

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

EDIMAR ROBERTO DE CASTRO

**O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO: ESTUDO DE
CASO EM UMA UNIDADE GESTORA DO EXÉRCITO BRASILEIRO**

FOZ DO IGUAÇU
2014

EDIMAR ROBERTO DE CASTRO

**O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO: ESTUDO DE
CASO EM UMA UNIDADE GESTORA DO EXÉRCITO BRASILEIRO**

Projeto Técnico apresentado ao Departamento de Administração Geral e Aplicada do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública

Orientador: Prof. Dr. Egon Walter Wildauer

FOZ DO IGUAÇU
2014

AGRADECIMENTOS

Em todos os momentos de conquistas e crescimento pessoal em minha vida, agradeço primeiramente a Deus, por me conduzir e me fortalecer no decorrer de tais jornadas, me injetando a perseverança e o otimismo necessários nos momentos em que mais necessito.

Agradeço aos amados esposa e filhos pelo apoio constante nos momentos sacrificados em prol deste curso, pelo carinho e inquestionável amor, estes, sem dúvida, essenciais a esta conquista.

Agradeço a meus pais, familiares e demais amigos, os primeiros, pela vida e pela formação, e a todos, pelo apoio e o carinho que me fortalecem diariamente.

Agradeço por fim aos Professores e Tutores desta importante Instituição de Ensino, pelo esforço e dedicação evidenciados na transmissão de conhecimentos, por muitas vezes, abdicando de horários de descanso e lazer em prol de uma melhor formação de seus alunos.

RESUMO

O presente trabalho objetivou identificar como ferramentas de gestão, a conformidade dos registros de gestão e o exame de pagamento de pessoal, duas das principais práticas de Controle Interno (CI) realizadas na Unidade Gestora (UG) 34º Batalhão de Infantaria Mecanizado (34º BI Mec.), do Exército Brasileiro (EB), por meio de levantamento de um referencial teórico sobre o tema CI, especialmente o voltado para a administração pública e no âmbito do Ministério da Defesa (MD), descendo até o nível UG. A primeira etapa objetivou a obtenção de subsídios para, através de um estudo de caso, verificar a utilização do CI como uma ferramenta de gestão na UG pesquisada, bem como, diagnosticar possíveis vantagens e desvantagens na execução do mesmo. Na segunda etapa realizou-se o levantamento e análise do fluxograma e rotinas de tais ferramentas de CI empregadas na UG em questão, desenvolvidos por meio de uma pesquisa que permitiu o conhecimento dos procedimentos e a rotina utilizada em sua execução. A terceira etapa consistiu no levantamento de pontos fortes e possibilidades de melhoria, buscando com isso, orientar o aperfeiçoamento do atual sistema.

Por fim, a pesquisa apresenta uma conclusão com sugestões para futuras pesquisas e levantamentos de dados que contemplem outras ferramentas de CI, outras UGs do MD, ou mesmo, dos demais órgãos da administração direta, possibilitando assim, com a obtenção de mais subsídios, permitir comparações e informações que venham a contribuir para o aperfeiçoamento do sistema de CI.

Palavras-chave: Controle Interno, Conformidade e Unidade Gestora.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Estrutura do sistema de controle interno do Ministério da Defesa	17
Figura 2 - Sistema de controle interno do Exército Brasileiro.....	18
Figura 3 - Organograma do Centro de Controle Interno do Exército.....	19
Figura 4 - Organograma das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército..	19
Figura 5 - Fluxograma da conformidade dos registros de gestão.	30
Figura 6 - Calendário de Eventos para o exame de pagamento de pessoal.....	375

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Rotatividade dos conformadores em meses de função	32
Gráfico 2 – Efetivo das equipes de exame	37
Gráfico 3 – Efetivo examinado	37
Gráfico 4 – Observações feitas pelas equipes	38
Gráfico 5 – Alterações encontradas pelas equipes	39

LISTA DE SIGLAS

34º BI Mec - 34º Batalhão de Infantaria Mecanizado

BI – Boletim Interno

CCIEEx - Centro de Controle Interno do Exército

CGU – Controladoria-Geral da União

CI – Controle Interno

CE – Controle Externo

CPEEx – Centro de Pagamento do Exército

DAud – Diretoria de Auditoria

D Cont – Diretoria de Contabilidade

EB – Exército Brasileiro

ICFEx – Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército

IN – Instrução Normativa

IG – Instrução Geral

NI – Nota Informativa

MD – Ministério da Defesa

MP – Medida Provisória

OD – Ordenador de Despesas

OM – Organização Militar

SEF – Secretaria de Economia e Finanças

SFCI – Secretaria Federal de Controle Internoinstrução

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UG – Unidade Gestora

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
1.1	APRESENTAÇÃO/PROBLEMÁTICA.....	9
1.2	OBJETIVO GERAL DO TRABALHO	10
1.3	OBJETIVOS ESPECÍFICOS DO TRABALHO.....	10
1.4	JUSTIFICATIVAS DO OBJETIVO	10
2	REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA.....	11
2.1	CONTROLE.....	11
2.2	CONTROLADORIA	11
2.3	AUDITORIA	12
2.4	CONTROLE INTERNO.....	12
2.5	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	13
2.6	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	13
2.7	CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	14
2.8	CONTROLE INTERNO PÚBLICO NO BRASIL.....	14
2.9	CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO FEDERAL	16
2.10	CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO DA DEFESA	17
2.11	CONTROLE INTERNO NO EXÉRCITO BRASILEIRO	18
2.12	CONTROLE INTERNO NAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO.....	20
3	METODOLOGIA.....	22
4	A ORGANIZAÇÃO.....	23
5	PROPOSTA.....	24
5.1	CONFORMIDADE DOS REGISTROS DE GESTÃO	24
5.1.1	Principais rotinas para a conformidade dos registros de gestão	26
5.1.2	Principais procedimentos para a conformidade dos registros de gestão	28
5.1.3	Fluxograma do processo de conformidade dos registros de gestão	29
5.1.4	Pontos fortes.....	30
5.1.5	Possibilidades de melhoria.....	31
5.2	EXAME DE PAGAMENTO DE PESSOAL.....	33
5.2.1	Principais Rotinas para o Exame de Pagamento de Pessoal.....	33
5.2.2	Principais procedimentos para o exame de pagamento de pessoal	34
5.2.3	Calendário de Eventos para o Exame de Pagamento de Pessoal	36
5.2.4	Relatório.....	37
5.2.5	Pesquisa Documental.....	37
5.2.6	Pontos fortes.....	40
5.2.7	Possibilidades de melhoria.....	40
6	CONCLUSÃO	42

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por base a Lei Federal nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 que, entre outros, organiza e disciplina os sistemas de CI do Poder Executivo Federal e permite ao MD possuir um sistema equiparado hierarquicamente à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de CI.

Não tendo a pretensão de esgotar o tema, a pesquisa identificou os funcionamentos, os pontos fortes e as possibilidades de melhoria em torno da atividade de conformidade dos registros de gestão, e também, da atividade de exame de pagamento de pessoal, realizadas no 34º BI Mec., entendendo estas como duas das principais ferramentas de CI executadas pelas UGs no EB.

1.1 APRESENTAÇÃO/PROBLEMÁTICA

A MP nº 1.893-72, de 25 de novembro de 1999, exige que a documentação comprobatória da execução orçamentária, financeira e patrimonial das UGs da Administração Federal direta, permaneçam na respectiva UG, exigindo ainda, que as mesmas provem a análise, o arquivamento, e também, o controle orçamentário, financeiro e patrimonial, que atualmente se dá através das atividades de conformidade dos registros de gestão, normatizadas pela Portaria nº 012-SEF, de 27 de dezembro de 2012, em vigor desde o dia 1º de janeiro de 2013.

A atividade de pagamento de pessoal foi citada na Nota Informativa (NI) nº 336/CPEX, 14 de setembro de 2007, do Ordenador de Despesa (OD) do CPEX, por empregar anualmente, cerca de 90% do orçamento do Comando do Exército, exigindo dos ODs., atenção e controle especial em relação à todas as atividades de pagamento de pessoal realizadas pelas UGs, em especial, às atividades de exame de pagamento de pessoal, atualmente definidas pela Portaria nº 008-SEF, de 06 de maio de 2008.

Com base na importância das atividades supracitadas para o gestor público, a pesquisa procurou responder a seguinte pergunta:

As atividades de CI são executadas como ferramentas de gestão na UG 34º BI Mec.?

1.2 OBJETIVO GERAL DO TRABALHO

Identificar o funcionamento de duas das principais ferramentas de CI adotadas na Administração Pública Federal direta do EB por meio de um Estudo de Caso na UG 34º BI Mec, com o objetivo de aprimorar o referido sistema.

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS DO TRABALHO

Realizar uma revisão da literatura e citar a legislação que rege o assunto;

Identificar as características, os procedimentos, as responsabilidades e os ciclos de execução do CI realizado na UG 34º BI Mec, para verificar suas vantagens ou possibilidades de melhoria; e

Gerar informações que possam contribuir para melhorar o CI nas UGs, suprimindo necessidades porventura verificadas neste trabalho.

1.4 JUSTIFICATIVAS DO OBJETIVO

Um dos principais desafios modernos para a administração pública é o efetivo controle dos atos e fatos que envolvem o orçamento, as finanças e o patrimônio, o que justifica o tema, pois a importância do CI é evidenciada, não somente na esfera administrativa, como medida preventiva e geradora de ação corretiva, primando pela perfeita execução de procedimentos contábeis, mas também social, como um instrumento de evidenciação da responsabilidade dos gestores na administração de recursos providos pela sociedade.

Apesar da importância do assunto, Castro (2007, p. 5) destaca que o sistema de CI é um tema ainda pouco explorado, porém de importância ímpar na atuação administrativa, pois apenas com uma metodologia de CI sólida se consegue evitar o desvio de conduta do gestor e adequar sua atuação à eficiência administrativa.

A pesquisa objetiva, portando, contribuir para a melhoria do CI realizado na Administração Pública Federal direta do Exército Brasileiro, em especial, o realizado na UG 34º BI Mec., bem como, pela possibilidade de compartilhamento das informações geradas com as demais UGs do EB e do MD.

2 REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

Conforme disposto a seguir, foi realizada uma ampla pesquisa bibliográfica por meio de legislações e referenciais já tornados públicos em relação ao tema CI, especialmente o realizado na área pública e no âmbito do MD, oferecendo subsídios para identificar procedimentos, vantagens e limitações nas principais ferramentas de CI utilizadas pela UG.

2.1 CONTROLE

Neste trabalho, ficamos com uma definição tida como moderna, de que a palavra controle significa

[...] o conjunto de medidas para minimizar a possibilidade de falhas ou desvios quanto à observância de normas e quanto ao atingimento dos objetivos e metas de uma entidade; é a fiscalização exercida sobre determinado assunto, de acordo com certos aspectos, visando verificar o cumprimento do que já foi pré-determinado, ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção (CANHA, 2004, p. 5).

2.2 CONTROLADORIA

O termo Controladoria deriva-se da palavra controle, definida anteriormente, podendo ser definida para fins de entendimento nesta pesquisa, como sendo “[...] o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos da ciência da administração, economia, psicologia, estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas com o fim de orientá-las para a eficácia” (MOSIMANN, apud AZEVEDO. *et al*, 2004, p. 167).

A controladoria pública no Brasil teve seu principal suporte na MP nº 2.143-31, de 02 de abril de 2001, que criou a então chamada Corregedoria-Geral da União, vindo esta, com a MP nº 103, de 01 de janeiro de 2003, convertida na Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, a alterar sua denominação para Controladoria-Geral da União (CGU), que é a maior referência em controladoria pública no Brasil, sendo este o órgão central do Poder Executivo Federal, e que tem a STN como seu braço operacional, conforme estabelecido no Decreto Nº 4.304, de 16 de julho de 2002. Cavalheiro e Flores (2007, p. 44-45) destacam que ela desenvolve paralelamente as

funções de organização, gestão da informação e auditoria dos controles internos, inclusive com ações punitivas relacionadas ao combate à corrupção.

2.3 AUDITORIA

A primeira vista, a auditoria poderia se confundir com a controladoria, porém, ao analisarmos os conceitos individualmente, vemos algumas características que as separam quanto à forma. Oliveira (1998, apud Cavalheiro e Flores, 2007, p. 48), entende que a auditoria exerce uma função de assessoria, ou seja, segundo o autor ela não exerce autoridade sobre departamentos, podendo apenas recomendar, e jamais impor qualquer tipo de controle e procedimentos administrativos, diferindo-se assim da controladoria, que tem a obrigação de manter um controle efetivo em toda a administração.

2.4 CONTROLE INTERNO

O termo CI, também conhecido como controle administrativo, em resumo, é o uso do controle no próprio ambiente ou sistema em que se está inserido, ou seja,

[...] é todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização. (MEIRELLES, apud MALMEGRIM, 2012, p. 52).

A STN, por sua vez, coloca como sendo o CI, um

[...] conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo poder público.

Cabe ressaltar a observação feita por Cavalheiro e Flores (2007, p. 5), de que o CI não é apenas mais um setor ou órgão a fiscalizar as ações governamentais, acabando assim por emperrar a máquina administrativa. Para os autores, ele deve sim, ser visto e utilizado como um braço do administrador, possibilitando-lhe outra visão e oportunizando tempestivos ajustes e correções que venham a evitar o desperdício ou desvio do dinheiro público.

2.5 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Inicialmente, faz-se necessária a definição da palavra sistema para posteriormente ligarmos ao termo em estudo. Para tanto, podemos defini-la como sendo um “[...] conjunto de partes integrantes e interdependentes que, em conjunto formam o todo unitário com determinado objetivo e para efetuarem determinada função [...]” Peres Junior (1995, apud CAVALHEIRO E FLORES, 2007, p. 26)

Assim, somando-se a palavra sistema ao termo CI, temos que o sistema de CI é “[...] o mecanismo de autocontrole da própria administração, exercido pelas pessoas e unidades administrativas e coordenado por um órgão central [...]” (CAVALHEIRO E FLORES 2007, p. 28). Acrescentam ainda os autores, que suas “[...] funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser tomado por um setor sem que o outro o acompanhe e/ou revise, [...]”.

2.6 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública é composta por um conjunto de órgãos e pessoas jurídicas a quem a lei atribui o exercício da função administrativa do estado. (CANHA, 2004, p. 6).

Uma das principais considerações em relação ao termo administração pública neste trabalho, é que este se difere da administração na iniciativa privada devido ao dever de obediência irrestrita a normas e a legislações, tendo como princípios constitucionais básicos, entre outros, a legalidade, a moralidade e a impessoalidade. Cavalheiro e Flores (2007, p. 14) citam a impossibilidade de comparação direta entre a administração pública e a administração privada se dá principalmente ante a morosidade de procedimentos na administração pública, pois esta tem a necessidade de licitar, obedecer a prazos, dar publicidade a atos e outros aspectos pré-determinados por legislações. Acrescentam, no entanto os autores, que assim como na iniciativa privada, o princípio constitucional exige uma gestão eficiente, eficaz, efetiva e equitativa, ou seja, utilizando-se dos mesmos conceitos e técnicas, porém, adaptados ao setor público.

2.7 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Controle da Administração pública é composto de mecanismos utilizados pra fiscalizar e aumentar a confiabilidade de todas as ações da atividade administrativa, visando evidenciar a transparência em todas as esferas do poder. Guerra (apud CANHA, 2004, p. 6) define esse controle como sendo uma verificação da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou autoridade da administração, que pode ser feita pela própria administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão.

Assim, podemos entender o controle público como sendo um instrumento essencial na gestão pública, pois pode permitir o acompanhamento tempestivo e seguro de atos e fatos administrativos que envolvem recursos públicos e seus resultados.

O CI da Administração Pública Federal é executado através do sistema de CI do Poder Executivo e disciplinado pelo Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986.

2.8 CONTROLE INTERNO PÚBLICO NO BRASIL

Ainda que timidamente, para Azevedo. *et al* (2004) o controle público surgiu na legislação brasileira com a Constituição de 1824, que dispunha que todo cidadão poderia apresentar por escrito ao poder Legislativo e ao executivo, reclamações, queixas ou petições, e até expor qualquer infração da constituição, requerendo perante a competente autoridade a efetiva responsabilidade dos infratores.

Em curso natural, o assunto ganhou espaço nas constituições seguintes, sendo que na constituição de 1891, foi criada a Corte de Contas e instituiu um tribunal de contas para liquidar as contas de receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem estas prestadas ao congresso. Mais à frente, a Constituição de 1946, em seu art. 22, dispunha que a administração financeira seria fiscalizada, pela União e pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas.

A primeira vez que as expressões CI e controle externo (CE) apareceram na legislação brasileira, foram com a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que trouxe em seu conteúdo um título sobre o controle da execução orçamentária, contendo um capítulo sobre CI e outro sobre CE, porém, não foi estabelecida nenhuma vinculação entre elas (CANHA, 2004, p. 11).

Algumas formas de controle também foram definidas pelo Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que estabelecia em seu art. 13, capítulo V, que o controle das atividades da Administração Federal deveria exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

O art. 70 da Constituição de 1967 estabelecia que a fiscalização financeira e orçamentária da União seria exercida pelo Congresso Nacional mediante CE e pelos sistemas de CI do Poder Executivo, instituídos por lei. Tratou-se de um aprimoramento da norma geral sobre controle, pois até então, havia muita normalização, relacionando controle como mecanismo de vigilância de um poder sobre o outro, especialmente, do Legislativo sobre o Executivo (CAVALHEIRO E FLORES, 2007, p. 23). Também se destaca nessa constituição, a incorporação dos termos CI e CE, dando ao primeiro, a atribuição de criar condições indispensáveis à eficácia do segundo (CANHA, 2004, p. 7).

Também o art. 70º, porém na constituição de 1988, estabelece que não só a fiscalização financeira e orçamentária, mas também a contábil, operacional e patrimonial, da União, incluindo ainda, as entidades de administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, seria exercida pelo Congresso Nacional mediante CE, e pelo sistema de CI de cada poder.

Ainda na constituição de 1988, pode-se destacar a finalidade do sistema de CI, que deve ser mantido de forma integrada pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, conforme prevê o art. 74º do referido documento, a saber:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da união;
 - II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como de 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.
- § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Embora o CI já fosse previsto na estrutura da administração pública, como descrito anteriormente, para muitos ele ainda não havia sido regulamentado de fato. Cavalheiro e Flores (2007, p. 5) destacam que tal regulamentação ocorreu com a vigência da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, a chamada “Lei de Responsabilidade Fiscal”, que entre suas exigências, traz como obrigatoriedade a participação do responsável pelo CI nos relatórios de gestão fiscal, o que para Calheiro e Flores (2007, p. 5), consolida a ideia de ser este, um instrumento fundamental em toda a estrutura da administração pública.

2.9 CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO FEDERAL

O Sistema de CI do Poder Executivo Federal é organizado e disciplinado pela Lei nº 10.180/01 e conforme estabelecido em seu art. 20, Capítulo I, tem as seguintes finalidades:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A finalidade desse sistema é resumida por Azevedo. *et al* (2004), como sendo a de avaliar a ação governamental e as ações dos administradores públicos federais, por meio de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, de modo a apoiar o CE no exercício de sua missão institucional.

O Decreto nº 4.304/02, em seu art. 8, coloca a CGU, como órgão central do sistema de CI do Poder Executivo Federal, incumbida da orientação normativa e da supervisão técnica aos órgãos do sistema, estando hierarquicamente junto a Secretária Federal de Controle Interno (SFCI) que tem como responsabilidade, desempenhar as funções operacionais de competência do órgão central.

A Lei nº 10.180/01, estabelece que o órgão central desse sistema possui abrangência sobre todos os órgãos do Poder Executivo Federal, exceto sobre os órgãos setoriais de CI que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do MD, objeto desse estudo, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil, estes, no entanto, ficam sujeitos à sua orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do sistema, sem prejuízo no entanto, da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

2.10 CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO DA DEFESA

O MD possui um sistema que apesar de estar sujeito às orientações normativas e supervisão técnica da SFCI, difere-se dos demais sistemas existentes no Poder Executivo Federal, sua estrutura se dá por meio de sistemas existentes nos comandos militares, conforme verificado no organograma a seguir, sendo estes, à parte da estrutura de CI do Poder Executivo Federal (CANHA, 2004, p. 76). O MD é assim estruturado:

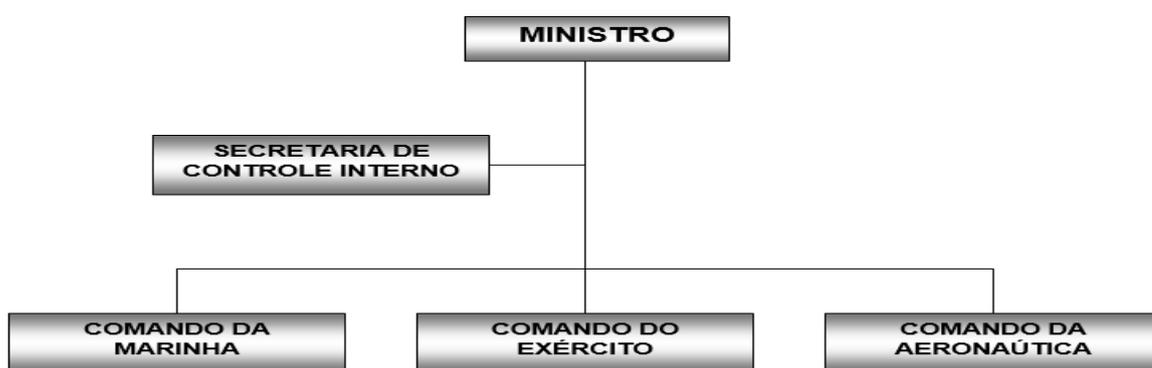


Figura 1 – Estrutura do sistema de controle interno do Ministério da Defesa

Fonte: Adaptado do Ministério da Defesa

2.11 CONTROLE INTERNO NO EXÉRCITO BRASILEIRO

A Secretaria de Economia e Finanças (SEF) é um dos órgãos setoriais do sistema de CI do Poder Executivo Federal e o órgão central de CI no EB. Esta secretaria tem sua origem no período do Império, organizada, segundo consta em seu site, com a então denominação de Secretária de Estado dos Negócios da Guerra. Foram várias alterações até chegar a atual denominação em 03 de março de 1982, data em que também foram criadas a Diretoria de Auditoria (DAud), o Centro de Pagamento do Exército (CPEX) e as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx). Esta estrutura é demonstrada no organograma a seguir, sendo detalhada mais a frente.

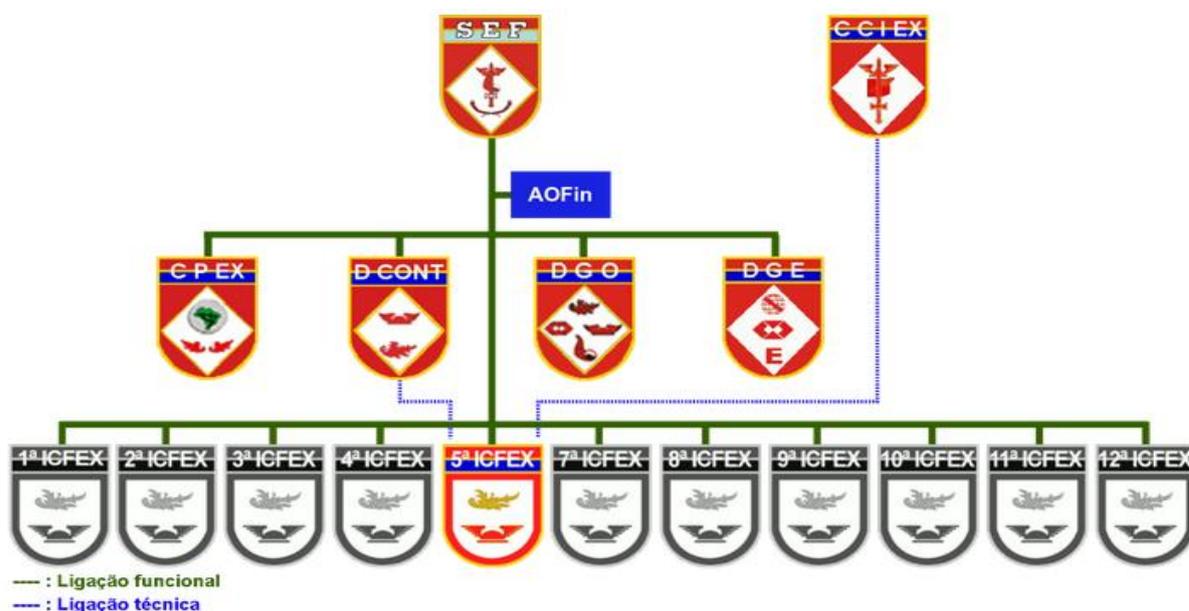


Figura 2 - Sistema de controle interno do Exército Brasileiro

Fonte: 5º ICFEx

O Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) é um órgão de assistência direta e imediata ao Comandante do Exército e tem como finalidade, planejar, coordenar e executar atividades de CI no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização. Para realizar suas atividades, encontra-se estruturado conforme demonstrado no organograma a seguir.

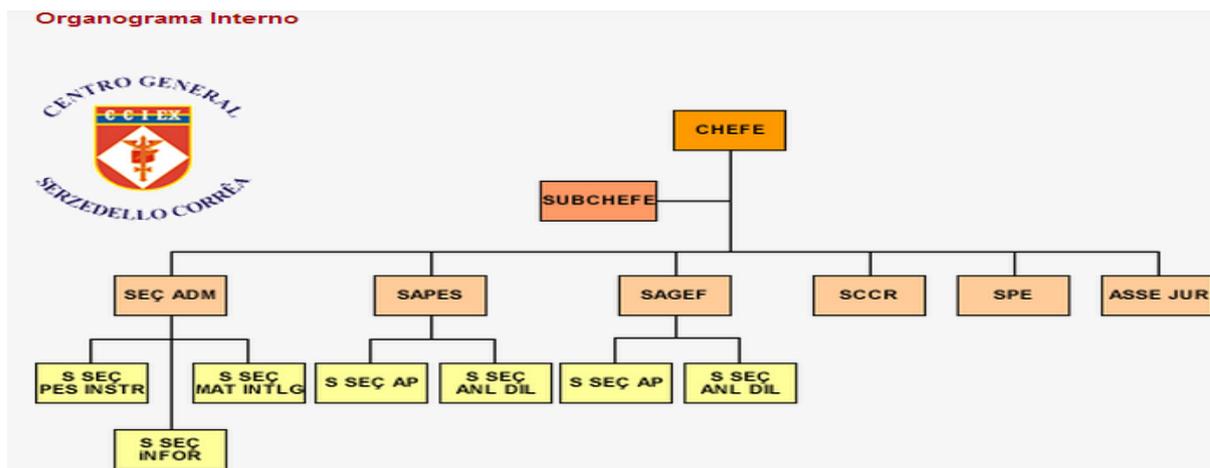


Figura 3 - Organograma do Centro de Controle Interno do Exército
Fonte: Centro de Controle Interno do Exército.

O EB possui como unidades setoriais de contabilidade e de CI as ICFEx, que conforme estabelecido pela Portaria nº 050, de 10 de fevereiro de 2003, são diretamente subordinadas a SEF, tendo por finalidades no âmbito do comando do EB: Realizar a contabilidade analítica sob a coordenação técnica da Diretoria de Contabilidade (D Cont) e desenvolver atividades de auditoria e fiscalização sob a coordenação técnica do CCIEEx.

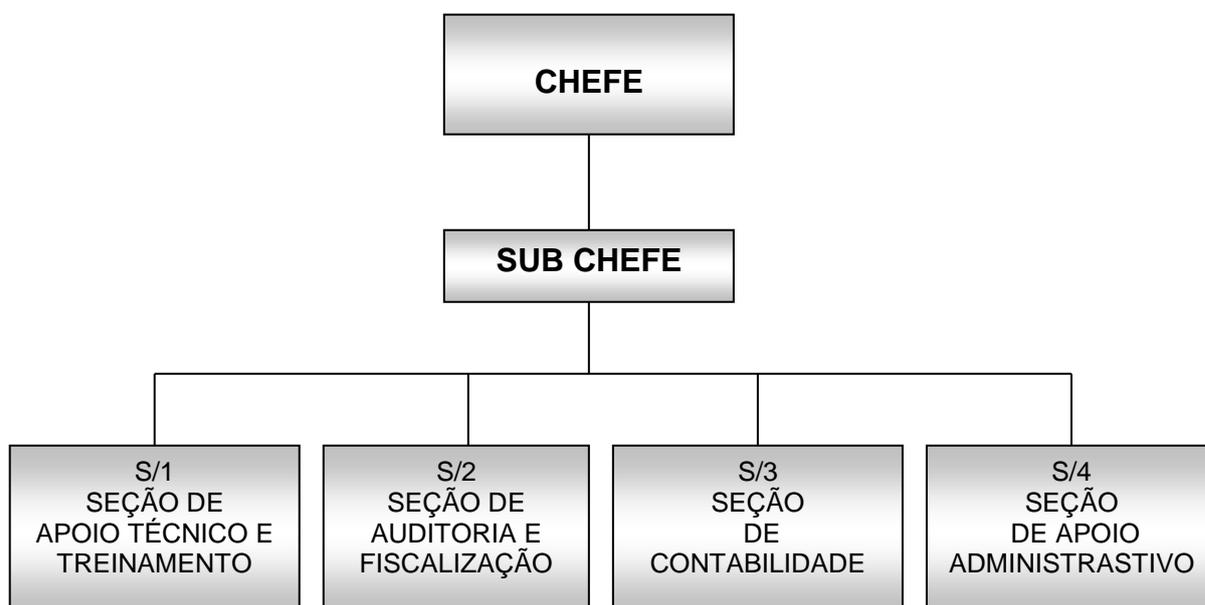


Figura 4 - Organograma das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército
Fonte: Adaptado da Portaria nº 050/03.

Como procedimentos de controle, as ICFEx submetem a SEF um plano de inspeção às UGs jurisdicionadas, que as possibilitem fazer a verificação por amostragem, na documentação existente no suporte documental, bem como, verificar a existência física resultante das receitas ou despesas realizadas. As

ocorrências por ventura constatadas, constam de relatórios de inspeção encaminhados à SEF e à D Aud para providências, sem prejuízo de orientações para correções de determinadas improbidades. Cabe ainda a ICFEx, aprovar ou não o movimento financeiro e patrimonial mensal das UGs de sua jurisdição, registrando a conformidade contábil mensal, o que só ocorre após e em função da conformidade de suporte documental pelas UGs a ela vinculadas.

Ao verificar em uma UG qualquer situação de conformidade do tipo “sem conformidade” ou conformidade “com restrição”, a ICFEx de vinculação da mesma deverá fazer uma diligência diante da resposta oportuna da UG de que o problema foi solucionado, podendo ou não a seu juízo, registrar a conformidade contábil mensal “sem restrição”.

2.12 CONTROLE INTERNO NAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO

Antes de discorrer sobre o item, faz-se necessário definir o termo UG, este, encontra-se no manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), definido como sendo uma unidade orçamentária ou administrativa investida do poder de gerir recursos orçamentários e financeiros, próprios ou sob descentralização.

Analisando a legislação relativa ao tema, verificou-se que em 1999, a MP nº 1.893-72, trazia em seu art. 37 a seguinte determinação:

A documentação comprobatória da execução orçamentária, financeira e patrimonial das unidades da administração federal direta permanecerá na respectiva unidade, à disposição dos órgãos e unidades de controle interno e externo, nas condições e prazos estabelecidos pelo órgão central de contabilidade federal.

Assim, a MP acima citada pode ser considerada como o berço do CI das UGs, pois a sua consequência, foi a edição da Portaria nº 009-SEF, de 13 de dezembro de 1999, aprovando as normas para a prestação de contas dos recursos utilizados pelas UGs do EB, dando início assim, a utilização do CI dentro das UGs do EB.

O atual CI das UGs do EB tem seu principal amparo na Instrução Normativa (IN) nº 6 de 31 de outubro de 2007, que disciplinou os procedimentos relativos ao

registro das conformidades contábil e de registro de gestão, podendo esta última ser vista como uma delegação de parte da competência dos órgãos setoriais do Sistema de Contabilidade Federal prevista no art. 9º do Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, e que tem como principal atribuição, a verificação das informações incluídas no SIAFI, por meio de um agente da Organização Militar (OM) chamado de “Conformador dos registros de gestão”, devendo este, ser totalmente externo as atividades administrativas e não pertencente aos quadros responsáveis pelo planejamento e execução da despesa.

3 METODOLOGIA

Por meio de um estudo de caso na UG 34º BI Mec, do EB, foi feita uma pesquisa documental, onde foram analisadas as normas e legislações vigentes, bem como, os procedimentos utilizados com base em documentos e dados arquivados, referentes às principais práticas do modelo de CI adotado, em especial, em relação à conformidade dos registros de gestão e ao exame de pagamento de pessoal, onde foram verificados a implantação, a evolução, os pontos fortes e as possibilidades de melhoria.

4 A ORGANIZAÇÃO

O 34º BI Mec é uma Organização Militar (OM) do EB e a sua história se confunde com a do município de sua localização, pois em julho de 1889, o povoado que deu origem à atual cidade de Foz do Iguaçu recebeu um destacamento desbravador que, em 22 de novembro do mesmo ano, fundaria a Colônia Militar do Iguaçu, esta, em 1932, daria origem à 1ª Companhia Independente de Fronteira que, em 1943 foi transformada em 1º Batalhão de Fronteira, em 1980 em 34º Batalhão de Infantaria Motorizado e, recentemente, no dia 24 de maio de 2013, foi transformado no atual 34º BI Mec, contando atualmente com cerca de seiscentos e cinquenta militares na ativa. Está Subordinado à 15ª Brigada de Infantaria Mecanizada, com sede em Cascavel-PR, que por sua vez, subordina-se à 5ª Região Militar, pertencente ao Comando Militar do Sul, ambos com sede na cidade de Curitiba-PR. Para fins de auditoria e fiscalização, está vinculado à 5ª ICFEx, também localizada na cidade de Curitiba-PR, que sob a coordenação técnica do CCIEx, orienta e fiscaliza as atividades de controle interno na OM.

5 PROPOSTA

Mapear as principais rotinas e procedimentos utilizados no processo da conformidade dos registros de gestão e no exame de pagamento de pessoal, principais ferramentas de controle interno utilizadas na UG pesquisada, a fim de permitir a confecção de seus fluxogramas e/ou roteiros, e assim, possibilitar uma análise que permita o surgimento de melhorias em suas execuções.

Viabilizar a confecção de uma pasta que sintetize o processo de conformidade dos registros de gestão, para que de posse de tal pasta e na ausência do conformador, o conformador substituto ou recém nomeado, possa seguir as rotinas e procedimentos ali relacionados para execução da conformidade, reduzindo a necessidade inúmeras consultas a legislações, a normas, ou à setorial contábil de vinculação.

Atualizar a pasta do chefe da equipe de exame de pagamento de pessoal com extratos e sínteses das legislações que norteiam o exame de pagamento de pessoal, para que tal pasta realmente auxilie e facilite as rotinas e procedimentos necessários à execução do referido exame, reduzindo as dúvidas e a necessidade inúmeras consultas às legislações e normas, à seção de pagamento de pessoal da OM ou órgãos superiores.

Cumprir o objetivo principal da pesquisa, de poder através da identificação do funcionamento de duas das principais ferramentas de CI adotadas na UG pesquisada, contribuir para o aprimoramento do seu sistema.

5.1 CONFORMIDADE DOS REGISTROS DE GESTÃO

A atual conformidade dos registros de Gestão, uma das principais práticas de CI na UG pesquisada, teve início no mês de janeiro de 2000, conforme determinação contida na portaria nº 009-SEF/99. Para atender ao disposto na referida portaria, foram adotados procedimentos e criadas funções que eram responsáveis pela conformidade diária e pela conformidade de suporte documental, sendo criado ainda, o suporte documental destinado ao arquivo de toda a documentação comprobatória dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial realizados pela UG, pois a documentação deveria além de comprovar tempestiva e

fidedignamente as operações, ficar à disposição dos órgãos superiores de CI e do CE, conforme prazo legal para destruição ou destinação ao arquivo geral da UG.

A conformidade diária consistia na ratificação pelo OD, dos atos de gestão praticados no que se referia a aspectos formais e contábeis dos documentos integrantes do relatório extraído do SIAFI, ou seja, havendo registro de documento no SIAFI, a UG extrai no dia seguinte o relatório para conformidade diária, o Ordenador de Despesas (OD), ou a pessoa por ele designada em Boletim Interno (BI) da UG, verificava se os documentos constantes do relatório para conformidade diária haviam sido autorizados e se estavam corretos, registrando em seguida naquele mesmo dia, a conformidade diária no SIAFI "com restrição" ou "sem restrição", conforme o caso. Após o registro no SIAFI, o relatório era datado e assinado pelo OD ou por pessoa por ele designada, evidenciando no mesmo, se o referido registro foi realizado "sem restrição" ou "com restrição" e em seguida, era remetido com a documentação comprobatória anexa para o Suporte Documental.

A conformidade de suporte documental consistia na responsabilidade da UG pela certificação da existência de documento que comprovassem a operação e retratassem a transação efetuada e, deveria ser dada por servidor da UG credenciado para esse fim, ou excepcionalmente, pelo OD, de modo que fosse mantida a segregação entre as funções de emitir documentos e dar conformidade.

As atuais Normas para Prestação de Contas dos Recursos Utilizados pelas Unidades Gestoras do Exército Brasileiro, aprovadas pela Portaria nº 012-SEF, de 27 de dezembro de 2012, em vigor desde o dia 1º de janeiro de 2013, embora tenham revogado as Portarias nº 009-SEF, de 13 de dezembro de 1999 e 001-SEF, de 27 de abril de 2000, manteve em seu artigo 3º, a definição dada ao termo "Conformidade dos Registros de Gestão", como sendo a:

certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), e a certificação da existência de documentos hábeis que comprovem as operações realizadas e transformadas, automaticamente, em registros contábeis definitivos no SIAFI.

Em seu Art. 5º reforça que tais conferências podem resultar em conformidade: "SEM RESTRIÇÃO":

quando o ato ou fato administrativo for registrado no SIAFI com respaldo nas normas em vigor e a documentação existente comprovar de forma fidedigna os atos e fatos de gestão realizados; e

COM RESTRIÇÃO:

- a) quando o registro de documentos no SIAFI não espelhar os atos ou fatos de gestão efetivamente ocorridos no âmbito da administração da UG e não houver correção pelo responsável;
- b) quando a documentação apresentada para arquivo não comprovar de forma fidedigna os atos ou fatos de gestão realizados; e
- c) quando da inexistência da documentação que deu suporte ao registro efetuado no SIAFI.

5.1.1 Principais rotinas para a conformidade dos registros de gestão

Diariamente, o responsável pela conformidade dos registros de gestão acessa o sistema SIAFI com a finalidade de verificar e imprimir no SIAFI, o relatório "CONFORMIDADE DE REGISTROS DE GESTÃO ", obtido por meio da transação "IMPCONFREG" contendo os lançamentos realizados no dia. De posse do relatório, o conformador recebe toda a documentação comprobatória da movimentação realizada no dia, através de parte em sua seção, ao que inicia sua análise e confronto documental, emitindo o seu parecer.

Conforme o art. 11º, da IN nº 6/07, da STN, são duas as formas de se registrar a conformidade, a saber:

§1º SEM RESTRIÇÃO – quando a documentação comprovar de forma fidedigna os atos e fatos de gestão realizados.

§2º COM RESTRIÇÃO – nas seguintes situações:

- I – quando a documentação não comprovar de forma fidedigna os atos e fatos de gestão realizados;
- II – quando da inexistência da documentação que dê suporte aos registros efetuados;
- III – quando o registro não espelhar os atos e fatos de gestão realizados, e não for corrigida pelo responsável; e
- IV – quando ocorrerem registros não autorizados pelos responsáveis por atos e fatos de gestão.

Cabe ressaltar que conforme disposto no item 3.9, do Manual SIAFI WEB:

a ausência de registro da conformidade de registro de gestão em qualquer dia da semana anterior, desde que tenha havido movimento contábil, implica no encaminhamento de mensagem gerada automaticamente pelo sistema, a ser disponibilizada no segundo dia útil, da semana seguinte.

Uma grande e importante mudança ocorreu recentemente, pois conforme orientado através da Mensagem nº 0647139-C Cont/STN, de 08/06/09, disposta no Boletim Informativo nº 06, da 5ª ICFEx, o conformador pode a partir de então, passar a registrar o código 951 (“DOCUMENTACAO NÃO ANALISADA”), isto, quando não conseguir, por qualquer motivo, analisar, dentro do prazo legal (três dias úteis), a documentação comprobatória dos registro de gestão, porém, se este não for alterado até o fechamento do mês, implicará em restrição na conformidade contábil.

Estando a documentação em conformidade com o que determina a legislação, o conformador assina o relatório extraído do SIAFI, anexando a ele toda documentação comprobatória, que é arquivada em ordem e por UG, registrando posteriormente no SIAFI o parecer “sem restrição”.

Caso o parecer tenha alguma restrição, o conformador deve inicialmente sanar o problema na seção que deu origem ao documento verificado.

Permanecendo o problema sem solução após o contato do conformador com a seção que deu origem ao documento onde a alteração foi verificada, o fato é levado ao conhecimento do fiscal administrativo e do OD, sendo este último o maior interessado em solucioná-lo e o responsável por buscar junto a todos os envolvidos, até o tempo limite, que é de 72 horas para registro da conformidade no SIAFI, envidar todos os esforços para que não seja necessário o registro de conformidade “com restrição”.

Caso a alteração não seja sanada antes de findar o prazo de 72 horas após o dia do registro do documento no SIAFI, o conformador deve registrar a conformidade “com restrição”, tendo então a UG, até o fechamento do mês para solucionar o problema e alterar o registro no SIAFI para conformidade “sem restrição”. Sendo ultrapassado esse limite, a alteração não fica disponível no sistema, uma vez que o mesmo gera a conformidade contábil mensal “com restrição” pela ICFEx de vinculação.

Havendo o registro de conformidade “com restrição”, mesmo sendo solucionado o problema antes do fechamento do mês e alterado o parecer no SIAFI,

a informação deve constar da TCA da UG, sendo o motivo obrigatoriamente alvo de auditoria pela setorial contábil de vinculação.

Deixando a UG de realizar a conformidade dos registros de gestão no prazo estabelecido de 72 horas após o dia de registro do documento no SIAFI, este não mais poderá ser realizado, ficando registrada a falta de conformidade da UG naquele dia no referido sistema, tal fato também deve constar na TCA, sendo também alvo de auditoria pela setorial contábil de vinculação.

5.1.2 Principais procedimentos para a conformidade dos registros de gestão

Para realização dos trabalhos de análise da documentação registrada no SIAFI, o conformador se utiliza de uma sequência de observações a serem verificadas em cada documento, essas observações constam de roteiros elaborados pela SEF para execução das então, conformidade diária e conformidade documental.

Esses roteiros são compostos por procedimentos sequenciados e em ordem cronológica para a análise dos documentos e são distintos para cada área administrativa em função da especificidade de cada uma delas, num total de dezoito, a saber:

- ✓ Roteiro para análise de Nota de Empenho e Pré-Empenho;
- ✓ Roteiro para Nota de Lançamento;
- ✓ Roteiro para análise de Ordem Bancária;
- ✓ Roteiro para análise de Nota Fiscal ou documento equivalente;
- ✓ Roteiro para análise de Guia de Previdência Social;
- ✓ Roteiro para análise de Documento de Arrecadação de Receita Federal;
- ✓ Roteiro para análise do Relatório de Movimento de Almoxarifado;
- ✓ Roteiro para análise do Relatório de Movimento de Bens;
- ✓ Roteiro para análise do Relatório de Movimentação de Bens Imóveis;

- ✓ Roteiro para análise dos processos de suprimento de fundos;
- ✓ Roteiro para análise dos processos administrativos (Licitação, Dispensa E Inexigibilidade);
- ✓ Roteiro para análise de convênios;
- ✓ Roteiro para análise de despesas de exercícios anteriores;
- ✓ Roteiro para análise de restos a pagar;
- ✓ Roteiro para análise de processos de diárias;
- ✓ Roteiro para análise de processo de auxílio funeral;
- ✓ Roteiro para análise de processo de ajuda de custo;
- ✓ Roteiro para análise de processo de indenização de transporte para a nova sede.

5.1.3 Fluxograma do processo de conformidade dos registros de gestão

O fluxograma apresentado a seguir demonstra passo a passo o processo de conformidade dos registros de gestão na UG pesquisada. A rotina e procedimentos representados no mesmo são os normalmente executados como padrão pré-estabelecido pelo CI da UG, tendo sido instituídos com base na prática diária da função e na observância a leis, normas e regulamentos, bem como, com base nas orientações constantes dos órgãos setorial e central do CI de vinculação.

Na UG pesquisada o militar que responde pela função de OD é o seu próprio comandante, este, para chegar ao posto e principalmente à função atual, conta com uma média de trinta anos de serviço, tendo passando gradualmente durante sua carreira por todos os postos e boa parte das funções ocupadas atualmente por seus subordinados, sendo assim, possuidor de um inquestionável conhecimento. Este servidor, bem como os demais de sua instituição, tem seus deveres relacionados no Estatuto dos Militares, que foi estabelecido com a Lei nº 6.880, de 09 de dezembro de 1980, que em seu art. 28 estabelece que “[...] O sentimento do dever, o pundonor militar e o decoro da classe impõem, a cada um dos integrantes das Forças Armadas, conduta moral e profissional irrepreensíveis [...]].

A análise documental realizada corretamente é um instrumento que visa possibilitar maior segurança às atividades da unidade, pois o somatório de item dos roteiros contempla informações que podem levantar possíveis indícios de irregularidades e ou improbidades administrativas, caso ocorram. Assim, a certificação dos registros de gestão pelo conformador, aumenta a confiança do administrador no desempenho de todos os servidores envolvidos em atividades a ela relacionadas.

Ao registrar a conformidade de uma UG, o conformador atesta que ali encontram-se todos os documentos necessários à comprovação das operações por ela realizadas. Esta atividade, no entanto, deve, impreterivelmente, ser precedida de fiscalização que permita à própria UG, providenciar possíveis correções a ela necessárias, em tempo hábil e, com procedimentos que validem tal operação.

5.1.5 Possibilidades de melhoria

Um dos pontos de grande relevância levantado nesta pesquisa, foi a verificação de que o responsável pela conformidade da UG é um oficial que não possui formação na área contábil e, portanto, tende a demorar mais tempo para assimilar os termos e procedimentos utilizados pelo conformador, bem como, o seu grau de importância para o controle público.

A SEF, por meio da mensagem Nr 1068740-SEF, de 15 de agosto de 2007, citada no DIEx nº 48-S1/7ª ICFEx, de 21 de junho de 2012, alerta sobre a importância da Função e a falta de preparo dos agentes que a exercem, atribuindo o fracos desempenhos, dentre outros motivos, a grande rotatividade no preenchimento desta função.

Analisando a rotatividade da função de “Encarregado do Suporte Documental”, agente responsável pela conformidade dos registros de gestão na UG pesquisada, verificou-se a seguinte situação:

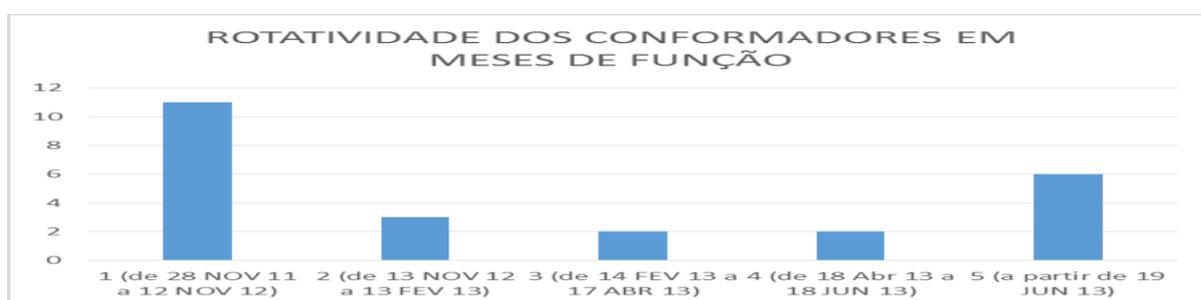


Gráfico 1 – Rotatividade dos conformadores em meses de função

Também por meio da mensagem Nr 1068740-SEF, de 15 de agosto de 2007, citada no DIEx nº 48-S1/7ª ICFEx, de 21 de junho de 2012, a SEF, recomenda que tal agente da Administração permaneça na função por um prazo de 2 a 3 anos. Os dados levantados e dispostos no gráfico acima demonstra que nos últimos dois anos a UG teve cinco servidores em tal função e, com exceção do primeiro, que permaneceu quase um ano na função, os demais permaneceram somente entre dois e cinco meses, o que segundo a orientação dada pela SEF no documento supracitado, não permite que o servidor adquira a experiência necessária ao pleno desempenho da função.

Outro ponto relevante em relação às atividades de Conformidade, é que nas UGs do EB, estas são comumente executadas por um único servidor e, eventualmente, na falta deste, por seu substituto, porém, na UG pesquisada verificou-se que no ano de 2013 a seção responsável contou, entre os meses de março a novembro, com o reforço de um segundo servidor para execução dos trabalhos. Para o Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (2007), é possível que apenas um servidor seja capaz de realizar as atividades de CI, porém,

acrescenta que isso dependerá do porte da administração e do volume de atividades a serem controladas. Notadamente as atividades de CI na UG pesquisada são superiores ao pleno desempenho por um só servidor, podendo suas sessões gerar diariamente, 18 documentos distintos no sistema SIAFI, conforme descrito no item 5.1.1 acima, levando o CI a uma verificação mais rápida da documentação para o cumprimento de prazo, e muitas vezes, a atrasar o arquivo da documentação, o que torna mais difícil o seu controle.

Embora não se tenha verificado no período pesquisado, qualquer ato que colocasse em dúvida a qualidade das informações ou atividades de controle desenvolvidas na UG, verificou-se que o responsável pelas atividades de CI na UG, bem como seu substituto, são militares de patente inferior a maioria dos chefes das sessões que geram documentações por eles fiscalizadas. Cabe ressaltar, que embora o conformador tenha acesso direto ao ordenador de despesas, quando encontra alguma alteração, busca inicialmente sanar a pendência porventura verificada na sessão de origem do documento, passando ainda pelo fiscal administrativo da UG, antes de efetivamente dar conhecimento do fato ao OD.

5.2 EXAME DE PAGAMENTO DE PESSOAL

A Portaria nº 008-SEF, de 06 de maio de 2008 aprovou as normas para o exame de pagamento de pessoal com o objetivo de controlar e fiscalizar a atividade de pagamento de pessoal, sendo tais atividades realizadas “por meio da análise dos documentos disponibilizados pelo CPEx e pela verificação da correção dos dados constantes dos arquivos de pagamento das UGs / Órgãos pagadores, considerando a legislação e os fatos geradores de direitos e de obrigações, referentes à remuneração, devendo, para tanto, ser realizado mensal e obrigatoriamente, em relação ao pagamento dos militares e dos servidores civis, tanto da ativa, quanto dos inativos e pensionistas

5.2.1 Principais Rotinas para o Exame de Pagamento de Pessoal

Mensalmente, o OD designa em BI da OM, a equipe encarregada para realizar o Exame de Pagamento de Pessoal do mês subsequente, esta é sempre chefiada por um oficial e tem, no mínimo, como auxiliar, outro oficial, subtenente,

sargento ou servidor civil, não podendo nenhum destes, pertencer à Seção de Suporte Documental da OM ou a qualquer uma das Seções que geram direito para pagamento de pessoal, a saber: Seção de Inativos e Pensionistas; Seção de Pagamento de Pessoal; e Setor Financeiro.

A equipe designada fica encarregada da conferência dos Formulários de Alteração de Pagamento gerados pela Seção de Pagamento de Pessoal e Seção de Inativos e Pensionistas, atividade que é desenvolvida antes do término do prazo disponibilizado pelo CPEx, para a UG elaborar os formulários, e antecedendo o despacho do documento pelo OD.

Após o primeiro envio dos formulários digitais, o OD escolhe e publica em BI, a relação dos militares que terão seus contracheques examinados.

Com base na documentação arquivada de cada militar e na análise do mérito dos saques e dos descontos, a equipe elabora Fichas Auxiliares, para cada militar relacionado para ter seu contracheque examinado, e as confere com o contracheque gerado ao final do mês, fazendo constar em relatório apropriado ao final dos trabalhos, as alterações por ventura encontradas.

Até três dias úteis antes do final do mês a que se refere o pagamento, a equipe deve ter acesso aos relatórios gerados pelo CPEx, analisando as informações nele contidas e atestando por meio de assinatura em todas as suas páginas, o acesso e a verificação do mesmo por parte da equipe.

O Exame de Pagamento deve ser concluído até o 2º dia útil do mês subsequente ao que se refere o pagamento, sendo apresentado ao OD, que tem até o 4º dia útil para publicar o relatório e seu despacho, remetendo o relatório à 5ª ICFEx, juntamente com o Relatório de Prestação de Contas Mensal (RPCM).

5.2.2 Principais procedimentos para o exame de pagamento de pessoal

Para realização do Exame, o Art. 7º da Portaria nº 008-SEF, de 06 de maio de 2008, prevê que a equipe designada deve:

Conferir as informações contidas nos formulários digitais com as respectivas publicações em BI, antes que os documentos sejam despachados pelo OD, verificando também, após disponibilizados os relatórios, se os militares contemplados no relatório nominal estão vinculados à UG para fins de pagamento;

Conferir os relatórios de crítica disponibilizados pelo CPEx após o primeiro envio do pagamento, verificando retificações lançadas para a transmissão complementar;

Conferir as informações do Relatório de Exclusão de Descontos pelo OD, gerado pelo Sistema de Consignação (SISCONSIG), com suas respectivas publicações em BI;

Identificar, nos relatórios de crítica, os incluídos e os excluídos e, nos relatórios de pagamento com alteração, os assinalados pelo sistema como tendo alteração na remuneração em relação à remuneração paga no mês anterior;

Proceder o exame de pagamento dos militares relacionados no mês, para terem seus contracheques examinados, analisando a documentação básica coletada e verificando o amparo legal para os saques processados, bem como, se os mesmos foram autorizados em BI. Tal verificação se estende ainda, em relação às implantações, exclusões, inclusões e suspensões de direito à remuneração;

Constatar se os pagamentos de exercícios anteriores estão respaldados nos respectivos processos arquivados na UG;

Verificar a execução de pagamentos realizados com recursos repassados pelo CPEx, com a publicação em BI da UG, oriundos de inconsistências bancárias e disponibilizados na conta “depósitos de terceiros” no SIAFI; e

Identificar e verificar, nos relatórios de crítica, a persistência de militares e pensionistas com o comando de suspensão de pagamento.

O mesmo artigo prevê ainda que cabe à equipe de exame:

Acompanhar as providências para a solução de inconsistências listadas no Relatório de Inconsistência Bancária da OM, relativo ao pagamento do mês anterior e disponibilizado pelo CPEX, até 4 dias úteis após a data prevista para o crédito em conta corrente, lançando no Relatório do Exame de Pagamento de Pessoal (Anexo B) os nomes e motivos dos que não forem pagos pela OM, até o final do mês.

Assinar a primeira via do relatório e os demais documentos elaborados por ela durante a realização dos trabalhos, para que sejam remetidos para arquivo na SSD da UG.

5.2.3 Calendário de Eventos para o Exame de Pagamento de Pessoal:

EVENTO	PRAZO	OBSERVAÇÕES
1. Designação, em Boletim Interno da UG, da equipe encarregada do exame de pagamento de pessoal.	Até o dia 25 (vinte e cinco) do mês anterior ao mês a que se refere o pagamento.	- atribuição indelegável do OD e seguirá critérios pessoais, sendo vedada qualquer escala. - Evitar designação de equipe permanente.
2. Conferência do FIP/FAP digital com as respectivas publicações em BI. 3. Verificação do cumprimento do constante do despacho do OD no relatório do mês anterior. 4. Registro da conformidade dos documentos.	Após o encerramento das alterações relativas ao pagamento a ser processado, conforme calendário da OM e antes do término do prazo disponibilizado pelo CPEX, para a UG elaborar o FIP/FAP digital, antecedendo o despacho do documento com o OD.	Militares recém-chegados terão que, obrigatoriamente, ter participado de instrução sobre o Exame de Pagamento de Pessoal, ministrada para os Quadros da UG.
5. Publicação, em BI, dos escolhidos pelo OD para terem os contracheques examinados.	Após a transmissão do FIP/FAP digital.	- Obrigatório conter os implantados e os reincluídos no mês. - Todos terão os contracheques examinados, pelo menos uma vez ao ano. - Os agentes da administração que trabalham nas seções que geram direito remuneratório ou processam pagamento de pessoal, deverão ter os seus contracheques examinados, no mínimo, duas vezes ao ano.
6. Conferência do FIP/FAP digital (transmissão complementar) com as inconsistências apresentadas	Após a 1ª corrida de pagamento (disponibilização dos relatórios de crítica) e antes da transmissão complementar.	-

nos relatórios de crítica do CPEX e as publicações em BI.		
7. Conferência do relatório de exclusão de descontos pelo OD, gerado pelo SISCONSIG, com as publicações em BI.	Após a 2ª corrida de pagamento.	-
8. Análise do mérito dos saques e dos descontos e elaboração das Fichas Auxiliares.	Entre a remessa do FIP/FAP digital e a disponibilização dos relatórios pelo CPEX.	-
9. Coleta dos relatórios e dos documentos necessários ao exame.	Até três dias úteis antes do final do mês a que se refere o pagamento (limite para o CPEX disponibilizar os relatórios).	-
10. Conclusão do exame e apresentação do Relatório ao OD.	Até o 2º dia útil do mês subsequente ao que se refere o pagamento.	-
11. Publicação, em BI, do Relatório com o despacho do OD.	Até o 4º dia útil do mês subsequente ao que se refere o pagamento.	-
12. Remessa do Relatório de Exame de Pagamento de Pessoal à ICFEx de vinculação.	Efetuar juntamente com o Relatório de Prestação de Contas Mensal (RPCM).	-

Figura 6 - Calendário de Eventos para o exame de pagamento de pessoal
 Fonte: Adaptado da Portaria nº 008-SEF, de 06 de maio de 2008.

5.2.4 Relatório

A Portaria nº 008-SEF, de 06 de maio de 2008 traz em seu anexo “B”, um modelo de Relatório do Exame de Pagamento de Pessoal, onde devem constar: a relação nominal da equipe e o BI que a designou; O documento do CPEX que informou a disponibilidade dos relatórios e espelhos de contracheques; A declaração de realização das fichas auxiliares, referenciando o BI que relacionou o efetivo a se examinado e com atenção especial para os implantados e reimplantados no pagamento, e ainda, com relação aos agentes da administração envolvidos na atividade de pagamento de pessoal; Alterações encontradas; Inconsistências bancárias não pagas; e Outras informações, devendo nestas constar, em especial, a situação das alterações lançadas no mês anterior, e ainda, se houve pagamento de despesas de exercícios anteriores.

5.2.5 Pesquisa Documental

Foi realizada uma consulta no arquivo do ano corrente da UG, em relação aos relatórios dos exames de pagamento de pessoal, sendo levantadas as quatro principais informações geradas nos relatórios dos meses compreendidos entre janeiro e novembro de 2013, dispostas nos quatro gráficos a seguir:

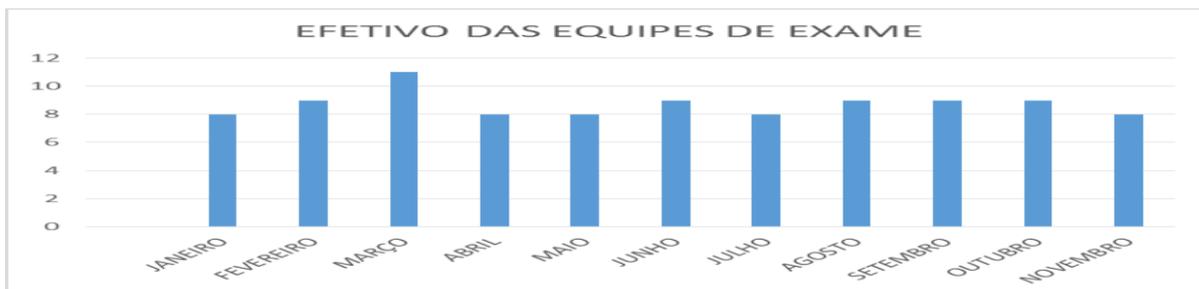


Gráfico 2 – Efetivo das equipes de exame

Com base no gráfico acima e nas informações obtidas, verificou-se que a UG pesquisada atende ao disposto no Art. 4º da Portaria nº 008-SEF, de 06 de maio de 2008, que exige que a equipe seja chefiada por um oficial e tenha, no mínimo, um auxiliar, pois escalou mensalmente um efetivo mínimo de oito militares, dos quais, sempre, um oficial como chefe.

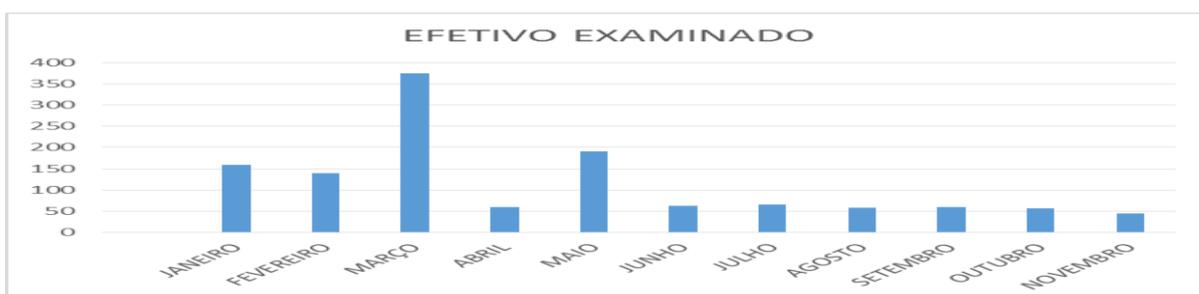


Gráfico 3 – Efetivo Examinado

O gráfico demonstra que a UG escala um efetivo maior nos primeiros meses do ano, com destaque para o efetivo examinado no mês de março, tendo em vista ser este o período de maior fluxo de implantações e exclusões de militares do efetivo da OM, ficando a maior variação em função da substituição do chamado Efetivo Variável (cerca de trezentos militares incorporados anualmente para a prestação do serviço militar inicial obrigatório).



Gráfico 4 – Observações feitas pelas equipes

Embora tenham sido feitas um total de quatrocentas e setenta e cinco observações ao longo dos onze meses do ano de 2013, somente cinquenta e uma destas estavam diretamente ligadas a alterações no pagamento e, entre suas causas, constam rejeições ou bloqueios de pagamento ou numerário, realizadas automaticamente pelo sistema ou provocadas para permitir o ajuste de contas de militares excluídos do serviço ativo. As equipes fizeram também, dezenove observações diversas, dentre as quais, constam informações relativas à solução das alterações dos exames anteriores e implantações de pensionistas. O maior número de observações, quatrocentas e cinco no total, ficaram por conta do confrontamento do efetivo pago com o efetivo existente, pois militares excluídos ou movimentados permanecem na folha de pagamento da OM até o completo pagamento do seu ajuste de contas, o que explica também o maior destaque deste gráfico no mês de março, pois como exposto no tópico anterior, este é o mês de maior fluxo de implantações e exclusões de militares. Reforça-se ainda que a conferência do efetivo pago com o efetivo existente é uma importante função da equipe de exame, que deve fazer constar de seus relatórios, todas as divergências porventura encontradas.

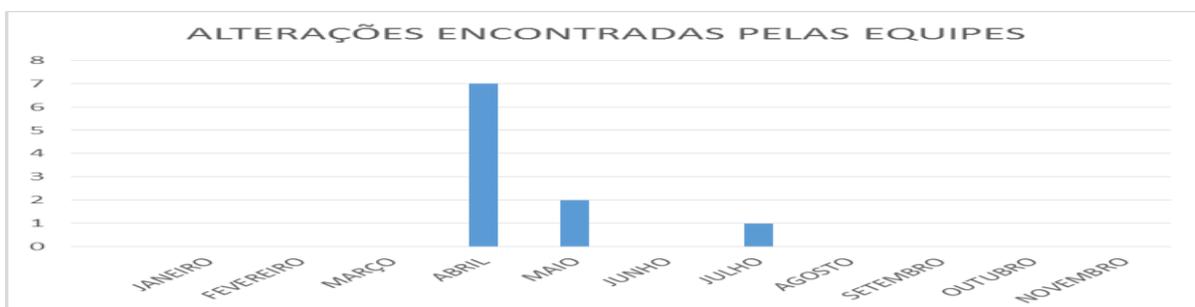


Gráfico 5 – Alterações encontradas pelas equipes

No total, as equipes encontraram ao longo do ano corrente e até o mês de novembro, um total de dez alterações no pagamento dos militares e pensionista vinculados à UG, sendo estas descritas a seguir:

Mês de Abril de 2013:

- Um militar recebendo adicional de tempo de serviço superior ao devido;
- Um militar recebendo Assistência pré-escolar com valor superior ao valor pago para esta região do país;

- Duas militares deixaram de descontar os valores relativos à pensão militar;
- Um militar não recebeu o adicional de habilitação a que fazia jus; e
- Um militar informou o número da agência errado, quando de sua solicitação de alteração de domicílio bancário.

Mês de Maio de 2013:

- Um militar estava recebendo uma cota de salário família a mais; e
- Um militar estava descontando pensão alimentícia com valor inferior ao determinado judicialmente.

Mês de Julho de 2013:

- Um militar estava recebendo uma cota de salário família a mais.

5.2.6 Pontos fortes

Além de escalar mensalmente um efetivo muito superior ao mínimo determinado legalmente, a UG demonstra grande preocupação ao escalar um efetivo ainda maior no mês de março, mês em que o efetivo a ser examinado aumenta consideravelmente em consequência das inclusões e exclusões de militares do serviço militar inicial obrigatório.

Observou-se nesta pesquisa que a UG vem cumprindo o previsto no § 2º do Art. 4º, da Portaria nº 008-SEF, pois vem examinando, pelo menos uma vez a cada ano, o pagamento de todos os militares da OM, observando ainda a determinação contida no § 3º, de examinar o contracheque dos agentes da administração que trabalham nas seções que geram direito remuneratório ou processam pagamento de pessoal, no mínimo, duas vezes ao ano.

5.2.7 Possibilidades de melhoria

Verificou-se junto as seções que geram pagamento de pessoal, que a UG não dispõe de uma sala e de meios disponibilizados exclusivamente para os trabalhos das equipes examinadoras, sendo estes realizados de forma

descentralizada, por meio de cautela de documentos, o que além de poder gerar extravio dos mesmos, impõe a cada integrante nomeado a necessidade de, individualmente, reunir os meios para realizar seus trabalhos que, ao final de cada mês, são centralizados para despacho com OD.

6 CONCLUSÃO

Destaca-se o sistema alvo desse estudo como sendo um sistema atípico, por se tratar de um sistema de uma OM do EB e, portanto, sujeito a normas e procedimentos que vão desde a necessidade inquestionável de atenção a legislação e a responsabilidades civis, comuns à administração pública, até a observância de normas hierárquicas e regulamentos disciplinares próprios das instituições militares.

O mapeamento do processo utilizado pela UG para o registro de sua conformidade, permitiu verificar a importância desta ferramenta de CI para o gestor, pois além de permitir a correção de pendências pela própria UG, ela desenvolve um caráter educativo, provocando na seção responsabilizada pela correção, a atenção necessária para evitar a reincidência em tal situação, pois o registro de conformidade “com restrição”, mesmo que alterado em tempo hábil, gera automaticamente junto à setorial contábil de vinculação, um registro do fato, que passa automaticamente a ser alvo de auditoria por parte da mesma.

Verificou-se nesta pesquisa, que o Exame de pagamento de pessoal também é uma atividade de CI que pode ser caracterizada como uma importante ferramenta de gestão, pois além de possibilitar a identificação e correção de alterações que podem gerar desvio de recursos, gera a manutenção de um caráter preventivo e também educativo, provocando mais atenção nas seções responsáveis, e correções oportunas e tempestivas na folha de pagamento de pessoal.

Sugere-se para futuras pesquisas, levantamentos que contemplem outras atividades de CI, outras UGs do EB, de outras OMs do MD, ou ainda, outras UGs do Poder Executivo Federal, visando entre outros objetivos, permitir uma comparação ao sistema estudado neste trabalho, e assim, obter maiores subsídios para melhor avaliar comparativamente os sistemas vigentes, proporcionando informações que possam contribuir para a melhoria das atividades de CI.

REFERÊNCIAS

DE AZEVEDO. *et al.* **Introdução À Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro. Freitas Bastos, 2004.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ: Secretaria de Estado dos Negócios do Brasil, 1824.

_____. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ: Senado Federal, 1891.

_____. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ: Senado Federal, 1946.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF: Senado Federal, 1967.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

_____. Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2. 4 dez. 1986. p. 19751.

_____. Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jul. 2002.

_____. Decreto n.º 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 out. 2009.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 maio. 2000. Seção 1, p 1.

_____. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro 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. **Diário Oficial União**, Brasília, DF, 07 fev. 2001. Seção 1, p 2.

_____. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 maio. 2003.

_____. Medida provisória nº 1.893-72, de 25 de novembro de 1999. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 nov. 1999.

_____. Medida provisória nº 2.143-31, de 02 de abril de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 abr. 2001.

CANHA, C. A. **A estrutura do sistema de controle interno do ministério da defesa e sua influência na avaliação da gestão efetuada pelo TCU**. 84 f. Monografia (Especialização em Controle Externo) – Curso de pós graduação, Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2004. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054606.PDF>>. Acesso em: 18/11/2013.

CASTRO, R. P A. **Controle interno da administração pública: uma perspectiva do modelo de gestão administrativa**. 213 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social) – Curso de Mestrado, Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007. Disponível em: <http://www.livrosgratis.com.br/arquivos_livros/cp024862.pdf>. Acesso em: 18/11/2013.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P C. A organização do sistema de controle interno Municipal. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. 2007 Disponível em: <http://www.livrosgratis.com.br/arquivos_livros/cp024862.pdf>. Acesso em: 18/11/2013.

Centro de Pagamento do Exército. Nota Informativa nº 336/CPEX. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.2icfex.eb.mil.br/documentos/1seção/legislação/e_pessoal-ativa/e4_pagamento-efetivo_variavel/26 - Nota Informativa nr 336 CPEX, de 14 set 2007.pdf>. Acesso em: 25/10/2013.

Exército Brasileiro. Portaria nº 050. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.2icfex.eb.mil.br/R29.htm>>. Acesso em: 26/10/2013.

MALMEGRIN, M. L. **Gestão operacional**. 2. ed. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; Brasília: CAPES: UAB, 2012.

Ministério da Fazenda. Instrução Normativa nº 6. Diário Oficial da União. Brasília, 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/gestao_orçamentaria/contabilidade/Conformidades_0.pdf>. Acesso em: 26/10/2013.

Quinta Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército. Boletim Informativo nº 06, Curitiba, 2009. Disponível em: <<http://5icfex.eb.mil.br/satt/binfo-2009/BINFO-06-09.pdf>>. Acesso em: 28/10/2013.

SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS. Gabinete do Secretário. Portaria nº 008-SEF, de 06 de maio de 2008. Aprova as Normas para o Exame de Pagamento de Pessoal. **Boletim do Exército nº 20/2008**, Brasília, DF, 16 maio. 2008. p. 115.

_____. Gabinete do Secretário. Portaria nº 012-SEF, de 27 de dezembro de 2012. Normas para a Prestação de Contas dos Recursos Utilizados pelas Unidades Gestoras do Exército Brasileiro. **Boletim do Exército nº 1/2013**, Brasília, DF, 04 jan. 2013. p. 54.

Segunda Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército. Portaria nº 009-SEF, São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.2icfex.eb.mil.br/documentos/1secao/legislacao/d_analise_despesas/d2_sup_fundos/03 - Portaria nr 009-SEF, DE 13 Dez 1999.pdf>. Acesso em: 28/10/2013.

Sétima Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército. DIEx nº 48-S1/7ª ICFEx. Recife, 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/gestao_orçamentaria/contabilidade/Conformidades_0.pdf>. Acesso em: 26/10/2013.