentados por meio de uma tabela, que retratou a quantidade percentual de UGE por nível de desempenho. Os níveis de desempenho estão definidos conforme tabela abaixo:

Tabela 5. Nível de desempenho versus intervalos de valores.

Nível de desempenho	Muito ruim	Ruim	Razoável	Bom	Muito bom
Intervalo de valores (indicador)	0,00 a 0,48	0,49 a 0,61	0,62 a 0,74	0,75 a 0,87	0,88 a 1,00

Fonte: Elaboração própria.

3.3.3 Questionário

Como visto anteriormente, o universo de pesquisa do presente trabalho é composto por todas as Unidades Gestoras Executoras (UGE) da Aeronáutica integrantes do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica (SISCONI). Atualmente esse número é de setenta e uma UGE e para cada uma há um único Agente de Controle Interno (ACI). Tendo em vista que o universo alvo²⁴ da pesquisa é pequeno e que em

²³ Primeiro lugar no XV Prêmio Tesouro Nacional, subtema “Qualidade do Gasto Público”, organizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal.

²⁴ É aquele formado pelo conjunto total de casos (Hill & Hill, 2005).

casos semelhantes o universo inquirido²⁵ pode ser igual ao universo alvo (Hill & Hill, 2005), optou-se por aplicar o questionário a todo universo alvo. A escolha desse instrumento de pesquisa e o emprego de respostas fechadas decorre das vantagens que proporcionam, como reduzir o trabalho envolvido na tabulação das respostas, obter maior celeridade no tratamento das informações e de afiançar uma maior objetividade à pesquisa (Moreira, 2004). Outro motivo para a escolha do questionário com respostas fechadas como instrumento de obtenção de dados, segundo Moreira (2004), está associado ao contexto de criação do conceito a ser pesquisado ou, em outras palavras, à necessidade de se “ter consciência de que estes instrumentos de resposta fechada são sempre construídos a partir de uma conceptualização bem delimitada daquilo que se pretende medir, e os dados que fornecem não fazem sentido senão no contexto dessa conceptualização” (Moreira, 2004, p. 24). Para a construção do questionário foram utilizadas respostas de múltipla escolha, estruturadas na “Escala Likert”, por meio das quais se procurou auferir o grau de concordância ou discordância do inquirido em relação à determinada afirmação, e respostas do tipo sim/não. Empregou-se o correio eletrônico pelas vantagens que oferece, como rapidez de envio e resposta, alto grau de confiabilidade de entrega, economicidade para o pesquisador e para o respondente e comodidade.

O primeiro passo foi a aplicação do questionário a um “grupo teste”, com o objetivo de verificar a precisão, percepção e a importância das perguntas (Hill & Hill, 2005). Integrou esse grupo, conforme indicação de Lakatos e Marconi (2005, como citado por Rodrigues, 2009), cinco por cento do universo inquirido, ou seja, quatro UGE escolhidas aleatoriamente. Após os ajustes necessários o questionário foi distribuído por meio de correio eletrônico aos Agentes de Controle Interno das setenta e uma Unidades Gestoras Executoras e permaneceu à disposição dos respondentes de 28 de janeiro de 2012 até 20 de fevereiro de 2012. Em conjunto com o questionário foi enviada uma Carta de Apresentação (Apêndice A) onde foi realizada a apresentação da instituição de ensino, a identificação e a qualificação do pesquisador e do professor orientador, e a exposição do tema e do objetivo de pesquisa.

O questionário (Apêndice B) é composto por uma “Apresentação” e três partes ou grupos de perguntas. A “Apresentação” tem por objetivo transmitir ao respondente

²⁵ “É formado pelo conjunto total de casos que, na prática, estão disponíveis para a amostragem e sobre os quais o investigador quer tirar conclusões” (Hill & Hill, 2005, p. 44).

algumas informações sobre o questionário, garantir o total anonimato e confidencialidade dos dados e reafirmar o trato das informações apenas de forma acadêmica. A Parte 1 tem por finalidade caracterizar a Organização Militar respondente quanto à atividade desenvolvida, região geográfica e efetivo total, e é composta por três perguntas de múltipla escolha. A Parte 2 tem o propósito de levantar dados sobre o Agente de Controle Interno (ACI) respondente acerca do quadro, posto, área acadêmica de formação, habilitação literária e tempo de exercício do cargo de ACI e contém cinco perguntas de múltipla escolha. A Parte 3 é a parte central do estudo e tem por escopo obter subsídios para auxiliar no alcance do objetivo de pesquisa. Contém trinta e nove perguntas de diversos formatos como múltipla escolha, escala Likert e do tipo sim/não e está relacionada diretamente com as dimensões de pesquisa conforme apresentado na tabela 6, a seguir.

Tabela 6. Dimensões de pesquisa versus perguntas.

Dimensões de Pesquisa	Perguntas
Planejamento Institucional e Orçamentário	9, 10, 11, 12, 13 e 22.
Legalidade e Execução Orçamentária	14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 e 23.
Acompanhamento Contábil	24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 e 35.
Apoio Institucional	36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 e 47.

Fonte: Elaboração própria.

Após tecermos as considerações necessárias acerca da metodologia de pesquisa adotada, o capítulo seguinte apresentará a análise dos resultados provenientes da coleta de informações no Portal SigaBrasil e dos questionários aplicados aos Agentes de Controle Interno, mediante a utilização de técnicas de estatística descritiva individualizada por questão, com o objetivo de verificar a hipótese proposta e, em consequência, responder ao questionamento de investigação.

CAPÍTULO 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme já discutido no capítulo 3, em virtude do universo alvo ser constituído por setenta e uma Unidades Gestoras Executoras (UGE), optou-se por igualar o universo inquirido ao universo alvo enviando o questionário de investigação a todas as UGE. Sendo assim, durante o período de vinte e três dias, de 28 de janeiro de 2012 a 20 de fevereiro de 2012, o questionário permaneceu à disposição dos Agentes de Controle Interno (ACI) das respectivas UGE, no endereço eletrônico <https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dDFSc1doR2FOZEswZFF00EdnTUxXc0E6MQ>. Neste período colaboraram com a pesquisa trinta e sete UGE, distribuídas geograficamente, conforme a tabela 5, perfazendo cinquenta e dois por cento do universo inquirido.

Tabela 7. Devolução dos questionários por região.

Região Geográfica	Questionários enviados	Questionários devolvidos	Questionários devolvidos (%)
Norte	9	3	33%
Nordeste	10	5	50%
Centro-Oeste	8	3	38%
Sudeste	36	21	58%
Sul	6	4	66%
Estrangeiro	2	1	50%
TOTAL	71	37	52%

Fonte: Elaboração própria.

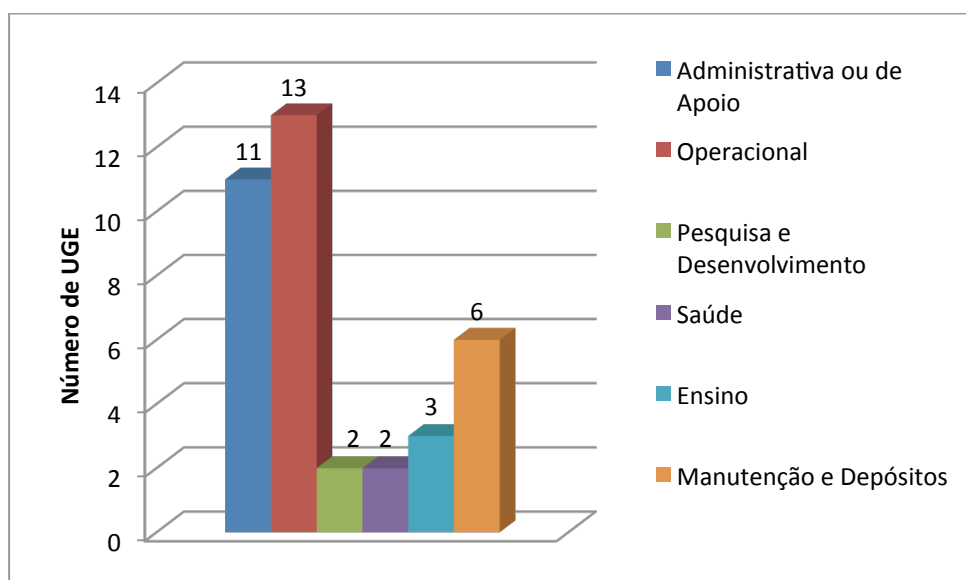
Verificou-se também que todas as respostas foram aceitas, não sendo nenhuma descartada por erros de preenchimento. Isto foi possível em virtude do uso de ferramentas de construção de questionários, disponíveis no *Google Docs*²⁶, que não permitem ao respondente confirmar o envio do questionário sem antes responder a todas as perguntas anteriormente assinaladas como de resposta obrigatória. Em vista do elevado percentual de respostas pode-se dizer que a amostra tem representatividade para efeitos de investigação acadêmica.

²⁶ Ferramenta do *Google* que permite construir e compartilhar com outros usuários diversos tipos de documentos, entre eles formulários de investigação. O acesso ao *Google Docs* é realizado por meio do endereço eletrônico <http://www.google.com/>

4.1 Caracterização da Organização Militar

A primeira parte do questionário possuía o objetivo de colher informações sobre a Organização Militar pesquisada. Nesse sentido, observou-se que das Unidades Gestoras Executoras respondentes trinta por cento (11 UGE) indicaram como principal atividade desenvolvida a Administrativa ou de Apoio, trinta e cinco por cento (13 UGE) a Operacional, cinco por cento (2 UGE) a de Pesquisa e Desenvolvimento, cinco por cento (2 UGE) indicaram a atividade de Saúde, oito por cento (3 UGE) a atividade de Ensino e dezessete por cento (6 UGE) a atividade de Manutenção e Depósito. O gráfico a seguir apresenta essa informação em números absolutos.

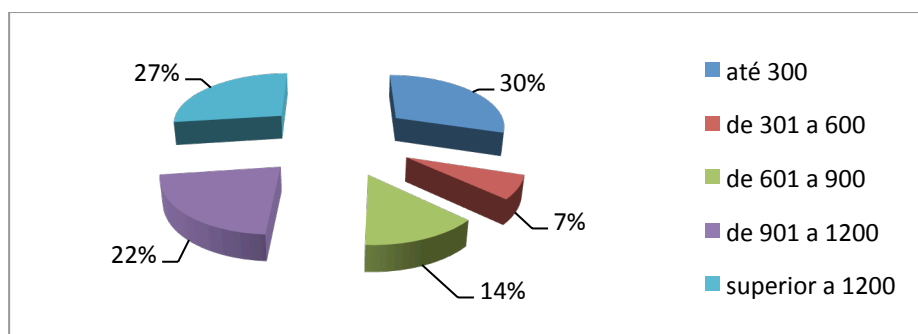
Gráfico 1. Principal atividade desenvolvida pela UGE.



Fonte: Questionário.

Outra característica das Unidades respondentes é com relação ao número de pessoas que trabalham. Verificou-se que onze UGE (30%) responderam que possuem até trezentos funcionários, três (7%) entre trezentos e um e seiscentos, cinco (14%) entre seiscentos e um e novecentos funcionários, oito (22%) responderam que possuíam entre novecentos e um e mil e duzentos, e por último dez (27%) responderam que possuem um número de funcionários superior a mil e duzentos. O gráfico 2 apresenta esses dados percentualmente.

Gráfico 2. Efetivo total da Organização Militar (%).

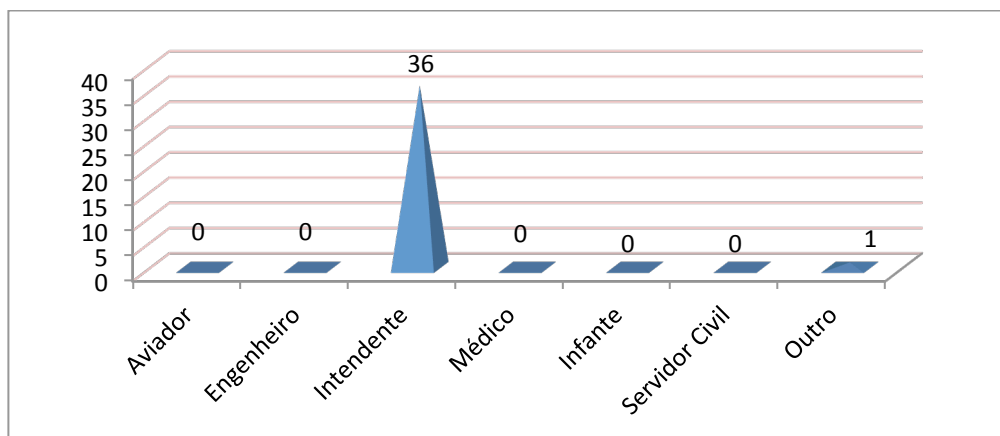


Fonte: Questionário.

4.2 Caracterização do Agente de Controle Interno

A segunda parte objetivou colher informações sobre os Agentes de Controle Interno (ACI) que colaboraram com a pesquisa. Evidenciou-se que o quadro (categoria funcional) dominante entre os participantes é de intendência²⁷, cerca de noventa e sete por cento (36) são oficiais intendentess de diversos postos. Podemos observar, ainda, a existência de um oficial do quadro de Oficiais Especialista em Aviões, tabulado como “Outro”. O gráfico 3 apresenta esta informação.

Gráfico 3. Quadro do Agente de Controle Interno.



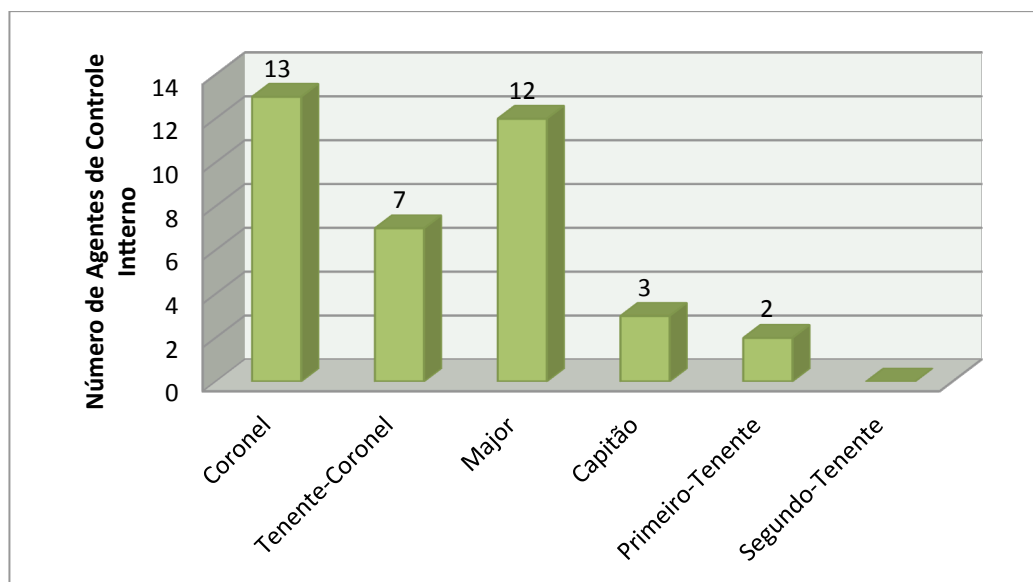
Fonte: Questionário.

Quanto à posição hierárquica dos ACI, verificou-se que oitenta e sete por cento (32) são oficiais superiores, ou sejam Coronéis, Tenentes-Coronéis e Majores. Oito por cento (3) são Capitães e cinco por cento (2) são Primeiro-Tenentes. O gráfico 4

²⁷ O Quadro de Intendência, em simples palavras, é uma categoria funcional, de nível superior, do Comando da Aeronáutica responsável por executar e gerenciar atividades relacionadas ao emprego logístico da Força e a sua administração.

apresenta essas informações por quadro, em números absolutos. Tal distribuição demonstra que a imensa maioria dos Agentes de Controle Interno possui, no mínimo, dezoito anos de oficialato. Tal fato demonstra a larga experiência dos ACI em assuntos relacionados com a administração da Força.

Gráfico 4. Distribuição hierárquica dos Agentes de Controle Interno.



Fonte: Questionário.

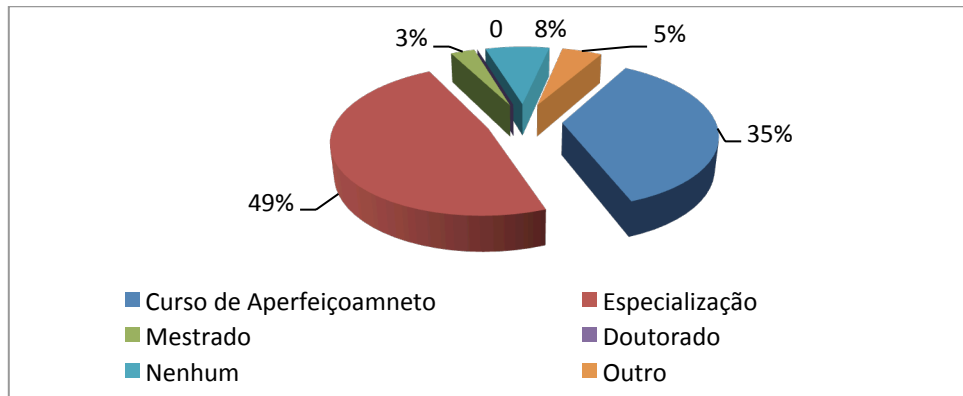
Na sequência da análise observou-se que, quando perguntado sobre a habilitação literária dos Agentes de Controle Interno participantes, dos trinta e sete respondentes treze (35%) informaram que realizaram o Curso de Aperfeiçoamento²⁸, dezoito (49%) tinham o grau de especialista e um (3%) de mestre. Três respondentes (8%) informaram que não possuíam habilitação literária e dois (5%) informaram que tinham habilitações diferentes daquelas apresentadas no questionário, tais como o Curso de *Master Business Administration* (MBA)²⁹ e o Curso de Comando e Estado-Maior (CEEM)³⁰. Verifica-se que a maioria dos Agentes de Controle Interno possui algum tipo de habilitação literária, configurando um corpo técnico qualificado. O gráfico a seguir apresenta estas informações percentualmente.

²⁸ O Curso de Aperfeiçoamento (CAP) visa qualificar e habilitar os Oficiais Intermediários (Capitães) para o exercício de cargos e funções que requeiram conhecimento, habilidades e atitudes aprofundados (Rodrigues, 2009, p. 61). A partir dos anos 2000 os oficiais têm realizado, de forma integrada, o MBA em Gestão Pública.

²⁹ Os MBA - *Master Business Administration*, no Brasil, se configuram como cursos do tipo “Lato Sensu”, ou seja Especialização e encontra-se regulamentado pela Resolução nº CNE/CES n. 1, de 3 de abril de 2001, do Ministério da Educação e Cultura, que estabelece normas para o funcionamento dos cursos de pós-graduação no Brasil (Rodrigues, 2009, p. 106).

³⁰ É um curso obrigatório para aqueles que almejam ascender ao posto de Coronel, sendo oferecido aos oficiais do posto de Major e Tenente-Coronel. Integrado ao Curso de Comando e Estado-Maior o oficial realiza o Curso de MBA em Gestão de Processos com ênfase em Logística, Ciência e Tecnologia ou Saúde.

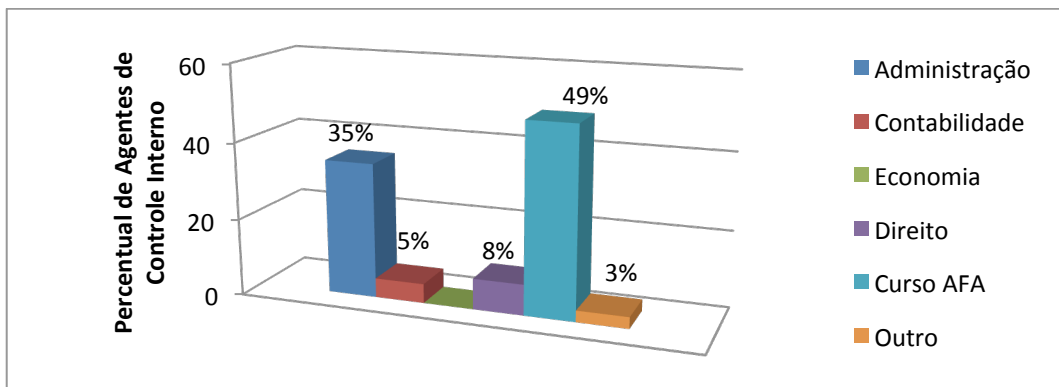
Gráfico 5. Habilitação literária dos ACI (%).



Fonte: Questionário.

O penúltimo critério a ser analisado diz respeito à área acadêmica de formação dos Agentes de Controle Interno. Dos trinta e sete respondentes dezoito (49%) responderam que possuíam apenas o curso de Formação de Oficiais da Academia da Força Aérea³¹, três (8%) eram bacharéis em Direito, dois (5%) responderam que eram licenciados em Contabilidade e treze (35%) informaram que tinham se graduado em Administração. Além disso, um respondente (3%) informou que sua área de formação era Administração Financeira. Esta informação está registrada como “Outro”. O gráfico a seguir apresenta a distribuição da área acadêmica de formação dos ACI percentualmente.

Gráfico 6. Área acadêmica de formação dos ACI (%).

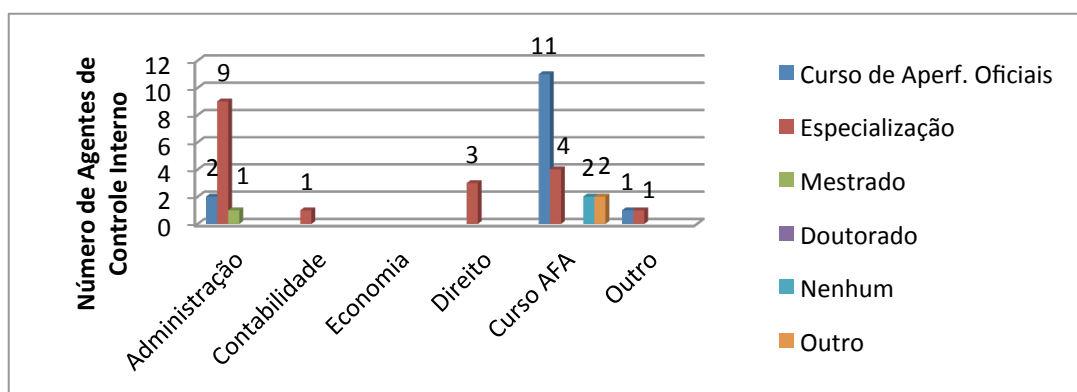


Fonte: Questionário.

³¹ A Academia da Força Aérea (AFA) possui, entre outros, o Curso de Formação de Oficiais Intendentes.

O gráfico a seguir apresenta, em números absolutos, a relação cruzada entre os dados relativos à área de formação e à de habilitação literária dos Agentes de Controle Interno. Essa visão é interessante, pois permite visualizarmos as habilitações por área de formação.

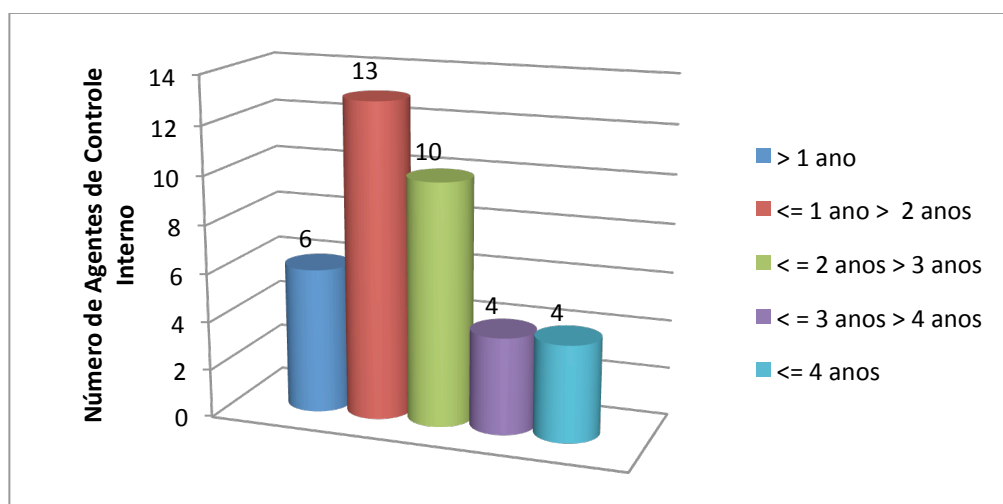
Gráfico 7. Área de formação versus habilitação literária dos ACI.



Fonte: Questionário.

O último tópico a ser caracterizado é relativo ao tempo no cargo de Agente de Controle Interno (ACI). Pode-se observar que, dezenove dos ACI respondentes, possuem menos de dois anos no cargo, enquanto dezoito inquiridos apresentam mais de dois anos. Isto em valores percentuais representa cinquenta e um, e quarenta e nove por cento, respectivamente. O gráfico a seguir apresenta essas informações mais detalhadamente.

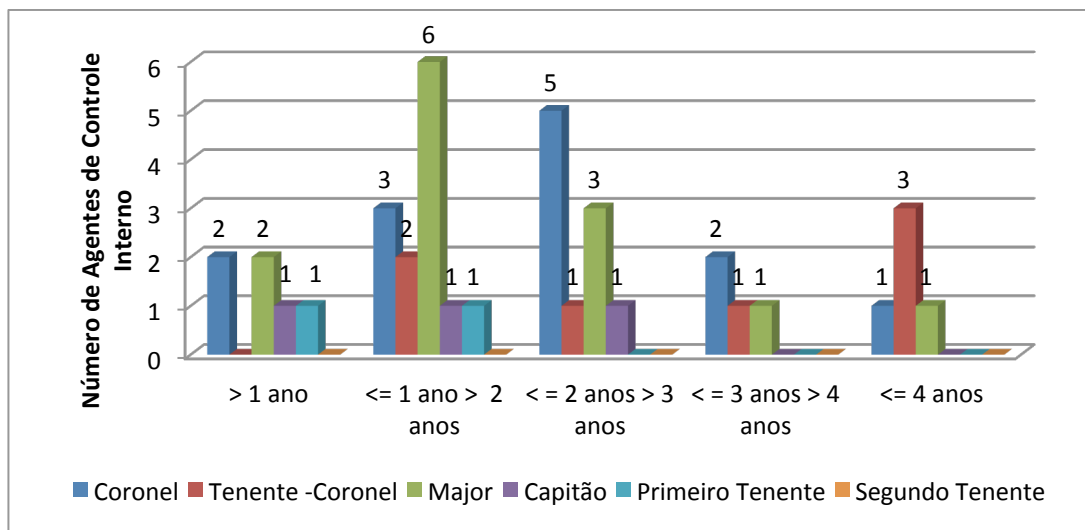
Gráfico 8. Tempo no cargo de Agente de Controle Interno.



Fonte: Questionário.

Contudo, se cruzarmos as informações relativas ao tempo no cargo com a posição hierárquica dos respondentes podemos observar que os postos hierárquicos dos oficiais com maior tempo no cargo de Agente de Controle Interno são Coronel, Tenente-Coronel e Major. O gráfico 9 apresenta essas informações.

Gráfico 9. Tempo no cargo versus posição hierárquica dos ACI.



Fonte: Questionário.

4.3 Análise Descritiva dos Resultados

Após a caracterização da amostra se faz necessário apresentar e analisar as informações coletadas na terceira parte do questionário e no Portal SigaBrasil com intuito de obter subsídios que permitirão atingir o objetivo de pesquisa. Como visto anteriormente a variável dependente é *YSISCONI* = “eficácia do Sistema de Controle Interno da Aeronáutica”, e em virtude da sua complexidade decidiu-se estudá-la baseado em quatro dimensões (Planejamento Institucional e Orçamentário, Legalidade e Execução Orçamentária, Acompanhamento Contábil e Apoio Institucional) afim de levantar elementos necessários a análise (aceitar ou rejeitar) da seguinte hipótese de pesquisa: “O Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica é eficaz na realização dos objetivos definidos”.

Os primeiros resultados a serem analisados referem-se à dimensão Planejamento Institucional e Orçamentário.

4.3.1 Planejamento Institucional e Orçamentário

A primeira dimensão é composta por um conjunto de nove assertivas divididas em três grupos e está diretamente relacionada ao primeiro objetivo do SISCONI, conforme já apresentado na tabela 1. A tabela a seguir apresenta a frequência relativa de cada assertiva que compõem o primeiro grupo a ser analisado.

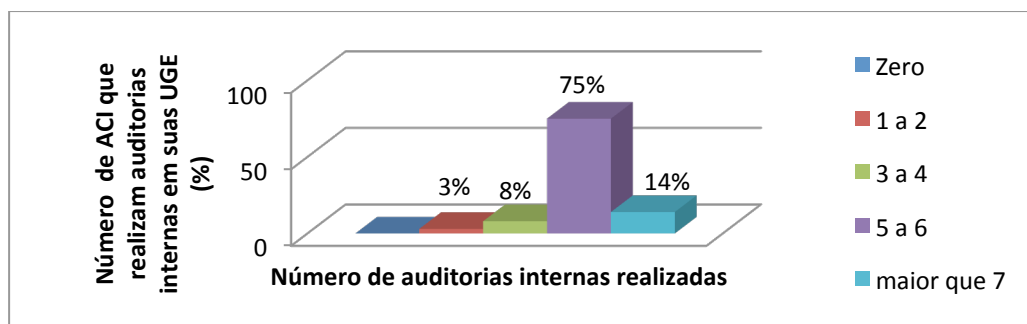
Tabela 8. Perguntas vinculadas ao Planejamento Institucional e Orçamentário (Grupo 1).

Questão	Frequência (%)				
	zero	1 a 2	3 a 4	5 a 6	maior que 7
A Unidade Gestora (UG) realizou quantas auditorias Internas.	0%	3%	8%	75%	14%
Em quantos relatórios de auditoria interna a UG apresentou impropriedades recorrentes.	6%	48%	27%	19%	0%

Fonte: Questionário.

A primeira questão relaciona-se ao número de auditorias internas realizadas no período de 2007 a 2011. Verificou-se que oitenta e nove por cento dos entrevistados (33 ACI) realizaram cinco ou mais auditorias, ou seja pelo menos uma auditoria interna, anualmente, em sua Organização Militar. Tal fato demonstra que esta ferramenta de monitoramento de controle interno é utilizada, rotineiramente, pela maioria das UGE. Contudo, observa-se também que onze por cento dos inquiridos (4 ACI) não partilham deste procedimento. O gráfico 10 apresenta esta informação com mais detalhes.

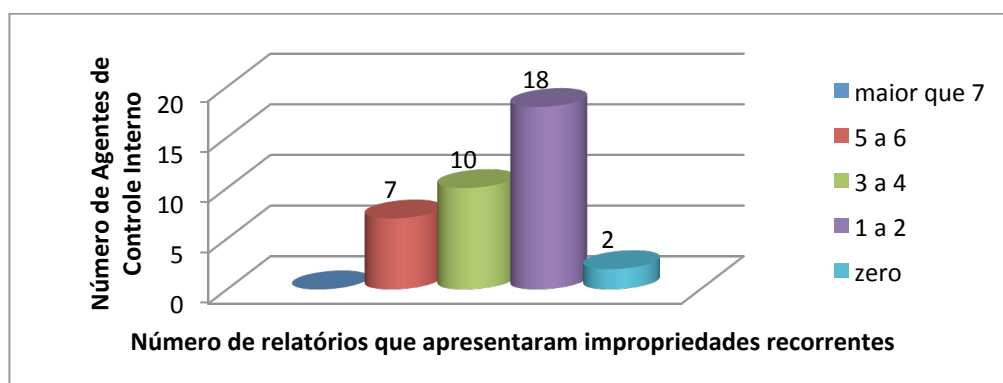
Gráfico 10. Número de auditorias internas realizadas pelos ACI em suas UGE (%).



Fonte: Questionário.

A segunda questão recolheu informações sobre o número de relatórios de auditoria interna que apresentaram impropriedades recorrentes. Quando impropriedades tornam-se recorrentes em diversos relatórios de auditoria, representa que o controle interno está falhando em alguma das etapas básicas do processo de controle gerencial apresentado por Stoner e Freeman (1999). Nessa assertiva dezoito (48%) Agentes de Controle Interno (ACI) informaram que suas UGE apresentaram impropriedades recorrentes em pelo menos 1 a 2 relatórios e dois (6%) ACI em zero relatório. Dez (27%) comunicaram que apresentaram impropriedades recorrentes de 3 a 4 relatórios e sete (19%) assinalaram de 5 a 6 ou seja, praticamente em todos os relatórios. O gráfico 11 apresenta estes dados em números absolutos.

Gráfico 11. Número de relatórios de auditoria que apresentaram impropriedades recorrentes.



Fonte: Questionário.

A seguir serão analisadas as assertivas que compõem o segundo grupo. A tabela abaixo apresenta a média aritmética e o desvio padrão de cada assertiva.

Tabela 9. Perguntas vinculadas ao Planejamento Institucional e Orçamentário (Grupo 2).

Questão	Méd. ³²	Dev. Pad. ³³
O Relatório de Gestão foi remetido para a UG responsável pela análise das informações (Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA) ou Grande Comando) dentro dos prazos determinados.	4,57	0,60
A UG elaborou o Programa de Trabalho de Unidade Gestora, quantificando as metas e objetivos anuais a serem alcançados,	4,24	0,89

³² Grau médio de concordância encontrado para a questão.

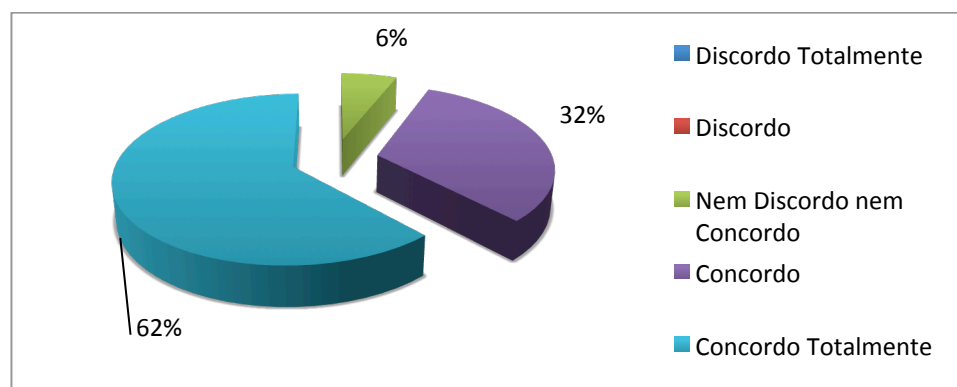
³³ Desvio Padrão encontrado para a questão.

face aos recursos disponíveis.		
Os Setores requisitantes da Unidade possuíam, à época, cultura de planejamento com o objetivo de otimizar o programa de aquisição.	3,59	0,83

Fonte: Questionário.

A primeira questão é relativa ao envio do Relatório de Gestão ao órgão responsável pela análise das informações nos prazos determinados. O Relatório de Gestão é um documento de apresentação obrigatória por parte das Unidades Gestoras Executoras (UGE) onde é relatado, em linhas gerais, as metas propostas e os objetivos alcançados no exercício financeiro. Com relação aos dados colhidos verificou-se que noventa e quatro por cento dos inquiridos (35 ACI) concordaram ou concordaram totalmente que a UGE cumpriu com os prazos estabelecidos, enquanto seis por cento (2 ACI) permaneceram indiferentes, ou seja nem discordaram nem concordaram. A não apresentação deste relatório no prazo fixado representa a não concordância ao princípio da aderência à diretrizes e normas relatado por Fernandes (2005), além de expor falhas nos componentes de controle interno “ambiente de controle” e “informação e comunicação”, conforme prescritos pela INTOSAI (2007). Verificou-se, também, que a média aritmética apurada para a assertiva foi de 4,57, a mais alta das assertivas que compõe a primeira dimensão e o desvio padrão foi de 0,60. O gráfico 12 apresenta esses valores.

Gráfico 12. Cumprimento de prazo de envio do Relatório de Gestão à UG responsável pela análise.

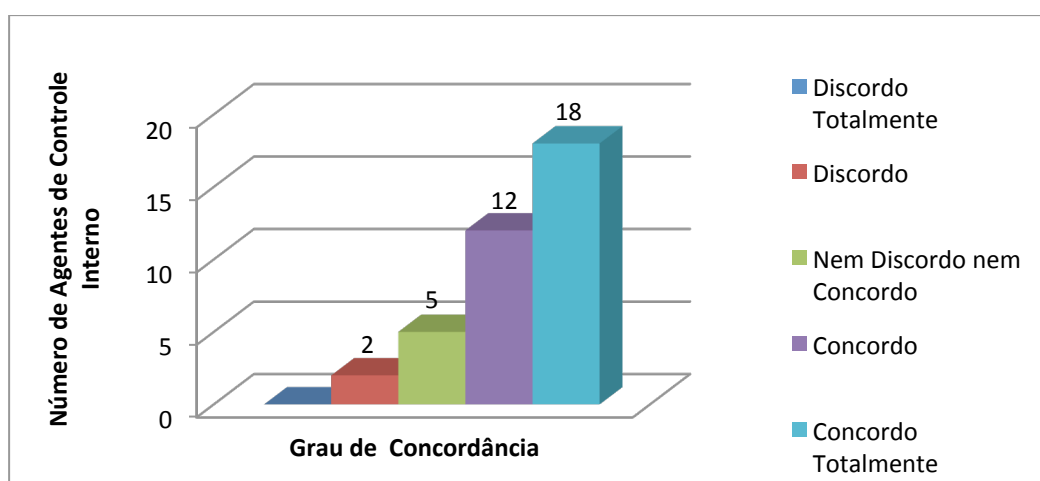


Fonte: Questionário.

A segunda questão é sobre se as metas e objetivos anuais estão quantificados no Programa de Trabalho de Unidade Gestora (PTUG), face aos recursos disponíveis. O

PTUG é um documento que apresenta as metas quantificadas e os objetivos anuais das Unidades Gestoras. É o documento básico para a elaboração do Relatório de Gestão. Os dados obtidos nos informam que a grande maioria dos inquiridos, ou seja trinta Agentes de Controle Interno (81%) concordaram ou concordaram totalmente com a afirmativa, demonstrando, em outras palavras, o fiel cumprimento da legislação atual. Salienta-se que dois ACI (6%) discordaram da assertiva demonstrando que, no mínimo, as metas ou os objetivos não estão corretamente relatados, significando a não aceitação do princípio da aderência à diretrizes e normas relatado por Fernandes (2005), além de expor falhas nos componentes de controle interno “informação e comunicação” e “ambiente de controle”, conforme prescritos pela INTOSAI (2007). Verificou-se, também, que a média aritmética apurada para a assertiva foi de 4,24, ficando acima da média encontrada para a primeira dimensão que é de 4,08, e o desvio padrão foi de 0,89. O gráfico 13 apresenta os dados relativos à pergunta analisada.

Gráfico 13. Quantificação dos objetivos e metas anuais.

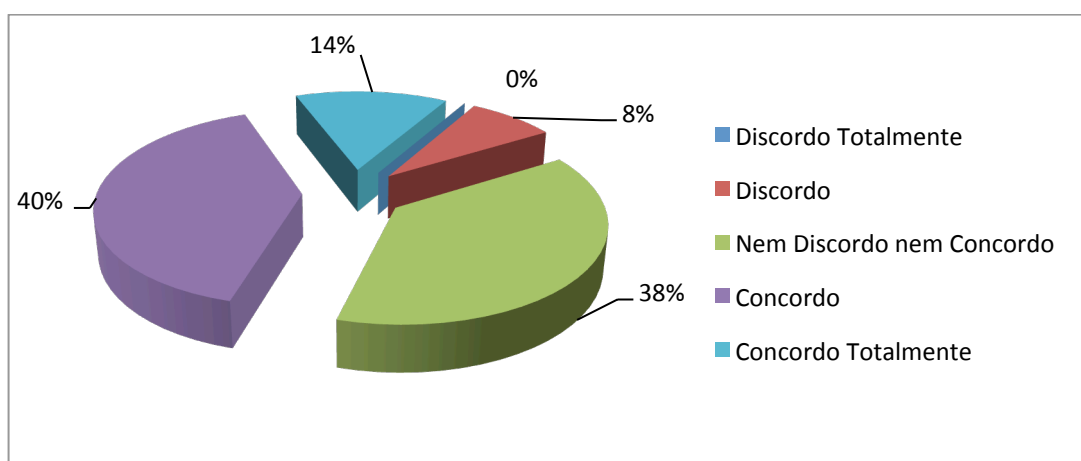


Fonte: Questionário.

A última questão faz menção à existência de cultura de planejamento com o objetivo de otimizar o programa de aquisição da Unidade. Identificou-se, conforme os dados apurados, que cinquenta e quatro por cento (20 ACI) concordaram ou concordaram totalmente com a assertiva. Trinta e oito por cento (14 ACI) ficaram indiferentes em relação à questão ou seja, nem discordaram nem concordaram e oito por cento (3 ACI) discordaram. Esses dados nos sugerem que a cultura de planejamento com esse objetivo específico não se encontra totalmente implantada nas Unidades

Gestoras pesquisadas, dificultando as ações de controle interno, em particular aquelas relacionadas ao componente de controle interno “procedimento de controle”, conforme relatado pela INTOSAI (2007). Verificou-se, também, que a média aritmética apurada para a assertiva foi de 3,59, a segunda mais baixa da dimensão, e o desvio padrão foi de 0,83 o que significa uma forte dispersão de valores com relação a média. O gráfico 14 apresenta essas informações.

Gráfico 14. Existência de cultura de planejamento (%).



Fonte: Questionário.

A seguir serão analisadas as assertivas pertinentes à relação custo/benefício das atividades de controle interno desenvolvidas pela SEFA. A tabela abaixo apresenta a média aritmética e o desvio padrão de cada assertiva que compõem o segundo grupo.

Tabela 10. Perguntas vinculadas ao Planejamento Institucional e Orçamentário (Grupo 3).

Questão	Méd. ³⁴	Dev. Pad. ³⁵	
Qual a sua opinião acerca da relação custo/benefício decorrente das ações de controle interno realizadas pela SEFA entre os anos de 2007 e 2011?	relativo à Análise de Prestação de Contas.	3,95	0,94
	relativo às Auditorias realizadas.	4,19	0,88
	relativo à apuração de denúncias e representações (Tomada de Contas Especial).	4,49	0,65
	relativo às análise dos documentos que compõem o Caderno de Tomada de Contas Anual.	4,30	0,78

Fonte: Questionário.

³⁴ Grau médio de concordância encontrado para a questão.

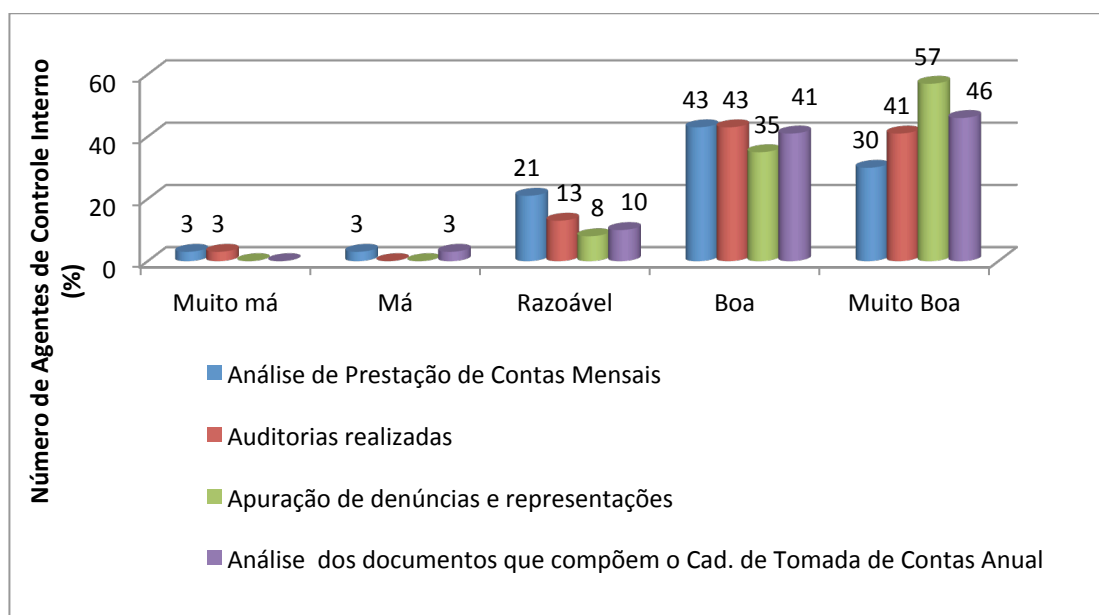
³⁵ Desvio Padrão encontrado para a questão.

Relativamente às questões vinculadas à percepção dos ACI quanto à relação custo/benefício decorrentes de ações de controle interno realizadas pela SEFA, verificou-se que:

- a) Setenta e três por cento (27 ACI) dos inquiridos entendem que os benefícios da atividade de análise de Prestação de Contas Mensal superam em muito o seu custo, enquanto apenas seis por cento (2 ACI) consideram essa relação muito má ou má e verificou-se que para esta assertiva a média encontrada foi 3,95 e o desvio padrão foi 0,94, o maior das assertivas que compõem a primeira dimensão.
- b) Em relação às auditorias realizadas pela Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA) oitenta e quatro por cento dos Agentes de Controle Interno (31 ACI) relataram que essa atividade produz maiores benefícios que custos e apenas três por cento (1 ACI) discordam desse pensamento e verificou-se que para esta assertiva a média encontrada foi 4,19 e o desvio padrão foi 0,88.
- c) A relação entre custos e benefícios na atividade de apuração de denúncias e representações é considerada boa ou muito boa por noventa e dois por cento dos respondentes (34 ACI) e oito por cento (3 ACI) a consideram razoável. A média encontrada foi 4,49 e o desvio padrão foi 0,65.
- d) A última atividade está relacionada à análise dos documentos que compõem o Caderno de Tomada de Contas Anual e verifica-se que treze por cento (5 ACI) classificaram-na como razoável ou má, enquanto oitenta e sete por cento (32 ACI) como boa ou muito boa e verificou-se que para esta assertiva a média encontrada foi 4,30 e o desvio padrão foi 0,78.

Por fim, de modo geral, considera-se que os benefícios auferidos pelas ações de controle interno são superiores aos custos relacionados a eles, apresentando coerência com a literatura estudada, em especial com o princípio da relação custo-benefício apresentado por Fernandes (2005). Em outras palavras os custos, sejam de efetividade ou de execução, são menores que os benefícios decorrentes da atividade de controle. O gráfico 15 apresenta essas informações com maiores detalhes.

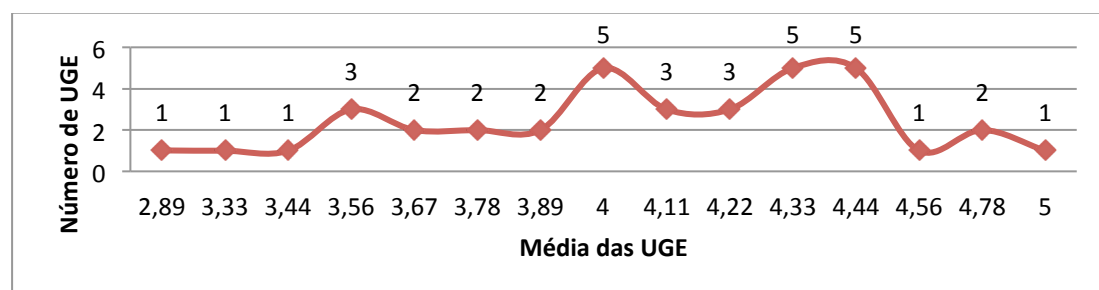
Gráfico 15. Relação Custo/Benefício das atividades de controle interno realizadas pela SEFA (%).



Fonte: Questionário.

Por último, o gráfico 16 retrata as médias de cada Unidade respondente para o conjunto de questões que integram a primeira dimensão estudada. Evidencia-se que vinte cinco das trinta e sete Unidades Gestoras Executoras (UGE) pesquisadas possuem média igual ou superior a quatro, ou seja sessenta e oito por cento. A menor média encontrada foi 2,89 e a maior foi 5,00. Destaca-se, também, que a média geral da primeira dimensão é 4,08, sendo o seu desvio padrão de 0,44 significando que a média das Unidades apresentaram pequena dispersão em relação à média da dimensão.

Gráfico 16. Primeira dimensão: Planejamento Institucional e Orçamentário.



Fonte: Questionário.

Em seguida serão analisados os dados relativos à dimensão Legalidade e Execução Orçamentária.

4.3.2 Legalidade e Execução Orçamentária

A segunda dimensão é composta por um conjunto de oito assertivas e está diretamente relacionada ao segundo objetivo do SISCONI, conforme já apresentado na tabela 1. A tabela abaixo expõe a média aritmética e o desvio padrão para cada uma das questões.

Tabela 11. Perguntas vinculadas à Legalidade e Execução Orçamentária.

Questão	Méd.³⁶	Dev. Pad.³⁷
A UG publicou em Boletim interno todas as alterações relativas aos bens patrimoniais móveis permanentes, imóveis e incorpóreo.	4,46	0,65
Todos os setores da Unidade tiveram os seus funcionamentos disciplinados por meio de Norma Padrão de Ação aprovadas e publicadas em Boletim Interno.	4,59	0,69
Os saldos apurados nos balancetes mensais guardaram consistência com as posições das respectivas contas contábeis do SIAFI.	4,47	0,73
Os saldos apurados nos inventários mensais guardaram consistência com as posições das respectivas contas contábeis do SIAFI.	4,30	0,66
Os atos de delegação de competência foram publicados em Boletim Interno da OM.	4,79	0,48
As funções foram adequadamente segregadas na Unidade.	4,24	0,72
As atividades foram adequadamente segregadas na Unidade.	4,14	0,79
Os processos de pagamento, autorização de despesas, emissão de empenhos e etc. sofreram revisão pelo ACI.	4,73	0,51

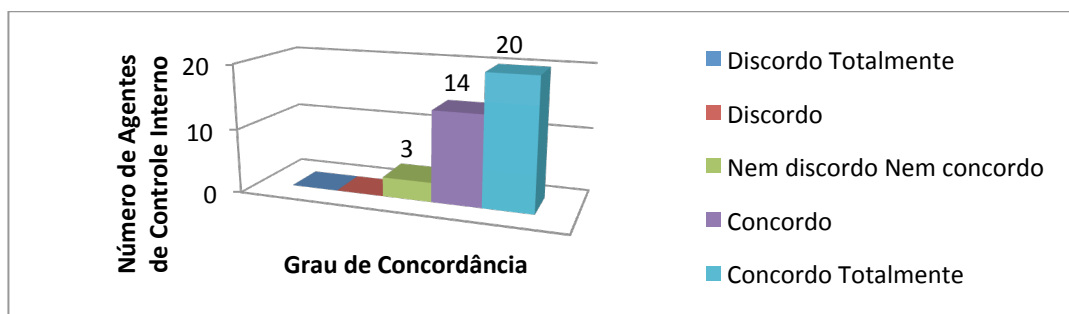
Fonte: Questionário.

Em relação a questão que trata da publicação em Boletim Interno de todas as alterações relativas aos bens patrimoniais móveis permanentes, imóveis e incorpóreo, verificou-se que trinta e quatro Agentes de Controle Interno (92%) concordaram ou concordaram totalmente com a afirmação e apenas três (8%) escolheram a opção nem discordar nem concordar. Nenhum ACI discordou ou discordou totalmente da afirmativa. Verificou-se, também, que a média da assertiva foi 4,46 e o desvio padrão foi 0,65. Assim, podemos dizer que essa ação de controle interno que pertence ao controle administrativo e contábil, pois a publicação em Boletim Interno das alterações patrimoniais é um passo importante na proteção dos ativos da OM, encontra-se sedimentada. O gráfico 17 expõem esses dados em números absolutos.

³⁶ Grau médio de concordância encontrado para a questão.

³⁷ Desvio Padrão encontrado para a questão.

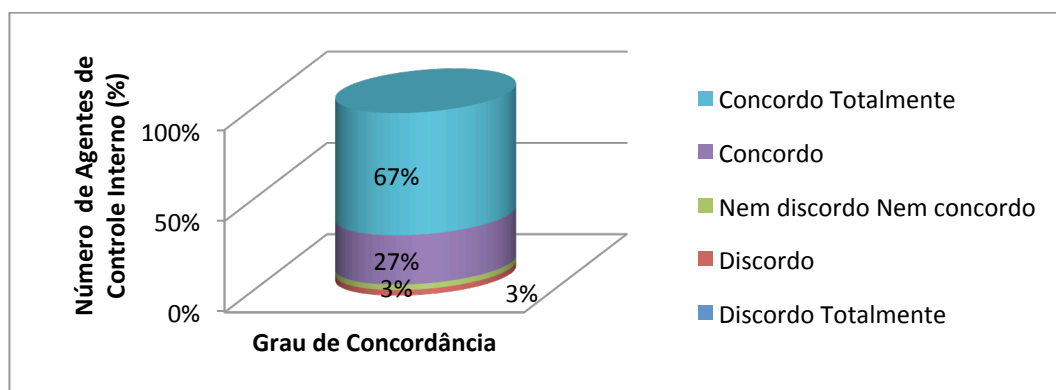
Gráfico 17. Publicação em Boletim Interno de alterações relativas aos bens.



Fonte: Questionário.

Em relação à pergunta que aborda se todos os setores da Unidade tiveram os seus funcionamentos disciplinados por meio de Norma Padrão de Ação (NPA) aprovadas e publicadas em Boletim Interno, observou-se que noventa e quatro por cento dos inquiridos (35 ACI) concordaram com a asserção, enquanto apenas três por cento (1 ACI) discordaram. Observou-se, também, que a média apurada para a assertiva foi 4,59 e o desvio padrão de 0,69. As NPA são documentos normativos elaborados pelo setor administrativo e aprovado pelo Agente Diretor, onde são discriminadas suas atividades e responsabilidades. É o documento básico para o bom funcionamento do setor. O gráfico a seguir explicita os dados.

Gráfico 18. Norma Padrão de Ação aprovadas e publicadas em Boletim Interno (%)

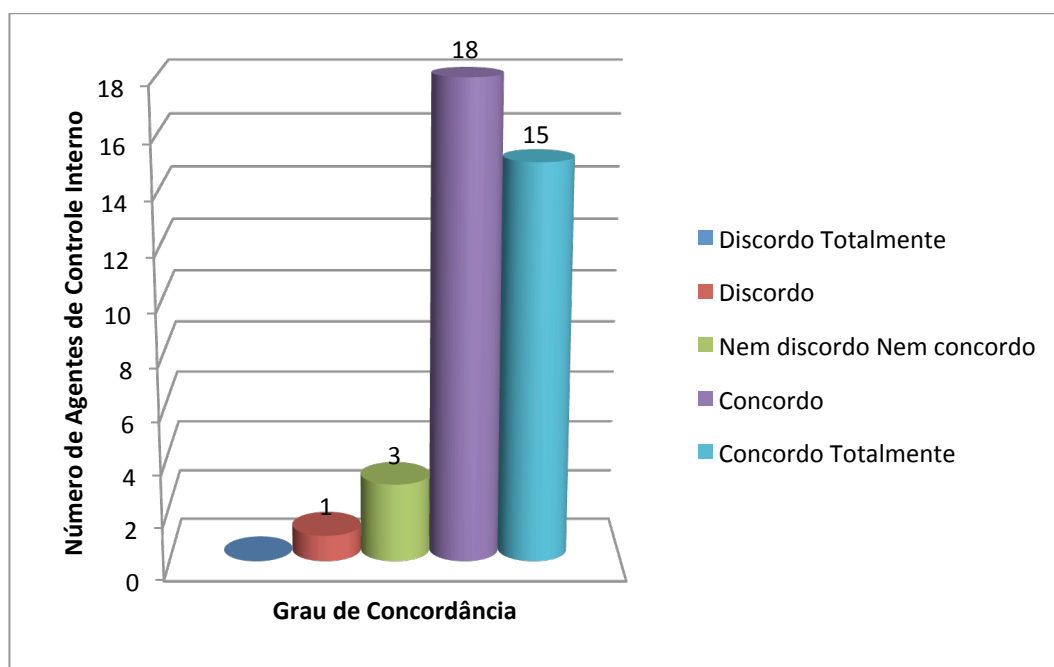


Fonte: Questionário

Em alusão à pergunta que trata se os saldos apurados nos balancetes mensais guardaram consistência com as posições das respectivas contas contábeis do SIAFI, foi

possível notar que oitenta e nove por cento dos Agentes de Controle Interno (33 ACI) informaram que concordam ou concordam totalmente, ou seja que os saldos apurados nos inventários mensais guardam consistência com a posição das respectivas contas contábeis no SIAFI evidenciando a implantação de controles contábeis. Oito por cento dos ACI (3 ACI) responderam que nem discordaram nem concordaram, enquanto apenas três por cento (1 ACI) discordou da afirmação. Apurou-se que a média aritmética da assertiva foi 4,47 e o desvio padrão 0,73. Tais números são evidenciados a seguir.

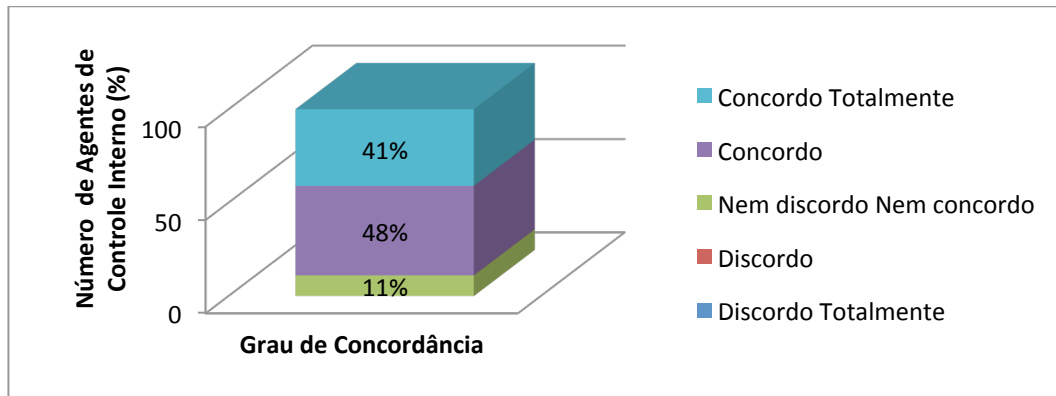
Gráfico 19. Consistência entre os saldos apurados nos balancetes mensais e contas contábeis.



Fonte: Questionário.

Em referência à questão que aborda se os saldos apurados nos inventários mensais guardaram consistência com as posições das respectivas contas contábeis do SIAFI, constatou-se que trinta e três Agentes de Controle Interno (89%) informaram que concordaram ou concordaram totalmente com a afirmação, e quatro (11%) foram indiferentes, nem discordando nem concordando. Constatou-se também que a média da assertiva foi 4,30 e o desvio padrão de 0,66. Sendo assim, esses dados enfatizam a existência de controles contábeis fortes. O gráfico 20 apresenta essas informações em percentagem.

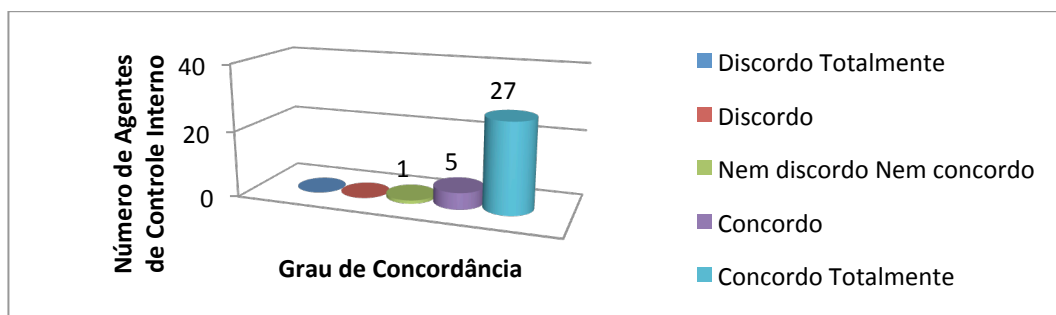
Gráfico 20. Consistência entre os saldos apurados nos inventários mensais e contas contábeis (%).



Fonte: Questionário.

Foi constatado, em relação à questão que aborda se a UG possui atos de delegação de competência, que dos trinta e sete Agentes de Controle Interno que responderam, oitenta e nove por cento (33 ACI) se manifestaram que “sim” e onze por cento (4 ACI) que “não”. Dos trinta e três ACI que responderam afirmativamente a pergunta, verificou-se que trinta e dois (97%) concordaram ou concordaram totalmente que os atos de delegação de competência foram publicados em Boletim Interno da OM ou seja, optaram pela adoção da delegação de competência como um instrumento fortalecedor do controle administrativo, e apenas um (3%) foi indiferente, nem discordando nem concordando com o questionamento. Constatou-se, também, que a assertiva apresentou a maior média (4,79) e o menor desvio padrão (0,48) das assertivas que integram a segunda dimensão estudada. O gráfico 21 apresenta esses dados.

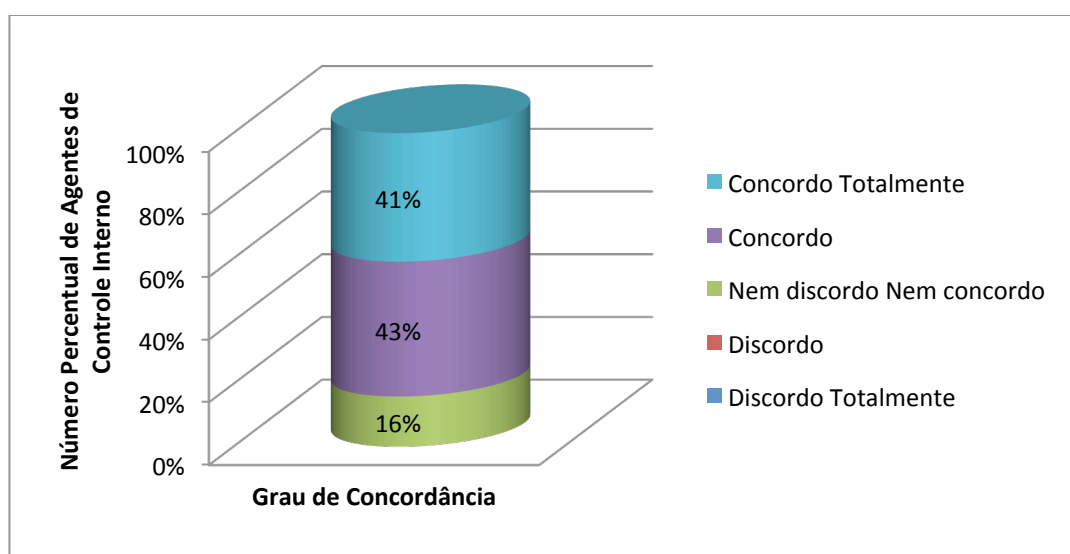
Gráfico 21. Atos de delegação de competência publicados em Boletim Interno.



Fonte: Questionário.

Observou-se, com relação à questão que versa sobre se as funções foram adequadamente segregadas na Unidade, que nenhum dos ACI discordou da assertiva. Dos trinta e sete ACI respondentes trinta e um (84%) concordaram ou concordaram totalmente com a pergunta e apenas seis (16%) permaneceram indiferentes, nem discordando nem concordando, evidenciando-se assim que a grande maioria das Unidades possuem as funções administrativas adequadamente segregadas, alternando, apenas, o grau de concordância dos respondentes. O gráfico abaixo retrata os dados percentualmente.

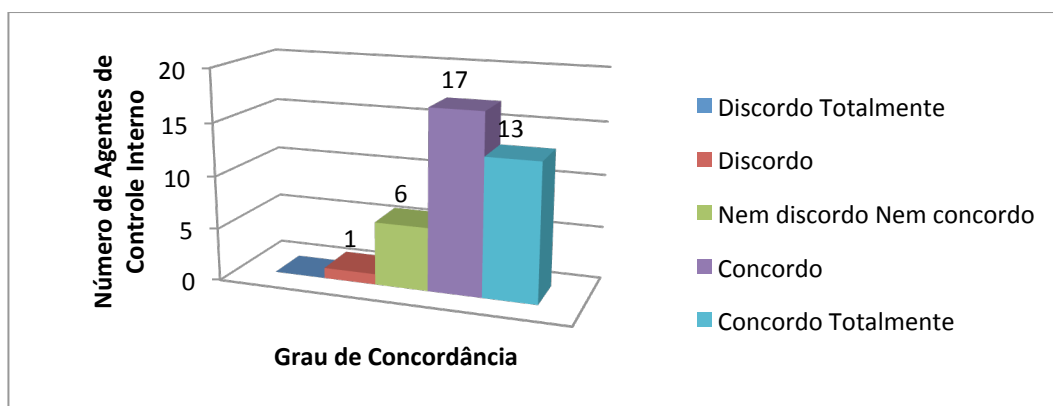
Gráfico 22. Existência de funções adequadamente segregadas nas UGE (%).



Fonte: Questionário.

Na questão que aborda se as atividades foram adequadamente segregadas na Unidade, verificou-se que apenas um ACI (3%) discordou da afirmação, indicando que a organização não possui as atividades administrativas segregadas. Tal fato tem potencial para acarretar óbices futuros, pois infringe um dos princípios da atividade de controle. Quanto aqueles que concordaram com a assertiva proposta treze (35%) concordaram totalmente e dezessete (46%) concordaram. Os indiferentes, que nem discordaram nem concordaram, totalizaram seis (16%). Verificou-se, ainda, que esta assertiva apresentou a menor média (4,14) e o maior desvio padrão (0,79) entre todas as assertivas que compõem a segunda dimensão. O gráfico 23 apresenta essa informação.

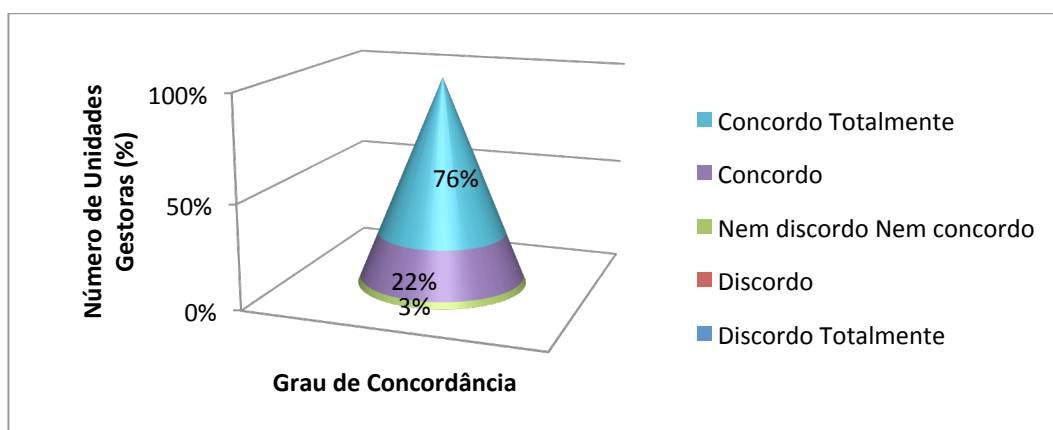
Gráfico 23. Existência de atividades adequadamente segregadas nas UGE.



Fonte: Questionário.

Verificou-se, com relação à pergunta que versa sobre se os processos de pagamento, autorização de despesas, emissão de empenhos e etc. sofreram revisão pelo ACI, que trinta e seis Unidades Gestoras (97%) informaram que os documentos financeiros e outros passam pela revisão do ACI, evidenciando que a atividade de controle encontra-se sedimentada, enquanto apenas uma UG (3%) nem discordou nem concordou com a assertiva. Esse fato fica materializado no gráfico 24.

Gráfico 24. Processos revisados pelo ACI (%).



Fonte: Questionário.

A tabela 12 retrata o nível de desempenho das Unidades Gestoras Executoras (UGE), conforme a metodologia proposta por Santos (2010), com relação à execução orçamentária entre os anos de 2007 a 2011, de acordo com os dados disponíveis no Portal SigaBrasil. Verificou-se que seis por cento das UGE alcançaram o nível “Muito bom”, sessenta e um por cento atingiram o nível de desempenho “Bom” e as demais,

trinta e três por cento das UGE pesquisadas atingiram um nível de desempenho “Razoável”. Apesar de nenhuma UGE encontrar-se no nível de desempenho “Muito ruim” ou “Ruim”, observa-se que um terço das Unidades pesquisadas apresentam um nível de desempenho orçamentário “Razoável”. A permanência nesse nível de desempenho orçamentário poderá acarretar graves problemas na execução orçamentária dos anos seguintes como redução na qualidade dos gastos orçamentários e aumento dos custos de gerenciamento, além da não consecução das metas e objetivos propostos.

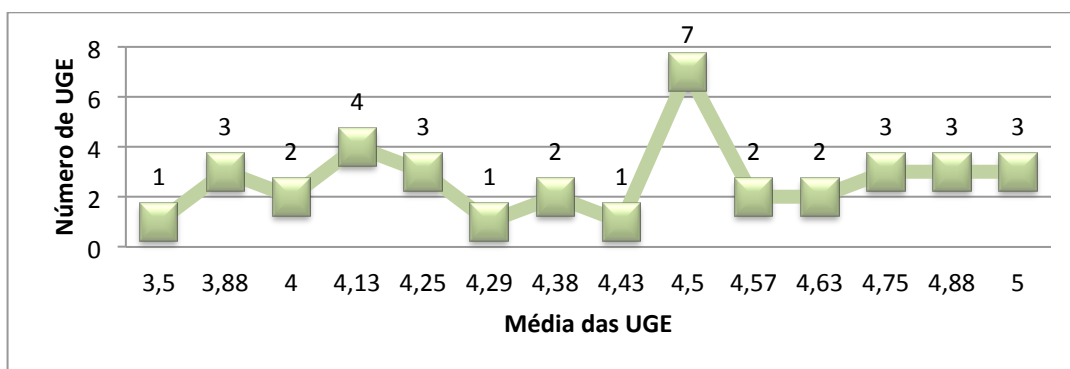
Tabela 12. Nível de desempenho orçamentário (%).

Muito ruim	Ruim	Razoável	Bom	Muito Bom
0%	0%	33%	61%	6%

Fonte: Elaboração própria.

Por último, o gráfico a seguir assinala as médias de cada Unidade respondente para o conjunto de questões que integram a segunda dimensão estudada. Afiança-se que trinta e três das trinta e sete Unidades Gestoras Executoras (UGE) pesquisadas possuem média igual ou superior a quatro, ou seja oitenta e nove por cento. A menor média encontrada foi 3,5 e a maior foi 5,00. Destaca-se, também, que a média geral dessa dimensão é 4,44, sendo o seu desvio padrão de 0,37, significando uma pequena dispersão em torno da média

Gráfico 25. Segunda dimensão: Legalidade e Execução Orçamentária.



Fonte: Questionário.

Em seguida serão analisados os dados relativos à dimensão Acompanhamento Contábil.

4.3.3 Acompanhamento Contábil

A terceira dimensão é composta por um conjunto de nove assertivas divididas em três grupos e está diretamente relacionada ao terceiro objetivo do SISCONI, conforme já apresentado na tabela 1. A tabela a seguir apresenta a média aritmética e o desvio padrão de cada assertiva que compõem o primeiro grupo a ser analisado.

**Tabela 13. Perguntas vinculadas ao Acompanhamento Contábil.
(Grupo 1)**

Questão	Méd. ³⁸	Dev. Pad. ³⁹
A UG registrou no SIAFI todos os valores correspondentes a seguro garantia, recebidos como garantias de contratos de serviços ou fornecimento.	4,57	0,57
As garantias apresentadas na modalidade seguro garantia foram registradas contabilmente no SIAFI em conta apropriada.	4,73	0,52
A Unidade realizou o acompanhamento documental e contábil dos seguros garantias sob sua responsabilidade.	4,40	0,72

Fonte: Questionário.

O primeiro grupo de questões analisadas (tabela 13) está relacionado com à modalidade de garantia contratual denominada “seguro garantia”. Dos trinta e sete ACI inquiridos, trinta (89%) responderam que possuíam valores correspondentes à modalidade seguro garantia, enquanto sete (11%) informaram que não. Daqueles que responderam afirmativamente, ou seja trinta ACI:

- a) Noventa e sete por cento (29 ACI) comunicaram que os valores foram registrados no SIAFI alternando somente o grau de concordância, e três por cento (1 ACI) foram indiferentes, nem discordando nem concordando com a pergunta proposta.
- b) Noventa e sete por cento dos respondentes (29 ACI) noticiaram que as garantias apresentadas foram registradas em conta apropriada. Esses números estão assim distribuídos: setenta e sete por cento (23 ACI) para o grau “concordo totalmente” e vinte por cento (6 ACI) para “concordo”. Esta assertiva apresentou a maior média (4,73) entre aquelas que compõem a terceira dimensão.

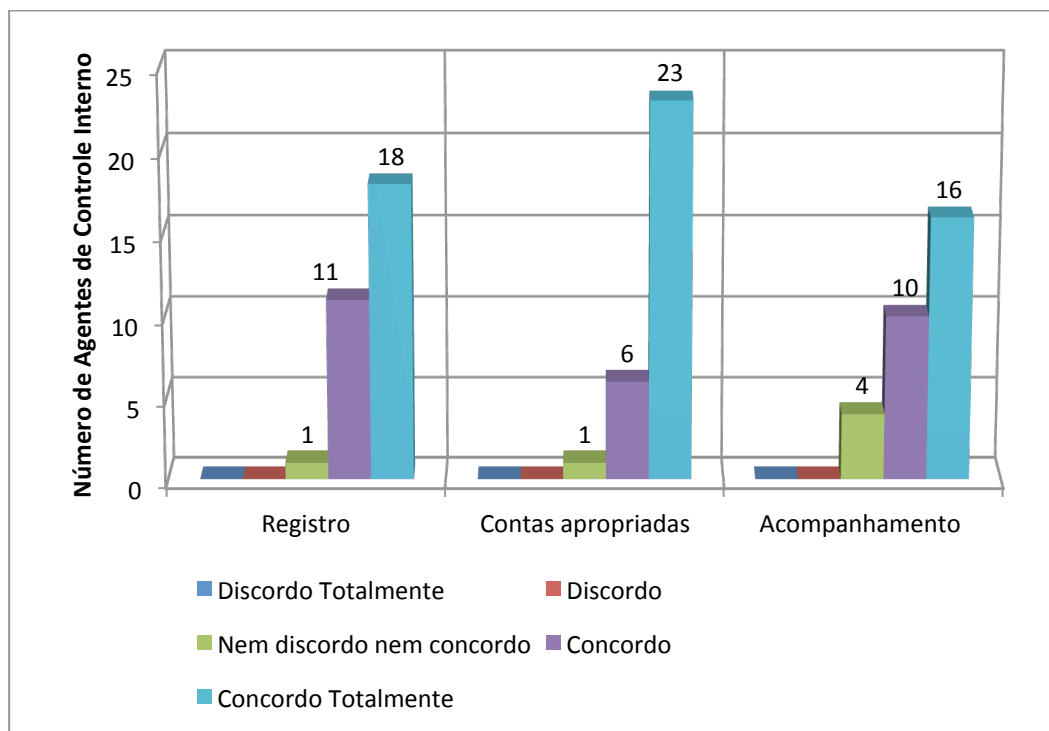
³⁸ Grau médio de concordância encontrado para a questão.

³⁹ Desvio Padrão encontrado para a questão.

c) Oitenta e nove por cento (26 ACI) informaram que a Unidade realizou o acompanhamento contábil de seguro garantia alternando somente o grau de concordância, onze por cento (4 ACI) responderam de maneira indiferente à pergunta, nem discordando nem concordando com ela. Esta assertiva apresentou a menor média (4,40) entre aquelas que compõem a terceira dimensão.

Desta forma, se analisarmos em conjunto as questões desse grupo fica evidenciado o acompanhamento documental e o tratamento contábil dos valores correspondentes à modalidade seguro garantia. O gráfico abaixo apresenta esses dados em números absolutos.

Gráfico 26. Valores correspondentes à modalidade seguro garantia.



Fonte: Questionário.

A seguir serão analisadas as assertivas que compõem o segundo grupo. A tabela abaixo apresenta a média aritmética e o desvio padrão de cada assertiva.

**Tabela 14. Perguntas vinculadas ao Acompanhamento Contábil
(Grupo 2).**

Questão	Méd.⁴⁰	Dev. Pad.⁴¹
A Unidade realizou o acompanhamento documental e contábil das fianças bancárias sob sua responsabilidade.	4,55	0,51
A UG registrou no SIAFI todos valores correspondentes à fiança bancária, recebidos como garantias de contratos de serviços ou fornecimento.	4,50	0,96
As garantias apresentadas na modalidade fiança bancária foram registradas contabilmente no SIAFI em conta apropriada.	4,50	0,96

Fonte: Questionário.

O segundo grupo de questões analisadas (tabela 14) está relacionado à modalidade de garantia contratual denominada de “fiança bancária”. Dos trinta e sete ACI pesquisados, vinte e dois (59%) responderam que possuíam valores correspondentes à fiança bancária, enquanto quinze (41%) informaram que não. Daqueles que responderam afirmativamente, ou seja vinte e dois ACI:

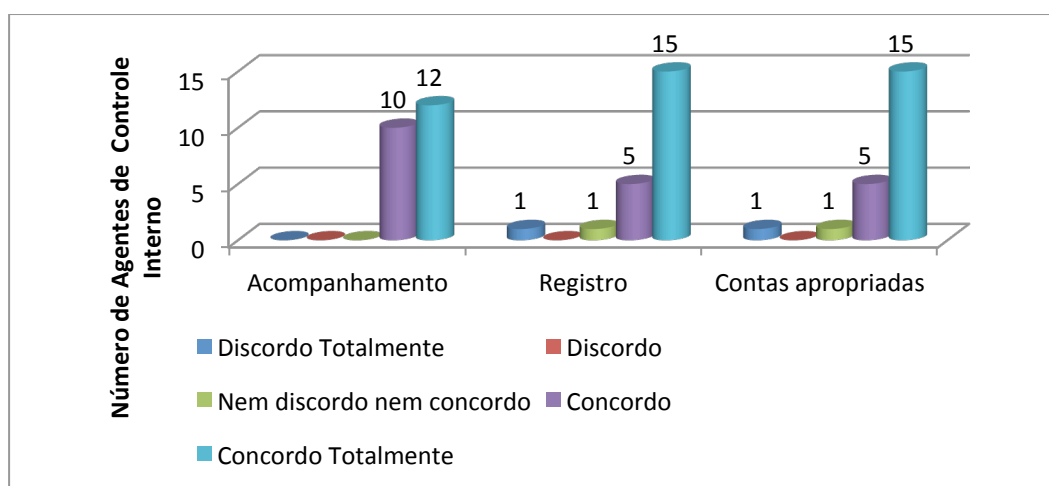
- a) Cem por cento (22 ACI) comunicaram que realizaram o acompanhamento documental e contábil das fianças bancárias, alternando, apenas, o grau de concordância.
- b) Noventa por cento dos respondentes (20 ACI) noticiaram que a Unidade Gestora (UG) registrou no SIAFI todos os valores correspondentes à fiança bancária, enquanto cinco por cento (1 ACI) não haviam registrado e cinco por cento (1 ACI) permaneceram indiferentes à afirmação.
- c) Cinco por cento dos respondentes (1 ACI) não registraram contabilmente no SIAFI, em conta apropriada, os valores relacionados à fiança bancária, enquanto noventa por cento (20 ACI) registraram. Destes números sessenta e sete por cento (15 ACI) assinalaram o grau “concordo totalmente” e vinte e três por cento (5 ACI) o grau “concordo”.

Sendo assim, se analisarmos em conjunto as questões desse grupo evidencia-se o acompanhamento documental e o tratamento contábil dos valores correspondentes à fiança bancária. O gráfico 27 apresenta esses dados em números absolutos.

⁴⁰ Grau médio de concordância encontrado para a questão.

⁴¹ Desvio Padrão encontrado para a questão.

Gráfico 27. Valores correspondentes à fiança bancária.



Fonte: Questionário.

A seguir serão analisadas as assertivas que compõem o terceiro grupo. A tabela abaixo apresenta a média aritmética e o desvio padrão de cada assertiva.

**Tabela 15. Perguntas vinculadas ao Acompanhamento Contábil.
(Grupo 3).**

Questão	Méd. ⁴²	Dev. Pad. ⁴³
A UG registrou no SIAFI todos valores correspondentes à caução, recebidos como garantias de contratos de serviços ou fornecimento.	4,55	0,51
Com relação às cauções recebidas além do registro nas contas próprias de “caução”, houve registro dos depósitos em espécie na conta “Caixa Econômica Federal” e a sua contrapartida na conta “Depósitos e Cauções de Curto Prazo” ou Depósitos e Cauções de Longo Prazo”.	4,50	0,60
A Unidade realizou o acompanhamento documental e contábil das cauções sob sua responsabilidade.	4,59	0,51

Fonte: Questionário.

O terceiro grupo de questões analisadas (tabela 15) está relacionado à modalidade de garantia contratual denominada de “caução”. Dos trinta e sete ACI pesquisados, vinte e dois (59%) responderam que possuíam valores correspondentes à caução, enquanto quinze (41%) informaram que não. Destes que responderam afirmativamente, ou seja vinte e dois ACI:

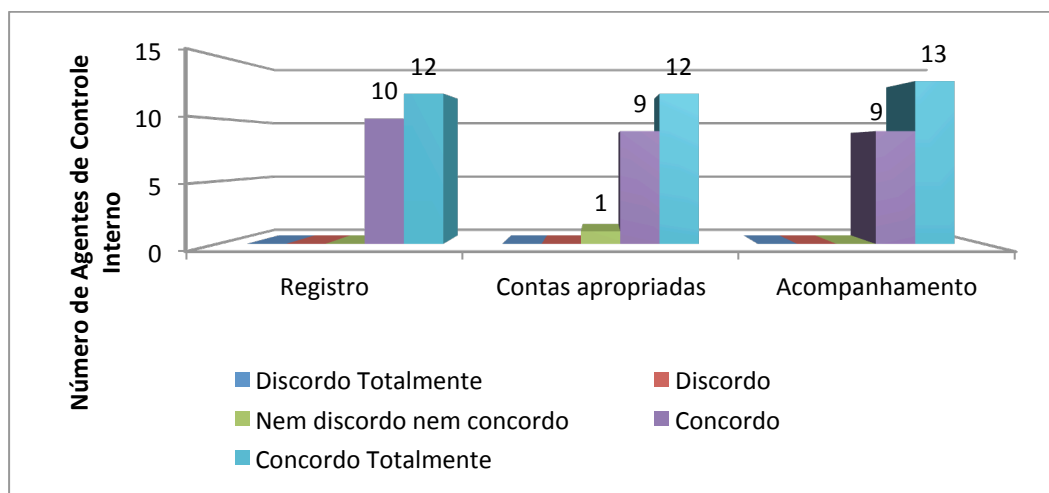
⁴² Grau médio de concordância encontrado para a questão.

⁴³ Desvio Padrão encontrado para a questão.

- a) Cem por cento (22 ACI) comunicaram que registraram no SIAFI todos valores correspondentes à caução, recebidos como garantias de contratos de serviços ou fornecimento.
- b) Cinco por cento dos respondentes (1 ACI) foram indiferentes à pergunta, nem discordando nem concordando com ela. Noventa e cinco por cento (21 ACI) registraram as cauções em contas apropriadas. Destes números, cinquenta e quatro por cento (12 ACI) assinalaram o grau “concordo totalmente” e quarenta e um (9 ACI) o grau “concordo”.
- c) Cem por cento (22 ACI) informaram que a Unidade realizou o acompanhamento contábil das cauções. Esses números são: Cinquenta e nove por cento dos ACI respondentes (13 ACI) concordaram plenamente e quarenta e um (9 ACI) concordaram com a assertiva proposta.

Assim, se analisarmos conjuntamente as assertivas desse grupo evidencia-se o acompanhamento documental e o tratamento contábil dos valores correspondentes à caução. O gráfico 28 apresenta esses dados em números absolutos.

Gráfico 28. Valores correspondentes à caução.

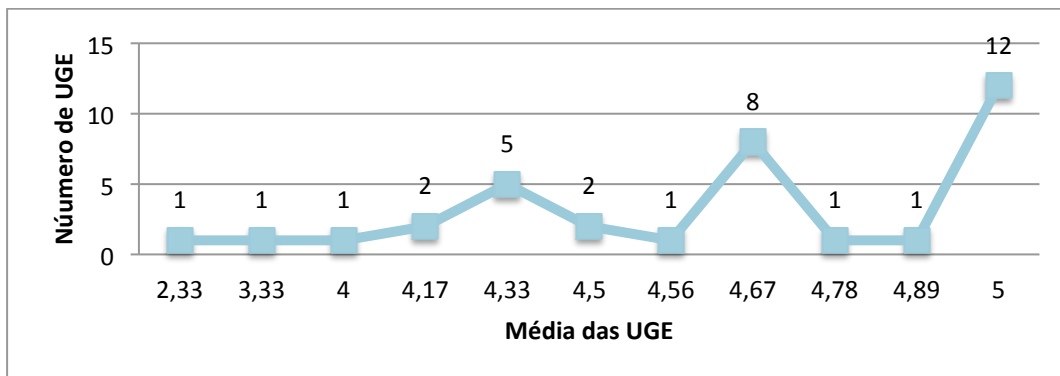


Fonte: Questionário.

Por último, o gráfico a seguir assinala as médias de cada Unidade respondente, para o conjunto de questões que integram a terceira dimensão estudada. Destaca-se que trinta e cinco das trinta e sete Unidades Gestoras Executoras (UGE) pesquisadas possuem média igual ou superior a quatro, ou seja noventa e cinco por cento. A menor média encontrada foi 2,33 e a maior foi 5,00. Enfatiza-se, também, que a média geral

desta dimensão é 4,55, sendo o seu desvio padrão de 0,54, significando uma pequena dispersão de valores em torno da média.

Gráfico 29. Terceira dimensão: Acompanhamento Contábil.



Fonte: Questionário.

Em seguida serão analisados os dados relativos ao Apoio Institucional, última dimensão pesquisada.

4.3.4 Apoio Institucional

A quarta dimensão estudada é composta por dezesseis assertivas divididas em seis grupos e está diretamente relacionada ao quarto objetivo do SISCONI, conforme já apresentado na tabela 1. A tabela a seguir apresenta a média aritmética e o desvio padrão de cada assertiva que compõem o primeiro grupo a ser analisado

Tabela 16. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 1).

Questão		Méd. ⁴⁴	Dev. Pad. ⁴⁵
A UG recebeu alguma diligência do Tribunal de Contas da União (TCU)?	A UG informou à SEFA quanto ao teor do documento	4,83	0,41
	A UG enviou a resposta ao TCU no prazo fixado.	5,00	0,00
	Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	3,83	1,83

Fonte: Questionário.

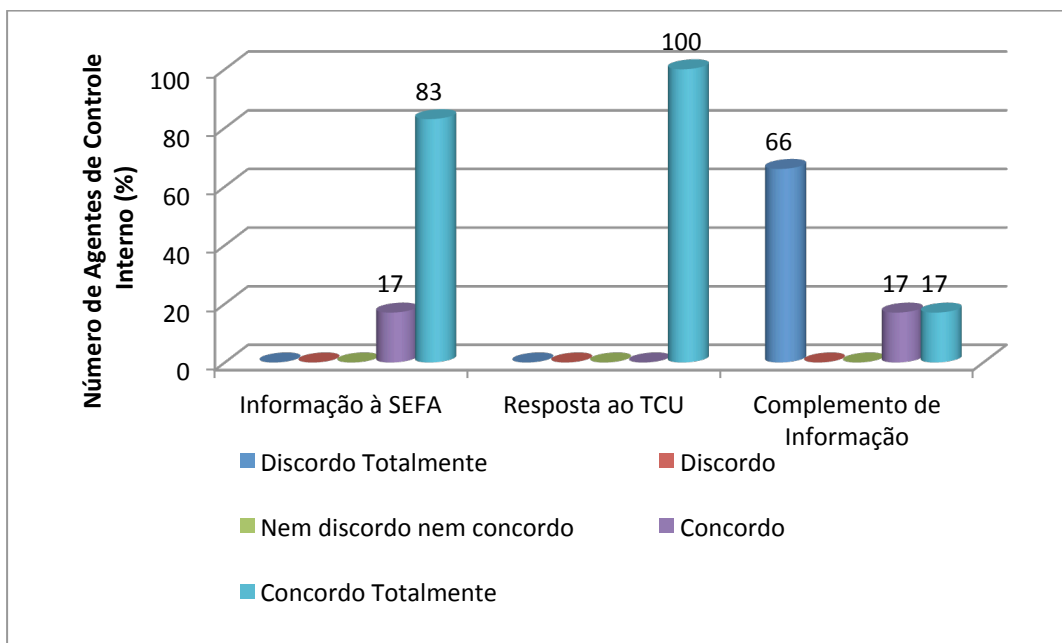
⁴⁴ Grau médio de concordância encontrado para a questão.

⁴⁵ Desvio Padrão encontrado para a questão.

O primeiro grupo de questões analisadas (tabela 16) está relacionado às diligências recebidas do Tribunal de Contas da União (TCU). Dos trinta e sete ACI inquiridos apenas seis (16%) responderam que receberam diligências do TCU e trinta e um (84%) informaram que não. Daqueles que responderam afirmativamente, ou seja seis ACI:

- a) cem por cento (6 ACI) informaram à SEFA quanto ao teor do documento.
 - b) cem por cento (6 ACI) enviaram a resposta ao TCU no prazo fixado.
 - c) trinta e quatro por cento (2 ACI) afirmaram que houve solicitação de informações complementares e sessenta e seis por cento (4 ACI) discordaram da assertiva, avalizando que não houve solicitação, por parte do TCU, para complementar as informações inicialmente enviadas.
- O gráfico a seguir apresenta esses dados. Esta assertiva apresenta a menor média (3,83) e o maior desvio padrão (1,83) entre aquelas que compõem a quarta dimensão.

Gráfico 30. Diligências recebidas do Tribunal de Contas da União (%).



Fonte: Questionário.

A seguir serão analisadas as assertivas relativas às solicitações de informações recebidas do Tribunal de Contas da União.

Tabela 17. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 2).

Questão		Méd. ⁴⁶	Dev. Pad. ⁴⁷
A UG recebeu alguma solicitação de informação do Tribunal de Contas da União (TCU)?	A UG informou à SEFA quanto ao teor do documento.	4,75	0,46
	A UG enviou a resposta ao TCU no prazo fixado.	5,00	0,00
	Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	4,38	1,41

Fonte: Questionário.

O segundo grupo de questões analisadas (tabela 17) está relacionado com à solicitação de informação recebida do TCU. Dos trinta e sete ACI inquiridos, apenas oito (22%) responderam que receberam alguma solicitação de informação do TCU, enquanto vinte e nove (78%) informaram que não. Daqueles que responderam afirmativamente, ou seja oito ACI:

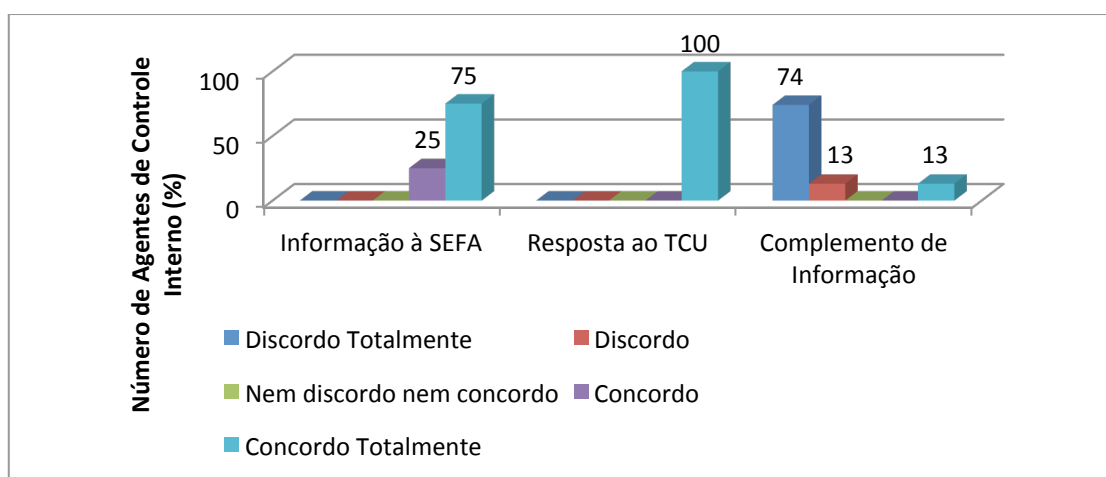
- a) Cem por cento (8 ACI) informaram à SEFA quanto ao teor do documento.
- b) Cem por cento (8 ACI) enviaram a resposta ao TCU no prazo fixado.
- c) Treze por cento (1 ACI) afirmaram que houve solicitação de informações e oitenta e sete por cento (7 ACI) discordaram da assertiva, afirmando que não houve solicitação, por parte do TCU, para complementar as informações inicialmente enviadas. Este percentual está assim representado: setenta e quatro por cento (6 ACI) discordaram completamente e treze por cento (1 ACI) discordaram da pergunta. O gráfico 31 apresenta esses dados.

Assim, se analisarmos conjuntamente as questões que compõem os grupos 1 e 2 fica evidenciado o apoio institucional das Unidades Gestoras Executoras ao Tribunal de Contas da União.

⁴⁶ Grau médio de concordância encontrado para a questão.

⁴⁷ Desvio Padrão encontrado para a questão.

Gráfico 31. Solicitação de informação recebida do TCU (%).



Fonte: Questionário.

A seguir serão analisadas as assertivas relativas às diligências recebidas da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica.

Tabela 18. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 3).

Questão		Méd. ⁴⁸	Dev. Pad. ⁴⁹
A UG recebeu alguma diligência da SEFA?	A UG enviou a resposta à SEFA dentro do prazo fixado.	4,70	0,73
	Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	4,10	1,25

Fonte: Questionário.

O terceiro grupo de questões analisadas (tabela 18) está relacionado às diligências recebidas da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA). Dos trinta e sete ACI arguidos, vinte (54%) responderam que receberam diligências da SEFA, enquanto dezessete ACI (46%) informaram que não. Daqueles que responderam afirmativamente, ou seja vinte ACI:

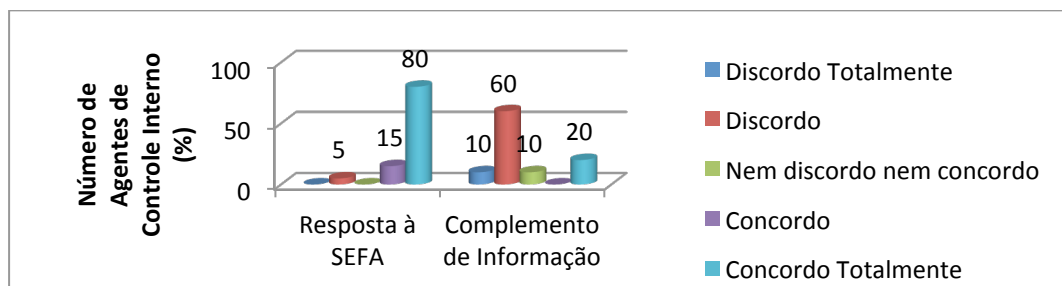
- a) noventa e cinco por cento (19 ACI) informaram que enviaram a resposta à SEFA no prazo fixado, enquanto cinco por cento (1 ACI) perderam o prazo.
- b) vinte por cento (4 ACI) afirmaram que houve solicitação de informações complementares e setenta por cento (14 ACI) discordaram ou

⁴⁸ Grau médio de concordância encontrado para a questão.

⁴⁹ Desvio Padrão encontrado para a questão.

discordaram totalmente da assertiva, afirmando que não houve solicitação, por parte da SEFA, para complementar as informações inicialmente enviadas e apenas dez por cento (2 ACI) foram indiferentes à assertiva proposta, nem discordando nem concordando com ela. O gráfico 32 apresenta esses dados.

Gráfico 32. Diligências recebidas da SEFA (%).



Fonte: Questionário.

A seguir serão analisadas as assertivas relativas às solicitações de informações recebidas da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica.

Tabela 19. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 4).

	Questão	Méd. ⁵⁰	Dev. Pad. ⁵¹
A UG recebeu alguma solicitação de informação da SEFA?	A UG enviou a resposta à SEFA dentro do prazo fixado.	4,64	0,49
	Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	4,11	1,26

Fonte: Questionário.

O quarto grupo de questões analisadas (tabela 19) está relacionado às solicitações de informações recebidas da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA). Dos trinta e sete ACI que responderam ao questionário, vinte e oito (76%) informaram que receberam alguma solicitação de informações da SEFA, enquanto nove (24%) informaram que não. Daqueles que responderam afirmativamente, ou seja vinte e oito ACI:

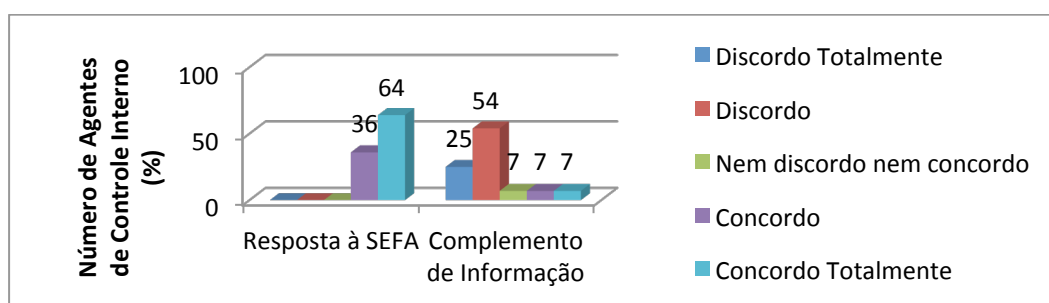
⁵⁰ Grau médio de concordância encontrado para a questão.

⁵¹ Desvio Padrão encontrado para a questão.

- a) cem por cento (28 ACI) informaram que enviaram a resposta à SEFA no prazo fixado.
- b) quatorze por cento (4 ACI) afirmaram que houve solicitação de informações complementares, enquanto setenta e nove por cento (22 ACI) discordaram da assertiva, afirmando que não houve solicitação, por parte da SEFA, para complementar as informações inicialmente enviadas, e sete por cento (2 ACI) permaneceram indiferentes à questão respondendo “nem discordo nem concordo”. O gráfico 33 expõe esses dados.

Desta forma, se analisarmos conjuntamente as questões que compõem os grupos 3 e 4 fica evidenciado o apoio institucional das Unidades Gestoras Executoras à SEFA.

Gráfico 33. Solicitação de informação recebida da SEFA (%).



Fonte: Questionário.

A seguir serão analisadas as assertivas relativas às diligências recebidas de outros órgãos (CGU, MPU etc.).

Tabela 20. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 5).

Questão		Méd. ⁵²	Dev. Pad. ⁵³
A UG recebeu alguma diligência por parte de outros Órgãos (CGU, MPU etc.)?	A UG informou à SEFA quanto ao teor do documento.	4,38	1,06
	A UG enviou a resposta ao Órgão solicitante no prazo fixado.	5,00	0,00
	Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	4,38	1,06

Fonte: Questionário.

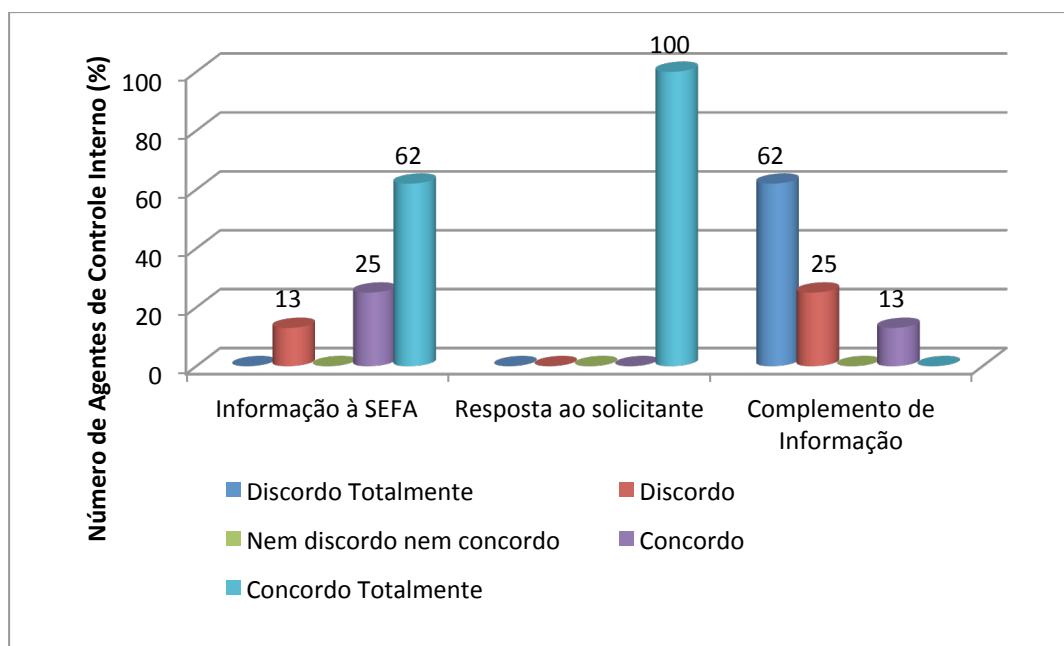
⁵² Grau médio de concordância encontrado para a questão.

⁵³ Desvio Padrão encontrado para a questão.

O quinto grupo de questões analisadas (tabela 20) está relacionado às diligências recebidas de outros Órgãos. Dos trinta e sete ACI inquiridos apenas oito (22%) responderam que receberam diligências de outros Órgãos, enquanto 29 (78%) informaram que não. Daqueles que responderam afirmativamente, ou seja oito ACI:

- a) oitenta e sete por cento (7 ACI) informaram à SEFA quanto ao teor do documento e treze por cento (1 ACI) não informaram.
- b) cem por cento (8 ACI) participaram que enviaram a resposta ao Órgão solicitante no prazo fixado.
- c) treze por cento (1 ACI) afirmaram que houve solicitação de informações complementares e oitenta e sete por cento (7 ACI) discordaram da assertiva ou seja, garantiram que não houve solicitação, por parte dos órgãos, para complementar as informações inicialmente enviadas. O gráfico a seguir apresenta esses dados.

Gráfico 34. Diligências recebidas de outros órgãos (%).



Fonte: Questionário.

A seguir serão analisadas as assertivas relativas às solicitações de informações recebidas de outros órgãos (MPU, CGU etc.).

Tabela 21. Perguntas vinculadas ao Apoio Institucional (Grupo 6).

	Questão	Méd.⁵⁴	Dev. Pad.⁵⁵
A UG recebeu alguma solicitação de informação por parte de outros Órgãos como Controladoria-Geral da União (CGU), Ministério Público da União (MPU) etc.?	A UG informou à SEFA quanto ao teor do documento.	4,25	1,22
	A UG enviou a resposta ao Órgão solicitante no prazo fixado.	4,75	0,45
	Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	4,00	1,48

Fonte: Questionário.

O sexto grupo de questões analisadas (tabela 21) está relacionado à solicitação de informação recebidas de outros Órgãos. Dos trinta e sete ACI inquiridos apenas doze (32%) responderam que receberam alguma solicitação de informação de outros Órgãos, enquanto vinte e cinco (68%) informaram que não. Daqueles que responderam afirmativamente, ou seja doze ACI:

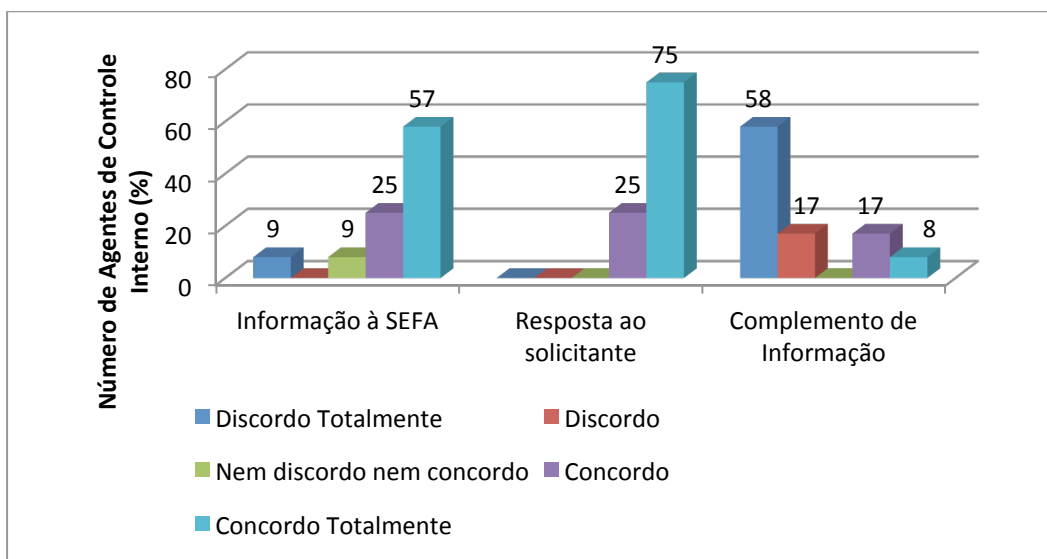
- a) oitenta e dois por cento (10 ACI) informaram à SEFA quanto ao teor do documento recebido, nove por cento (1 ACI) responderam “nem discordo nem concordo” permanecendo indiferentes à questão e nove por cento (1 ACI) não informaram à SEFA.
- b) cem por cento (12 ACI) participaram que enviaram a resposta ao Órgão solicitante no prazo fixado.
- c) vinte e cinco por cento (3 ACI) afirmaram que houve solicitação de informações complementares e setenta e cinco por cento (9 ACI) discordaram da assertiva proposta, certificando que não houve solicitação, por parte de outros Órgãos, para complementar as informações inicialmente enviadas. O gráfico 35 exibe esses dados.

Sendo assim, após a análise em conjunto das respostas às questões que compõem os grupos 5 e 6, fica demonstrado o apoio institucional das Unidades Gestoras Executoras a outros Órgãos como CGU, MPU etc.

⁵⁴ Grau médio de concordância encontrado para a questão.

⁵⁵ Desvio Padrão encontrado para a questão.

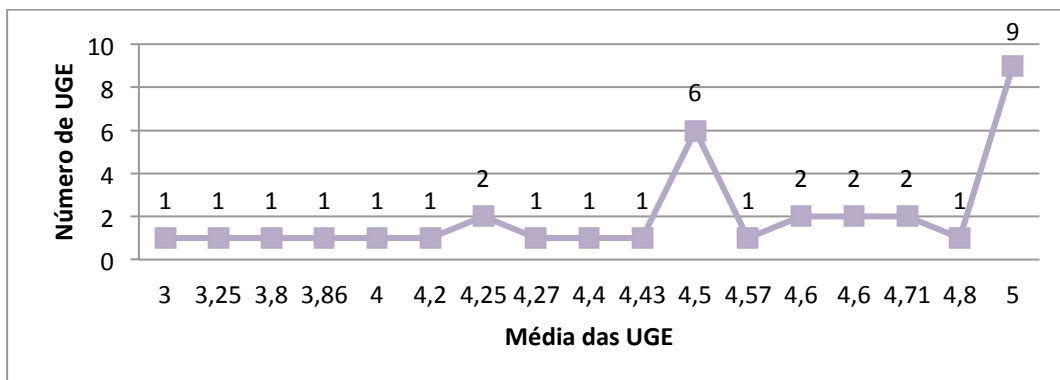
Gráfico 35. Solicitação de informação recebida de outros Órgãos (%).



Fonte: Questionário.

O gráfico 36 assinala as médias de cada Unidade respondente, para o conjunto de questões que integram a quarta dimensão estudada. Destaca-se que trinta das trinta e quatro Unidades Gestoras Executoras que responderam à este grupo de perguntas possuem média igual ou superior a quatro, o que corresponde a oitenta e oito por cento. A menor média encontrada foi 3,00 e a maior foi 5,00. Enfatiza-se, também, que a média geral desta dimensão é 4,46, sendo o seu desvio padrão de 0,50, significando que a média das Unidades apresentaram pequena dispersão em relação à média da dimensão.

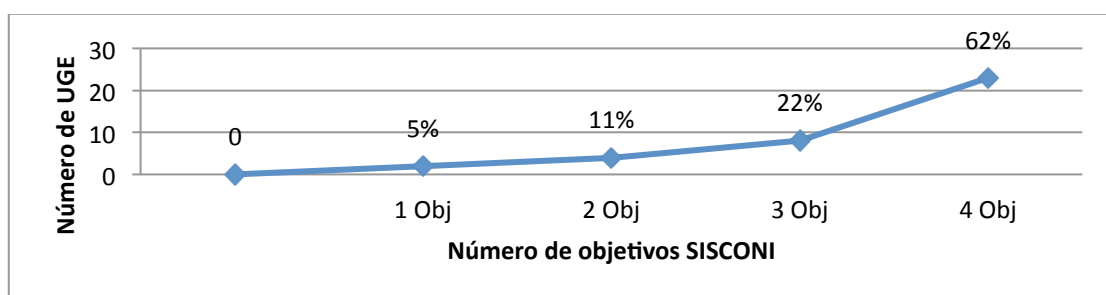
Gráfico 36. Quarta dimensão: Apoio Institucional.



Fonte: Questionário.

Por último, o gráfico 37 apresenta a consolidação de todas os resultados apresentados até o momento, relacionados com as quatro dimensões estudadas e nos informa que cinco por cento das Unidades Gestoras Executoras (UGE) que participaram do estudo atingiram apenas um dos objetivos propostos pelo SISCONI, onze por cento dois objetivos, vinte e dois atingiram três objetivos e sessenta e dois por cento quatro objetivos, ou seja oitenta e quatro por cento das UGE alcançaram três ou quatro objetivos do SISCONI.

Gráfico 37. Objetivos do SISCONI.



Fonte: Questionário.

CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E ESTUDOS FUTUROS

Ao longo da parte teórica e normativa desenvolvida nos capítulos 1 e 2 desta dissertação, procurou-se abordar, com enfoque no Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica (SISCONI), os principais conceitos relacionados ao controle e ao controle interno, a evolução dessas atividades na Administração Pública Brasileira e no Comando da Aeronáutica (COMAER), a atual estrutura do SISCONI e a sua importância para o Comando da Aeronáutica. Deu-se também destaque às normas nacionais e internacionais relativas ao controle interno.

Em vista da complexidade em avaliar a eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica optou-se por fazê-lo alicerçado em quatro dimensões de pesquisa, estando cada uma delas relacionada a um dos objetivos do SISCONI, conforme apresentado na tabela 1, página 57, capítulo 3 e para isso foi empregado o “estudo de caso” como estratégia de pesquisa. Ainda, no capítulo 3, foram apresentados o problema de pesquisa (As Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica alcançam os objetivos estipulados pelo Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica?) e o objetivo final da dissertação (avaliar a eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica, no período de 2007 a 2011).

O estudo empírico foi desenvolvido por meio da aplicação de questionários aos Agentes de Controle Interno (ACI) das setenta e uma Unidades Gestoras Executoras (UGE) do COMAER e pela coleta de informações orçamentárias no Portal SigaBrasil, mantido pelo Senado Federal. Das respostas ao questionário obteve-se uma taxa de retorno de cinquenta e dois por cento do universo inquirido, ou seja, trinta e sete UGE, quantidade representativa que aliada às informações orçamentárias permitiram chegar às conclusões apresentadas no capítulo 4. Abaixo encontram-se as principais conclusões deste estudo, agrupadas por dimensão de pesquisa.

Em relação à primeira dimensão (Planejamento Institucional e Orçamentário), verificou-se que quase a totalidade dos Agentes de Controle Interno empregaram a auditoria interna como ferramenta de controle interno rotineiramente em suas Unidades, cumpriram os prazos estabelecidos para a entrega dos Relatórios de Gestão e quantificaram os objetivos e metas no Programa de Trabalho de suas Unidades Gestoras. Contudo, em relação à existência de cultura de planejamento com o objetivo

de otimizar o programa de aquisição das UGE observou-se que ela não está totalmente implantada nas UGE. Evidenciou-se, também, que os benefícios auferidos pelas ações de controle interno implementadas pela SEFA relativas à análise de prestação de contas, à apuração de denúncias e representações e à análise dos documentos que compõem o Caderno de Tomada de Contas Anual são superiores aos custos relacionados a eles. Assim, pode-se dizer, que muitas das UGE atingiram o primeiro objetivo do SISCONI (Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas e do orçamento sob gerência da Aeronáutica).

Quanto à segunda dimensão (Legalidade e Execução Orçamentária) observou-se que a grande maioria dos ACI inquiridos publicaram, nos Boletins Internos de suas UGE, todas as alterações relativas aos bens patrimoniais móveis permanentes, imóveis e incorpóreo, informaram que suas UGE possuem os seus setores disciplinados por meio de Norma Padrão de Ação aprovadas e publicadas em Boletim Interno e que os saldos apurados nos inventários e balancetes mensais guardam consistência com as posições das respectivas contas contábeis no SIAFI. Outro ponto que merece destaque é que quase a totalidade dos ACI informaram que suas UGE adotaram a delegação de competência como instrumento fortalecedor do controle administrativo. Contudo, apenas uma pequena maioria das UGE apresentou um nível de desempenho orçamentário “Bom” ou Muito bom”. Assim, verifica-se que um número expressivo das UGE alcançou o segundo objetivo do SISCONI (Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas UG do COMAER).

Após análise em conjunto das questões relacionadas às modalidades de garantias contratuais denominadas “seguro garantia”, “fiança bancária” e “caução”, que integram a terceira dimensão estudada (Acompanhamento Contábil), evidenciou-se o acompanhamento documental e o tratamento contábil dispensados pelos ACI à essas modalidades de garantias. Alguns tópicos merecem destaque: em relação ao “seguro garantia”, um número muito expressivo dos ACI registrou os valores no SIAFI e em conta contábil apropriada. A totalidade deles comunicou que realizaram o acompanhamento documental e contábil dos valores relativos à “fiança bancária” e informaram que registraram no SIAFI os valores correspondentes à “caução” e realizaram o seu acompanhamento documental e contábil. Assim, pode-se, inferir que um número muito expressivo dos ACI exerceu o controle dos avais e garantias sob sua

responsabilidade, ou seja, atingiu o terceiro objetivo do SISCONI (Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, sob responsabilidade da Aeronáutica).

Com relação à última dimensão pesquisada (Apoio Institucional), procedeu-se à análise das assertivas relacionadas às diligências e às solicitações de informações recebidas do Tribunal de Contas da União (TCU), da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA) e de outros órgãos (MPU, CGU etc.) e evidenciou-se o apoio institucional das UGE à essas instituições. Alguns pontos merecem destaque: a totalidade dos ACI que responderam aos questionamentos relativos às diligências e solicitações de informações recebidas do TCU relataram que informaram à SEFA o teor do documento e enviaram a resposta ao TCU no prazo fixado. Quanto àqueles que responderam às assertivas concernentes às diligências e solicitações de informações recebidas da SEFA, verificou-se que um número muito expressivo dos ACI informaram que enviaram à SEFA no prazo definido as diligências recebidas e todos os ACI retornaram as solicitações de informações recebidas à SEFA no prazo fixado. Por fim, em relação às assertivas que tratam das diligências e solicitações de informações recebidas de outros órgãos, todos os ACI que responderam a esse grupo de assertivas informaram que as diligências e as solicitações de informações foram enviadas aos órgãos solicitantes no prazo determinado. A maioria dos ACI garantiu que os órgãos requisitantes não solicitaram informações complementares em relação às diligências enviadas. Assim, pode-se dizer que um número expressivo das UGE apoiou o controle externo no exercício de sua missão institucional, ou seja, cumpriu o quarto objetivo do SISCONI (Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional).

Sendo assim, amparados pelos dados empíricos coletados e pelas conclusões obtidas temos condições de aceitar a hipótese inicialmente proposta - “O Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica é eficaz na realização dos objetivos definidos” - e responder à pergunta de pesquisa -“ As Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica alcançam os objetivos estipulados pelo Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica?” - da seguinte forma: a grande maioria das Unidades Gestoras Executoras do Comando da Aeronáutica atende a três ou mais, dos quatro objetivos fixados pelo SISCONI.

Limitações e Estudos Futuros

Como acontece em toda investigação acadêmica, por melhor que seja planejada e desenvolvida, sempre há algumas limitações e com esta dissertação não foi diferente. Há duas, porém, que merecem destaque. A primeira limitação está relacionada à distância física do objeto a ser estudado, nesse caso o SISCONI. Apesar de todo aparato tecnológico existente com o objetivo de facilitar o acesso e o trâmite de informações entre pessoas e instituições este pesquisador encontrou grande dificuldade em obtê-las, bem como em motivar os Agentes de Controle Interno a respeito da importância de sua participação no estudo, por meio de suas respostas ao questionário proposto. A outra, está relacionada com a escassez de estudos pertinentes ao tema, especificamente sobre a análise de eficácia de sistemas de controle interno. Isto ocorreu, em minha opinião, por tratar-se de uma área de pesquisa acadêmica ainda muito recente.

Por fim, sugere-se, para estudos futuros, a realização de pesquisas conexas ao tema com o enfoque nas três Forças Armadas (Exército, Marinha e Aeronáutica), com o objetivo de analisar a eficácia de cada sistema de controle interno e compará-los.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, M. C. (2003). *Auditoria: Um uso moderno e completo*. São Paulo: Atlas.
- Amudo, A., & Inanga, E. L. (2009). Evaluation of Internal Control Systems: A Case Study from Uganda. *International Research Journal of Finance and Economics*, 27, 124-144.
- Anthony, R. N., & Dearden, J. (1980). The Nature of Management Control. In A. J. Berry, J. Broadbent, & D. T. Otley (Ed). *Management Control Theory*. Aldershot, England: Dartmouth.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2001). *Management Control Systems*. Singapore: McGraw – Hill.
- Attie, W. (2006) *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. São Paulo: Atlas.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. São Paulo: Atlas.
- Castro, D. P. (2009). *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. São Paulo: Atlas.
- Castro, D. P. (2010). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treedway Commission, [COSO], (1992). *Internal Control: Integrated Framework*, Two-volume. Jersey City.
- Costa, A. M. C. (2008). *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra, Portugal.
- D'Avila, M. Z., & Oliveira, M. A. M. (2002). *Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações*. São Paulo: Nobel.
- Di Pietro, M. S. Z. (2007). *Direito Administrativo*, São Paulo: Atlas.
- Doyle, J. T., Weili Ge., & McVay, S. E. (2007). Determinants of Weakness in Internal Control over Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 193-223.

- Fernandes, J. U. J. (2005). *Tribunais de contas do Brasil: Jurisdição e competência*. Belo Horizonte: Fórum.
- Ferreira, A. B. H. (1999). *Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa: Século XXI*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira.
- Gabriel, V. (2007). *Management*. Singapura: Pearson – Longman.
- Gigliani, G. B., & Bedeian, A. G. (1974). A Conspectus of Management Control Theory: 1900 - 1972. In A. J. Berry, J. Broadbent, & D. T. Otley (Ed). *Management Control Theory*. Aldershot, England: Dartmouth.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Atlas.
- Gomes, M. P. (2007). *Construindo Soluções Acadêmicas: Monografias, Dissertações e Teses. Do Projeto à Defesa*. Rio de Janeiro: UNIFA.
- Gruber, J. E. (1987). *Controlling Bureaucracies: Dilemmas in Democratic Governance*. Berkeley and Los Angeles: University of California Press.
- Guerra, E. M. (2005). *Os Controles Externo e Interno da Administração Pública*. Belo Horizonte: Fórum.
- Hill, M.M., & Hill. A. (2005). *Investigação por Questionário*. Lisboa: Edições Sílabo.
- International Organization of Supreme Audit Institutions, [INTOSAI], (2007). *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*, (Série Traduções – n. 13). Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia. (Obra original publicada em 2004).
- Ionescu, L. (2010). Effectiveness of Internal Control in Public Sector Organizations. *3rd World Congress on the Advancement of Scholarly Research in Science, Economics, Law, and Culture*, 3, 29-34.
- Justen Filho, M. (2008). *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva.
- Kettl, D. F., & Fesler, J. W. (2005). *The Politics of the Administrative Process*. (3rd ed). Washington-DC: CQ Press.

Lacombe, F. J. M., & Heilborn, G. L. J. (2003). *Administração: princípios e tendências*. São Paulo: Saraiva.

Lakatos, E. M., & Marconi, M. A. (1997). *Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas.

Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos da Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas.

Meirelles, H. L. (2009). *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros.

Mesquita, I. M. (2009, março). Noções básicas de Direito Administrativo e legislação correlata, de aplicação rotineira na atividade-fim da SEFA e nas UG do COMAER. *Escola de Comando de Estado-Maior da Aeronáutica*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Mockler, R. J. (1972). *The Management Control Process*. New York: Appleton – Century – Crofts.

Moreira, J. M. (2004). *Questionários: Teoria e Prática*. Coimbra: Livraria Almedina.

Pereira, M. A. A. (2009). *Controles Internos e Cultura Organizacional: Como consolidar a confiança na gestão dos negócios*. São Paulo: Saint Paul.

Priberam (2010). Dicionário da Língua Portuguesa, recuperado em 14 novembro, 2011, de <http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=sistema>

Rodrigues, J. L. (2009). *Agente de Controle Interno: Uma Análise da Eficiência e Eficácia da sua Atuação na Área de Licitações e Contratos Administrativos*.

Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal.

Santos, E. M. (2010). *Restos a Pagar não Processados: um estudo da viabilidade de uso como indicador de desempenho dos gestores públicos*. Recuperado em 1 julho, 2011, de

http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVPremio/qualidade/1qualidadeXVPTN/Tema_2_1.pdf.

Santos, J. C. (2009, abril). Conferência sobre Temas da Atualidade. *Escola de Comando e Estado-Maior da Aeronáutica*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Schick, A. (1998). Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms. *O World Bank Research Observer*, 13 (1), 123-131.

Stoner, J. A. F., & Freeman, E. R. (1999). *Administração*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil.

Vasicek, V., Dragila, M., & Hladika, M. (2010). Impact of Public Internal Financial Control on Public Administration in Croatia. *Theoretical and Applied Economics*, 9 (4-545), 71-86.

Vergara, S. (2004). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas.

Yin, R. K. (1989). *Case Study Research: Design and Methods*. Newbury Park: Sage.

Páginas Oficiais:

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, [COSO]. (2011). *About us*. Recuperado em 27 outubro, 2011, de <http://www.coso.org/aboutus.htm>

Conselho Nacional de Justiça, [CNJ], (2011). *Sobre o CNJ*. Recuperado em 15 novembro, 2011, de <http://www.cnj.jus.br/sobre-o-cnj>

International Federation of Accountants, [IFAC], (2011). *About IFAC*. Recuperado em 4 novembro, 2011, de <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

International Organization of Supreme Audit Institutions, [INTOSAI], (2011). *About us*. Recuperado em 27 outubro, 2011 de http://www.intosai.org/en/portal/about_us/

Senado Federal. Brasil. (2011). *Portal do Orçamento*. Recuperado em 16 novembro, 2011, de http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/LOA/Execucao:EDFS?p_ano=2011 e <http://www8a.senado.gov.br/dwweb/abreDoc.html?docId=20713>

Legislação:

Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. (1946). Rio de Janeiro.

Recuperado em 10 novembro, 2011, de

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm

Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. (1967). Brasília. Recuperado em 14 novembro, 2011, de

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Brasília. Recuperado em 16 outubro, 2011, de

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm

Decreto n. 31.402, de 08 de setembro de 1952. (1952). Aprova o Regulamento da Administração da Aeronáutica. Rio de Janeiro, DF. Recuperado em 11 fevereiro, 2012, de <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/decret/1950-1959/decreto-31402-8-setembro-1952-338085-publicacaooriginal-1-pe.html>

Decreto n. 72.086, de 13 de abril de 1973 (1973). Aprova o Regulamento de Administração da Aeronáutica. Brasília, DF. Recuperado em 11 fevereiro, 2012, de <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-72086-13-abril-1973-420689-publicacaooriginal-1-pe.html>

Decreto n. 90.687, 11 de dezembro de 1984 (1984). Aprova o Regulamento de Administração da Aeronáutica e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 11 fevereiro, 2012, de <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-90687-11-dezembro-1984-440713-publicacaooriginal-1-pe.html>

Decreto-Lei n. 2.961, de 20 de janeiro de 1941. (1941). Cria o Ministério da Aeronáutica e dá outras providências. Rio de Janeiro, DF. Recuperado em 11 fevereiro, 2012, de <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2961-20-janeiro-1941-412859-publicacaooriginal-1-pe.html>

Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. (1967). Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras

providências. Brasília, DF. Recuperado em 14 novembro, 2011, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm

Instrução do Comando da Aeronáutica n. 174-1, de 09 de abril de 2007 [ICA-174-1]. (2007). Controle Interno nas Unidades Gestoras. Comando da Aeronáutica. Brasília, DF.

Instrução Normativa n. 1, de 06 de abril de 2001 [IN-01]. (2001). Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Controladoria-Geral da União. Brasília, DF. Recuperado em 15 novembro, 2011, de http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf

Lei n. 4.320, de 17 de março 1964. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Recuperado em 15 novembro, 2011, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm

Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. (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. Recuperado em 15 novembro, 2011, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm

Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003. (2003). Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 15 novembro, 2011, de http://www.presidencia.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/2003/L10.683.htm

Medida Provisória n. 480, de 27 de abril de 1994. (1994). Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 11 fevereiro, 2012, de <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/105168/medida-provisoria-480-94>

Medida Provisória n. 2.143-31, de 2 de abril de 2001. (2001). Altera dispositivos da Lei no 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da

República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 15 novembro, 2011, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2143-31.htm

Norma de Sistema do Comando da Aeronáutica n. 174-1, de 04 de junho de 2009 [NSCA-174-1]. (2009). Norma do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica. Comando da Aeronáutica. Brasília, DF.

Portaria n. 409/GM3, de 09 de junho 1999. (1999). Institui o Sistema de Controle Interno do Ministério da Aeronáutica. Ministério da Aeronáutica. Brasília, DF.

Portaria n. 553/GC3, de 14 de agosto 2007. (2007). Reformula o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica. Comando da Aeronáutica. Brasília, DF.

Regulamento do Comando da Aeronáutica n. 12-1, de 9 de dezembro de 2004 [RCA-12-1]. (2004). Regulamento de Administração do Comando da Aeronáutica. Comando da Aeronáutica. Brasília, DF.

Regulamento do Ministério da Aeronáutica n. 12-1, de 31 de maio de 1996 [RMA-12-1]. (1996). Regulamento de Administração do Comando da Aeronáutica. Comando da Aeronáutica. Brasília, DF..

APÊNDICES

Apêndice A. Carta de Apresentação



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Braga, 28 de janeiro de 2012.

Ilustríssimo Sr(a).

No âmbito do Mestrado em Administração Pública da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, encontro-me, Cel Int Ayrton Rubens Ferreira Porto – SEFA, realizando uma dissertação sob o tema “Avaliação da Eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica”, sob a orientação do Professor Doutor Joaquim Filipe Ferraz Esteves Araújo. O objetivo dessa dissertação é avaliar a eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica, entre os anos de 2007 e 2011. Nesse sentido, venho solicitar a colaboração do Agente de Controle Interno da Organização em exercício no preenchimento do questionário disponível no endereço eletrônico

<https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dDFSc1doR2FOZEswZFF00EdnTUxXc0E6MQ>. Para acessá-lo basta clicar sobre ele ou copiar o endereço eletrônico para o seu navegador. Destaco, ainda, a importância que este questionário tem para o cumprimento do objetivo deste trabalho, que entendo ter um mérito prático muito significativo para o COMAER. Em virtude do tempo exíguo para a realização das análises das respostas e o necessário tratamento estatístico, solicito a V. S^a a possibilidade de que este questionário seja respondido até o dia 20 de fevereiro de 2012.

Antecipadamente agradeço a valiosa colaboração e a atenção dispensada por V. S^a na execução desta pesquisa e permaneço-me a disposição no e-mail ferreiraportoar@sefa.aer.mil.br ou ayrtonrubens.arfp@gmail.com para esclarecer quaisquer dúvidas que por ventura venham a surgir no preenchimento do questionário.

Atenciosamente,

Ayrton Rubens Ferreira Porto - Cel Int.

Muito obrigado pela colaboração!

Apêndice B. Questionário aos Agentes de Controle Interno

Avaliação da Eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeror

Apresentação.

Este questionário tem o propósito de contribuir para a avaliação da eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica, entre os anos de 2007 e 2011.

Nesse sentido o questionário encontra-se dividido em três partes:

Parte 1: Visa captar dados sobre as características gerais da Organização Militar pesquisada;
Parte 2: Objetiva recolher informações profissionais do Agente de Controle Interno respondente; e
Parte 3: É a parte central do estudo, e tem por escopo obter subsídios para auxiliar o atingimento do objetivo da pesquisa.

O questionário é de fácil resposta e seu preenchimento leva no máximo 15 minutos. Destaco que os elementos angariados no presente questionário serão tratados apenas de forma acadêmica, mantendo-se a confidencialidade e o anonimato dos colaboradores. A sua participação é muito importante para o sucesso dessa investigação.

Caso haja interesse por parte de V.Sª em conhecer o resultado final desta pesquisa, solicito que, ao final do questionário, informe seu correio eletrônico.

Muito obrigado pela sua colaboração!
Ayrton Rubens Ferreira Porto - Cel Int.

Parte I – Caracterização Geral da Organização Militar

1) Qual é a principal atividade desenvolvida pela Organização Militar (OM). *

Assinale a que melhor expressa a sua situação atual.

- Administrativa ou de Apoio (Grupamentos de Apoio, Prefeituras, Departamentos etc.).
- Operacional (Bases Aéreas, CINDACTA, COMAR etc.).
- Pesquisa e Desenvolvimento (Centros de Lançamento, Institutos, etc.).
- Saúde (Hospitais, Laboratórios, etc.).
- Ensino (Escolas).
- Manutenção e Depósitos (Parques, Depósitos etc.).

2) Identifique a Região onde se localiza a sua OM. *

Assinale a que melhor expressa a sua situação atual.

- Região Norte.
- Região Nordeste.
- Região Centro – Oeste.
- Região Sudeste.
- Região Sul.
- Estrangeiro.

3) Qual o efetivo total da OM? *

Assinale a que melhor expressa a sua situação atual.

- até 300.
- de 301 a 600.

- de 601 a 900.
- de 901 a 1200.
- superior a 1200.

Parte II – Caracterização Profissional do Agente de Controle Interno.

4) Qual o Quadro do Agente de Controle Interno (ACI). *

Assinale a que melhor expressa a sua situação atual.

- Aviador.
- Engenheiro.
- Intendente.
- Médico.
- Infante.
- Servidor Civil.
- Outro: _____

Responda à questão 5 apenas se o Agente de Controle Interno for militar.

5) Qual o Posto do Agente de Controle Interno.

- Coronel.
- Tenente-Coronel.
- Major.
- Capitão.
- Primeiro Tenente.
- Segundo Tenente.

6) Qual é a área acadêmica de formação de V.Sa.? *

- Administração.
- Contabilidade.
- Economia.
- Direito.
- Curso de Formação da Academia da Força Aérea (AFA).
- Outro: _____

7) Qual é a habilitação literária de V.Sa.? *

- Curso de Aperfeiçoamento.
- Especialização.
- Mestrado.
- Doutorado.
- Nenhum.
- Outro: _____

8) Há quanto tempo V.Sa. exerce o cargo de Agente de Controle Interno? *

- Menos de 1 ano.
- Igual ou maior que 1 ano e menor que 2 anos.
- Igual ou maior que 2 anos e menor que 3 anos.
- Igual ou maior que 3 anos e menor que 4 anos.
- Igual ou maior que 4 anos.

Parte III – Dados da Pesquisa – Avaliação da Eficácia do Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica.

9) A Unidade Gestora (UG) realizou quantas auditorias internas? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- "0" (zero).
- 1 a 2.
- 3 a 4.
- 5 a 6.
- maior que 7.

10) Em quantos relatórios de auditoria interna a UG apresentou impropriedades recorrentes? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- "0" (zero).
- 1 a 2.
- 3 a 4.
- 5 a 6.
- maior que 7.

11) O Relatório de Gestão foi remetido para a UG responsável pela análise das informações (Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA) ou Grande Comando) dentro dos prazos determinados. *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

12) A UG elaborou o Programa de Trabalho de Unidade Gestora, quantificando as metas e objetivos anuais a serem alcançados, face aos recursos disponíveis. *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

13) Qual a sua opinião acerca da relação custo/benefício decorrente das ações de controle interno realizadas pela SEFA entre os anos de 2007 e 2011? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

	Muito má	Má	Razoável	Boa	Muito boa
Análise da Prestação de Contas Mensais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Auditorias realizadas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Apuração de denúncias e representações (Tomada de Contas Especial)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise dos documentos que compõem o Caderno de Tomada de Contas Anual	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14) A UG publicou em Boletim Interno todas as alterações relativas aos bens patrimoniais móveis permanentes, imóveis e incorpóreos. *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

15) Todos os setores da Unidade tiveram os seus funcionamentos disciplinados por meio de Normas Padrão de Ação aprovadas e publicadas em Boletim Interno. *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

16) Os saldos apurados nos balancetes mensais guardaram consistência com as posições das respectivas contas contábeis do Sistema de Administração Financeira (SIAFI). *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

17) Os saldos apurados nos inventários mensais guardaram consistência com as posições das respectivas contas contábeis do SIAFI. *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

18) A UG possuiu atos de delegação de competência? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

A questão 19 só deve ser respondida se a resposta da 18 foi "Sim".

19) Os atos de delegação de competência foram publicados em boletim interno da OM.

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

20) As funções foram adequadamente segregadas na Unidade. *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

21) As atividades foram adequadamente segregadas na Unidade. *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

22) Os Setores requisitantes da Unidade possuíam, à época, uma cultura de planejamento com o objetivo de otimizar o programa de aquisição. *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

23) Os processos de pagamento, autorização de despesas, emissão de empenhos e etc. sofreram revisão pelo ACI. *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

24) A UG possuiu valores correspondentes a seguro garantia , recebidos como garantia de contratos de serviços ou fornecimento? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

As questões 25, 26 e 27 só devem ser respondidas se a resposta da 24 foi "Sim".

25) A UG registrou no SIAFI todos os valores correspondentes a seguro garantia, recebidos como garantias de contratos de serviços ou fornecimento.

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

26) As garantias apresentadas na modalidade seguro garantia foram registradas contabilmente no SIAFI em conta apropriada.

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

27) A Unidade realizou o acompanhamento documental e contábil dos seguros garantias sob sua responsabilidade.

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

28) A UG possuiu valores correspondentes à fiança bancária recebidos como garantia de contratos de serviços ou fornecimento? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

As questões 29, 30 e 31 só devem ser respondidas se a resposta da 28 foi "Sim".

29) A Unidade realizou o acompanhamento documental e contábil das fianças bancárias sob sua responsabilidade.

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

30) A UG registrou no SIAFI todos os valores correspondentes à fiança bancária, recebidos como garantias de contratos de serviços ou fornecimento.

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

31) As garantias apresentadas na modalidade fiança bancária foram registradas contabilmente no SIAFI em conta apropriada.

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

32) A UG possui valores correspondentes à caução, recebidos como garantia de contratos de serviços ou fornecimento? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

As questões 33, 34 e 35 só devem ser respondidas se a resposta da 32 foi "Sim".

33) A UG registrou no SIAFI todos os valores correspondentes à caução, recebidos como garantias de contratos de serviços ou fornecimento.

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

34) Com relação às cauções recebidas além do registro nas contas próprias de "caução", houve registro dos depósitos em espécie na conta "Caixa Econômica Federal" e a sua contrapartida na conta "Depósitos e Cauções de Curto Prazo" ou "Depósitos e Cauções de Longo Prazo".

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

35) A Unidade realizou o acompanhamento documental e contábil das cauções sob sua responsabilidade.

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

36) A UG recebeu alguma diligência do Tribunal de Contas da União (TCU)? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

A questão 37 só deve ser respondida se a resposta da 36 foi "Sim".

37) Com relação à pergunta 36, .

	Discordo totalmente (1)	2	3	4	Concordo totalmente (5)
A UG informou à SEFA quanto ao teor do documento.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A UG enviou a resposta ao TCU no prazo fixado.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

38) A UG recebeu alguma solicitação de informações do TCU? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

A questão 39 só deve ser respondida se a resposta da 38 foi "Sim".

39) Com relação à pergunta 38.

	Discordo totalmente (1)	2	3	4	Concordo totalmente (5)
A UG informou à SEFA quanto ao teor do documento.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A UG enviou a resposta ao TCU no prazo fixado.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Discordo totalmente (1)	2	3	4	Concordo totalmente (5)
Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

40) A UG recebeu alguma diligência da SEFA? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

A questão 41 só deve ser respondida se a resposta da 40 foi "Sim".

41) Com relação à pergunta 40.

	Discordo totalmente (1)	2	3	4	Concordo totalmente (5)
A UG enviou a resposta à SEFA dentro do prazo fixado.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

42) A UG recebeu alguma solicitação de informações da SEFA? *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

A questão 43 só deve ser respondida se a resposta da 42 foi "Sim".

43) Com relação à pergunta 42.

	Discordo totalmente (1)	2	3	4	Concordo totalmente (5)
A UG enviou a resposta à SEFA dentro do prazo fixado.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Discordo totalmente (1)	2	3	4	Concordo totalmente (5)
Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

44) A UG recebeu alguma diligência por parte de outros Órgãos (Controladoria-Geral da União (CGU), Ministério Público da União (MPU) etc.). *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

A questão 45 só deve ser respondida se a resposta da 44 foi “Sim”.

45) Com relação à pergunta 44.

	Discordo totalmente (1)	2	3	4	Concordo totalmente (5)
A UG informou à SEFA quanto ao teor do documento.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A UG enviou a resposta ao Órgão solicitante no prazo fixado.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

46) A UG recebeu alguma solicitação de informações por parte de outros Órgãos (CGU, MPU etc.). *

Assinale a que melhor expressa a situação ocorrida entre os anos de 2007 e 2011.

- Sim.
 Não.

A questão 47 só deve ser respondida se a resposta da 46 foi “Sim”.

47) Com relação à pergunta 46.

	Discordo totalmente (1)	2	3	4	Concordo totalmente (5)
A UG informou à SEFA quanto ao teor do documento.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A UG enviou a resposta ao Órgão solicitante no prazo fixado.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Houve solicitação para complementar as informações inicialmente enviadas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Muito obrigado pela colaboração!

Se V. Sa. pretende receber o resultado da investigação, por favor, informe seu endereço eletrônico (e-mail).

Apêndice C. Unidades Pesquisadas

AFA	- Academia da Força Aérea.
BAAF	- Base Aérea dos Afonsos.
BAAN	- Base Aérea de Anápolis.
BABE	- Base Aérea de Belém.
BABV	- Base Aérea de Boa Vista.
BABR	- Base Aérea de Brasília.
BACG	- Base Aérea de Campo Grande.
BACO	- Base Aérea de Canoas.
BAFL	- Base Aérea de Florianópolis.
BAFZ	- Base Aérea de Fortaleza.
BAGL	- Base Aérea do Galeão.
BAMN	- Base Aérea de Manaus.
BANT	- Base Aérea de Natal.
BAPV	- Base Aérea de Porto Velho.
BARF	- Base Aérea de Recife.
BASC	- Base Aérea de Santa Cruz
BASM	- Base Aérea de Santa Maria.
BASP	- Base Aérea de São Paulo.
BASV	- Base Aérea de Salvador.
CABE	- Comissão Aeronáutica Brasileira na Europa.
CABW	- Comissão Aeronáutica Brasileira em Washington.
CELOG	- Centro Logístico da Aeronáutica.
CGABEG	- Casa Gerontológica da Aeronáutica Brigadeiro Eduardo Gomes.
CIAAR	- Centro de Instrução e Adaptação da Aeronáutica.
CINDACTA 1	- Primeiro Centro Integrado de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo.
CINDACTA 2	- Segundo Centro Integrado de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo.
CINDACTA 3	- Terceiro Centro Integrado de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo.
CINDACTA 4	- Quarto Centro Integrado de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo.
CLA	- Centro de Lançamento de Alcântara.
CLBI	- Centro de Lançamento da Barreira do Inferno.

COMAR 1	- Primeiro Comando Aéreo Regional.
COMAR 2	- Segundo Comando Aéreo Regional.
COMAR 3	- Terceiro Comando Aéreo Regional.
COMAR 4	- Quarto Comando Aéreo Regional.
COMAR 5	- Quinto Comando Aéreo Regional.
COMAR 6	- Sexto Comando Aéreo Regional.
COMAR 7	- Sétimo Comando Aéreo Regional.
COMARA	- Comissão de Aeroportos da Região Amazônica.
DARJ	- Depósito de Aeronáutica do Rio de Janeiro.
DCI	- Depósito Central de Intendência.
DECEA	- Departamento de Controle do Espaço Aéreo.
DIRMAB	- Diretoria de Material Aeronáutico e Bélico.
EEAR	- Escola de Especialista da Aeronáutica.
EPCAR	- Escola Preparatória de Cadetes do Ar.
FAYS	- Fazenda de Aeronáutica de Pirassununga.
GABAER	- Gabinete do Comandante da Aeronáutica.
GAP-BR	- Grupamento de Apoio de Brasília.
GAP-RJ	- Grupamento de Apoio do Rio de Janeiro.
GIA-SJ	- Grupo de Infraestrutura e Apoio de São José dos Campos.
HAAF	- Hospital de Aeronáutica dos Afonsos.
HASP	- Hospital de Aeronáutica de São Paulo.
HARF	- Hospital de Aeronáutica de Recife.
HCA	- Hospital Central da Aeronáutica.
HFAB	- Hospital de Força Aérea de Brasília.
HFAG	- Hospital de Força Aérea do Galeão.
ICEA	- Instituto de Controle do Espaço Aéreo.
LAQFA	- Laboratório Químico- Farmacêutico da Aeronáutica.
PAAF	- Prefeitura de Aeronáutica dos Afonsos.
PABR	- Prefeitura de Aeronáutica de Brasília.
PAGL	- Prefeitura de Aeronáutica do Galeão.
PAMA-AF	- Parque de Material Aeronáutico dos Afonsos.
PAMA-GL	- Parque de Material Aeronáutico do Galeão.
PAMA-LS	- Parque de Material Aeronáutico de Lagoa Santa.
PAMA-RF	- Parque de Material Aeronáutico de Recife.
PAMA-SP	- Parque de Material Aeronáutico de São Paulo.

PAMB-RJ	- Parque de Material Bélico de Aeronáutica do Rio de Janeiro.
PAME-RJ	- Parque de Material de Eletrônica da Aeronáutica do Rio de Janeiro.
PASP	- Prefeitura de Aeronáutica de São Paulo.
SDAB	- Subdiretoria de Abastecimento da Aeronáutica.
SRPV-SP	- Serviço Regional de Proteção ao Voo de São Paulo.
UNIFA	- Universidade da Força Aérea.