

# **A ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO E AS FERRAMENTAS DE CONTROLE DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

**Joeldson Ferreira Guedes<sup>1</sup>**

**Anderson Silva de Aguiar<sup>2</sup>**

**RESUMO:** O Centro de Controle Interno do Exército, criado por meio do Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006, alterado pelo Decreto nº 7.299/2010, buscou aperfeiçoar a estrutura de controle do Exército Brasileiro, sendo o novo órgão do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx), tendo como célula executora desse Sistema as Seções de Auditoria e Fiscalização das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército. Em virtude disso, os esforços deste trabalho tem por objetivo geral apresentar a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro que assessora a Administração Pública a consecução de seus objetivos e metas. Primeiramente, realizou-se uma pesquisa documental e bibliográfica para verificar os conceitos de Controle, Controle Interno e de Sistema de Controle Interno, demonstrando o posicionamento desse Sistema de Controle no organograma da Força Terrestre, bem como as ferramentas utilizadas por esse Sistema. Constataram-se ao final do trabalho que o órgão de controle do Exército está subordinado diretamente ao Comandante do Exército, que suas ferramentas e técnicas de controle demonstraram o controle prévio e a posteriori, por meio de pré-auditoria e auditoria de campo, respectivamente, e para maior presença do Sistema Controle Interno nas unidades gestoras da Força Terrestre, à distribuição de onze Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército em diversas cidades brasileiras, sendo muitas delas nas capitais estaduais. Até a conclusão dos trabalhos, foi identificado que a atual estrutura de controle interno no Exército é referência para Administração Pública Federal, diante das dificuldades de controle para vários órgãos do Poder Executivo Federal, assim, inferiu-se que suas ferramentas estão de acordo com os estudos e as pesquisas apresentadas no referencial teórico ao longo deste trabalho.

**PALAVRAS-CHAVE:** 1 CONTROLE INTERNO. 2 EXÉRCITO BRASILEIRO. 3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

---

## **INTRODUÇÃO**

A Administração Pública Brasileira, na década de 1960, evoluiu com uma profunda Reforma Administrativa. O Decreto-Lei nº 200, de 20 de fevereiro de 1967 introduziu um paradigma de controle inovador (artigo 6º) ao utilizar práticas e técnicas de acompanhamento dos atos e fatos de gestão adotados pelos administradores públicos da época de forma mais atuante, tendo como objeto primordial responder as dificuldades da máquina pública ao modelo burocrático de administrar o Estado, que vinha desde os anos 30. Esse último modelo

---

1           Doutorando em Contabilidade e Controladoria pela Universidad San Carlos - Assuncion -PY. E-mail: profjoeldson@gmail.com

2           Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará. Pós-graduado em Aplicações Complementares às Ciências Militares – Ciências Contábeis e em Auditoria e Perícia Contábil pela Universidade Católica Dom Bosco. E-mail: anderson.s.aguiar@bol.com.br.

atentava-se as formalidades, demonstrando com isso fragilidades e ineficiências, passando-se a adotar, com a Reforma Administrativa, ferramentas de controle por meio de procedimentos de auditoria.

Assim, o Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal estruturou-se por meio do Decreto nº 93.784, de 23 de dezembro de 1986 para atender ao princípio fundamental de Controle definido naquele Decreto-Lei. Por sua vez, a Secretaria de Economia e Finanças (SEF), antigo órgão central de Sistema de Controle Interno, com base na legislação em vigor à época, regulou, com a autorização do Comandante do Exército, ao editar e publicar a Portaria Ministerial nº 997, de 14 de outubro de 1988, a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro.

Nessa estrutura, Guedes (2011) observou que desde o princípio a SEF acumula as atividades de Finanças, de Contabilidade e de Auditoria, na forma do parágrafo único do decreto de criação, pois mantém a Diretoria de Auditoria (D Aud) subordinada à SEF. Vale lembrar que à SEF, juridicamente está consonância com a legislação ao acumular tais atividades, porém as melhores práticas e a teoria do Controle (Rocha e Quintiere, 2011), não aconselham tal estrutura de governança. Nesse aspecto o Tribunal de Contas da União manifestou-se através do Acórdão 1.074/Plenário, de 20 de maio de 2009, recomendando ao dirigente máximo, o comandante do Exército, que reposicionasse hierarquicamente a D Aud para que esta lhe fosse diretamente subordinada.

Nessa conjuntura, foi criado o Centro de Controle Interno do Exército, resultado do Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006, alterado pelo Decreto nº 7.299/2010 na busca de aperfeiçoar a estrutura de controle do Exército Brasileiro, sendo o novo órgão do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx).

Este trabalho tem por objetivo geral apresentar a Estrutura do Sistema Interno do Exército Brasileiro, retratando sua mecânica, abordando organização e atribuições pertinentes, tendo como fontes de informações à pesquisa de referenciais teóricos e doutrinários, além da pesquisa documental da legislação em vigor. Como objetivos específicos estão à apresentação de referencial teórico sobre controle interno e ferramentas de controle, a apresentação da estrutura de controle interno no Comando do Exército.

Com a realização deste trabalho, pretende-se responder o seguinte questionamento: Como é a estrutura o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro?

Ao expor essas observações, este trabalho justifica-se, tendo em vista, ilustrar as práticas adotadas pelo Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro que controla quatrocentas e vinte unidades gestoras, distribuídas em todo território nacional com o objetivo

de cumprir sua missão constitucional. Dessa forma, visualizar-se-á uma referência de controle, balizada nos pilares da hierarquia e disciplina, para outros órgãos da Administração Pública que necessitem desenvolver ou aperfeiçoar suas respectivas estruturas de controle.

## **CONTROLE**

Para o entendimento de como ocorre o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro faz-se necessário observar os conceitos de controle sobre diferentes prismas.

Segundo Lima (2013, p. 4) esses prismas estão divididos em quatro: “controle na ciência da Administração, controle quanto ao objeto, controle quanto ao momento de sua realização e controle quanto ao posicionamento do órgão controlador”.

Sob o enfoque do controle na ciência da Administração, Oliveira (1991) observa que o controle está diretamente ligado à função de planejamento, pois tem o objetivo de garantir que as atividades da organização sejam desempenhadas de acordo com o plano. Complementando o raciocínio anterior, Cattelli (1999) defende que um sistema de informações tem a capacidade de fornecer o retorno necessário a execução de atividades de tal forma que haja a comparação de desempenho obtido e a consecução de metas estabelecidas.

Controlar, de outra forma, é o empenho para obter segurança no grau de atingimento do escopo projetado, inclusive de verificar a execução dos administradores para conseguir esse escopo.

Chiavenato (2006, p. 447) assinala que controle é a “função administrativa que monitora e avalia atividades e os resultados alcançados para assegurar que o planejamento, a organização e a direção sejam bem-sucedidos”.

A mecânica de controlar tem comportamento positivo e contribui na correção de rumo (no caso de resultados não desejados) necessário auxiliando os membros da organização a desenvolverem ações congruentes com os interesses das partes, como donos de capitais e empregados. Quanto maior for à incerteza, assim como a não limitação para algumas ações, mais difícil se torna o controle. Desta forma, além de fiscalizar, orientar, sugere-se a correção e punição como forma preventiva de ações futuras.

A legalidade (controle quanto ao objeto) deve pautar a conduta dos administradores públicos inclusive aqueles que gerenciam o controle dos atos de gestão. Contudo, na função de controle, os gestores devem verificar principalmente os resultados alcançados e como

foram empregados os recursos disponíveis, pois a conveniência e a oportunidade de atos de gestão obedecem aos limites da conformidade legal.

Ainda com relação a esse enfoque, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCT 16) define controle interno, sendo o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, tendo como objetivo:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Extraí-se desse conceito como objeto do controle interno os componentes patrimoniais, a conformidade aos registros contábeis, às normas das entidades, as práticas de preservação do patrimônio diante de atos ou rotinas lesivas ao patrimônio.

Quanto a essa abordagem, as Normas Brasileiras de Contabilidade destacam os controles quanto a categorias como operacional, contábil e normativo. O controle operacional está relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade. O controle contábil refere-se à veracidade e à fidedignidade dos registros e demonstrações contábeis.

Sob o prisma do controle quanto ao momento de sua realização, tem-se a visão de Gomes e Amat (2001, p. 53) do controle nas organizações explicitadas adiante:

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

Esse controle organizacional ainda pode ser analisado sob duas perspectivas. Uma perspectiva limitada do que significa o controle na organização, com referência normalmente em aspectos financeiros e limitação aos aspectos técnicos. A outra perspectiva é a mais ampla do controle onde se considera o contexto em que acontecem as atividades e, em particular os aspectos ligados à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e o meio-ambiente.

A abordagem de Gomes e Amat (2001, p. 53) está em consonância com o disposto no artigo 77 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), que apresenta três tipos de controle interno, sem prejuízo as atividades dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes, sendo eles: o concomitante, durante a execução da atividade; a prévia, com verificação antes da execução da atividade; e a subsequente, após a execução da atividade.

Lima (2013, p.4) complementa essa abordagem entendendo que o controle prévio é exercido pela auditoria interna ou pelos sistemas de controle interno da organização que orientam os gestores e agentes a corrigir falhas, bem como adotar procedimentos recomendáveis.

Para esse autor, o controle concomitante é exercido, em regra geral, por “inputs” externos à organização: denúncias, representações, auditorias, solicitações dos órgãos de controle e do Ministério Público. Ainda segundo esse auto, o controle subsequente tem o escopo de realizar análises intermitentes como nas prestações anuais de contas, tendo um conteúdo corretivo e, eventualmente, punitivo.

Quanto ao posicionamento do órgão controlador, verifica-se na Constituição Federal de 1988 (CF/88), a competência de realizar atividades de fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União, mediante controle externo, ao Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, apoiado pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

Com relação a esse conceito, verifica-se que em cada poder terá um Sistema (órgão), sendo portando, o agente controlador integra a própria administração objeto do controle.

Após essas considerações e atentando ao foco do presente trabalho, destaca-se uma fronteira que delimita o conceito de controle interno e o Sistema de Controle Interno. Para a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 1995), o controle interno é um processo integrado executado pela alta gestão e colaboradores selecionados, e é definido para acometer as chances de não lograr êxito e suprir de razoável segurança de que não se obtenha de êxito. Esse processo de controle interno está presente na entidade e envolve os seguintes objetivos gerais: realização em ordem, ética, econômica, eficiente e eficaz das tarefas; execução dos encargos para com a obrigação de prestar contas; atendimento dos regulamentos e leis empregáveis; resguardando do perigo os recursos para fugir de futuros prejuízos ou má utilização.

Assim, o termo controle interno deve ser exercido no nível da entidade do setor público, compreendendo a preservação do patrimônio, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e diretrizes.

Já o sistema de Controle interno, por mandado da CF/88 é um Sistema, ou seja, estruturado por órgão que realiza o Controle, por meio de Auditoria e de Fiscalização.

## **SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL**

Diante desses conceitos de controle e controle interno, fica mais claro o entendimento da estrutura do SCI. Esse Controle, na União, nos termos da Constituição Federal, Art. 74, tem as seguintes finalidades:

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

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

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

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

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

Assim, verifica-se sob o prisma do posicionamento dos órgãos controladores, que sua localização encontra-se internamente.

Alicerçado nos objetivos constitucionais, o SCI do Poder Executivo Federal, é organizado e disciplinado na Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001, conforme o disposto em seu Art. 21 e regulado no Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, Art. 8º, apresentando o órgão central, a Controladoria-Geral da União, e os seguintes órgãos setoriais dos ministérios: da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa.

A Controladoria-Geral da União- CGU (2014), como órgão central do sistema, tem por missão orientar de forma normativa e apontar as técnicas oportunas aos órgãos que interagem com o Sistema. Subordina-se, sem intermediários, à Presidência da República, dirigente máximo.

A seguir, ilustra-se a estrutura geral do SCI do Poder Executivo Federal:

Figura 01: Estrutura orgânica do Sistema de Controle Interno do Exército



Fonte: Guedes, 2013

O Sistema de Controle Interno (SCI) é denominado como sendo o conjunto de órgãos que tem a responsabilidade de realizar os procedimentos de auditoria e fiscalização nas unidades gestoras (UG) subordinadas, que visam diminuir os riscos decorrentes da atividade da entidade. Sendo que o controle na gestão pública recai sobre a atuação dos órgãos, entidades e gestores (GUEDES, 2011), por isso, da importância de descrever a sua origem e a sua atual estrutura no Comando do Exército.

## SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO EXÉRCITO BRASILEIRO

A Secretaria de Economia e Finanças (SEF), órgão de direção setorial e Unidade Orçamentária (UO) do Comando do Exército (Cmdo Ex), conforme o Art. 16 do Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006, tem por finalidade superintender e realizar as atividades de execução orçamentária, administração financeira, contabilidade e controle, relativas aos recursos de qualquer natureza alocado ao Comando do Exército, sendo assim responsável, naquele ordenamento jurídico, pelas atividades do Sistema de Controle Interno, Administração Financeira Federal, Contabilidade Federal no âmbito do Exército Brasileiro.

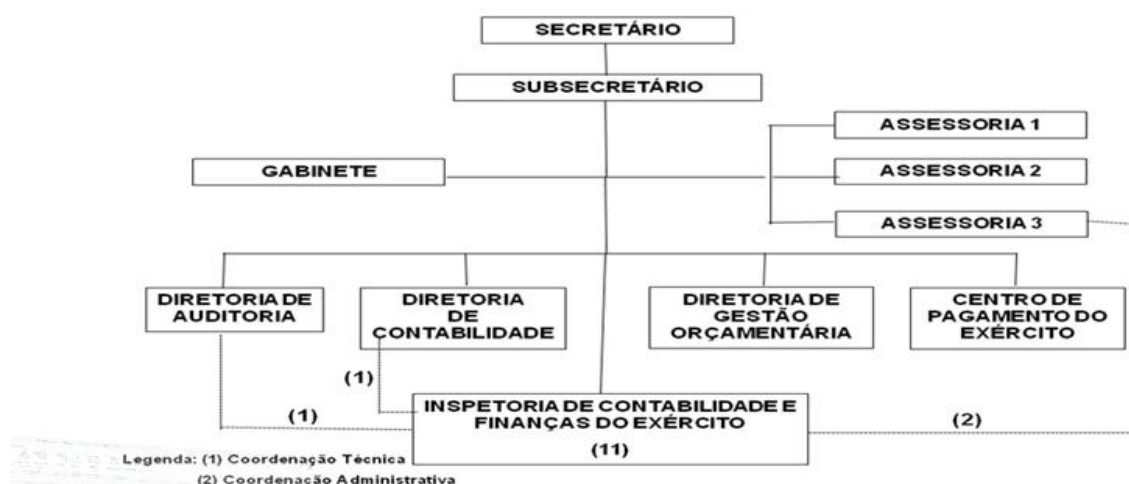
Com base em sua missão institucional, além da realização das atividades de controle Decreto nº 4.879 de 2003, delineou as seguintes atribuições a esse órgão de direção setorial:

- a) o pagamento de pessoal do Exército; b) integrar, como órgão complementar e órgão de direção setorial (ODS), o Sistema de Planejamento Administrativo do Exército (SIPA/Ex); c) administrar o Fundo do Exército (F Ex), segundo orientação e determinação do

Comandante do Exército; d) orientar e coordenar as atividades de registro patrimonial do Exército; e e) coordenar e controlar os processos de importação e exportação direta de bens e serviços no âmbito do Exército.”

As atribuições citadas anteriormente são os objetos sujeitos a avaliação do Controle. Esse órgão de direção setorial, por sua vez, está organizado da seguinte maneira:

Figura 02: Estrutura da Secretaria de Economia e Finanças



Fonte: [www.sef.eb.mil.br](http://www.sef.eb.mil.br).

Em face à delimitação do tema, é mais apropriado apresentar a Diretoria de Auditoria e as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército em detrimento as atividades dos demais órgãos de apoio ou diretorias.

A Diretoria de Auditoria compete, conforme o Decreto Nº 86.979, de 3 de março de 198

Coordenar e executar os trabalhos de auditoria no âmbito do Exército, inclusive os relativos às entidades vinculadas; examinar as contas do Fundo do Exército; acompanhar e avaliar, com o apoio das ICFEx, os resultados da execução física e financeira de projetos, atividades, operações especiais, convênios, ajustes, acordos e similares; emitir parecer sobre a legalidade dos atos de admissão, desligamento de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões de militares e de servidores civis do Comando do Exército; propor à SEF, o Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA); realizar a coordenação técnica das ICFEx nos assuntos relacionados com as atividades de auditoria; supervisionar, acompanhar e avaliar o desempenho das atividades de controle interno realizadas pelas ICFEx; analisar e emitir parecer sobre o relatório e respectiva solução, referentes ao processo administrativo instaurado para apuração de danos ao erário e submeter à decisão do Secretário de Economia e Finanças as situações passíveis de instauração de TCE; analisar as tomadas de contas das unidades gestoras (UG) e prestações de contas das entidades vinculadas e do Fundo do

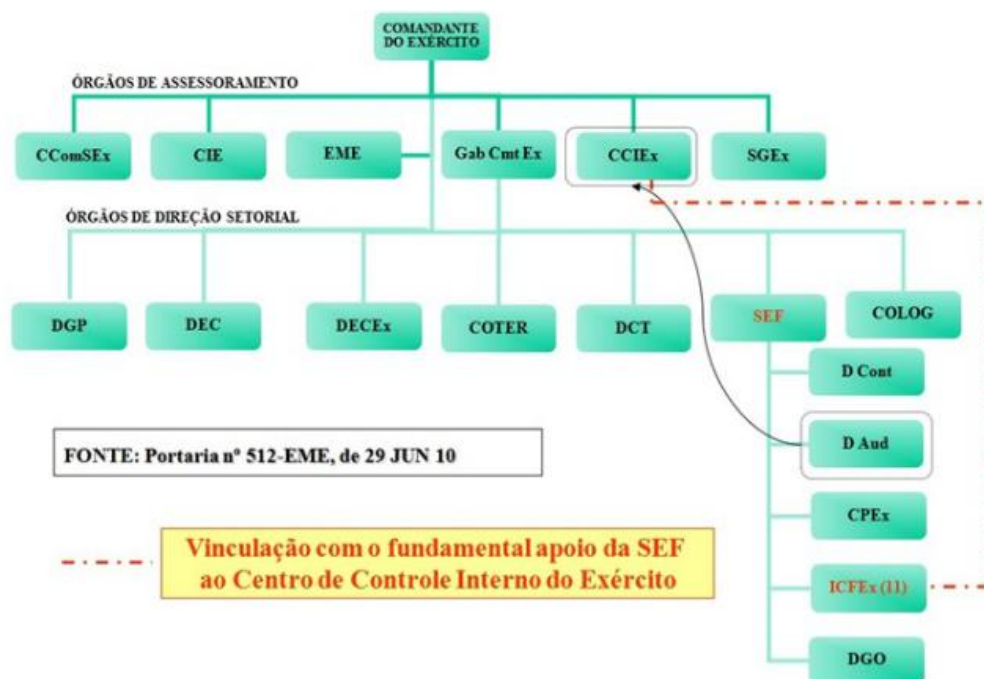


Exército para encaminhamento ao TCU e propor orientações normativas referentes às suas atividades.

Contudo, atendendo a recomendação do Acórdão nº 1074/TCU – Plenário, de 20 de maio de 2009, do Tribunal de Contas da União (TCU), que solicitou aos Comandos das 03 (três) Forças Armadas, Marinha, Exército e Aeronáutica, para que envidassem esforços para alterar a sua estrutura organizacional. Por isso, a Diretoria de Auditoria passou a ser subordinada diretamente ao Comando do Exército, sendo designada Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), por força do Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010, como demonstrado na Figura 02. Cabe ressaltar que o Centro permaneceu com as atribuições da Diretoria de Auditoria, mantendo um maior grau de independência ao avaliar os atos de gestão do Exército Brasileiro.

Abaixo, apresenta-se a nossa posição na da antiga D aud, agora CCIEEx, sejamos

Figura 03: Organograma do Exército Brasileiro



Fonte: CCIEEx, 2012

Verificando as atribuições dessa última diretoria, atualmente CCIEEx, tem-se uma fundamental importância no processo de atuação do Controle, pois nesse centro são desempenhadas atividades estratégicas referentes ao controle das unidades gestoras do Exército Brasileiro. Sendo, inclusive, uma forma de realizar e acompanhar as atividades de controle exercidas pelas ICFEx, pelas segundas seções.

Vale destacar que a ICFEx são responsáveis por acompanhar a contabilidade analítica

das operações orçamentária, financeira e patrimonial das UG vinculadas; examinar a legalidade dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial praticados pelos Ordenadores de Despesas (OD) e responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos; realizar a conformidade contábil das UG vinculadas; acompanhar a execução de contratos, convênios, acordos, ajustes ou similares formalizados pelas UG vinculadas; realizar as tomadas de contas dos OD e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos e, mediante determinação da SEF, outras medidas que se fizerem necessárias; executar os trabalhos de auditoria de acordo com o PAAA aprovado pela CCIEx; certificar a adequação e a regularidade das contas dos OD e comprovar a eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos; prestar assistência, orientação e apoio técnico aos OD e demais agentes da administração das UG vinculadas; e propor ao CCIEx, quando forem julgadas convenientes, sugestões relacionadas com o cumprimento das suas atividades de controle interno.

Essas inspetorias estão estruturadas da seguinte maneira, segundo Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29):

- a) Chefe;
- b) Subchefe;
- c) 1ª Seção (S/1) – Seção de Apoio Técnico e Treinamento;
- d) 2ª Seção (S/2) - Seção de Auditoria e Fiscalização;
- e) Seção (S/3) - Seção de Contabilidade; e
- f) 4ª Seção (S/4) - Seção de Apoio Administrativo.

Dessas seções, cabe destacar a atuação da Seção de Auditoria e Fiscalização como instrumento efetivo das atividades do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx), acompanhando a eficácia, eficiência e economicidade do desempenho da gestão nas unidades gestoras do Exército.

Dentre as competências, essa Seção de Auditoria e Fiscalização:

Organizar as atividades de controle interno para averiguar a eficiência e eficácia da gestão; realiza as Tomadas de Contas Especiais nas UG vinculadas, quando determinada pela SEF; examina e certifica os processos de Tomadas de Contas Anuais das UG vinculadas, elaborada pela Seção de Contabilidade; elaborar relatórios e pareceres de auditoria; elaborar Processo de Impugnação; acompanhar a atualização dos dados constantes do Rol de Responsáveis das UG vinculadas; orientar as UG vinculadas quanto ao atendimento de diligências do Tribunal de Contas da União; propor ao Centro de Controle Interno a normatização e padronização das atividades de controle interno.

Com relação as outras seções, salienta-se que suas atribuições são suporte à atuação da Seção de Auditoria e Fiscalização, bem como, tornam viável a aplicação das ferramentas de controle a disposição.

As ferramentas de controle do Exército se concretizam com os trabalhos de pré-auditoria e auditoria de campo desempenhado pelas Seções de Auditoria e Fiscalização das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército.

A pré-auditoria representa o controle o prévio do objeto de verificação e análise das visitas de auditoria programadas as unidades gestoras.

A pré-auditoria tem por objetivo, conforme o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército ( R-29):

Antecipar-se à ocorrência de impropriedades ou de irregularidades que possam ocasionar prejuízo ao Erário com relação à execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil; as publicações no Diário Oficial da União, referente a licitações, às dispensas, às inexigibilidades, aos contratos, aos convênios; a implantação e a execução de contratos e convênios; as concessões de aposentadorias e pensões, a contratação de pessoal civil por tempo determinado e a regularidade da situação dos encargos previdenciários, trabalhistas e tributários.

Já o trabalho de auditoria de campo consiste, conforme R-29:

*In loco*, verificar a regularidade dos atos e fatos administrativos relacionados com a avaliação de controle internos existentes, bem como sua estrutura de controle interno, os processos administrativos praticados referentes às licita, dispensas ou inexigibilidades; os processos de prestações de contas e suprimento de fundos; os processos de prestação de contas de convênios, os pagamentos de pessoal conforme as normas em vigor; a documentação comprobatória de receita e despesa; a organização do arquivo da Seção de Conformidade de Registro de Gestão; as Declarações de Bens e Rendas dos agentes responsáveis das UG vinculadas e a existência física dos bens e direitos ou os resultados alcançados na aplicação de recursos públicos.

O controle a posteriori é demonstrado na auditoria de campo, pois é o momento de verificar os atos de gestão após a sua realização. Ressalta-se que o controle concomitante é desempenhado diariamente na Seção de Auditoria e Fiscalização, sendo concretizado com a realização de diligências e orientações a unidades gestoras, subsidiando, a pré-auditoria e a auditoria de campo com elementos que possam provocar distorções nas contas dos gestores públicos a serem apresentadas no final do exercício.

Salienta-se que o principal braço do controle interno no Exército Brasileiro são as ICFEx, principalmente, na atuação das seções Auditoria e Fiscalização e seus respectivos auditores. Esses auditores utilizam, essencialmente, as seguintes técnicas de auditoria previstas no Manual de Auditoria para levantar informações que subsidiarão os trabalhos de auditoria.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo decorrente deste trabalho revelou características importantes do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro .

Foi identificado ao longo da pesquisa que a estrutura de controle do Exército Brasileiro possui ferramentas de controle prévio e a posteriori, por meio, de atividades de pré-auditoria e auditoria de campo, respectivamente.

A capilaridade de suas unidades gestoras é contornada com a criação de 11 Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército distribuídas estrategicamente em diversas cidades brasileiras, sendo boa parte nas capitais brasileiras, tornando o controle mais próximo dos atos de gestão.

As orientações do Tribunal de Contas da União corrigiram o posicionamento do Centro de Controle Interno do Exército no organograma da Força Terrestre. Esse órgão interno, antiga Diretoria de Auditoria, atualmente está subordinado diretamente ao Comandante do Exército permitindo maior independência para verificação das ações dos gestores públicos.

Diante dessas observações oriundas da pesquisa e perante a necessidade da Administração Pública de realizar o controle em diversos órgãos do Poder Executivo Federal, verifica-se que o Exército Brasileiro é uma referência como modelo conceitual de estrutura, pois tem um Sistema de Controle Interno, composto por um órgão central (CCIEEx) e por Inspetorias (ICFEx), sendo denominado de Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro

Por fim, para realizar a sua função institucional o SisCIEx tem como atribuição legal a realização de auditoria e a fiscalização, consoante às normas técnicas e sob ponto de vista dos autores pesquisados.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil, de 1988.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/site/>> Acesso em: 28 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/site/>. Acesso em: 28 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei 8.443/92. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm). Acesso em: 03. de set. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180, de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/site/>. Acesso em: 28 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 200, de 1967.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/site/>> Acesso em: 28 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 93.874, de 1986.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/site/>> Acesso em: 28 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.591, de 2001.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/site/>> Acesso em: 28 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 5.751, de 2006.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/site/>> Acesso em: 28 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.299, de 2010.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/site/>> Acesso em: 28 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Portaria Ministerial nº 997, de 1988, do Ministério do Exército.** Disponível em: <<http://www.3icfex.eb.mil.br/index.php?content=legislacao>> Acesso em: 28 de mar. de 2014.

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

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.135/08.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 15 de jul. de 2014.

CGU. COORDENADORIA GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa SFC nº 01/20017.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>> Acesso em: 03 de set. de 2014.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Portaria n. 004-SEF, de 30 de agosto de 2000. Aprova as **Normas para Realização das Atividades de Auditoria das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército**. Disponível em: <<http://www.sef.eb.mil.br>>. Acesso em: 20 de jul. de 2014.

\_\_\_\_\_. Portaria n. 050-SEF, de 10 de fevereiro de 2003. **Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército – R-29**. Disponível em: <<http://www.sef.eb.mil.br>>. Acesso em: 20 de jul. de 2014.

\_\_\_\_\_. Portaria n. 015, de 16 de janeiro de 2004. **Aprova o Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças – REGULAMENTO DA SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS**. Disponível em: <<http://www.sef.eb.mil.br>>. Disponível em: <<http://www.sef.eb.mil.br>>. Acesso em: 20 de jul. de 2014.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

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

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

\_\_\_\_\_, Josir Simeone; AMAT, Joan Maria Salas. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo Atlas: 1999.

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

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

LIMA, Luiz Henrique. **Controle do Patrimônio Ambiental Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora UERJ, 2001.

\_\_\_\_\_, Luiz Henrique. **O Tribunal de Contas da União e o controle externo da gestão ambiental**. Tese (Doutorado em Ciência e Planejamento Ambiental). COPPE-UFRJ. Rio de Janeiro: 2009.

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

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MOTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

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

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Controles na Administração Pública**. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054626.PDF>>. Acesso em 03 de set. de 2014.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Government Auditing Standards**. Tradução de Pedro Humberto Texeira Barreto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

ZYMLER, Benjamin. **O Controle Externo: Tribunal de Contas da União**. Palestra à Escola da Advocacia-Geral da União. Brasília, 2001.