



ESCOLA DE COMANDO E ESTADO-MAIOR DA AERONÁUTICA
COORDENADORIA ACADÊMICA
CURSO AVANÇADO DE COMANDO E ESTADO-MAIOR

ROBSON GUERRA FERNANDES, Ten Cel Int

**Estruturação da atividade de controle interno com a transformação organizacional do
Comando da Aeronáutica**

Rio de Janeiro
2022

ESCOLA DE COMANDO E ESTADO-MAIOR DA AERONÁUTICA
COORDENADORIA ACADÊMICA
CURSO AVANÇADO DE COMANDO E ESTADO-MAIOR

ROBSON GUERRA FERNANDES, Ten Cel Int

**Estruturação da atividade de controle interno com a transformação organizacional do
Comando da Aeronáutica**

Trabalho de conclusão de curso apresentado,
como requisito parcial para aprovação, no
Curso Avançado de Comando e Estado-Maior.
Linha de Pesquisa: Poder Aeroespacial.
Orientador: Tatiane Macedo da Silva.

Rio de Janeiro

2022

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo investigar em que medida a redundância das atividades de controle interno, dispostas tanto nas OM Apoiadoras quanto nas OM Apoiadas, está ou não alinhada com a concepção trazida pela reestruturação da Força Aérea Brasileira em andamento, mormente quanto aos objetivos relacionados à otimização e ao aproveitamento dos recursos materiais e humanos. Para isso, como metodologia, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental na literatura existente acerca da implantação de Centros de Serviços Compartilhados (CSC) como modelo de gestão para fins de concentração administrativa. Os temas controladoria e eficiência no setor público foram igualmente pesquisados com a finalidade de amparar a análise dos dados. Como base de coleta de dados, foram consultadas as normas e regulamentos que deram início e norteiam o processo de reestruturação da FAB, assim como aquelas que regulamentam as atividades de controle interno no âmbito do COMAER. A investigação revelou, como resultado, que a duplicação de estruturas de controles internos contraria os critérios de implantação de um CSC, bem como encontra-se desalinhada com os objetivos pretendidos pela reestruturação da FAB, em especial aos aspectos relacionados com a otimização dos recursos materiais e humanos. Nesse contexto, com fundamento no referencial teórico selecionado, a conclusão do estudo foi que a redundância das atividades de controle interno (estruturadas nas OM Apoiadoras e Apoiadas) não encontra aderência à concepção trazida pela reestruturação da FAB em andamento.

Palavras-chave: Concentração Administrativa; Controle Interno; Eficiência; Grupamento de Apoio.

ABSTRACT

This research aimed to investigate to what extent the redundancy of internal control activities, arranged both in the Supporting OMs and in the Supported OMs, is or is not aligned with the conception brought about by the restructuring of the Brazilian Air Force in progress, especially regarding the objectives related to the optimization and use of material and human resources. For this, as a methodology, a bibliographic and documental research was carried out in the existing literature about the implementation of Shared Services Centers (CSC) as a management model for the purpose of administrative concentration. The themes of controllership and efficiency in the public sector were also researched in order to support data analysis. As a basis for data collection, the rules and regulations that started and guide the restructuring process of the FAB were consulted, as well as those that regulate internal control activities within the scope of COMAER. The investigation revealed, as a result, that the duplication of internal control structures contradicts the criteria for implementing a CSC, as well as being misaligned with the objectives intended by the restructuring of the FAB, especially aspects related to the optimization of material resources. and humans. In this context, based on the selected theoretical framework, the conclusion of the study was that the redundancy of internal control activities (structured in the Supporting and Supported OMs) does not meet the concept brought about by the restructuring of the FAB in progress.

Keywords: *Administrative Concentration; Internal Control; Efficiency; Support Grouping.*

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COMAER	Comando da Aeronáutica
CMTAER	Comandante da Aeronáutica
CSC	Centro de Serviços Compartilhados
FAB	Força Aérea Brasileira
GAP	Grupamento de Apoio
PBC	Planejamento Baseado em Capacidades
OM	Organização Militar
SEFA	Secretaria de Economia, Finanças e Administração da Aeronáutica
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	6
2	METODOLOGIA.....	8
3	REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
3.1	Controle Interno.....	11
3.2	Concentração administrativa / Centro de Serviços Compartilhados (CSC).....	12
3.3	O Princípio da Eficiência.....	14
4	APRESENTAÇÃO DE DADOS E ANÁLISE DE RESULTADOS.....	15
4.1	Critérios a serem observados na concentração administrativa e recomendações de boas práticas concernentes à atividade de controle interno.....	15
4.2	Objetivos pretendidos pela FAB com a reestruturação de suas Organizações.....	16
4.3	Finalidade e competência dos Grupamentos de Apoio.....	17
4.4	Dados sobre atividades de controle interno executadas pelas OM Apoiadoras e OM Apoiadas.....	18
4.5	Análise dos dados.....	20
5	CONCLUSÃO.....	23
	REFERÊNCIAS.....	26

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a economia mundial vem passando por acentuadas transformações e consideráveis crises, notadamente sob o aspecto econômico. Em um cenário de insuficiência de recursos, gestores públicos e privados foram demandados a promover ajustes no funcionamento de suas organizações. O intuito foi racionalizar e simplificar processos, visando uma melhor performance administrativa, com maiores índices de produtividade aliado ao menor dispêndio possível.

A Instituição Força Aérea Brasileira (FAB), consciente dessas evoluções, iniciou no ano de 2016 uma profunda reorganização de suas estruturas e processos, de modo a conformar a montagem de suas Organizações para o foco operacional, ou seja, restringindo as atividades-meio àquelas efetivamente necessárias.

A reestruturação do Comando da Aeronáutica (COMAER) teve como objetivo o aprimoramento operacional e administrativo. Esta nova visão vem buscando implementar uma Força Aérea voltada para a otimização e aproveitamento dos recursos materiais e humanos, ampliando sua capacidade administrativa mediante uma gestão baseada em processos, desonerando as Unidades Apoiadas no que tange às atividades burocráticas e de apoio, propiciando foco nas suas respectivas missões finalísticas (BRASIL, 2015).

Nesse contexto, uma das medidas implementadas foi a criação de Grupos de Apoio (GAP), os quais passaram a concentrar a execução de atividades administrativas relacionadas com licitações, contratos, subsistência, almoxarifado, transporte de superfície, dentre outras eventualmente atribuídas. Essencialmente, tem-se que diversas atividades administrativas, que antes eram executadas por diversas Organizações da FAB (Unidades Apoiadas), passaram a ser de responsabilidade dos GAP, aqui denominados de Unidades Apoiadoras.

Uma atividade administrativa que indubitavelmente contribui para a atuação segura dos gestores em um órgão público é a de controle interno, na medida que promove a averiguação, de forma contínua e recorrente, do grau de aderência entre os planos e sua execução.

Em que pese a desoneração de diversas atividades administrativas, conforme explicitado, algumas Organizações Apoiadas permaneceram com estruturas de controle interno, sendo que os GAP foram concebidos com uma robusta estrutura para o desempenho de tal atividade. Atualmente, com o aprimoramento da reestruturação, há localidades em que o apoio continua sendo prestado pelos GAP e, em outras, o apoio retornou a ser prestado pelas

Bases Aéreas. De qualquer modo, para fins desta pesquisa, o termo Unidade ou Organização Apoiadora será empregado para referir-se à Organização Militar (OM) onde há concentração administrativa fins apoio às OM finalísticas (Unidades Apoiadas).

É com base no cenário acima descrito, que emerge a problemática da pesquisa que ora se delinea: em que medida a duplicidade das estruturas de controle interno estabelecidas, tanto nas Unidades de Apoio quanto nas Organizações Apoiadas, influencia no cumprimento dos objetivos propostos pela reestruturação das Organizações da FAB?

Diante da contextualização do problema proposto, a hipótese que servirá de base para a sua confirmação ou sua refutação é a de que, aparentemente, a manutenção de uma estrutura de controle interno no âmbito das Unidades Apoiadas encontra-se em descompasso com relação aos demais serviços administrativos concentrados no âmbito das Organizações Apoiadoras, ou seja, a arquitetura duplicada de controles internos denota falta de aderência às premissas norteadoras afetas à reestruturação em andamento.

Considerando a hipótese levantada, o objetivo geral deste trabalho será o de investigar em que medida a redundância das atividades de controle interno está ou não alinhada com a concepção trazida pela reestruturação em andamento, mormente quanto aos objetivos relacionados à otimização e aproveitamento dos recursos materiais e humanos.

Para direcionar as ações a serem praticadas, foram relacionados os seguintes objetivos específicos (OE):

OE1 – Identificar, à luz do referencial teórico selecionado, quais critérios devem ser observados ao se realizar uma concentração administrativa de atividade de controle interno, aliado aos ensinamentos que norteiam as boas práticas de tal atividade, também com base na literatura de referência;

OE2 – Apontar, nos normativos internos do COMAER, os objetivos pretendidos pela FAB com a reestruturação de suas Organizações; e

OE3 – Analisar as legislações que normatizam a atividade de controle interno no âmbito do COMAER, juntamente com as que tratam do inter-relacionamento entre as OM de Apoio e as OM Apoiadas, com vistas a averiguar a eventual existência de atividades idênticas ou mesmo similares, relacionadas ao escopo de controladoria.

Em um cenário onde a otimização dos recursos disponíveis é essencial, a aparente evidência de estruturas duplicadas executando atividades similares de controles internos, ainda que em locais distintos, pode sugerir que as OM estão mobilizando esforços, incluindo pessoal especializado, para executar atividades com características equivalentes. A investigação desse ambiente, com suporte na literatura disponível e adequada ao caso,

reveste-se de relativa importância, na medida que pode amparar eventuais decisões do Alto-Comando da Aeronáutica sobre o assunto, com a finalidade de aprimorar os procedimentos executados pelos Grupamentos de Apoio e demais OM Apoiadas em todo o país, além de proporcionar a melhor utilização possível do pessoal envolvido nas tarefas.

O controle interno é uma ferramenta importante para qualquer organização, pública ou privada. O seu correto dimensionamento, alinhado com as diretrizes estratégicas, proporcionam segurança aos gestores e à alta direção, pois ajudam a prevenir erros e irregularidades de toda espécie.

Portanto, em tempos em que a utilização racional de recursos humanos e financeiros norteia as ações da FAB, os resultados colhidos com o presente trabalho contribuirão com a reengenharia em andamento, a qual busca reavaliar processos que visem ao uso mais racional das atividades desenvolvidas por todas as organizações da FAB. Nessa esteira de pensamento, o presente estudo fornecerá subsídios ao Alto-Comando no sentido de buscar a modelagem estrutural relacionada à área de controladoria que mais entregue benefícios, no que tange à segurança administrativa dos gestores em sinergia com a otimização dos recursos de toda espécie.

2 METODOLOGIA

Este trabalho analisou a compatibilidade ou não da atual arquitetura, na qual consta estruturas de controles internos nas Unidades Apoiadas e Apoiadoras, vis a vis aos objetivos preconizados pela reestruturação em andamento da FAB.

Em função das características do assunto tratado, esta pesquisa enquadrou-se como bibliográfica e documental, por ter explorado diversos normativos e regulamentos do Comando da Aeronáutica que regem as atividades das Organizações Militares analisadas, como forma de obtenção dos dados necessários.

Inicialmente, buscou-se uma revisão bibliográfica e documental existente acerca dos temas sob foco do presente estudo: controladoria, concentração administrativa e eficiência no setor público.

A fim de melhor situar o leitor quanto a importância de um setor de controle interno numa organização e, indo além, da necessidade de que tal setor seja estruturado de forma adequada para o perfeito cumprimento de suas atribuições regimentais, buscou-se abarcar os ensinamentos de autores brasileiros renomados na citada área, tais como William Attie e Silvio Aparecido Crepaldi.

Em seguida, para lastrear a principal linha de raciocínio concernente ao estudo em tela, realizou-se uma ampla revisão de obras e estudos que abordassem a concentração administrativa como foco de suas reflexões. Após a leitura das principais obras disponíveis, foram escolhidas, por evidente afinidade com o tema da pesquisa, aquelas cuja análise principal tratasse da gestão de Centros de Serviços Compartilhados, a fim de melhor compreender suas idiosincrasias, bem como o contexto mais adequado, na visão dos autores, para suas aplicações e critérios para implantação.

Para tanto, foram abordados os trabalhos de Bergeron (2003), Schulman, Harmer e Lusk (2001), Thomaz e Cruz (2013), Souza e Corrêa (2011) e, finalmente, Mechling e Schwarz (2007).

Concluindo o alicerce teórico, tratou-se de discorrer sobre o princípio de eficiência, por estreita aderência ao escopo da pesquisa e aos propósitos centrais buscados pela reestruturação da FAB. Os ensinamentos da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, do especialista em políticas públicas e gestão governamental Marcelo Douglas de Figueiredo Torres e do doutrinador em direito administrativo Hely Lopes Meirelles serviram como base para essa etapa, destacando aspectos administrativos necessários à correta interpretação dos dados obtidos.

No tocante à análise dos documentos de âmbito interno do COMAER, foram investigadas normas que regulamentam a atividade de controle interno (ICA 179-1/2020, MCA 21-1/2015 e MCA 172-4/Digital), assim como feita a verificação dos diversos normativos que tratam da reestruturação da FAB, notadamente as diretrizes DCA 11-45/2018 e DCA 11-1/2020.

Com relação às etapas para se atingir o objetivo geral da pesquisa, foram delineados e alcançados alguns objetivos específicos.

O primeiro objetivo específico (OE1) consistiu em identificar, à luz do referencial teórico selecionado, quais critérios devem ser observados ao se realizar uma concentração administrativa de atividade de controle interno, aliado aos ensinamentos que norteiam as boas práticas de tal atividade, também com base na literatura de referência. Este objetivo foi atingido e detalhado no capítulo relativo à fundamentação teórica.

Em seguida, o segundo objetivo específico (OE2) consistiu em apontar, nos normativos internos do COMAER, os objetivos pretendidos pela FAB com a reestruturação de suas Organizações. Este objetivo foi alcançado por meio da análise dos seguintes documentos:

- a) DCA 11-45/2018 – Diretriz que trata da Concepção Estratégica – Força Aérea 100;

b) DCA 11-1/2020 – Diretriz que trata da Sistemática de Planejamento e Gestão Institucional da Aeronáutica; e

c) MCA 21-1/2015 – Manual de Implantação de Grupamento de Apoio.

Ato contínuo, como terceiro objetivo específico (OE3), foi procedida uma análise das legislações que normatizam a atividade de controle interno no âmbito do COMAER, juntamente com as que tratam do inter-relacionamento entre as OM de Apoio e as OM Apoiadas, com vistas a averiguar a eventual existência de atividades idênticas ou mesmo similares, relacionadas ao escopo de controladoria. As legislações examinadas para tal fim foram:

a) ICA 179-1/2020 - Procedimentos de Controle da Gestão;

b) MCA 21-1/2015 – Manual de Implantação de Grupamento de Apoio; e

c) MCA 172-4/Digital - Manual de Procedimentos das Unidades de Apoio e Apoiadas.

Os dados coletados e analisados por meio do alcance dos objetivos específicos OE2 e OE3, quando confrontados à luz do referencial teórico descrito no OE1, permitiram a elucidação do objetivo geral proposto, que consistiu em investigar em que medida a redundância das atividades de controle interno estava ou não alinhada com a concepção trazida pela reestruturação em andamento, mormente quanto aos objetivos relacionados à otimização e aproveitamento dos recursos materiais e humanos.

A limitação apresentada neste trabalho é a restrição da análise aos documentos mencionados neste tópico. Um estudo mais abrangente envolveria aspectos relacionados com cultura organizacional das OM da FAB, investigando a alocação qualitativa dos recursos humanos para o desempenho das atividades de controladoria e/ou levantamento de custos *versus* benefícios efetivamente auferidos, considerando a atuação dos setores de controles internos nas OM Apoiadas.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, procedeu-se a uma revisão da literatura, de forma a abordar as principais teorias sobre o tema, buscando extrair o embasamento teórico que ajudou a interpretar os dados coletados. Com efeito, essas teorias forneceram as bases necessárias para o alcance dos objetivos traçados no início deste trabalho, embasando as análises realizadas pelo autor, bem como as conclusões a que chegou.

3.1 Controle Interno

Segundo Justen Filho (2010), o controle interno pode ser entendido como o poder-dever imposto a uma instituição para proporcionar a verificação permanente e contínua da legalidade e da oportunidade da atuação e da diligência administrativas próprias, com vistas a prevenir, mitigar ou eliminar defeitos ou aprimorar essa atividade. Em consonância com o citado autor, constata-se que o controle interno é, portanto, a atividade exercida pela entidade responsável pela atividade controlada, no âmbito de sua própria estrutura.

No contexto do COMAER, a NSCA 179-1 “Norma do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica”, em seu subitem 1.2.4, conceitua controles internos da gestão como sendo:

[...] o conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, dentre outros, operacionalizados de forma integrada pela alta administração e pelo corpo de servidores públicos, militares e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os objetivos gerais sejam alcançados. (BRASIL, 2019, p. 9).

A importância da atividade de controle interno no âmbito das organizações públicas ou privadas é reconhecida por todos aqueles que se beneficiam com as entregas de tal atividade. De acordo com Crepaldi (2010), a importância do controle interno é compreendida a partir do momento em que se tem a certeza de que é esta a atividade que proporciona a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as organizações. Os gestores em geral se utilizam dela para as mais variadas tomadas de decisões.

Segundo Attie (2006), um eficiente sistema de controle interno deve ser estruturado com recursos humanos com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições. Discorre, ainda, sobre a importância da adoção de práticas que favoreçam o alcance dos objetivos propostos por tal atividade. Na visão do autor, essas práticas salutares são obtidas, geralmente, por meio da divisão de funções e segregação de responsabilidades, de forma que nenhuma pessoa efetue o manejo completo de uma operação do início ao fim.

Esclarece, inclusive, que a divisão racional do trabalho de conferência é favorecida através da identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e, especialmente, por meio da alocação de um número de funcionários compatível. O atendimento desses requisitos fomenta as condições razoáveis que permitem uma supervisão adequada e eficiente e, por conseguinte, proporciona a prevenção contra ocorrência de impropriedades, desperdícios e fraudes.

A abordagem do assunto afeto à controladoria é demasiado extenso. Para os fins deste estudo, restou claro que, sob o enfoque dos autores mencionados, a atuação de um controle

interno agrega valor às atividades administrativas desenvolvidas pela organização, sobretudo se tal setor estiver satisfatoriamente estruturado, com recursos humanos em número suficiente e com capacitação adequada.

3.2 Concentração administrativa / Centro de Serviços Compartilhados (CSC)

Segundo Bergeron (2003), não existe modelo de organização que possa atender plenamente todas as particularidades e situações do mundo corporativo. Ressalta, ainda, que o modelo a ser considerado mais apropriado deve ser adotado tendo em vista o negócio da organização. Nessa esteira de pensamento, os serviços compartilhados vem se apresentando como um dos moldes mais em evidência dentre as alternativas disponíveis.

Ainda de acordo com Bergeron (2003), um Centro de Serviços Compartilhados (CSC) pode ser definido como um sistema colaborativo na qual atividades similares executadas por diversos setores/unidades passam a ser concentradas em uma nova unidade de negócio, com vistas ao alcance de eficiência, redução de custos, melhoria de processos e, conseqüentemente, melhor geração de valor.

O processo de concentração administrativa implantado na FAB, por meio dos GAP, remete diretamente ao modelo de serviços compartilhados. Com efeito, tal acepção pode ser extraída do Manual de Implantação de Grupamento de Apoio (BRASIL, 2015), o qual estabelece que a implantação de uma Organização de Apoio deve ser focada para as rotinas que visem otimização e melhor aproveitamento dos recursos de toda ordem, por meio de uma gestão baseada em processos, com concentração das atividades administrativas. Atualmente, de acordo com as peculiaridades de cada Guarnição de Aeronáutica, as Organizações de Apoio podem ser Grupamentos de Apoio ou Bases Aéreas.

Na visão de Schulman, Harmer e Lusk (2001), a tendência de utilização de CSC em atividades comuns e repetitivas, replicadas em vários departamentos ou setores de uma organização, despontou como uma proeminente alternativa de elevação da qualidade e redução de custos de serviços prestados a clientes internos.

Prosseguindo com a abordagem desses autores, tem-se que, em um CSC, os processos e atividades vistas como sendo de apoio e secundárias pelos executivos das unidades de negócios, passam a ser os processos principais. No contexto da FAB, esse entendimento é constatado quando se observa que a implantação dos GAP tem como direcionamento primordial a concentração das atividades administrativas como forma de desonerar as OM Apoiadas das atividades secundárias. De acordo com o Manual de Implantação de GAP, tais

atividades (secundárias ou meio para as OM Apoiadas) passam a ser a atividade fim das OM Apoiadoras (BRASIL, 2015).

Com a implementação de unidades de serviços compartilhados, que no âmbito do COMAER atribui-se às OM Apoiadoras (GAP ou Base Aérea), os profissionais das OM finalísticas (Unidades Apoiadas) ficam desonerados de realizar atividades que não são o foco de suas respectivas missões institucionais, possibilitando que haja uma maior dedicação aos processos que guardam mais aderência às suas atribuições regimentais.

Thomaz e Cruz (2013) conceituam CSC como uma instância de compartilhamento de um conjunto de serviços comuns que, antes de serem concentrados no CSC, se mostravam duplicados nas diversas unidades administrativas.

Nessa linha de raciocínio, o mapeamento de ineficiências, provocadas pela existência de estruturas ou rotinas organizacionais duplicadas, reveste-se como o principal agente motivador para a adoção de CSC como modelo de gestão. A alta direção deve pautar suas ações no sentido de eliminar tais estruturas redundantes, as quais executam, individualmente, atividades comuns (SOUZA; CORRÊA, 2011).

A modelagem atual, na qual consta estruturas de controle interno tanto nas OM de Apoio quanto nas OM Apoiadas, deve ser objeto de estudo para a averiguação de possíveis ineficiências. Nesse sentido, o estudo das normas que tratam do inter-relacionamento entre os controles internos desses dois tipos de OM, juntamente com a análise dos regulamentos e regimentos que esmiúçam suas atribuições organizacionais, tornou-se parte do escopo da presente pesquisa.

A correta implantação de um CSC é ponto crucial para que os objetivos do modelo sejam alcançados, ou seja, torna-se imperiosa a transferência das atividades secundárias para a unidade de compartilhamento de modo que as demais unidades do negócio concentrem seus esforços para a consecução de suas respectivas atividades finalísticas. Somente assim o ganho de eficiência pode ser esperado como resultado (SCHULMAN; HARMER; LUSK, 2001). A atual arquitetura da FAB com a adoção de estruturas de apoio, as quais concentram atividades administrativas comuns, visando desonerar as Unidades Apoiadas a fim de que estas tenham foco em suas respectivas atividades fim, remete diretamente à concepção de CSC.

Para Mechling e Schwarz (2007), as principais motivações para a adoção de CSC, como modelo de gestão, referem-se a: redução de pessoal necessário às tarefas e redução de custos por economia de escala; melhorias nos serviços por aumento na especialização do pessoal, padronização e otimização dos processos; e projeção estratégica da organização por meio da redução do esforço em atividades de apoio, com foco nas atividades principais.

A leitura da Diretriz que trata da Concepção Estratégica - Força Aérea 100, DCA 11-45 (BRASIL, 2018), juntamente com a Diretriz que dispõe sobre a Sistemática de Planejamento e Gestão Institucional da Aeronáutica, DCA 11-1 (BRASIL, 2020c), possibilitou a identificação das motivações anteriormente apontadas para a implantação de Organizações de Apoio no âmbito da FAB.

3.3 O Princípio da Eficiência

O COMAER, pertencente à Administração Pública Federal, deve pautar suas ações de acordo com o Princípio da Eficiência, conforme expressa previsão legal constante do artigo 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

O princípio da eficiência encontra-se inserido, inclusive, nos regulamentos do COMAER, tais como o RCA 12-1, que o conceitua como sendo:

[...] o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional, do qual se espera o melhor desempenho para o alcance do melhor resultado possível na prestação do serviço público. (BRASIL, 2021, p. 15).

Uma importante contribuição acerca do entendimento do princípio em tela foi obtida por meio da conceituação formulada pela professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 102):

[...] o princípio apresenta-se sob dois aspectos, podendo tanto ser considerado em relação à forma de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atuações e atribuições, para lograr os melhores resultados, como também em relação ao modo racional de se organizar, estruturar, disciplinar a administração pública, e também com o intuito de alcance de resultados na prestação do serviço público.

Doutrinariamente, vários estudiosos ressaltam a diferença entre eficiência e eficácia. Torres (2004) exemplifica mencionando que a eficácia leva em consideração a concretização dos objetivos propostos nas atividades e ações de responsabilidade do Estado, não importando os meios e os mecanismos utilizados para alcançar tais objetivos. Desta feita, o Estado pode ser eficaz, por exemplo, em resolver o problema de saneamento básico no Brasil, mas pode estar fazendo isso utilizando-se de mais recursos do que realmente seria necessário. Em contrapartida, na eficiência, existe manifesta preocupação com os recursos e os meios utilizados para a consecução das atividades do Estado. Dito de outra forma, a eficiência procura alinhar o uso racional dos meios mais econômicos e viáveis com a maximização dos resultados pretendidos pelo agente público.

Em apertada síntese, pode-se inferir que o princípio da eficiência alinha-se ao conceito da boa administração. Hely Lopes Meirelles (2016, p. 94) ensina que este princípio “exige que

a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em se desempenhar apenas com uma legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento às necessidades da comunidade e de seus membros”.

Após a leitura dos conceitos revisados até aqui, e feitas as observações quanto à metodologia utilizada, bem como quanto às limitações do estudo, faz-se mister a apresentação e análise dos dados colhidos.

4 APRESENTAÇÃO DE DADOS E ANÁLISE DE RESULTADOS

Após ampla pesquisa aos regulamentos do COMAER que tratam da reestruturação organizacional, assim como das atribuições regimentais (com foco na atividade de controle interno) das OM de Apoio e Apoiadas, foram levantados os dados que permitiram a elucidação do problema de pesquisa propostoexto.

4.1 Critérios a serem observados na concentração administrativa e recomendações de boas práticas concernentes à atividade de controle interno

Este item buscou extrair, a partir da revisão da literatura percorrida no item 3 do presente estudo, os principais critérios que devem ser observados ao se realizar uma concentração administrativa da atividade de controle interno, aliado aos ensinamentos que norteiam as boas práticas de tal atividade, também com base na literatura de referência. Dessa forma, foi possível elencar os seguintes aspectos:

- o mapeamento de ineficiências, provocadas pela existência de estruturas ou rotinas organizacionais duplicadas, reveste-se como o principal agente motivador para a adoção de CSC como modelo de gestão - Souza e Corrêa (2011);
- a transferência das atividades secundárias para a unidade de compartilhamento é fator crítico de sucesso, de modo que as demais unidades do negócio concentrem seus esforços para a consecução de suas respectivas atividades finalísticas - Schulman, Harmer e Lusk (2001);
- a otimização de processos e a melhoria da qualidade dos serviços são benefícios esperados com a adoção do modelo de CSC - Thomaz e Cruz (2016);
- o setor de controle interno deve ser estruturado com recursos humanos com adequada qualificação técnica e profissional - Attie (2006); e

- a atividade de controle interno requer alocação de um número de funcionários compatível, a fim de possibilitar uma supervisão adequada com vistas a prevenir erros e fraudes - Attie (2006).

4.2 Objetivos pretendidos pela FAB com a reestruturação de suas Organizações

A DCA 11-53/2016 “Diretriz para a Reestruturação da Força Aérea Brasileira” foi a legislação que serviu de base para a reestruturação da FAB. Embora atualmente revogada¹, as premissas, os critérios e os objetivos pretendidos por tal remodelamento estão difundidos em diversos outros normativos.

Um desses documentos que perpetuam os fundamentos trazidos pela DCA 11-53/2016 e que servem de alicerce para o direcionamento da caminhada da Instituição ao futuro, é a DCA 11-45/2018, a qual trata da Concepção Estratégica - Força Aérea 100. Esta diretriz traz no seu subitem 2.2.13:

[...] ficou evidente a importância de uma reavaliação completa da estrutura existente, de modo a conformar a montagem da Força Aérea para o foco operacional, ou seja, restringindo as atividades-meio àquelas efetivamente necessárias. [...] a fim de atender, principalmente, às atividades eminentemente operacionais (BRASIL, 2018, p. 14).

Ainda explorando a DCA 11-45/2018, observa-se em seu subitem 5.2.5.4 o seguinte delineamento:

Processos mais eficientes permitem a identificação e a eliminação sistemática de atividades excedentes, desnecessárias e de baixo valor agregado. O objetivo, portanto, é empregar melhor os recursos e aumentar a velocidade das soluções, reduzindo a burocracia na área de apoio, possibilitando uma maior eficiência administrativa (BRASIL, 2018, p. 36).

Outra legislação de referência é a DCA 11-1/2020 - Sistemática de Planejamento e Gestão Institucional da Aeronáutica. Esta diretriz estabelece no seu subitem 2.10.2:

A metodologia do PBC analisa os ciclos de vida dos meios que compõem uma determinada capacidade para que as Possibilidades de Atuação (PA) da Força Aérea possam ser cumpridas **de forma a evitar redundâncias**, capacidades excedentes (área potencial de desinvestimento) ou lacunas (área potencial de investimento) internas à Força (BRASIL, 2020c, p. 31, grifo do autor).

Por fim, uma última legislação analisada e que traz em seu escopo diversas orientações e determinações que vão ao encontro das propostas abarcadas pela DCA 11-53/2016, foi o Manual de implantação de Grupamentos de Apoio (MCA 21-1/2015). O prefácio do citado manual mostra de forma clara tal alinhamento, o qual pode ser atestado pelos seguintes trechos:

¹ A Portaria nº 276/GC3, de 19 de fevereiro de 2019, revogou a DCA 11-53/2016 “Diretriz para a Reestruturação da Força Aérea Brasileira”.

Nos últimos anos, muitos avanços foram conquistados na padronização de ações que permitiram minimizar repetidas atividades administrativas. O desafio atual está na reengenharia desses processos, com o intuito de oferecer à Administração maior agilidade, **eliminando ou reduzindo os “tempos e movimentos” das atividades que não agregam valor.**

A implementação de políticas de otimização e de melhor aproveitamento dos recursos, visando à obtenção da máxima eficiência na sua utilização, tem resultado na **integração de atividades**, com a finalidade de ampliar a capacidade administrativa das Organizações Militares diretamente envolvidas.

Em linhas gerais, tal concepção busca implementar uma Organização voltada para políticas de **otimização e um melhor aproveitamento dos recursos**, ampliando a capacidade administrativa do COMAER, mediante uma reestruturação organizacional e uma gestão baseada em processos, **desonerando as Unidades apoiadas no que tange às atividades burocráticas e de apoio, propiciando foco nas missões-fim das mesmas** (BRASIL, 2015, grifos do autor).

Da observação dessas normas, constatou-se que um dos objetivos pretendidos com a reestruturação da Instituição FAB, além de outros claramente delineados na DCA 11-53/2016, foi o remodelamento da estrutura existente para uma concepção mais enxuta, na qual atividades burocráticas redundantes devem ser eliminadas, a fim de otimizar os esforços das OM finalísticas em sua principal atividade. O melhor aproveitamento dos recursos está intimamente relacionado com tal processo, e uma das ações que fomentou e vem fomentando tal propósito foi a implementação dos Grupamentos de Apoio (GAP).

4.3 Finalidade e competência dos Grupamentos de Apoio

Os dados obtidos neste sub-tópico foram considerados, juntamente com o anterior, para atingir o segundo objetivo específico (OE2).

O Regulamento de Grupamento de Apoio, ROCA 21-58/2022, estabelece a finalidade de um GAP:

Art. 1º Os Grupamentos de Apoio (GAP), Organizações do Comando da Aeronáutica (COMAER), têm por finalidade executar as atividades de apoio administrativo a um conjunto de organizações definidas por ato do Comandante da Aeronáutica (CMTAER) (BRASIL, 2022, p. 7).

O mesmo regulamento estabelece que compete aos GAP:

Art. 5º Aos GAP compete:

I - administrar o pessoal militar e civil pertencente ao seu efetivo ou às organizações apoiadas colocados sob sua responsabilidade;

II - prover o apoio de infraestrutura, referente ao Grupamento e às organizações apoiadas, quando sob a sua responsabilidade e conservar os bens móveis e imóveis colocados sob sua responsabilidade;

III - planejar, coordenar, executar e controlar as atividades de finanças, de provisões, de licitações e contratos, de contabilidade patrimonial, de registro, de protocolo e arquivo, de tecnologia da informação e de subsistência, referentes ao Grupamento e às organizações apoiadas, quando sob a sua responsabilidade;

IV - atender às solicitações de transporte de superfície, referentes ao Grupamento, às organizações apoiadas e a outros casos previstos em legislação específica, sob a sua responsabilidade;

- V - prover a manutenção das redes telefônicas e de dados informatizados, bem como das instalações e serviços que lhe sejam atribuídos;
- VI - prover as organizações apoiadas de bens e serviços específicos, na quantidade, momento e local adequados, de acordo com as responsabilidades que lhe sejam atribuídas; e
- VII - conservar os bens móveis e imóveis colocados sob sua responsabilidade (BRASIL, 2022, p. 7 e 8).

Pode-se observar que a concentração de determinadas atividades, tais como: finanças, provisões, transporte de superfície, licitações e contratos, e tantas outras foi ao encontro das premissas estabelecidas pela reestruturação da FAB. A atividade de controle interno, em que pese ser de cunho predominantemente administrativo, não foi inteiramente concentrada nos GAP. Conforme será visto a seguir, as atividades de controle interno que permeiam toda a gestão das OM da FAB ficaram sob incubência das OM Apoiadas e das Apoiadoras. Dito de outra forma, verificou-se que Organizações finalísticas (Apoiadas) permaneceram com essa atribuição administrativa, na contra-mão do que ocorreu com diversas outras atividades administrativas que foram concentradas, conforme já abordado.

4.4 Dados sobre atividades de controle interno executadas pelas OM Apoiadoras e OM Apoiadas

Para investigar a similaridade de serviços afetos à atividade de controladoria, ainda que em ambientes físicos distintos, sendo realizados pelas UG Apoiadoras e UG Apoiadas, foi necessário um exame das legislações que normatizam a atividade de controle interno no âmbito do COMAER, juntamente com as que tratam do inter-relacionamento entre as OM de Apoio e as OM Apoiadas

Inicialmente cabe ressaltar que nem toda OM Apoiada possui estrutura de controle interno em sua composição regimental. Conforme se depreende da leitura do RCA 12-1 (BRASIL, 2021) e do módulo 14 do MCA 172-4 (BRASIL, 2020a), somente as UG (Unidades Gestoras) Apoiadas, classificadas como UG Credoras (UG CRED), deverão ser estruturadas com um setor de controle interno. As OM Apoiadas, classificadas como UG de Controle (UG CONT), a princípio, não possuem a obrigação de montar em sua composição regimental um setor de controle interno.

Feita essa ressalva, passou-se ao exame da ICA 179-1/2020 (BRASIL, 2020b). A citada Instrução tem por finalidade orientar e padronizar a execução dos procedimentos de controle da gestão nas diferentes UG. O item 3.4 do citado normativo elenca uma série de ações de controle interno. Com o fito de melhor exemplificar, foram extraídas, de forma resumida, (04) quatro das 15 (quinze) ações:

- adoção obrigatória dos formulários de controle constantes dos anexos da própria ICA 179-1/2020;
- abertura de Processos Administrativos de Gestão (PAG), utilizando-se o Número Único de Processo (NUP), para os procedimentos licitatórios, de dispensa, inexigibilidade ou não aplicável (diárias, suprimento de fundos);
- conferência de todos os balanços, balancetes, mapas, inventários, minutas de editais, contratos, cartas-contrato, instrumentos de parceria ou outros documentos hábeis;
- conferência de todos os itens para boletim, de natureza financeira, sob os aspectos de legalidade e legitimidade, antes de serem publicados no boletim da OM de Apoio.

Todas essas ações de controle são direcionadas às OM Apoiadas e às Apoiadoras. O cerne da análise aqui nesse quesito foi observar que não houve uma distinção de ações para o tipo de OM (Apoiada ou Apoiadora). Ambas receberam as mesmas incubências e possíveis variações de complexidade no cumprimento destas podem ser atribuídas ao porte das Organizações (volume de processos, efetivo, quantidade de recursos alocados, dentre outros).

Prosseguindo na coleta de dados, passou-se para o exame do MCA 21-1/2015 (BRASIL, 2015). O citado Manual, ainda em vigor, foi utilizado para implantação de Grupamentos de Apoio, com a definição de suas atribuições e das ações das organizações envolvidas nesse processo de implantação e de inter-relacionamento. Observou-se, na letra “a” do subitem 6.11, a seguinte atividade sob responsabilidade dos controles internos dos GAP: “Observar o cumprimento das instruções da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA) e da legislação em vigor, analisando os documentos oriundos das OM apoiadas e se discrepantes, omissos ou impróprios, solicitar regularização”. (BRASIL, 2015, p. 65).

Ainda examinado o MCA 21-1/2015, verificou-se o seguinte trecho acerca do inter-relacionamento entre os controle internos das OM:

7.11.1.2 Deve-se estimular a comunicação direta entre os agentes da administração das OM apoiadas com o Agente de Controle Interno (ACI) do Grupamento, o que favorecerá a troca de informações e o esclarecimento de dúvidas, evitando-se, por exemplo, a tramitação equivocada de documentos e perda de prazos por interpretação equivocada procedimentos estabelecidos (BRASIL, 2015, p. 84).

Dando sequência ao exame de legislações internas, efetuou-se a investigação do MCA 172-4/digital, o qual versa sobre os procedimentos aplicados às OM de Apoio (GAP) e seu inter-relacionamento com as Unidades Apoiadas. O subitem 14.1.7 deste Manual estabelece o seguinte:

14.1.7 A **estruturação de um setor de controle interno eficiente demanda a existência de condições para seu adequado funcionamento**, devendo ser observadas, dentre outras, as seguintes necessidades: **designação de pessoal com**

perfil adequado às funções do setor, capacitação do efetivo e a adoção de boas práticas de gestão, como forma de prevenir eventual inobservância das normas vigentes (BRASIL, 2020a, grifos do autor).

Prosseguindo no exame do Manual, verifica-se a seguinte atribuição estabelecida em seu subitem 14.2.7:

14.2.7 A responsabilidade pela supervisão de todos os procedimentos que impliquem lançamentos no SIAFI é do Agente de Controle Interno da UNIDADE APOIADORA. Cabe aos Agentes Diretores, juntamente com seus respectivos Agentes de Controle Interno das UG APOIADAS o envio das informações pertinentes à prestação de contas mensal, cumprindo os prazos e sendo responsáveis pelas informações repassadas à UG APOIADORAS (BRASIL, 2020a).

Os dois Manuais examinados permitiram, através dos trechos transcritos, verificar que as OM Apoiadoras foram investidas de uma maior responsabilidade acerca da conformidade dos procedimentos e da correção das documentações emanadas pelas OM Apoiadas. Ademais, o MCA 172-4 ressaltou a importância de uma adequada estruturação do setor de controle interno, abordando aspectos relacionados à capacitação e provimento das funções por pessoal qualificado, visando, por conseguinte, a adoção de boas práticas em tal atividade.

4.5 Análise dos dados

Conforme observado no capítulo dedicado à revisão da literatura, há evidente afinidade entre a implantação de um CSC com a implantação de um GAP. Sob essa ótica, é possível inferir que os critérios de implantação, sugeridos pela literatura como motivadores, são os mesmos, pois a racionalização de custos por economia de escala, redução de pessoal necessário às tarefas, melhorias nos serviços decorrentes da especialização do pessoal, padronização e otimização dos processos (MECHLING; SCHWARZ, 2007) são critérios motivadores da criação dos GAP, conforme se constata na análise do Manual de implantação de Grupamentos de Apoio (BRASIL, 2015).

O sucesso da implantação de um CSC, segundo aponta Thomaz e Cruz (2013), depende da eliminação de estruturas duplicadas como critério para a supressão de possíveis ineficiências. Tanto a DCA 11-45 (BRASIL, 2018), quanto a DCA 11-1 (BRASIL, 2020c), ressaltam a necessidade de eliminação de estruturas duplicadas que permeiam as OM da FAB como forma de atingir os proveitos do novo modelo de gestão. O estudo da literatura revelou que os benefícios almejados dependem que as atividades comuns sejam corretamente detectadas e as eventuais e flagrantes duplicidades sejam concentradas nos GAP (SCHULMAN; HARMER; LUSK, 2001).

O foco da pesquisa concentrou-se na área de controle interno e, nesse contexto, os ensinamentos de Attie (2006), ao defender que um eficiente sistema de controle interno deve ser estruturado com recursos humanos em quantidade compatível e com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições, vão ao encontro das prescrições contidas no MCA 172-4 (BRASIL, 2020a). O conjunto dessas análises permitiu atingir o primeiro objetivo específico (OE1) da presente pesquisa.

O segundo objetivo específico (OE2) foi atingido no subitem 4.2 do presente trabalho, ao se identificar, por meio da análise das Diretrizes DCA 11-45 (BRASIL, 2018) e DCA 11-1 (BRASIL, 2020c), os objetivos pretendidos pela FAB com a reestruturação de suas Organizações. Da observação dessas normas, constatou-se que um dos objetivos pretendidos com a reestruturação, e que guarda correspondência com o escopo da pesquisa em tela, foi o remodelamento da arquitetura existente para uma concepção mais enxuta, visando a melhoria dos processos e racionalização das estruturas nas áreas administrativas e operacionais, na qual atividades burocráticas redundantes devem ser detectadas e eliminadas, a fim de potencializar os esforços das OM finalísticas. O objetivo identificado preserva estreita aderência aos ensinamentos de Schulman, Harmer e Lusk (2001), bem como vai ao encontro das ideias defendidas pelos autores que trataram do princípio da eficiência, discorrido no subitem 3.3 do referencial teórico.

Depois de identificado tal objetivo relacionado com o presente trabalho, observou-se que uma das ações que guardou consistência à persecução do citado objetivo foi a implementação dos GAP. Conforme investigação do Regulamento de Grupamento de Apoio, ROCA 21-58 (BRASIL, 2022), a partir dos dados extraídos e apresentados no subitem 4.3 deste estudo, foi verificado que uma série de atividades administrativas comuns foi concentrada nos GAP, desonerando as OM finalísticas de tais atividades. Todavia, as atividades de controle interno não foram inteiramente concentradas nas OM Apoiadoras, o que denota, a princípio, falta de coerência com o objetivo proposto pela reestruturação, bem como falta de aderência à lógica concebida pela implantação de um CSC, arraigada nos ensinamentos de Thomaz e Cruz (2013).

O terceiro e último objetivo específico (OE3) deste trabalho consistiu em analisar as legislações que normatizam a atividade de controle interno no âmbito do COMAER, juntamente com as que tratam do inter-relacionamento entre as OM de Apoio e as OM Apoiadas, com vistas a averiguar a eventual existência de atividades idênticas ou mesmo similares, relacionadas ao escopo de controladoria.

Os dados levantados no subitem 4.4 do presente estudo, notadamente através da análise da ICA 179-1 (BRASIL, 2020b), permitiram elucidar a questão da similaridade das ações de controladoria afetas às OM Apoiadas frente às OM Apoiadoras. Chegou-se ao entendimento que as ações de controle interno de ambas OM possuem similaridade. Eventuais diferenciações entre tais atividades podem ser atribuídas às especificidades de cada OM, mas que não chega a alterar significativamente os procedimentos laborais para a consecução dessas atividades. Indubitavelmente, inferiu-se que não há diferenciações substanciais.

Passando-se para a investigação do MCA 21-1 (BRASIL, 2015), verificou-se a responsabilidade atribuída às OM Apoiadoras no que tange à análise dos procedimentos e documentos oriundos das OM Apoiadas. As citadas constatações, ou seja, similaridade de ações de controle juntamente com redundância de atuação das OM Apoiadoras sobre os procedimentos das OM Apoiadas, vão de encontro às lições trazidas pelos defensores dos CSC e, por conseguinte, ao objetivo proposto pela reestruturação da FAB, conforme argumentação defendida no atingimento do OE2.

Outra análise efetuada, dessa vez abarcando o MCA 172-4 (BRASIL, 2020a), revelou a preocupação em bem estruturar um setor de controle interno, a fim de que este cumpra adequadamente suas atribuições funcionais. O item 14.1.7 deste Manual estabeleceu a designação de pessoal com perfil adequado às funções do setor, bem como capacitação do efetivo, com vistas à observância das normas vigentes. Este cuidado vai totalmente ao encontro das lições defendidas por Attie (2006). Por outro lado, a manutenção num nível de excelência de estruturas duplicadas vai de encontro com o princípio da eficiência, conforme ensinamentos de Di Pietro (2002) e Torres (2004) e, adicionalmente, deixa de guardar coerência com o objetivo pretendido com a reestruturação da FAB.

Pelo exposto na presente pesquisa, com embasamento no referencial teórico adotado, é possível inferir que a manutenção de estruturas de controles internos nas OM Apoiadoras e OM Apoiadas está em desalinho com os objetivos pretendidos pela reestruturação da FAB, em especial aos aspectos relacionados com a otimização dos recursos materiais e humanos. A eliminação dessa duplicidade é fator de sucesso para o pleno funcionamento dos GAP como um Centro de Serviços Compartilhados, por permitir a utilização racional do capital humano e ganhos de escala relacionados aos demais dispêndios.

Por fim, cabe ressaltar que a convergência de esforços em dotar estruturas de controles internos com recursos humanos adequados e suficientes somente nas OM Apoiadoras (ao invés de pulverizar tais recursos nas OM Apoiadas), vai ao encontro das boas práticas

aplicadas à atividade, bem como guarda estreita conexão com o princípio da eficiência, segundo as lições trazidas pelos autores selecionados.

5 CONCLUSÃO

Levando em consideração a opção por alocar atividades meio nos GAP, permitindo às demais OM que se dediquem às suas atividades finalísticas, ficou clara a intenção do COMAER em modificar sua estrutura e forma de gestão para um modelo de concentração administrativa. Esse contexto promove, com facilidade, a percepção da influência dos modelos de CSC.

Com fundamento na idealização de CSC dos diversos autores pesquisados, observou-se visivelmente a factibilidade de se estudar a implantação dos GAP como um bom exemplo do assunto. A convergência da referida implantação aos critérios estabelecidos no referencial teórico pode sugerir maiores chances de sucesso na missão.

O presente artigo se propôs a estudar uma parcela da reestruturação pela qual o COMAER vem passando no intuito de “enxugar” sua estrutura e tornar-se mais eficiente. A forma como as atividades de controles internos foram estruturadas, sendo dispostas tanto nas OM Apoiadoras quanto nas OM Apoiadas, ocorreu em um formato diferente dos demais serviços concentrados. Este fato gerou a inquietação motivadora da presente pesquisa, que teve como objetivo investigar em que medida a redundância das atividades de controle interno está ou não alinhada com a concepção trazida pela reestruturação em andamento, mormente quanto aos objetivos relacionados à otimização e aproveitamento dos recursos materiais e humanos.

Para atingir o objetivo proposto, no capítulo dedicado à metodologia foram descritas as estratégias para coleta e análise dos dados por meio de três objetivos específicos, ressaltando que a limitação do estudo restringiu-se à análise de documentos do âmbito do COMAER.

Em seguida, no tópico dedicado à revisão da literatura e fundamentação teórica, foram abordadas obras de autores dedicados ao estudo de controles internos e sobre o princípio da eficiência. A abordagem de autores que tratam de gestão de CSC recebeu uma maior ênfase por se tratar do principal suporte teórico afeto ao estudo em tela.

No capítulo dedicado à apresentação e análise dos dados, foi possível discorrer circunstanciadamente acerca consecução de cada objetivo específico. O primeiro tratou de identificar, à luz do referencial teórico selecionado, os principais critérios que devem ser

observados ao se realizar uma concentração administrativa: o mapeamento de ineficiências, provocadas pela existência de estruturas ou rotinas organizacionais duplicadas; a transferência das atividades secundárias para a unidade de compartilhamento como fator crítico de sucesso; e redução do foco nas atividades de apoio para possibilitar foco na atividade principal (no caso, para as demais unidades do negócio). Foram elencadas, ainda, recomendações sobre quantidade de recursos humanos e capacitação adequada dos mesmos como requisitos desejáveis para adoção de boas práticas na atividade de controladoria.

O segundo objetivo específico, após atingido por meio de análises de normativos internos, apurou que a detecção e eliminação de atividades burocráticas redundantes, a fim de potencializar os esforços das OM finalísticas, foi concebida como um dos objetivos pretendidos pela FAB com a reestruturação de suas Organizações.

Prosseguindo para o terceiro e último objetivo específico, verificou-se que as ações de controle interno afetas às OM de Apoio possuem similaridade com as das OM Apoiadas. Inferiu-se que não há diferenciações substanciais, o que denota duplicação de uma mesma atividade.

Com base nos dados colhidos e depurados, foi possível alcançar o objetivo da pesquisa. A análise desse cenário, por meio do referencial teórico selecionado, permitiu confirmar a hipótese formulada ao constatar que a redundância das atividades de controle interno (estruturadas nas OM Apoiadoras e Apoiadas) não encontra aderência à concepção trazida pela reestruturação da FAB em andamento, sobretudo quanto aos aspectos relacionados à otimização e aproveitamento dos recursos materiais e humanos. A eliminação dessa duplicidade de execução de atividade de controladoria reveste-se como uma das medidas necessárias para se atingir os critérios desejáveis na implantação dos GAP, como um Centro de Serviços Compartilhados. O referencial teórico indica que este é um fator crítico para o sucesso na implantação e para se alcançarem os benefícios esperados, sobretudo por contribuir para a adoção de boas práticas concernentes à atividade de controladoria.

A reestruturação da FAB ainda está em curso e esse processo é bastante complexo. A análise detalhada de cada atividade reaparelhada é fundamental para que os resultados sejam compatíveis com o esperado. Nesse contexto, a implantação dos GAP como novo modelo de gestão, com forte influência da concepção de CSC, precisa passar por constantes avaliações. A adequação desse processo aos critérios apontados pela teoria estudada poderá ampliar os benefícios esperados pelo COMAER, ao concentrar seus serviços administrativos e de apoio.

Finalmente, diante do cenário descrito, os resultados alcançados neste trabalho poderão contribuir ao servir como assessoramento em eventuais modificações das estruturas

administrativas nos GAP e OM Apoiadas, nas diversas localidades do Brasil onde a FAB se faz presente. Poderão servir, ainda, como ponto de partida para futuras pesquisas, complementares ou não, sobre o novo modelo de gestão adotado pelo COMAER. Como sugestão, com vistas a contribuir na busca da excelência nos serviços prestados à sociedade brasileira, vislumbra-se a possibilidade de estudos mais abrangentes envolvendo aspectos relacionados à cultura organizacional das OM da FAB. Outra sugestão compatível seria um levantamento pormenorizado de custos *versus* benefícios efetivamente auferidos, considerando a atuação dos setores de controles internos nas OM Apoiadas.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BERGERON, Brian P. **Essentials of shared services**. Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 17 mar. 2022.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Estado-Maior da Aeronáutica. Portaria EMAER nº 49/ISC, de 14 de dezembro de 2015. Aprova a edição do MCA 21-1 “Manual de Implantação de Grupamento de Apoio”. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 233, 18 dez. 2015.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Estado-Maior da Aeronáutica. Portaria nº 1.597/GC3, de 10 de outubro de 2018. Aprova a reedição da DCA 11-45 “Diretriz que trata da Concepção Estratégica – Força Aérea 100”. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 180, 15 out. 2018.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Centro de Controle Interno da Aeronáutica. Portaria nº 425/GC3, de 18 de março de 2019. Aprova a reedição da NSCA 179-1 “Norma do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica”. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 45, 20 mar. 2019.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Secretaria de Economia, Finanças e Administração da Aeronáutica. Portaria SEFA nº 31/AJUR, de 30 de abril de 2020. Dispõe sobre o MCA 172-4 “Manual de Procedimentos aplicados às Unidades de Apoio (Grupamentos de Apoio - GAP) e seu inter-relacionamento com as Unidades Apoiadas”, na forma eletrônica. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 76, 06 maio 2020a.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Centro de Controle Interno da Aeronáutica. Portaria nº 650/GC3, de 4 de junho de 2020. Aprova a edição da ICA 179-1 “Procedimentos de Controle da Gestão”. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 98, 05 jun. 2020b.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Estado-Maior da Aeronáutica. Portaria EMAER nº 35/6SC, de 5 de junho de 2020. Aprova a reedição da DCA 11-1 “Diretriz que dispõe sobre Sistemática de Planejamento e Gestão Institucional da Aeronáutica”. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 102, 15 jun. 2020c.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Secretaria de Economia, Finanças e Administração da Aeronáutica. Portaria GABAER nº 25/GC3, de 21 de janeiro de 2021. Aprova a edição do RCA 12-1 “Regulamento de Administração da Aeronáutica”, na forma eletrônica. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 17, 26 jan. 2021.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Diretoria de Administração da Aeronáutica. Portaria GABAER nº 233/GC3, de 8 de fevereiro de 2022. Aprova a reedição do ROCA 21-58 “Regulamento de Grupamento de Apoio”. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 28, 09 fev. 2022.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

MECHLING, P. J.; SCHWARZ, S. G. **Shared Service Center**. 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

SCHULMAN, D.; HARMER, M.; LUSK, J. **Shared services: agregando valor às unidades de negócios**. São Paulo: MAKRON Brooks, 2001.

SOUZA, M. A.; CORRÊA, R. M. Centros de Serviços Compartilhados: Publicações no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) no Período de 1998 a 2008. **Contabilidade Vista & Revista**, [S. l.], v. 22, n. 1, p. 73-105, 2011. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/659>. Acesso em: 07 mar. 2022.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2004.

THOMAZ, A. R.; CRUZ, M. V. **Centro de Serviços Compartilhados: a experiência do Estado de Minas Gerais**. In: Anais do XXXVII Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, setembro de 2013, p. 1-16. Disponível em: http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2013_EnANPAD_APB974.pdf. Acesso em: 02 mar. 2022.