


Autoria:

Tenente de Fragata Daniel Alejandro Aguilar; Capitão de Mar e Guerra (RM1 - Intendente da Marinha) Marcos André Carvalho Neves.



CONTROLE INTERNO: ESTUDO COMPARATIVO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA IMPLEMENTADOS NA MARINHA DO BRASIL E NA ARMADA ARGENTINA

Resumo: O presente trabalho justifica-se no constante aprimoramento dos processos administrativos no âmbito público. Seu objetivo principal foi analisar o papel das auditorias internas dentro do marco do controle interno governamental mediante uma análise comparativa entre a Marinha do Brasil e a Armada Argentina. A fim de obter pontos de comparação entre as duas marinhas, foi realizado um estudo sobre as normas que sustentam o controle interno a nível governamental em cada país. Posteriormente, com o uso de ferramentas metodológicas de *benchmarking*, foram comparadas as normativas e foram observadas diferenças substanciais entre os dois sistemas de controle interno, concluindo com oportunidades de benefícios futuros que, a critério do autor, podem contribuir para o aprimoramento do ambiente de controle institucional.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Marinha do Brasil. Armada Argentina. *Benchmarking*.

1 INTRODUÇÃO

Entre os anos 1970 e 1980, começaram a surgir novos estudos na área de gestão empresarial, trazendo inovadores conceitos que auxiliaram no papel das auditorias tradicionais, somando poder quanto à eficácia e à eficiência do controle interno (CI). Entre tais conceitos, podem ser elencados a governança, a transparência, a *accountability*, entre outros (CAMPOS, 1990; TORRES, 2016).

Uma dessas novas linhas de conhecimento foi trazida pelo *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), organização criada em 1985 nos Estados Unidos da América com o objetivo de solucionar problemas com fraudes financeiras no mercado de valores

norte-americano. Seu informe inicial, publicado em 1992, traz um modelo de organização interna focada no reforço do controle interno, adotado por empresas públicas e privadas no mundo inteiro (CASTRO, 2019).

Em 2001, foram revistas as diretrizes COSO de 1992 com a colaboração da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), organização central de fiscalização pública externa. O principal objetivo foi reforçar a visão de ambiente de controle com a expectativa geral de que os funcionários governamentais, em prol do interesse coletivo, deveriam servir aos interesses da sociedade e prestar contas pela aplicação e salvaguarda dos recursos públicos (INTOSAI, 2007).

Segundo a INTOSAI (2007), essas diretrizes começaram a ser utilizadas na administração governamental como normas norteadoras para aprimorar os controles internos, a fim de alcançar os objetivos institucionais. Ademais, também foram aceitas no campo das auditorias públicas como parâmetros para avaliar o controle interno.

Segundo Kliksberg (2014), o mundo atual é um “astro errante”, no qual as organizações mudam com celeridade exponencial conforme avança a tecnologia da informação (TI). Nesse contexto de constantes adaptações organizacionais e, ante a falta de trabalhos prévios que tragam comparações entre forças militares dentro do plano internacional de CI, define-se como o problema de pesquisa o seguinte: Como se dá o papel das auditorias dentro do ambiente de CI na *Armada de la República Argentina* (ARA) e na *Marinha do Brasil* (MB)?

O objetivo principal é identificar as semelhanças e diferenças nos processos de CI entre as Marinhas da Argentina e do Brasil, capazes de apontar possíveis melhorias para as duas instituições. Com o fim de subsidiar o alcance do objetivo geral, o presente estudo pretende alcançar os seguintes objetivos específicos:

- destacar semelhanças e diferenças na normativa de ambos os regimes de CI;
- identificar como são gerenciados os programas de auditorias internas (PgAI) em cada uma das forças;
- registrar diferenças e semelhanças relevantes nos tipos de instrumentos de controle utilizados pelas forças armadas estudadas.

A metodologia de comparação utilizada foi o *Benchmarking*, ferramenta de comparação utilizada por organizações em todo o mundo, com o objetivo de obter novos pontos de referência capazes de inovar e contribuir na melhoria contínua de seus processos internos (ALBERTIN, 2015).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Interno Governamental

Segundo Silva (2002, p.3), o CI é “[...] uma das cinco funções universais da Ciência da Administração, a saber: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar”.

Para Almeida (2012, p. 57 *apud* SILVA; ABREU; COUTO, 2017, p. 4), o CI é composto por “[...] procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis”.

A subdivisão do CI em um controle contábil e um controle administrativo, segundo o autor Castro (2008), é introduzida em 1958 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos. Desde então, se divide o CI no plano dos procedimentos diretamente ligados aos registros contábeis, por um lado, enquanto, por outro, se compreende o CI como os processos e procedimentos organizacionais focados na eficiência operacional ligados às metas da organização.

Desde a introdução do informe COSO, o controle interno foi definido desde um ponto de vista mais integral, visando a este como um processo designado a fim de proporcionar um grau razoável de segurança no que se refere à consecução dos objetivos operacionais, à informação e ao seu cumprimento. Esse processo de controle, além de ser conformado por normas internas, políticas e sistemas, é posto em prática por todas as pessoas da organização, desde o conselho de administração, diretores e até os funcionários que executam as tarefas operacionais (CASTRO, 2019).

O objetivo principal do modelo COSO (Controle Interno) é fomentar a liderança gerencial em três aspectos fundamentais: Gestão de Riscos, Controle Interno e Dissuasão da Fraude. Para que uma organização logre atingir esses aspectos, deve ser integrada por cinco componentes fundamentais: Ambiente de controle; Avaliação de riscos; Atividades

de controle; Informação e Atividades de Supervisão (COSO, 2013).

Essa visão de controle interno foi complementada pela normativa COSO *Enterprise Risk Management* (ERM), cuja versão original buscou melhorar o controle interno por meio de um enfoque baseado especificamente na minimização dos riscos organizacionais (ALEXANDRE, 2013).

Uma versão atualizada de modelo organizacional baseado em riscos foi trazida pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA) sob o modelo das três linhas. Integrado por ó princípios fundamentais: 1) Governança; 2) Funções do órgão de governo; 3) Gestão e funções de primeira e segunda linha; 4) Funções de terceira linha; 5) Independência da terceira linha; e 6) Criação e proteção de valor (IIA, 2020).

O órgão de governo tem responsabilidades sobre o primeiro e segundo princípio, sendo seu principal objetivo visar a integridade, liderança e transparência na organização, como assim também, a rendição de contas das partes interessadas (IIA, 2020).

Dependendo do órgão de governo se constitui a direção, tendo responsabilidades sobre o terceiro princípio, são tarefas da direção a gestão de riscos numa primeira linha e o monitoramento e apoio à primeira linha desde a segunda (IIA, 2020).

Já, na última linha, a auditoria interna assegura com independência o razoável CI organizacional. Como princípio geral comum destaca-se a criação de proteção e valor como norteador para toda a organização (IIA, 2020).

2.2 Auditoria interna

Segundo Castro (2008), auditoria dentro do sistema do CI é um conjunto de técnicas que visa analisar e avaliar os processos e os resultados gerenciais dentro do âmbito da gestão e aplicação dos recursos públicos.

Já a norma interna da MB, SGM-601 (Normas sobre Auditoria, Análise e

Apresentação de Contas na Marinha), define a auditoria interna como “[...] um instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis pela aplicação de recursos públicos, [...]” (BRASIL, 2014, p. 18).

Porém, o conceito de CI não deve se confundir com o de auditoria interna, já que, enquanto o primeiro objetiva um ótimo funcionamento da organização, englobando métodos e medidas de controle, o segundo é uma atividade de fiscalização e sua aplicação visa assegurar o adequado CI (SILVA, 2002).

Segundo Almeida (2012) há uma relação entre a avaliação do sistema de controle e a quantidade de testes que serão necessários realizar para validar os possíveis erros ou irregularidades.

Desta forma, quanto mais robusto seja o CI da organização, menor quantidade de testes serão requeridos para avaliar o adequado funcionamento deste sistema de CI. É preferível que siga essa ordem lógica e que exista um mínimo de testes a realizar por mais forte que seja um sistema de CI (ALMEIDA, 2012).

Essa validação prévia do sistema de CI da organização tem grande relevância durante o planejamento da auditoria interna. De acordo com Alexandre (2013), o planejamento pode-se dividir nas seguintes etapas: 1) Mapeamento dos processos; 2) Identificação dos objetivos; 3) Identificação de riscos; 4) Identificação dos processos com maior risco; 5) Identificar atividades de controle; 6) Conclusões das etapas anteriores; 7) Elaboração do plano ou programa de auditoria; 8) Execução do programa; 9) Conclusões e recomendações das auditorias.

2.3 Sistema de Controle Interno do Brasil

No Brasil, a Constituição Federal estabelece normas de controles na administração pública, destacando a importância da eficácia,

eficiência e economicidade dos resultados, conforme os artigos 70 e 74 (BRASIL, 1988).

Ainda na Carta Magna do país, é incluído o conceito de controle interno governamental, sendo desempenhado pelo Sistema de Controle Interno (SCI) da União comum para os três poderes do Brasil (BRASIL, 1988).

O SCI brasileiro tem como órgão central a Controladoria Geral da União (CGU) (BRASIL, 2017). Dependentes desse órgão central estão os órgãos setoriais, nomeadas como Secretarias de Controle Interno da Presidência da República, da Advocacia Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa. Por último, como unidades setoriais do Ministério da Defesa, se encontram as unidades de controle interno dos Comandos Militares (BRASIL, 2017).

Na MB, o controle interno é consolidado por meio do Sistema de Controle Interno da Marinha (SCIMB) e seu órgão central é a Secretaria Geral da Marinha (SGM). A SGM, além de atuar como órgão central, também

exerce funções como Unidade Setorial do SCI (BRASIL, 2014).

Na Figura 1, é representada a distribuição interna do SCIMB. Nela pode-se observar que o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) cumpre a missão principal de executar as atividades de Auditoria Interna Governamental, com o fim de aprimorar o Controle Interno na MB no referente à execução contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. (BRASIL, 2014).

Também, a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) e a Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM) executam CI nas suas áreas de competência. Já o Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) tem a missão de assessorar o Comandante da Marinha (CM) em matéria de gestão administrativo-financeira de alto nível. Finalmente, como integrantes do SCIMB, as Organizações Militares (OM) exercem seu CI assessorados pelos Concelhos de Gestão (CG) (BRASIL, 2013).

Figura 1 – Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil



Fonte: SGM-601 (BRASIL, 2014, p. 3-1).

2.4 Sistema de Controle Interno na República Argentina

Na Argentina, o controle interno é regido pela Lei nº 24.156/92. Essa norma atribui a responsabilidade pelo controle interno do Poder Executivo Nacional à *Sindicatura General de la Nación* (SIGEN), que tem funções de órgão regulador, fiscalizador e coordenador do atual *Sistema de Control Interno del Sector Público Nacional* (SCISPN). Por sua vez, as *Unidades de Auditoría Interna* (UAI) são órgãos que dependem hierarquicamente da autoridade superior de cada órgão governamental e atuam com funções fiscalizadoras coordenadas tecnicamente pela SIGEN (ARGENTINA, 1992).

O controle interno a nível institucional funciona por meio do *Sistema de Control Interno de la Armada* (SCIA) e o órgão responsável por este sistema é a *Inspección General de la Armada* (ISGA). Na Figura 2, é apresentada uma adaptação gráfica do SCIA. Observa-se que desse órgão central de CI (ISGA) dependem funcionalmente as *Divisiones de Control Interno* (DvCI). Essas

DvCI se são distribuídas entre as Direções Gerais e Comandos Superiores da Armada com o objetivo de brindar um serviço de CI especializado em cada um considerando que a extensão geográfica na que o SCIA tem ingerência é em todas as regiões navais da Argentina e missões navais no exterior do país (ARGENTINA, 1992).

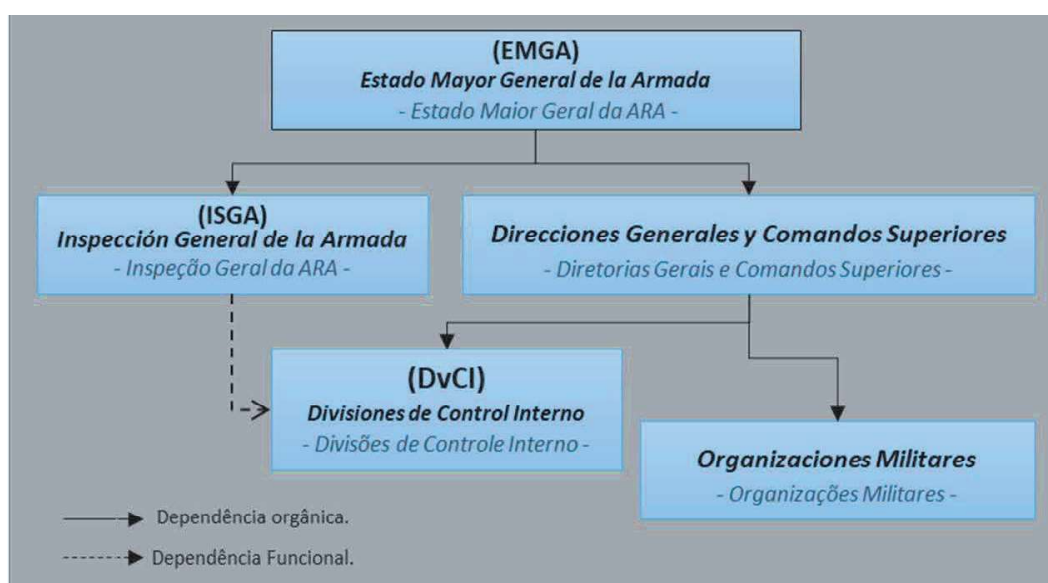
Em síntese, adota-se na ARA um tipo de CI centralizado no que tange a políticas e direcionamentos normativos, enquanto os controles efetivamente executados atuam de forma descentralizada (ARGENTINA, 2019).

2.5 Benchmarking

Segundo Albertin (2015), o método de *benchmarking* não tem uma tradução literária direta ao português, e refere-se a um processo de medição e comparação sob um padrão referencial.

Já como metodologia gerencial, tem origens nos Estados Unidos, sendo definido pelo gerente da companhia Xerox em 1994 como "a busca por soluções baseadas nos melhores processos, métodos industriais e melhores

Figura 2 – Sistema de Controle Interno da Armada Argentina



Fonte: Elaborado pelo autor. Adaptado de (ARGENTINA, 2019).

práticas, que conduzem uma empresa ao melhor desempenho” (CAMP, 1994, apud ALBERTIN, 2015, p. 25).

Segundo Madeira (1999), o *Benchmarking* norte americano tem influência embrionária nas metodologias de comparação de processos desenvolvidos por Frederick Taylor durante a Segunda Guerra Mundial, onde se comparavam dados estatísticos das organizações.

Os diferentes tipos de *benchmarking* podem ser classificados de diferentes formas de acordo com cada autor. Seguindo o pensamento de Madeira (1999), classifica-se os tipos em internos (comparação de processos entre unidades operacionais da organização); Competitivo (comparação com os concorrentes da organização); Funcional (consiste em identificar as melhores práticas de qualquer tipo de organização) e Estratégico (cujo objetivo é estabelecer mudanças organizacionais de alto nível ou estratégicas).

Já o manual de *benchmarking* acrescenta o tipo “genérico” que permite comparar processos ou setores das organizações diferentes objetivando buscar oportunidades de melhoria de métodos e práticas de excelência, por vezes ainda não implementadas (ALBERTIN, 2015). Sendo este último o mais adequado para a presente pesquisa já que permite passos simples com uma abordagem qualitativa sobre os processos a serem realizados.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de pesquisa

A presente pesquisa tem caráter qualitativo, já que se busca analisar os alcances normativos que regulam os Controles Internos Governamentais na MB e na ARA (GIL, 2002). Quanto ao objetivo final classifica-se como pesquisa descritiva, já que visa descrever a influência do controle interno nos processos de auditorias internas na ARA e na MB.

Quanto aos objetivos específicos, além de se alcançar o primeiro objetivo de forma descritiva, também foi necessária uma pesquisa exploratória para o cumprimento do segundo objetivo, com a realização de um levantamento documental específico sobre as organizações militares comparadas (VERGARA, 2004).

Quanto aos meios e os procedimentos a serem utilizados, esta pesquisa classifica-se como de levantamento bibliográfico e documental, ao procurar a consulta de artigos científicos prévios, normas legais e regulamentares relacionadas com o objeto de pesquisa (VERGARA, 2004).

3.2 Coleta e tratamento dos dados

A pesquisa teve uma primeira etapa caracterizada pela consulta de livros, leis, regulamentos e documentos científicos que permitam obter informações suficientes para alcançar o adequado entendimento dos sistemas de controle interno focando no papel das auditorias internas e como elas são aplicadas pelas marinhas de ambos os países.

A segunda fase consistiu na utilização da ferramenta metodológica *Benchmarking* genérico, desenvolvendo desde o primeiro ao terceiro passo, com o fim de conseguir estabelecer parâmetros básicos de comparação e análise para conformar as semelhanças entre ambos os objetos de estudo (FERREIRA, 2011).

Mapas de associação de ideias foram utilizados para o processo de análise dos dados pesquisados como subsídio da ferramenta de *Benchmarking*, sendo também utilizados para a apresentação de resultados. (VERGARA, 2003).

Finalmente, com os resultados obtidos pela parametrização, destaca-se um espaço para a discussão dos resultados com o objetivo de ressaltar aspectos fundamentais capazes de visualizar possibilidades de melhorias futuras nas organizações estudadas.

A presente pesquisa se encontra limitada à análise documental e bibliográfica das normas, leis e artigos encontrados na fase de coleta de dados, sendo principalmente analisados aspectos normativos tanto governamentais como institucionais, com foco no papel cumprido pelos órgãos centrais de CI da MB e da ARA.

4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS E DISCUSSÃO

No presente capítulo, são apresentados resultados da comparação normativa efetuada em três secções que se condizem, cada uma de elas, com os objetivos específicos da presente pesquisa.

Os resultados foram resumidos em formato de quadros para melhor apreciação dos dimensionamentos comparados na pesquisa, cada seção é seguida imediatamente de uma discussão analítica com o fim de identificar e fundamentar as oportunidades de melhoria encontradas (FERREIRA, 2011).

4.1 Marco normativo dos sistemas de controle interno comparados

Neste ponto, os resultados do benchmarking são apresentados no quadro 1, que contém o principal marco normativo (Leis e normativa regulatória) achados na pesquisa documental. O referencial normativo foi codificado em duas unidades de registro correspondentes com a sua relevância jurídica, classificados em “Base Legal na Esfera Federal” e “Base Regulamentar Interna”. O marco normativo analisado, envolve os serviços de auditoria interna praticados pelo CCIMAR e ISGA e aqueles referentes ao CI relacionado.

Neste primeiro aspecto de comparação, buscou-se identificar semelhanças e diferenças substanciais nos marcos normativos referentes ao controle interno nos órgãos militares comparados. Para seu atendimento, foram selecionados os marcos normativos de similar hierarquia legal e técnica em cada um dos países para dar um peso normativo equilibrado

Quadro 1 – Comparativo dos principais normativos de controle e auditoria interna

Marco Normativo	Marinha do Brasil – CCIMAR	Armada Argentina – ISGA
Base Legal na Esfera Federal	<ul style="list-style-type: none"> - Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Art.70, 71 e 74 (BRASIL, 1988). - Referencial Técnico da Actividade de Auditoria Interna Governamental (BRASIL, 2017). - Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Gov. do P.E.F. (BRASIL, 2017b). - Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001). 	<ul style="list-style-type: none"> - Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional Nro. 24.156/92 (ARGENTINA, 1992). - Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional. (ARGENTINA, 2014). - Normas de Auditoría Interna Gubernamental (ARGENTINA, 2002). - Manual de Control Interno Gubernamental (ARGENTINA, 2010).
Base Regulamentar Interna	<ul style="list-style-type: none"> - Manual de Visitas, inspeções e Reuniões Funcionais da Marinha (BRASIL, 2018). - Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha (BRASIL, 2014). - Plano Anual de Auditoria Interna (BRASIL, 2022). 	<ul style="list-style-type: none"> - Manual de Procedimientos del SCI de la ARA – Proyecto. (ARGENTINA, 2019). - Reglamento General del Servicio Naval – De la Supervisión (ARGENTINA, 2007). - Manual de Auditoría de procesos Administrativos (ARGENTINA, 2005). - Plan de Auditorías Administrativas Contables y Control Interno de la Dirección General de Administración y Finanzas de la Armada (DGAF) (ARGENTINA, 2022).

Fonte: Elaborado pelo autor.

seguindo uma sequência lógica desde o mais abrangente ao mais específico.

Da comparação normativa efetuada, observou-se que a Marinha do Brasil tem sustento normativo para seu controle interno na sua Constituição Federal, seguido por referencial técnico e manuais de seus respectivos órgãos centrais de CI. Enquanto a ARA recebe sustento jurídico mediante Lei, seguindo da mesma forma resoluções e manuais do seu órgão de controle interno.

Menciona-se, como aspecto relevante, a similaridade normativa quanto ao sistema de controle interno adotado, tendo como origem de influência as normas COSO III (Controle Interno). Neste ponto, é preciso ressaltar que enquanto na normativa do Brasil se especifica a adoção de modelos de três linhas de defesa da auditoria interna emitidos pelo IIA, no marco normativo argentino não foram encontrados registros de sua normatização por parte da SIGEN na ARA.

4.2 Programação e execução do processo de auditoria interna

Seguindo com a linha de pesquisa inicial e atingindo o segundo objetivo específico, são apresentados os resultados da comparação

normativa do ponto 4.1, focando principalmente nas diferenças substanciais na programação e execução dos ciclos de Auditorias Internas praticados pelos órgãos centrais de CI das organizações estudadas.

No Quadro 2, foram codificadas três unidades de registro que se correspondem com as etapas principais do ciclo das AI, nelas são introduzidas resumidamente os resultados mais relevantes.

Da análise de regulamentação realizada, pode-se observar que no SCIMB a planificação dos Programas de Auditoria Interna é executada pelo CCIMAR. Enquanto no SCIA seu órgão central de CI (ISGA) emite diretivas gerais e particulares sobre a confecção dos PgAI a seus DvCI. Em consequência, as DvCI anualmente confeccionam e elevam seus Planos Anuais de Inspeções e Auditorias para sua aprovação e incorporação do Plano Anual de Inspeções e Auditorias Geral.

Essa descentralização funcional permite ao SCIA manter ciclos de auditorias de um ano em linhas gerais para todos os destinos da ARA em todas suas regiões geográficas. No SCIMB os ciclos de auditorias tradicionais são maiores conforme se distancia geograficamente da região do CCIMAR.

Quadro 2 – Comparativo das etapas dos ciclos de auditoria interna

<i>Etapa do ciclo</i>	<i>Marinha do Brasil – CCIMAR</i>	<i>Armada Argentina – ISGA</i>
<i>Planificação do Programa Anual de AI</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Planificação do PgAI centralizada. - Ciclos de auditoria maiores de um ano. - Riscos são valorizados e gerenciados em três instâncias de CI e considerados para a Planificação das AI os riscos avaliados pelas OM 	<ul style="list-style-type: none"> - Planificação do PgAI principalmente descentralizada. - Ciclos de auditorias gerais anual. - OM avalia riscos como parte de sua própria gestão de Riscos. - O órgão supervisor avalia riscos como parte da programação de AI.
<i>Execução do Programa de AI.</i>	<ul style="list-style-type: none"> - O Plano de Auditoria é implementado e publicado pelo CCIMAR autorizado pela SGM e o CM. - Execução de AI por equipes de especialistas do CCIMAR. 	<ul style="list-style-type: none"> - Os planos de inspeção e auditoria são implementados normativamente pela ISGA e executados pelas OM e DvCI. - Execução de AI com maior risco centralizadas pela ISGA e AI de menor risco são descentralizadas.
<i>Monitoramento do Plano Anual de AI</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Monitoramento dos achados e recomendações não informatizados. 	<ul style="list-style-type: none"> - Monitoramento dos hallados e recomendações informatizado.

Fonte: Elaboração própria.

A necessidade de manter um maior ou menor ciclo vai depender dos riscos associados à auditoria, no que se refere ao cálculo de riscos, observou-se que tanto o CCIMAR como a ISGA utilizam ferramentas de avaliação de riscos para a Planificação de seus programas de auditorias, como assim também, para a instrumentação e execução de cada auditoria individual.

Quanto aos riscos de auditoria avaliados pelo CCIMAR e ISGA, observam-se algumas similaridades. Enquanto no SCIMB os riscos de auditoria avaliados são estimados pelos especialistas do CCIMAR, devendo considerar uma análise de Riscos confeccionada pela própria OM a ser auditada, na ARA os processos de validação de riscos de auditoria são estimados pelos auditores, podendo consultar as matrizes de riscos contidas nos Planos Bienais Navais que são comunicados a todos os destinos da ARA.

Já, para o segundo registro de análise, foram incluídas as etapas da execução do processo de auditorias, por serem consideradas, a parte operativa do processo de auditorias, incluindo as etapas de programação individualizada, execução e comunicação de resultados de auditoria.

Neste ponto, os resultados achados sugerem procedimentos de execução similares aos da etapa de planificação dos P_gAI, observando-se uma centralização da execução e controle de auditoria na MB. Enquanto na ARA há uma descentralização da execução operativa das auditorias internas.

Na etapa de execução, no SCIMB são formadas equipes de especialistas vinculadas organicamente ao CCIMAR. As auditorias internas só podem ser exercidas por esse grupo de especialistas, com a exceção de complementar os mesmos com auditores governamentais externos caso haja necessidade técnica. (BRASIL, 2017b)

Na ARA, as equipes de auditorias especializadas da ISGA executam auditorias em setores

de maior risco do SCI, principalmente nos serviços de execução financeiro e contábil, que na ARA são de caráter centralizado, facilitando a tarefa de auditar localmente os sectores.

Além dessas auditorias de maior risco aplicadas pelos especialistas do SCIA, são incorporadas ao plano anual trilhas de auditorias preestabelecidas, de caráter geral e de menor risco, para serem aplicadas por oficiais designados pela Direção Geral ou Comando Superior.

Dessa maneira as Diretorias Gerais e Comandos Superiores, cumprem com os ciclos de CI exigidos na regulamentação interna da ARA. Normalmente, todas as OM da ARA devem ser auditadas/inspeccionadas uma vez ao ano.

Já que o CCIMAR é o único Centro de Controle Interno regulado e autorizado para realizar auditorias internas na MB, suas auditorias internas (*in loco*) requerem um deslocamento anual de equipes de auditoria nas regiões do Brasil que fiquem fora do Rio de Janeiro. Dessa forma caso haja alguma restrição de recursos orçamentários, seriam comprometidas as execuções de auditorias fora de sede aumentando o risco inerente ante a falta de conclusão dos ciclos de auditorias programados (BRASIL, 2022)

Considerando que o presente trabalho é limitado ao comparativo regulamentar, seria relevante um estudo posterior para a MB que considere os custos-benefícios da implementação de DvCI, visando reduzir os riscos por possíveis contingências ao mesmo tempo que gerando maior presença dos serviços de auditoria praticado pelo CCIMAR para as regiões mais afastadas de RJ.

O último dos resultados relevantes achados, quanto ao monitoramento nos ciclos de AI, é a disponibilização de um Sistema Informatizado de Seguimento e Avaliação das Observações do SCIA, mediante esse sistema a ISGA pode dar seguimento aos achados e recomendações de todas as auditorias

e inspeções praticadas no âmbito de SCIA. Neste ponto, em particular no Plano Anual de Auditoria Interna (2022) do CCIMAR é identificada a inexistência de um sistema informatizado que permita o seguimento dos processos de auditoria, auxiliando principalmente no monitoramento das recomendações.

Esse último ponto é então uma clara diferença entre os SCl comparados capaz de trazer oportunidades de melhoria futura para o SCIMB. Estima-se que estudos futuros sobre seu desenvolvimento e implementação podem ser de primordial interesse institucional na MB.

4.3 Comparativo de instrumentos de controle e auditoria interna

Em atendimento ao terceiro objetivo específico, foram dimensionadas três unidades de registro na normativa comparada, que se correspondem com as seguintes categorias: "Instrumentos estratégicos" inclui a análise qualitativa no que refere ao Planejamento Estratégico do Controle e Auditorias Internas; "Instrumentos de Execução na Supervisão e Controle" corresponde a identificação dos principais tipos de Inspeções e Auditorias que podem ser praticadas internamente na MB e na ARA e, por último, "Documentação e comunicação de AI" que corresponde ao comparativo da formalização e informes de AI praticadas.

Os resultados da comparação foram resumidos em quadro 3 ressaltando as diferenças e similaridades mais relevantes achadas em ambos os sistemas, dos resultados obtidos, observa-se similaridades nos tipos de instrumentos estratégicos utilizados. Tanto na MB quanto na ARA são estabelecidos Planos Plurianuais de Controle Interno, Anuais e Programas ou Planos de Gestão da Qualidade nos processos de Auditoria.

No que se refere aos instrumentos de supervisão (Inspeções Administrativas), observou-se uma similaridade no tratamento dos processos de controle administrativos nas duas

organizações. Estes instrumentos de supervisão são exercidos de acordo com a cadeia de comando superior que controla a seus organismos supervisionados e, sem ser especificamente auditorias internas, conformam parte do conjunto de instrumentos de CI em ambas as organizações.

Os instrumentos de auditorias, em particular os mais tradicionais (In loco), na ARA, são classificados em dois grandes tipos:

- O primeiro grupo é conformado pelas auditorias classificadas de acordo com as normas gerais de administração contábil, executadas pela DGAF através de seu *Servicio de Auditorias de la Armada* (SIAU).
- O segundo grupo, é conformado pelas auditorias de processos administrativos executadas pela ISGA e seus organismos dependentes. Essas são definidas pela SIGEN (2010, p. 9, tradução nossa) da seguinte forma:

O escopo da auditoria é abrangente e, portanto, inclui: A avaliação do funcionamento do Sistema de Controle Interno e das operações, incluindo aspectos como a proteção adequada de ativos e outros recursos, e a existência dos controles estabelecidos para detectar e dissuadir a ocorrência de qualquer tipo de ação irregular.

Na MB, as auditorias internas são classificadas detalhadamente na sua regulamentação interna SGM-601, contemplando os tipos de auditorias efetuadas pelo CCIMAR. Além dos instrumentos tradicionais, na MB são utilizados instrumentos informatizados de auditorias denominadas "auditorias contínuas" que permitem auditar 100% dos dados que são introduzidos a um programa de Inteligência Artificial (IA) mediante a mineração de dados (BRASIL, 2022).

Atualmente, o CCIMAR utiliza esse tipo de instrumento de IA nas áreas Orçamentária e Financeira; Compras; Patrimônio Público e Recursos Humanos, trazendo para a MB

Quadro 3 – Comparativo dos instrumentos de controle e auditoria interna		
Aspectos Comparados	Marinha do Brasil – CCIMAR	Armada Argentina – ISGA
Instrumentos Estratégicos	- Plano Anual de Auditoria Interna (Planejamento e execução centralizada) - Programa de Melhoria da Qualidade (PGMQ).	- Plano Anual de Auditoria (Diretivas centralizadas e execução descentralizada). - Plano de Qualidade da ISGA (PLANCAISGA).
Instrumentos de Execução na Supervisão e Controle.	- Inspeções Administrativo- Militares (IAM);	- Inspeções de processos administrativos (OM e DvCI).
	- Auditorias efetuadas pelo CCIMAR: Auditorias de Acompanhamento. Auditoria Especial. Auditoria Operacional. Auditoria dos Atos de Gestão do Pessoal. Auditoria de Conformidade Documental. Auditoria de Avaliação da Gestão. Auditorias de tipo contínuas.	- Auditorias de processos administrativos (ISGA e DvCI): Administrativas de Alcance Geral. - Auditoria de procedimentos administrativos – contábeis (DGAF): Auditorias Gerais. Auditorias Focalizadas. Auditorias Não Anunciadas. Auditorias de Documentação.
	- Se estabelecem serviços de consultoria prestados pelas UAIG a suas OM subordinadas.	- O serviço de consultoria das DvCI não é regulamentado.
Instrumentos de Registro e Comunicação das AI.	- Os Relatórios de Auditoria são internos do CCIMAR, confeccionados por um grupo de auditores próprios. - Auditorias de tipo contínuas praticam “Notas de Auditoria” (NA) diretamente com a OM que acusa o achado de auditoria.	- Os Relatórios de AI podem ser confeccionados por Equipes de Auditorias Especializadas da ISGA ou DvCI. - Podem ser ordenadas Auditorias por Informes de Avaliação (AIA), executadas por oficiais designados oportunamente.

Fonte: Elaborado pelo autor.

benefícios económicos e não económicos como melhorias nos controles internos de suas Organizações Militares (ALENCA, 2020).

Ao igual que na MB, a implementação de IA nos procedimentos de auditoria interna na ARA poderia contribuir com um maior poder de controle de registros financeiros, ao mesmo tempo que permitiria quantificar ganhos em matéria de correção de erros administrativos nas áreas orçamentária, financeira e patrimonial.

Seguindo com o intuito de dos instrumentos de auditoria praticados na MB, que apresenta uma diferença substancial, foi achada a implementação de atividades de consultorias por parte da MB com etapas de planificação e execução similares ao de uma auditoria.

Esses tipos de consultorias são documentadas e permitem aos destinos solicitar pontos de vista profissionais sobre como melhorar seus processos de gestão e controles internos com carácter de orientação.

Na pesquisa documental, não foram achados esse tipo de processos na ARA. Embora os serviços de consultoria sejam próprios de todo serviço de auditoria, normatizar processos de consultoria, detalhando responsabilidades e objetivos claros que contribuem ao aprimoramento contínuo do controle interno sim a rigorosidade de uma auditoria interna como é feito no Brasil, supõe uma oportunidade de melhora para os processos de CI na Argentina.

Num terceiro comparativo, foram separados os instrumentos de documentação e comunicação, sem achar diferenças substanciais entre ambos os regimes regímenes de CI capazes de propor oportunidades de melhora que não tenham sido mencionados previamente se tinham mencionado previamente.

Finalmente, com o intuito de encerrar o presente capítulo de Apresentação de Resultados e Discussão são resumidos em Quadro 4 os

Quadro 4 – Comparativo dos processos de auditoria interna		
Unidade de Registro	Marinha do Brasil – CCIMAR	Armada Argentina – ISGA
Marco Regulamentar	- Tem base em modelo internacional COSO CI e modelo das 3 Linhas de Defesa.	- Baseia sua organização de SCI no modelo internacional COSO CI.
Programação dos Ciclos de CI	- Planificação e execução de PgAI centralizada no CCIMAR. Ciclos de auditoria maiores de um ano. - Monitoramento das observações não informatizada.	- Planificação e execução de PgAI principalmente descentralizada nas DvCI. Ciclos de auditorias anuais. - Monitoramento das observações informatizada.
Tipos de Instrumentos Aplicadas	- Execução de auditorias de tipo tradicionais e auditorias de tipo contínuas. - Instrumenta consultorias como um serviço de AI.	- Execução de auditorias internas tradicionais (In loco). - Não tem regulamentado procedimentos para o serviço de consultoria.
Possibilidades de Melhoria	- Implementação de Divisões de Controle Internas nas regiões mais afastadas do RJ. - Implementação dum sistema informatizado de acompanhamento de avaliações de AI.	- Aprimoramento de sistemas informáticos e implementação de auditorias tipo contínuas na ARA. - Regulamentar e normatizar procedimentos de consultoria para as DvCI.

Fonte: Elaboração própria.

resultados mais relevantes junto com as oportunidades de melhoria achadas para cada uma das organizações militares.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo buscou compreender e analisar o alcance das auditorias praticadas no contexto de CI das organizações militares MB e ARA. Com a análise comparativa “benchmarking”, buscou-se dimensionar características e equivalências institucionais dos seus processos internos em gerenciamento de programas de auditorias que permitam visualizar oportunidades de melhoria nas suas práticas ou sistemas institucionais.

Atendendo ao primeiro objetivo específico, o marco normativo comparado sugeriu semelhanças e diferenças nos regimes de Controle Internos contrastados. A principal semelhança é a adoção do modelo “COSO – Controle Interno” como norteador doutrinário para definir a estrutura de controle interna em ambas as instituições.

A principal diferença achada foi observada na organização funcional dos sistemas de CI, enquanto a MB adota um modelo mais focado no conceito de três instâncias de auditoria

interna ou três linhas de defesa. Na doutrina Argentina se conceitua a auditoria interna como parte de uma atividade que acompanha o processo de supervisão dos comandos superiores sobre seus supervisionados.

O segundo objetivo específico refere-se aos programas e planos de auditorias internas gerenciados pelos organismos centrais de CI comparados. Dos resultados observou-se mais diferenças que similaridades, enquanto as auditorias internas são de exclusiva planificação e execução da terceira linha de defesa na MB, na ARA, optasse por um modelo de centralização do controle e descentralização da execução dos planos de auditorias internas, essa execução descentralizada de controle interno sugere ciclos de auditorias tradicionais menores na ARA comparados com os ciclos de auditorias tradicionais praticados pelo CCIMAR.

Também se observou que na ARA se utiliza um sistema informatizado para o seguimento das observações de auditorias (SICEV). Esse sistema, integrado ao Sistema de Controle Interno Gubernamental Argentino, permite aos órgãos de CI superiores verificar quando e como são superadas as falências, permitindo assistir na avaliação de riscos institucionais na

planificação de novas auditorias (ARGENTINA, 2019). Na MB o sistema de avaliações de suas auditorias ainda não é sistematizado virtualmente quanto na ARA, podendo ser considerado seu estudo e desenvolvimento uma oportunidade de melhoria para a MB.

O terceiro objetivo específico buscou identificar diferenças e semelhanças quanto aos tipos de Auditorias Internas que são praticadas na MB e na ARA. Neste ponto observou-se mais semelhanças que diferenças no referente a execução técnica das auditorias internas tradicionais.

Quanto ao tipo de auditorias não tradicionais, observou-se como principal diferença a utilização de um tipo de instrumento de auditoria informatizado denominado auditoria de tipo contínua. Esse tipo de auditoria moderna permite à MB ter controle sobre 100% do objeto auditado, sendo considerado como altamente efetivo, eficiente e moderno de acordo com referências documentais relacionadas (ALENCA, 2020).

O estudo futuro por parte da ARA sobre os custos-benefícios da implementação deste tipo de ferramentas informáticas foi considerado uma oportunidade de melhoria para seus procedimentos de AI.

Uma outra oportunidade de melhoria para a ARA foi achada na existência de um instrumento de auditoria interna na MB regulamentado pela CGU, esse instrumento é definido como um serviço de consultoria governamental à disposição das organizações militares dependentes da UAIG da MB. Com a implementação desse serviço o SCI brasileiro visa contribuir com o aperfeiçoamento de políticas nos órgãos que são auxiliados sem cair na rigidez de uma auditoria (BRASIL, 2017).

A incorporação deste tipo de instrumentos de Controle Interno na ARA pode ser uma clara oportunidade de melhoria desde implementada como um serviço prestado às OM dependentes das Direções Gerais ou Comandos Superiores que possuem DvCI assignadas.

Com o atingimento dos objetivos específicos supracitados, pode-se concluir que se respondeu ao problema de pesquisa e se atingiu o objetivo principal ligado ao mesmo.

Finalmente, considerando que o presente trabalho foi limitado principalmente à análise normativa, que mediante a utilização da ferramenta de Benchmarking foi possível identificar sugestões de melhoria para ambas as organizações estudadas, sugere-se as seguintes pesquisas futuras:

- MB: Estudar a implementação de um sistema informatizado de monitoramento de recomendações, cálculo de riscos e programação das auditorias internas na MB. Contribuindo com a planificação dos programas de auditorias realizados pelo CCIMAR.
- MB: Estudar a relevância e custo-benefício de implementar DvCI, nas regiões mais afastadas do Rio de Janeiro, com dependência funcional direta do CCIMAR. Contribuindo a exercer maior abrangência geográfica de terceira linha em todas as regiões navais.
- ARA: Estudar o custo-benefício do aprimoramento de sistemas de TI para a implementação de auditorias de tipo contínuas. Contribuindo com o controle do 100% de processos e registros contábeis avaliados por mencionado sistema.
- ARA: Analisar a incorporação normativa de procedimentos de consultoria praticados pelas DvCI nas OM dependentes. Contribuindo a gerar um melhor ambiente de controle organizacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERTIN, Marcos Ronaldo; KOHL, Holger; BARBOSA ELIAS, Sérgio José. **Manual do Benchmarking**. 1. ed. Fortaleza: Imprensa Universitária, 2015. ISBN 978-85-7485-239-3.

ALENCA, Cícero Oliveira de. **Nova Forma de Otimização de Aplicação dos Recursos Públicos**: O Emprego da Auditoria Contínua pelo Centro de

Controle Interno da Marinha. Revista Acanto. Nro. 7, p. 135-150. Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: Acesso em: <http://portaldeperiodicos.marinha.mil.br/index.php/acantoemrevista/article/view/1149/110625/10/2022>.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ALEXANDRE, Carlos. **Auditoria: Teoria e mais de 590 questões comentadas**. 2 ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013.

ARGENTINA. Armada Argentina. Dirección General de Administración y Finanzas de la Armada, **Plan de Auditorías Administrativa Contables y Control interno de la Dirección General de Administración y Finanzas de la Armada**. Buenos Aires, 2022.

ARGENTINA. Armada Argentina. Estado Mayor General de la Armada. **R.A-1-103 "P" – Manual de Auditoría de Procesos Administrativos**. Buenos Aires, 2005.

ARGENTINA. Armada Argentina. Estado Mayor General de la Armada. **R.A-9-085 "P" – Manual de Procedimientos del Sistema de Control interno de la Armada**. Buenos Aires, 2019.

ARGENTINA. Armada Argentina. Estado Mayor General de la Armada. **R.G-1-003 "P" – Reglamento Naval del Servicio Naval**. Buenos Aires, 2007.

ARGENTINA. **LEY 24.156 de Octubre 26 de 1992**. Sistemas presupuestarios, de crédito público, de tesorería, de contabilidad gubernamental y de control interno. Buenos Aires, 1992. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>. Acesso em: 20/10/2022.

ARGENTINA. Sindicatura General de la Nación. **Manual de Control Interno Gubernamental**. Buenos Aires, 2010. Disponível em: https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual_cig.pdf. Acesso em: 20/10/2022.

ARGENTINA. Sindicatura General de la Nación. **Resolución 152/2002**. Normas de Auditoría Interna Gubernamental. Buenos Aires, 2002. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/79051/norma.htm>. Acesso em: 20/10/2022.

ARGENTINA. Sindicatura General de la Nación. **Resolución 172/2014**. Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional. Buenos Aires, 2014. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/239185/res172.pdf>. Acesso em: 22/10/2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20/10/2022.

_____. Marinha do Brasil. Centro de Controle Interno da Marinha. **PAINT-2022 – Plano Anual de Auditoria Interna**. Rio de Janeiro. 2022b.

_____. Marinha do Brasil. Gabinete do Comandante da Marinha. **Portaria Nro. 45, de 24 de janeiro de 2013**. Aprova as Normas Para o Sistema de Controle Interno da Marinha (SCIMB). Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/portarias/2013/portaria-n-45-2013.pdf/view>. Acesso em: 21/10/2022.

_____. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **EMA-130 – Manual de Visitas, inspeções e Reuniões Funcionais da Marinha**. Brasília – DF. 2018.

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

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa 01/2001**. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília – DF.

2001. Disponível em: <https://audin.unifesspa.edu.br/images/INSTRUCOESNORMATIVAS/Instruo-Normativa-n-01-de-06.04.2001.pdf>. Acesso em: 28/10/2022.

_____. Ministério do Planejamento e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa**

03/2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em 28/10/2022.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília. 2017b. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf. Acesso em: 26/10/2022.

CAMPOS, Ana Maria. **Accountability: Quando podemos traduzi-la para o português?** Revista Administração Pública: 24(2) p.30-50. Rio de Janeiro. 1990. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>. Acesso em: 20/10/2022.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública: Evolução do Controle Interno no Brasil: Do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: Guia para a Atuação das Auditorias e Organização dos Controles Internos nos Estados, Municípios e ONGs**. São Paulo: Atlas, 2008. ISBN 978-85-224-5150-0.

CASTRO, Sixto Córdoba. **COSO – Control Interno: Historia, Evolución, Descripción y Aplicación de sus**

Componentes. Tese (Doctorado) – Universidad Ricardo Palma, 2019. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1yevEEvdczbo_S1Eh-IWEagVRxdS292SE/view?usp=share_link. Acesso em: 26/10/2022.

COSO. **Control Interno – Marco Integrado**: Resumen Ejecutivo. 2013. Tradução ao espanhol: Instituto de Auditores Internos de España, 2013. ISBN 978-84-940290-9-7. Disponível em: https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/coso-resumen-ejecutivo.original.pdf. Acesso em: 25/10/2022.

FERREIRA, Gonzaga. **Redação científica**: como entender e escrever com facilidade. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

KLIKSBERG, Bernardo. **Conferencia Plenaria¹ Los Nuevos Roles del Estado en Nuestro Tiempo**. RIVOGRAF S.R.L. Año 20 – N 31 (P.15-38). Buenos Aires, 2014. ISSN 0328-5855.

Disponível em: <https://www.asociacionag.org.ar/aportes/liderazgo-equidad-y-sustentabilidad/>. Acesso em: 02/11/2022.

MADEIRA, Paulo Jorge. **Benchmarking**: A Arte de Copiar. *Jornal de técnico de contas e da empresa*, Nro. 411. P. 364. 1999. Disponível em: <https://repositorio.ipcb.pt/bitstream/10400.11/964/1/Benchmarking.pdf>. Acesso em: 04/11/2022.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). **Guía para las normas de control interno del sector público**. Tradução de Cristina Maria Cunha; Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em:

https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 06/11/2022.

SILVA, A., ABREU, C., COUTO, D. **Evolução do controle interno no setor público**: Um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ*. América do Norte. 2018. Disponível em: <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/view/3070/2531>. Acesso em: 26/10/2022.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **O papel do controle interno na administração pública**. *Revista ConTexto*, 2(2), 1-16. 2002. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555/6784>. Acesso em: 27/10/2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Modelo das Três Linhas do IIA 2020**. Uma Atualização das Três Linhas de Defesa. Estados Unidos, 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>. Acesso em:

TORRES, Roberto Dutra. **Governabilidade, Governança e Poder Informal**. *Um Problema Central de Sociologia Política*. Civitas: v. 16, n. 1, p. 153-171. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/civitas/a/MzgKjtyLw33kM6fMzDb5yt/?lang=pt>. Acesso em: 17/10/2022.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.