

O CONTROLE INTERNO DAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO: ANÁLISE DA CONTRIBUIÇÃO DA SEÇÃO DE CONFORMIDADE DE REGISTROS DE GESTÃO PARA A ADMINISTRAÇÃO MILITAR

Marcelo Euclides Coelho Taveira Cendon do Nascimento^a
Luiz Carlos Enes de Oliveira^b

RESUMO

A implementação do controle interno no contexto da administração pública federal vem sofrendo constante evolução, adequando-se com maior efetividade contra o cometimento de erros e fraudes que deponham contra sua finalidade precípua: o bem comum. Atividade que busca compartilhar a responsabilidade pelo controle interno junto às Unidades Gestoras (UG) e proporcionar o assessoramento aos agentes executores responsáveis de forma apropriada, aproximada e contínua, a Conformidade dos Registros de Gestão configura a primária fiscalização da aplicação do erário em consonância com a legislação. Nesse sentido, o presente estudo teve por objetivo avaliar a capacidade contributiva da Seção de Conformidade dos Registros de Gestão (Seç Conf Reg Ges) para o andamento da administração das UG do Exército Brasileiro, estabelecendo um paralelo entre a atual situação pesquisada e o seu potencial ideal de contribuição. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica, baseada em publicações de autores de reconhecida importância no meio acadêmico, além de uma pesquisa de campo, constituída por questionários e entrevistas junto a agentes da administração ligados à Conformidade dos Registros de Gestão. Os resultados indicam a existência de uma relação contributiva entre a Conformidade dos Registros de Gestão e a Administração Militar, todavia, com um considerável potencial de expansão, rumo à eficiência e efetividade na gestão dos recursos públicos.

Palavras-chave: controle interno, auditoria, Conformidade dos Registros de Gestão, Administração Militar, administração pública.

ABSTRACT

The implementation of internal control in the context of the Federal Government been suffering constant evolution, adapting more effectively against errors and frauds committed which depose against its main purpose: the- common –good. Activity which seeks to share responsibility for internal control with “UG” and provide advice to the responsible executing agents by appropriate way mold; next and continuously, the Compliance Management of records form the primary supervision of the application of the treasury in accordance with the law. In this sense, this study had the purpose to analyze the enable of contribution of Records Compliance Section (Sec Conf Reg Ges) for the ongoing management of Management Units of the Brazilian Army, to establish a parallel between the current searched situation and its ideal potential contribution. It was conducted one literature search based on publications of authors of recognized importance in the academy middle, beyond a research field, consisting of questionnaires and interviews with the management agents linked to the Compliance Management Records. So, the results indicate the existence of a relation contribution between the Conformity of Management and Records Military management, however, with

^a Capitão de Intendência da turma de 2006. Mestre em Ciências Militares pela Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais em 2015. Foi Encarregado da Conformidade dos Registros de Gestão da 4ª Cia E Cmb Mec no biênio 2013-2014.

^b Coronel de Comunicações da turma de 1973. Bacharel em Ciências Contábeis pelas Faculdades Integradas Simonsen. Mestre em Operações Militares pela Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais em 1983. Doutor em Ciências Militares pela Escola de Comando e Estado-Maior do Exército (ECEME) em 1992.

considerable potential for expansion, directing the efficiency and effectiveness in the management of public resources.

Keywords: internal control, audit, Compliance Management of Records, Military Administration, public administration.

O CONTROLE INTERNO DAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO: ANÁLISE DA CONTRIBUIÇÃO DA SEÇÃO DE CONFORMIDADE DE REGISTROS DE GESTÃO PARA A ADMINISTRAÇÃO MILITAR

1. INTRODUÇÃO

A implementação do controle interno no contexto da administração pública federal, assim como a prática de tais atividades pelo Exército Brasileiro, teve início na primeira metade do século XIX^{1,3,4}. Desde então, o controle vem sofrendo constante evolução, adequando-se com maior eficácia contra o cometimento de erros e fraudes que deponham contra a finalidade precípua da administração: o bem comum².

Neste sentido, surge, no ano de 2007, a figura do Encarregado da Conformidade dos Registros de Gestão (Enc Conf Reg Ges) – agente que possui a missão de desenvolver nas Unidades Gestoras atividades de controle relativas à certificação dos registros de atos e fatos administrativos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)^{5,6}.

Tal implementação buscou o compartilhamento da responsabilidade pelo controle interno junto às UG, além de proporcionar o assessoramento aos agentes executores responsáveis de forma apropriada, aproximada e contínua. Contudo, o desconhecimento da existência e da importância dessa ferramenta de gestão, motivados pela pouca ocorrência de estudos aprofundados sobre o assunto, levou à consequente minimização das atividades por parte dos agentes da administração, culminando com a ausência de minúcia no controle e fiscalização, na incorreta certificação e arquivamento de documentações e, por conseguinte, no cometimento de impropriedades e irregularidades administrativas, muitas vezes passíveis de enquadramento nos conceitos de excesso de poder, desvio de finalidade ou outras condutas relacionadas, tanto na seara administrativa como penal.⁸

Buscando-se avaliar o alcance dos trabalhos da Seção de Conformidade dos Registros de Gestão sobre a administração militar das Unidades Gestoras do Exército, foi formulado o seguinte problema:

Em que medida os trabalhos de controle interno exercidos pela Seção de Conformidade de Registro de Gestão podem contribuir para com a administração de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro?

A resposta a tal questionamento foi o resultado da avaliação da capacidade contributiva da Seção de Conformidade dos Registros de Gestão (Seç Conf Reg Ges) para o andamento da administração das Unidades Gestoras do Exército Brasileiro, com o estabelecimento de um paralelo entre a atual situação pesquisada e o seu potencial ideal de contribuição.

Avaliou-se em que medida o pouco conhecimento das atividades de Conf Reg Ges, a omissão quanto à relevância do controle interno, a desqualificação dos trabalhos, a desproporcional distribuição dos trabalhos aos agentes, a falta de capacitação do encarregado, dentre outras dimensões passíveis de ocorrência na administração pública, poderiam constituir óbices desvalorizadores das atividades de controle interno, fazendo com que os agentes vislumbrassem a Conf Reg Ges como um “peso” a mais na rotina administrativa, desperdiçando a oportunidade de constituir um elemento de primordial assessoramento nas questões que versassem sobre a gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, além de um instrumento preventivo e corretivo contra erros e fraudes na UG.¹³

Ainda, buscou-se o levantamento de dados e informações que levassem ao estabelecimento de um paralelo entre o nível de contribuição atual e as possibilidades de melhoria para o futuro, com a proposição e recomendação de medidas que pudessem impactar positivamente no nível de eficiência e efetividade, de maneira a propiciar a inovação e a evolução administrativa do Exército Brasileiro, principal aspecto positivo da pesquisa.

Um dos principais desafios do estado moderno na administração pública é o efetivo controle dos atos e fatos que envolvem o orçamento, as finanças e o patrimônio, ideia que justificou o tema, pois a importância do controle interno foi evidenciada não somente na esfera administrativa, como medida preventiva e geradora de ação corretiva, mas também na esfera social, como um instrumento de exposição da responsabilidade dos gestores na administração de recursos providos pela sociedade.

2. METODOLOGIA

O presente trabalho teve por finalidade avaliar o nível de atuação da Seç Conf Reg Ges nas UG, bem como a importância a ela atribuída pelos respectivos comandos de Organizações Militares, estabelecendo um paralelo conclusivo entre o presente e as possibilidades de melhoria para o futuro.

Buscou-se conhecer a intensidade da atuação das Seç Conf Reg Ges nas OM do Exército Brasileiro, por meio da análise doutrinária-normativa e da inquirição aos agentes da administração pública, tanto os que executam quanto os que dependem do trabalho.

A metodologia adotada partiu de uma revisão bibliográfica, a qual utilizou legislações, doutrinas e trabalhos relacionados ao tema “Controle Interno”, especialmente o realizado na administração pública e no âmbito do Exército Brasileiro, acerca da Conformidade dos Registros de Gestão, o que ofereceu subsídios para a identificação de procedimentos, vantagens e limitações ligados à temática.

Por meio de pesquisa documental, foram analisados o histórico do controle interno na Administração Pública, os procedimentos para a Auditoria no Exército Brasileiro e a sistemática das atividades da Seç Conf Reg Ges nas diversas Unidades Gestoras do EB, com vistas à posterior conclusão quanto ao grau de contribuição da seção para a administração militar.

Na pesquisa de campo, o estudo intentou colher respostas objetivas sobre questionamentos relacionados às ações previstas nas normas que amparam a atividade do Enc Conf Reg Ges, bem como às ações que um Encarregado plenamente capacitado poderia e deveria executar, no âmbito do controle interno, contribuindo para o bom andamento da administração na Organização Militar em que atua.⁷

Os agentes participantes da pesquisa de campo foram divididos em três grupos experimentais: o primeiro grupo (G1) foi composto por Ordenadores de Despesas de UG com autonomia administrativa do Exército Brasileiro, gestores primária e diretamente assessorados pelo trabalho do Enc Conf Reg Ges, que

coordenam toda a atividade administrativa de uma Organização Militar; o segundo (G2) composto somente de militares que exercem a função de Encarregado da Conformidade dos Registros de Gestão em Unidade Gestora do Exército Brasileiro; e o terceiro grupo (G3) foi composto pelo rol dos agentes da Administração Pública, cuja documentação produzida é certificada pelo Enc Conf Reg Ges, os quais, em tese, receberiam a contribuição deste para o aumento da eficiência dos seus próprios trabalhos, conforme a problemática e os questionamentos propostos.

Acreditou-se que a análise conjunta do coletado por meio das pesquisas de campo proporcionaria uma sólida conclusão acerca da temática, subsidiando a proposição de melhorias para o bom andamento da administração militar.

Além disso, foram realizadas entrevistas com militares relacionados às atividades de auditoria, cujo objetivo foi o de colher opiniões que respaldassem o resultado da pesquisa, enriquecendo a dissertação com a *expertise* daqueles que permeiam a seara dos auditores e fiscais da gestão pública.¹⁵

Com relação as variáveis envolvidas no estudo, os “trabalhos de controle interno exercidos pela Seção de Conformidade dos Registros de Gestão” apresentaram-se como variável independente, sendo esperado que a sua manipulação conseguisse exercer efeito significativo sobre a variável dependente que foi definida como “a administração de uma UG do Exército Brasileiro”.

Por fim, foi operacionalizada a análise dos dados obtidos, sendo os mesmos submetidos a um tratamento estatístico, e criticados, externa e internamente, antes de serem tabulados e apresentados de forma clara, objetiva e sintética.¹⁴

3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

De maneira geral, a pesquisa bibliográfica possibilitou:

- Descrever a evolução do controle interno na administração pública federal e na administração militar, compreendendo o contexto histórico no qual a atividade de Conf Reg Ges encontra-se inserida;^{10,11}
- Analisar as atividades atualmente desenvolvidas nas Seç Conf Reg Ges de um rol de Unidades Gestoras do Exército Brasileiro e os resultados até então obtidos;
- Concluir sobre a relevância do controle interno ora executado pela Seç Conf Reg Ges;

- Analisar as potencialidades de aplicação preventiva e corretiva dos conhecimentos reunidos na Seç Conf Reg Ges nas seções administrativas auditadas¹²; e
- Avaliar o nível de contribuição da Seç Conf Reg Ges para a administração militar, propondo recomendações para o aperfeiçoamento contínuo das atividades de controle interno.

Embora a “contribuição” da Seção de Conformidade dos Registros de Gestão para a Administração Militar seja algo eminentemente abstrato, acreditou-se que por meio da comunhão de opiniões e respostas coincidentes se poderia chegar a uma ideia comum de quanto e como esta ferramenta de controle atualmente influencia e – futuramente – poderá influenciar a administração militar de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro, com a propositura de medidas resultantes deste estudo científico.

A partir das ideias elencadas em toda a dissertação, buscou-se chegar a conclusões parciais que, ao final do trabalho, municiaram o pesquisador por ocasião da emissão de sua conclusão e do produto final do mestrado profissional: um rol de orientações práticas aos Ordenadores de Despesas, a título de assessoramento, sobre como a Seção de Conformidade de Registros de Gestão poderia contribuir para o aumento da eficiência, eficácia e efetividade da administração de sua respectiva Unidade Gestora.

Metodologicamente, os resultados foram subdivididos e concatenados para serem apresentados conforme as variáveis levantadas, bem como suas dimensões e indicadores elencados na pesquisa.

O estudo das ideias contidas na variável dependente serviu preponderantemente para evidenciar o atual panorama da administração militar, no tocante aos trabalhos e resultados que dependem do funcionamento da Seç Conf Reg Ges; enquanto o estudo dedutivo da variável independente e de suas dimensões foram esclarecedores no que versa à quebra de paradigmas e às possibilidades futuras de aperfeiçoamento dos trabalhos de controle interno da OM, representado pela Seç Conf Reg Ges.

Dessarte, o estudo da variável dependente enfocou a atual situação da administração militar, nos aspectos relacionados à sua ligação com a Conformidade dos Registros de Gestão das UG do Exército Brasileiro. Por haver relação de dependência, deduziu-se que tais aspectos modificar-se-iam com a mudança dos

indicadores contidos nas dimensões da variável independente. Por isso, fez-se necessário conhecer as atuais condições dos aspectos ligados a esta variável, a fim de compreender a real situação da administração militar, a relação desta com a Seção de Conf Reg Ges e as perspectivas evolutivas. A partir dessas análises, buscou-se avaliar o grau de influência da variável independente sobre a dependente.

A variável independente lançada foi caracterizada pelos trabalhos de controle interno exercidos pela Seção de Conformidade de Registro de Gestão. As dimensões a ela ligadas foram direcionadas à obtenção de informações acerca de indicadores relacionados com as condições que, alteradas por uma perspectiva futura, influenciariam a administração militar, lançada como variável dependente. O cerne do trabalho figurou na ideia de que, aperfeiçoando-se o controle interno exercido pela Conformidade dos Registros de Gestão, contribuir-se-ia para o aperfeiçoamento da administração militar das Unidades Gestoras do Exército Brasileiro. Assim, os aspectos quantitativos e qualitativos da Seç Conf Reg Ges, além da figura do Ordenador de Despesas como principal elemento externo influenciador, foram mensurados com o intuito de propiciar uma análise comparativa com as conclusões elencadas acerca da variável dependente.

Em vista de todas as ideias expostas acerca da variável dependente, pôde-se concluir que esta possui ligação direta com as atividades de Conformidade dos Registros de Gestão. Tal relação de dependência fica evidenciada com os resultados obtidos, os quais também externam uma incompletude no alcance da efetividade e na capacidade contributiva da Conf Reg Ges dentre as UG do Exército Brasileiro.

Da análise das entrevistas colhidas, concluiu-se que os especialistas convergem para a noção da importância da Conformidade dos Registros de Gestão e da sua contribuição para a administração militar, atribuindo-lhe a efetividade quando executada da forma prevista. Os entrevistados reconheceram que ainda há óbices na atividade, motivados tanto pelo desconhecimento dos procedimentos como pela negligência por parte dos agentes da administração, afetando, por vezes, a confiabilidade do trabalho. Também foi unânime a opinião de que há uma relação entre o nível de capacitação do Ordenador de Despesas e a valorização da atividade de conformidade, que, segundo eles, pode e deve configurar-se em uma ferramenta de assessoramento para toda a administração militar.

A análise dos dados obtidos deixou claro o reconhecimento quanto à relevância do assunto e à importância dessa ferramenta de controle interno para o bom andamento da administração pública, fazendo com que os objetivos propostos fossem plenamente atingidos. Todavia, verificou-se a existência de uma lacuna entre a situação ideal e a mensurada no trabalho científico, o que proporcionou um ambiente para o estudo de oportunidades de melhoria que pudessem aproximar os trabalhos da Conformidade dos Registros de Gestão atualmente desenvolvidos daquele tido como de excelência.

Fruto das avaliações, análises e discussões de seus resultados, elaborou-se uma proposta de rol de recomendações destinados aos Ordenadores de Despesas, gestores de UG, para que busquem, com os assessoramentos elencados, tornar a Conformidade dos Registros de Gestão cada vez mais eficiente e efetiva. Tal documento encontra-se em anexo à dissertação de mestrado e configura-se no “produto final” de todo o tempo e meios dispendidos no estudo.

4. CONCLUSÃO

A administração pública federal encontra-se em constante evolução, na busca por uma sistemática gerencial que priorize a eficiência como princípio basilar. Por serem as Organizações Militares do Exército Brasileiro Unidades Gestoras da administração direta, devem estas seguir em consonância com o preconizado nas normas previstas. Com o controle interno não é diferente: as UG têm a obrigação de desenvolver os instrumentos de auditoria previstos e necessários para a manutenção da segurança e do equilíbrio, imprescindíveis às boas práticas de gestão.

Uma das mais recentes ferramentas de controle previstas é a Conformidade dos Registros de Gestão, cuja previsão permeia todas as OM com autonomia administrativa do Exército. A respeito do assunto, a presente investigação buscou avaliar a capacidade contributiva da Seção de Conformidade dos Registros de Gestão (Seç Conf Reg Ges) para o andamento da administração das Unidades Gestoras do Exército Brasileiro, estabelecendo um paralelo entre a atual situação pesquisada e o seu potencial ideal de contribuição.

Para tanto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e pesquisas de campo, sob forma de questionários e entrevistas, instrumentos válidos que visaram:

compreender o contexto histórico-administrativo no qual está a Conformidade de Registros de Gestão inserida; analisar a potencial capacidade de contribuição da Conformidade dos Registros de Gestão para a administração de uma UG do Exército Brasileiro; e avaliar a atual contribuição das Seções de Conformidade dos Registros de Gestão para a administração das UG do Exército Brasileiro, bem como a visão dos militares relacionados às atividades administrativas das UG do Exército Brasileiro sobre a atuação do controle interno por meio das Seç Conf Reg Ges e as medidas de aperfeiçoamento do controle interno proporcionado pela Seç Conf Reg Ges que poderiam ser propostas e recomendadas para a melhoria contínua da administração militar.

As amostras colhidas responderam a um instrumento de coleta de dados e os resultados obtidos foram submetidos a um tratamento estatístico, o que aumentou a lisura e a relevância dos dados apresentados, fazendo com que as questões de estudo fossem respondidas a contento.

Assim, pôde-se concluir que à medida em que a Conformidade dos Registros de Gestão torna-se valorizada e confiável, suas atividades de controle interno passam a contribuir proporcionalmente para com a administração de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro.

Verificou-se também que, atualmente, os trabalhos ainda não se encontram sendo realizados em uma situação considerada “ideal”, havendo, portanto, oportunidades de melhoria entre a pretensão normativa e o praticado na atualidade, o que possibilita um estudo científico futuro, voltado à inserção de novas práticas, assim como a modificação de outras em execução.⁹

Por derradeiro, ressalta-se que este estudo, pelos resultados apresentados, e considerando o dinamismo evolutivo da administração pública brasileira, merece ser continuado, a fim de que os processos possam sofrer aperfeiçoamentos constantes, sempre voltados à preservação do Exército Brasileiro como uma instituição respeitada pela retidão de procedimentos e pela correção dos valores cultuados, cernes do princípio da finalidade da administração pública.

REFERÊNCIAS

1. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, Senado Federal, 1988.

2. _____. **Decreto n.º 3591 de 06 de setembro de 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília - DF, Diário Oficial da União, Brasília, 08 set. 2000. Seção 1, p 113.
3. _____. **Decreto-Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília - DF, Diário Oficial da União, 27 fev. 1967.
4. _____. **Lei nº 4.320, de 17 de março 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. Brasília - DF, 17 mar. 64.
5. _____. **Manual SIAFI, Macrofunção nº 020314 – Conformidade de Registro de Gestão.** Disponível em <http://manuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020314>. Acesso em: 1º de outubro de 2014, às 9h.
6. _____. **Manual SIAFI, Macrofunção nº 020315 – Conformidade Contábil.** Disponível em: <http://manuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020315>. Acesso em: 1º de outubro de 2014, às 10h
7. _____. **Portaria nº 018-SEF, de 20 de dezembro de 2013.** Normas para Prestação de Contas dos Recursos Utilizados pelas Unidades Gestoras do Exército Brasileiro (EB90-N-08.002), 2ª Edição, 2013. Boletim do Exército. Brasília-DF, 10 de janeiro de 2014.
8. CANHA, C. A. **A estrutura do sistema de controle interno do Ministério da Defesa e sua influência na avaliação da gestão efetuada pelo TCU.** 2004. 84f. Monografia (Especialização em Controle Externo, Área Auditoria) – Curso de pós graduação, Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2004.
9. CASTRO, R. P. A. **Controle interno da administração pública: uma perspectiva do modelo de gestão administrativa.** 2007. 213f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social) – Curso de Mestrado, Universidade Católica do Paraná, Curitiba.
10. CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração.** 4. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1993.
11. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
12. JUNIOR, W. P. M. **Transparência administrativa.** São Paulo: Saraiva, 2004.
13. MATOS, M. R. G. **O limite da improbidade administrativa: o direito dos administradores dentro da Lei 8.429/92.** Rio de Janeiro. Atlas, 2004.

14. SANTOS, Glauber Eduardo de Oliveira. **Cálculo amostral**: calculadora on-line. Disponível em: <<http://www.calculoamostral.vai.la>>. Acesso em: [27 de julho de 2015.].

15. SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2007.