



**ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS**

**CAP INT CHARLES TIETRE DIÓGENES MAIA**

**O SETOR FINANCEIRO DAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO  
BRASILEIRO: ANÁLISE DA CONTRIBUIÇÃO DO SETOR FINANCEIRO PARA A  
ADMINISTRAÇÃO MILITAR**

**Rio de Janeiro  
2018**



**ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS**

**CAP INT CHARLES TIETRE DIÓGENES MAIA**

**O SETOR FINANCEIRO DAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO  
BRASILEIRO: ANÁLISE DA CONTRIBUIÇÃO DO SETOR FINANCEIRO PARA A  
ADMINISTRAÇÃO MILITAR**

Trabalho acadêmico apresentado à  
Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais,  
como requisito para a especialização  
em Ciências Militares com ênfase em  
Administração Militar.

**Rio de Janeiro  
2018**



**MINISTÉRIO DA DEFESA  
EXÉRCITO BRASILEIRO  
DECEX - DESMIL  
ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS  
(EsAO/1919)**

**ASSESSORIA DE PESQUISA E DOCTRINA / SEÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO**

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

Autor: **Cap Int CHARLES TIETRE DIÓGENES MAIA**

Título: **O SETOR FINANCEIRO DAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO: ANÁLISE DA CONTRIBUIÇÃO DO SETOR FINANCEIRO PARA A ADMINISTRAÇÃO MILITAR**

Trabalho Acadêmico, apresentado à Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais, como requisito parcial para a obtenção da especialização em Ciências Militares, com ênfase em Administração Militar, pós-graduação universitária lato sensu.

APROVADO EM \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ CONCEITO: \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

| Membro   | Menção Atribuída |
|--|------------------|
| <u>GERSON BASTOS DE OLIVEIRA - Ten Cel</u><br>Cmt Curso e Presidente da Comissão |                  |
| <u>BRUNO WOELLNER DE SOUZA - Cap</u><br>1º Membro                                |                  |
| <u>LEONARDO SILVA LIMA - Cap</u><br>2º Membro e Orientador                       |                  |

CHARLES TIETRE DIÓGENES MAIA – Cap  
Aluno

## **O SETOR FINANCEIRO DAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO: ANÁLISE DA CONTRIBUIÇÃO DO SETOR FINANCEIRO PARA A ADMINISTRAÇÃO MILITAR**

Charles Tietre Diógenes Maia<sup>1</sup>

Leonardo Silva Lima<sup>2</sup>

### **RESUMO**

As unidades gestoras do Exército remetem anualmente Prestações de Contas ao Tribunal de Contas da União conforme o artigo 70, Parágrafo Único da Constituição Federal de 1988. Na última década, o aumento do número dos referidos processos de despesas permite refletir sobre a importância do encarregado do setor financeiro do Exército Brasileiro (EB) como agente executor direto da administração, capaz de reduzir os possíveis indícios de impropriedades e irregularidades dos processos. O presente artigo possui como objeto geral a análise da contribuição do setor financeiro das unidades gestoras do EB para a administração militar, e, como problemática, a identificação das atividades que podem contribuir na detecção de possíveis vícios na Administração de uma unidade gestora do EB. Para melhorar a gestão e o controle interno, em 17 de janeiro de 2013, o comandante do Exército aprovou o Manual de Auditoria (EB10MT-13.001) que procura adequar as recomendações e observações do Tribunal de Contas da União e das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. Para solucionar esse problema, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental, bem como uma comparação com o modelo do Exército americano de despesa, utilizando o processo do benchmarking. A partir dos resultados obtidos, identificou-se que o setor financeiro pode contribuir sobremaneira na detecção das falhas na administração de uma unidade gestora, dentre outros aspectos, por ser o responsável pela ratificação ou retificação da despesa.

**PALAVRAS-CHAVE:** Auditoria. Administração militar. Setor Financeiro. Processos de despesas.

### **ABSTRACT**

The management units of the Brazilian Army annually provides Accounts Receivable to the Court of Auditors of the Union in accordance with article 70, Sole Paragraph of the Brazilian Federal Constitution of 1988. In the last decade, the increase in the number of these expenses processes allows to reflect on the importance of the

person in charge of the financial sector of the Brazilian Army as a direct executor of the administration, capable of reducing the possible indications of improprieties and irregularities of the processes. The present article has as general object the analysis of the financial sector contribution of the Brazilian Army management units to the military administration, and as problematic the identification of the activities that can contribute to the detection of possible defects in the Administration of a Brazilian Army management unit. To improve internal management and control, on January 17, 2013, the Army commander approved the audit manual (EB10MT-13.001) which seeks to align the recommendations and observations of the Court of Auditors of the Union and International Standards on Practice Internal Audit Professional. To solve this problem, a bibliographical and documentary research was carried out, as well as a comparison with the US Army spending model, using the benchmarking process. From the results obtained it was possible to identify that the financial sector can contribute greatly to the detection of failures in the administration of a management unit, among other aspects, since it is responsible for the ratification or rectification of the expenditure.

**KEYWORDS:**Audit. Military administration. Financial sector. Expenditure processes.

<sup>1</sup> Capitão do Serviço de Intendência. Bacharel em Ciências Militares pela Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN) em 2009.

<sup>2</sup> Capitão do Serviço de Intendência. Bacharel em Ciências Militares pela Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN) em 2008. Especialista em Ciências Militares pela Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais (EsAO) em 2017.

## **O SETOR FINANCEIRO DAS UNIDADES GESTORAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO: ANÁLISE DA CONTRIBUIÇÃO DO SETOR FINANCEIRO PARA A ADMINISTRAÇÃO MILITAR**

Charles Tietre Diógenes Maia<sup>1</sup>

Leonardo Silva Lima<sup>2</sup>

### **RESUMO**

As unidades gestoras do Exército remetem anualmente Prestações de Contas ao Tribunal de Contas da União conforme o artigo 70, Parágrafo Único da Constituição Federal de 1988. Na última década, o aumento do número dos referidos processos de despesas permite refletir sobre a importância do encarregado do setor financeiro do Exército Brasileiro (EB) como agente executor direto da administração, capaz de reduzir os possíveis indícios de impropriedades e irregularidades dos processos. O presente artigo possui como objeto geral a análise da contribuição do setor financeiro das unidades gestoras do EB para a administração militar, e, como problemática, a identificação das atividades que podem contribuir na detecção de possíveis vícios na Administração de uma unidade gestora do EB. Para melhorar a gestão e o controle interno, em 17 de janeiro de 2013, o comandante do Exército aprovou o Manual de Auditoria (EB10MT-13.001) que procura adequar as recomendações e observações do Tribunal de Contas da União e das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. Para solucionar esse problema, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental, bem como uma comparação com o modelo do Exército americano de despesa, utilizando o processo do benchmarking. A partir dos resultados obtidos, identificou-se que o setor financeiro pode contribuir sobremaneira na detecção das falhas na administração de uma unidade gestora, dentre outros aspectos, por ser o responsável pela ratificação ou retificação da despesa.

**PALAVRAS-CHAVE:** Auditoria. Administração militar. Setor Financeiro. Processos de despesas.

## **ABSTRACT**

The management units of the Brazilian Army annually provides Accounts Receivable to the Court of Auditors of the Union in accordance with article 70, Sole Paragraph of the Brazilian Federal Constitution of 1988. In the last decade, the increase in the number of these expenses processes allows to reflect on the importance of the person in charge of the financial sector of the Brazilian Army as a direct executor of the administration, capable of reducing the possible indications of improprieties and irregularities of the processes. The present article has as general object the analysis of the financial sector contribution of the Brazilian Army management units to the military administration, and as problematic the identification of the activities that can contribute to the detection of possible defects in the Administration of a Brazilian Army management unit. To improve internal management and control, on January

17, 2013, the Army commander approved the audit manual (EB10MT-13.001) which seeks to align the recommendations and observations of the Court of Auditors of the Union and International Standards on Practice Internal Audit Professional. To solve this problem, a bibliographical and documentary research was carried out, as well as a comparison with the US Army spending model, using the benchmarking process. From the results obtained it was possible to identify that the financial sector can contribute greatly to the detection of failures in the administration of a management unit, among other aspects, since it is responsible for the ratification or rectification of the expenditure.

**KEYWORDS:**Audit. Military administration. Financial sector. Expenditure processes.

<sup>1</sup> Capitão do Serviço de Intendência. Bacharel em Ciências Militares pela Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN) em 2009.

<sup>2</sup> Capitão do Serviço de Intendência. Bacharel em Ciências Militares pela Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN) em 2008. Especialista em Ciências Militares pela Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais (EsAO) em 2017.

---

## 1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa se insere na área de Defesa e tem por escopo analisar as atividades do setor financeiro do Exército Brasileiro e a sua contribuição para a administração militar. Das recentes resoluções, portarias, instruções normativas e decisões do Tribunal de Contas da União, percebe-se que as atribuições elencadas no artigo 34 do Regulamento de Administração do Exército, caracterizam o encarregado do setor financeiro e o encarregado dos registros de gestão como agentes executores diretos capazes de reduzir os possíveis indícios de impropriedades e irregularidades da administração militar.

Nesta análise, verifica-se que as técnicas de controle visam, entre outras coisas, a assegurar nas informações contábeis, financeiras e administrativas produzidas pelo setor financeiro, o nível de exatidão e de confiabilidade das unidades gestoras.

Além disso, por ser o responsável pela execução do pagamento, a última fase da despesa, o encarregado do setor financeiro é o filtro final capaz de evitar que determinado processo vicioso venha a ser efetivamente consumado.

Afim de avaliar a abrangência dos trabalhos do setor financeiro sobre a administração militar das unidades gestoras do Exército Brasileiro, formulou-se o seguinte problema: As atividades atinentes ao Setor Financeiro contribuem na detecção de possíveis impropriedades ou irregularidades na Administração de uma unidade gestora do Exército Brasileiro e na preservação da imagem da Força Terrestre?

Para o alcance do objetivo geral de análise da contribuição do setor financeiro das unidades gestoras do EB para a administração militar, foram estabelecidos como objetivos específicos: identificar quais as contribuições das atividades desenvolvidas no setor financeiro das unidades gestoras do Exército para a administração militar; analisar como as atividades do Setor Financeiro cujo resultado são divulgados no portal da transparência do Governo Federal contribuem para a preservação da imagem da Força Terrestre; e avaliar como as atividades do Setor Financeiro podem ser aperfeiçoadas no controle interno das unidades gestoras do Exército Brasileiro.

Com base nas questões da pesquisa e nos objetivos deste artigo, busca-se aprimorar os atuais procedimentos de controle interno da Força Terrestre,



bem como apresentar linhas de ação para que as atividades do setor financeiro possam contribuir com a gestão militar.

Na metodologia utilizada, procurou-se uma abordagem descritiva por meio de uma revisão bibliográfica baseada em legislações, acórdãos, decisões do Tribunal de Contas da União (TCU) e publicações científicas onde se identificou as peculiaridades e abrangências do tema.

Por meio da pesquisa documental, realizou-se uma análise das principais atividades do setor financeiro nas unidades gestoras (UG), com o objetivo de avaliar a sua contribuição para a administração militar, em especial como ferramenta na detecção de processos com vícios administrativos.

Por meio de uma pesquisa de campo, utilizando-se questionários, obtiveram-se respostas objetivas sobre a importância, abrangência e reflexos das atividades do setor financeiro para o EB.

No decorrer da pesquisa as maiores dificuldades foram segregar especificamente as atividades de competência do encarregado do setor financeiro das do encarregado pela conformidade dos registros de gestão, uma vez que muitas não se encontram explícitas na norma vigente.

O trabalho final de curso está estruturado em quatro capítulos. No capítulo primeiro, foi feita uma breve contextualização do tema, enfocando os conceitos básicos e as principais problemáticas do assunto a respeito da contribuição do setor financeiro das unidades gestoras do Exército para a administração.

O segundo capítulo trata da metodologia utilizada na pesquisa, das ferramentas utilizadas na coleta de dados, das formas de análise das atividades do setor financeiro, e das normas que balizam a administração pública e a administração militar de maneira conjunta.

No terceiro capítulo apresentaram-se os resultados obtidos com o estudo e as discussões acerca das atualizações e desafios do tema para as UG da administração militar.

O quarto capítulo engloba as considerações finais e as linhas de ação para tornar mais eficiente o processo de despesa nas organizações militares, bem como sugestões para futuros trabalhos que possam contemplar o assunto.

## **1.1 Problema**

O encarregado do setor financeiro aplica técnicas de controle interno que visam, entre outras coisas, a assegurar o nível de exatidão e de confiabilidade das informações contábeis, financeiras e administrativas. Isto se dá com a utilização dos sistemas informatizados da Administração Pública, entre eles: Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI); Sistema de Acompanhamento da Gestão (SAG); e Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG).

Além disso, por ser o responsável pela execução do pagamento, a última fase da despesa, o tesoureiro é o crivo final capaz de evitar que determinado processo vicioso venha a ser efetivamente consumado.

Buscando-se avaliar a abrangência dos trabalhos do setor de finanças sobre a administração militar das unidades gestoras do Exército Brasileiro, foi formulado o seguinte problema: as atividades atinentes ao setor financeiro podem contribuir na detecção de possíveis falhas na administração de uma unidade gestora do Exército Brasileiro e na preservação da imagem da Força Terrestre?

## **1.2 Objetivos**

Com o intuito de identificar as atividades do setor financeiro que detectariam aeventuais impropriedades e irregularidades na administração de uma UG do EB e que influenciariam na preservação da imagem da Força Terrestre, o presente estudopretende analisar a rotina dos agentes que compõem o setor de finanças e as normas vigentes pertinentes.

Para viabilizar a consecução do objetivo geral de análise da contribuição do setor financeiro das unidades gestoras do EB para a administração militar, foram formulados os objetivos específicos, abaixo relacionados, que permitiram o encadeamento lógico do raciocínio descritivo apresentado:

- a. Identificar quais as contribuições das atividades desenvolvidas no setor financeiro das unidades gestoras do Exército para a administração militar;
- b. Analisar quais as atividades do setor financeiro, cujos resultados são divulgados no portal da transparência do Governo Federal, contribuem para a preservação da imagem da Força Terrestre;
- c. Avaliar quais atividades do setor de finanças podem ser aperfeiçoadas para aprimorar o controle interno das UG do EB.

### **1.3 Justificativas e contribuições**

A constante cobrança da sociedade na utilização judiciosa e responsável do dinheiro público ocasionou a criação e o aprimoramento dos sistemas de transparência, com a finalidade de possibilitar ao cidadão participar da verificação da aplicação dos recursos públicos e intensificar o controle social: “O objetivo é aumentar a transparência da gestão pública, permitindo que o cidadão acompanhe como o dinheiro público está sendo utilizado e ajude a fiscalizar ” (BRASIL, 2018).

Nesse contexto, cresce a importância do setor financeiro na detecção de impropriedades, particularmente na execução da última fase da despesa: o pagamento.

O rol de atribuições constantes no artigo 34 do Regulamento de Administração do Exército, bem como as legislações específicas em vigor demonstram tamanho o grau de responsabilidade do tesoureiro nas suas atividades do controle financeiro, contábil e patrimonial, ao organizar a prestação de contas mensal e anual.

Apesar da demonstrada importância dos trabalhos do setor financeiro nas UG do Exército e seus desdobramentos para alcançar a efetividade, a eficiência e a eficácia da administração militar, observa-se que há uma vacância científica no assunto.

O portal do Tribunal de Contas da União apresenta uma grande quantidade de processos provenientes de indícios de vícios administrativos e apontam para a necessidade de aperfeiçoamento de setores que compõem o processo de despesa das UG do EB. Nesse sentido, aumenta a importância da capacitação dos agentes da administração e da fiscalização em todas as etapas de auditoria dos processos.

A importância deste estudo está em mensurar a potencialidade do setor financeiro em detectar e corrigir processos com indícios de impropriedades ou irregularidades.

Com este trabalho poderemos analisar a atual contribuição do setor financeiro para o controle interno das UG do Exército e na preservação da imagem da Força Terrestre.

#### **1.4 Metodologia**

Para colher subsídios que permitissem formular uma possível solução para o problema, o delineamento desta pesquisa contemplou uma revisão bibliográfica, pesquisa documental, questionários, argumentação e discussão de resultados.

Quanto à forma de abordagem do problema, utilizaram-se, principalmente, os conceitos de pesquisa qualitativa, pois, na análise das atribuições do setor financeiro, buscou-se indicar quais atividades contribuem para a preservação da imagem da Força.

Quanto ao objetivo geral, foi empregada a modalidade descritiva com o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos fatos acerca do tema, o que exigiu uma pesquisa documental seguida de questionários para uma amostra com vivência profissional relevante sobre o assunto.

## **2. DESENVOLVIMENTO**

Para melhor compreender a importância das atividades do setor financeiro e as considerações deste trabalho, faz-se necessário contextualizá-las às exigências da Era do Conhecimento. Para isso, desenvolveu-se esta revisão com enfoque nas novas premissas e desafios para a tesouraria das UG do EB.

### **2.1 Revisão de literatura**

Para melhor compreender a importância das atividades do setor financeiro e as considerações deste trabalho, faz-se necessário contextualizá-las às exigências da Era do Conhecimento. Para isso, desenvolveu-se esta revisão com enfoque nas novas premissas e desafios para a tesouraria das UG do EB.

A globalização econômica, cultural e informacional do século XXI exige profissionais capacitados, motivados e virtuosos para garantir a confiabilidade da Força Terrestre e a perfeita gestão dos recursos públicos. No cenário de

restrições orçamentárias, fruto em grande parte da má gestão e das crises políticas e econômicas, não basta apenas empregar o recurso corretamente, é necessário administrá-lo para gerar resultados e corroborar para que o Exército cumpra suas missões precípuas.

Entre as exigências do mundo contemporâneo se encontram: gerenciar e aferir a performance financeira da Unidade Gestora com os indicadores de gestão constantes no relatório de gestão anual, analisar as metas não atingidas, verificar a eficácia e racionalizar custos.

a. Critério de inclusão:

- Estudos publicados em português, espanhol ou inglês, relacionados à administração militar, gestão orçamentária dos recursos públicos e sistemas de controle interno e externo;
- Estudos sobre as atividades do setor financeiro e controle interno das UG do EB em matérias em periódicos militares nacionais e estrangeiros; e
- Estudos qualitativos sobre modelos de execução financeira e patrimonial na Administração Pública Federal e Militar.

b. Critério de exclusão:

- Estudos que abordam exclusivamente o setor financeiro empresarial; e
- Estudos cujo foco central seja relacionado estritamente ao controle externo.

## **2.2 Coleta de dados**

Na sequência do aprofundamento teórico a respeito do assunto, o delineamento da pesquisa contemplou a coleta de dados através de questionários.

Dado o nível de especialização da amostra e o grau de abrangência dos questionários aplicados, não houve a necessidade de aplicar uma entrevista, uma vez que os entrevistados pertenceriam aos mesmos grupos da análise e os questionamentos seriam retóricos.

### **2.2.1 Questionário**

A amplitude do universo da pesquisa foi estimada a partir do efetivo das UG do EB. O estudo foi limitado particularmente aos militares que exercem a função de encarregado do setor financeiro e aos militares de outras seções

administrativas que dependem direta e indiretamente do trabalho do setor de finanças.

O estudo buscou colher respostas objetivas sobre as atividades do setor financeiro, sua importância, sua abrangência no âmbito do controle interno e como estas atividades contribuem para a preservação da imagem da Força Terrestre.

Dessa forma, utilizando-se todas as UG com autonomia administrativa do EB, a população a ser estudada foi estimada em 423 UG. A fim de atingir uma maior confiabilidade das induções realizadas, buscou-se atingir uma amostra significativa, utilizando como parâmetros o nível de confiança igual a 90% e erro amostral de 10%. Nesse sentido, a amostra dimensionada como ideal ( $n_{ideal}$ ) foi de 59.

A amostra foi selecionada em diferentes Organizações Militares, de maneira a não haver interferência de respostas em massa ou influenciadas por episódios específicos. A sistemática de distribuição dos questionários ocorreu de forma direta para a realização do pré-teste e indireta para 140 militares que atendiam os requisitos. Entretanto, devido a diversos fatores, somente 113 respostas foram obtidas (95,76% de  $n_{ideal}$  e 80,71% dos questionários enviados), não havendo necessidade de invalidar nenhuma por preenchimento incorreto ou incompleto.

A partir do  $n_{ideal}$  (59) de cada questionário, depreende-se que o tamanho amostral obtido para ambos ( $n=113$ ) foi inferior ao desejado para o tamanho populacional dos potenciais integrantes da amostra, o que, no entanto, não inviabiliza, tampouco reduz a relevância desta pesquisa, haja vista o grau de especialização da amostra.

Foi realizado um pré-teste com 5 capitães-alunos da Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais (EsAO), que atendiam aos pré-requisitos para integrar a amostra proposta no estudo, com a finalidade de identificar possíveis falhas no instrumento de coleta de dados. Ao final do pré-teste, não foram observados erros que justificassem alterações no questionário e, portanto, seguiram-se os demais de forma idêntica.

Com relação às variáveis identificadas no estudo, apresentaram-se duas que se destacaram, conforme quadro abaixo:

Quadro 1 – Variável dependente

| <b>Variável dependente</b>   | <b>Dimensão</b> | <b>Indicadores</b>  | <b>Forma de medição</b>                                 |
|--|-----------------|---|---|
| Atividades do setor financeiro de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro | Eficiência      | Nível de satisfação das seções administrativas que dependem destas atividades | Medição por questionário: Perguntas 4, 7 e 9 do grupo 2 |
|  |                 | Grau de execução das normas e legislações atinentes ao setor financeiro       | Medição por questionário: Pergunta 13 do grupo 1        |
|  | Eficácia        | Grau de iniciativa administrativa do setor financeiro                         | Medição por questionário: Perguntas 4, 7 e 9 do grupo 2 |
|  |                 | Correção de processos com impropriedades/irregularidades                      | Medição por questionário: Perguntas 7,8 e 9 do grupo 2  |
|  | Efetividade     | Grau de abrangência das atividades desempenhadas pelo setor financeiro        | Medição por questionário: Perguntas 5 e 6 do grupo 2    |

Fonte: autor

Quadro 2 – Definição operacional da variável independente

| <b>Variável Independente</b>                                  | <b>Dimensão</b>                                    | <b>Indicadores</b>  | <b>Forma de medição</b>                                  |
|---|--|---|--|
| Trabalho indireto de auditoria exercido pelo setor financeiro | Qualidade dos Recursos Humanos do setor financeiro | Grau de capacitação dos militares que atuam no setor financeiro | Medição por questionário: Perguntas 1, 2 e 11 do grupo 1 |
|   |  | Grau de   | Medição por  |

|  |  |  |   |
|--|--|--|---|
|  |  | preocupação com a solução de problemas administrativos da UG                   | questionário: Pergunta 4, 7 e 9 do grupo 2      |
|  |  | Número de seções administrativas desempenhadas anteriormente pelos Enc Set Fin | Medição por questionário: Pergunta 5 do grupo 1 |

Fonte: autor

Os agentes que participaram da pesquisa de campo foram divididos em dois grupos: o primeiro composto por encarregados do setor financeiro das UG com autonomia administrativa do EB, o segundo formado por militares que exercem outras funções administrativas que dependem direta e indiretamente do trabalho desenvolvido na tesouraria.

A análise dos resultados obtidos por meio da pesquisa de campo possibilita ratificar ou retificar as informações obtidas por meio da pesquisa documental e da revisão bibliográfica, além de subsidiar oportunidades de melhoria para o estudo.

### 3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A pesquisa sobre o setor financeiro das unidades gestoras do Exército Brasileiro possibilitou a obtenção de conhecimentos que permitiu atingir um juízo comum de como as atividades da tesouraria são importantes para o controle interno e preservação da imagem da Força Terrestre.

Apresentou-se o resultado encontrado de acordo com as variáveis levantadas na metodologia, para facilitar o entendimento e a sequência lógica da pesquisa.

O estudo dos indicadores presentes na variável dependente, juntamente com as informações obtidas da pesquisa documental, evidenciou o atual impacto que as atividades do setor financeiro de uma UG do EB provocam na administração militar. A variável independente foi elucidativa no que tange ao



aprimoramento das atividades e dos recursos humanos que compõem o setor financeiro.

### **3.1 Variável dependente: as atividades do setor financeiro das UG do EB**

Foram relacionadas as atividades do setor financeiro e seus impactos na preservação da imagem do EB. Por ser uma variável dependente, seus aspectos alteram-se com a variação dos indicadores da variável independente. Desta forma, é imprescindível conhecer a administração militar, as atividades do setor financeiro e como estes se relacionam com o controle interno e com a imagem da Força Terrestre.

Caracterizou-se a eficiência por meio da verificação do cumprimento das normas e legislações vigentes e do “*feedback*” das seções administrativas que dependem da tesouraria.

#### **3.1.1 A relação entre a eficiência do setor financeiro e a administração militar**

Em 17 de janeiro de 2013, o comandante do Exército aprovou o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) que procura adequar as recomendações e observações do Tribunal de Contas da União e das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF), bem como melhorar a gestão no âmbito do Exército. Segundo o Manual de Auditoria (EB-MT-13.001), o princípio da eficiência está presente tanto na definição de impropriedade como de irregularidade, e sua falha implicará diretamente nas atividades do setor financeiro.

1.3.8 IMPROPRIEDADE - É a falha de natureza formal que não resulta em dano ao Erário, porémevidencia a não observância aos princípios da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia eeconomicidade.1.3.9 IRREGULARIDADE - É a falha caracterizada pela não observância aos princípios da legalidadelegitimidade, eficiência, eficácia e economicidade, constatando-se a existência de desfalque, alcance,desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável ao Erário (BRASIL, 2013).

Através das normas e legislações específicas vigentes, buscou-se verificar a eficiência das atividades a serem desenvolvidas pelo setor financeiro das unidades gestoras do Exército Brasileiro.

Art 34. O Encarregado do Setor de Finanças, como agente

especializado, é o responsável pela execução das atividades contábeis e financeiras na UA, de acordo com os preceitos deste regulamento e na forma das instruções específicas em vigor. Compete-lhe: 1) dirigir os trabalhos de contabilidade e escrituração dos recursos, executando-os e fazendo seus auxiliares executá-los de acordo com a legislação vigente e os modelos previstos nas instruções específicas; 2) efetuar aos comandantes de subunidade, quando for o caso, o pagamento dos vencimentos das praças que recebem na subunidade; 3) efetuar todos os pagamentos regulares determinados pelo Ordenador de Despesas, utilizando a rede bancária, de acordo com os regulamentos e instruções específicas; 4) efetuar, conforme determinado pelo Ordenador de Despesas, adiantamentos necessários à realização de despesas; 5) arrecadar as rendas da UA e as receitas da União, de acordo com a legislação vigente; 6) participar o Fiscal Administrativo, conforme lhe for solicitado, a situação financeira da UA; 7) apresentar ao Fiscal Administrativo, com a periodicidade determinada pelo Sistema de Controle Interno, a relação do material permanente e de consumo pago pela UA, no período considerado; 8) manter em ordem e em dia a escrituração do setor de Finanças, providenciando para sanar em tempo as alterações porventura encontradas; 9) organizar as prestações de contas da UA, de acordo com a legislação específica em vigor; 10) cumprir as instruções específicas sobre o encerramento do exercício financeiro (BRASIL, 1990).

Observa-se que o exercício das atribuições do setor financeiro, influi diretamente no desempenho da UG, bem como na identificação de processos com impropriedades ou irregularidades administrativas.

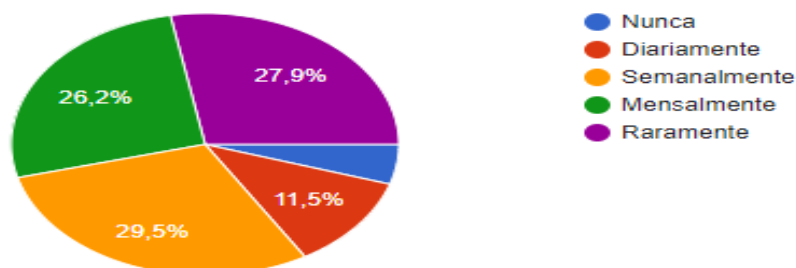
### **3.1.1.1 A satisfação das seções administrativas que dependem das atividades do setor financeiro**

A satisfação das seções administrativas caracterizou-se como indicador de eficiência quanto às atividades desempenhadas pelos integrantes da tesouraria, com enfoque na solução de problemas administrativos da UG e competências individuais de seus quadros. Verificou-se o parecer externo sobre o desempenho da seção financeira e seus agentes. Os gráficos a seguir apresentam o resultado obtido:

Gráfico 1– Opinião percentual acerca da satisfação das seções administrativas que dependem das atividades do setor financeiro

**4. Com que frequência o Setor Financeiro orienta os trabalhos de sua seção, no sentido de aprimorar procedimentos ou elucidar questionamentos administrativos?**

61 respostas

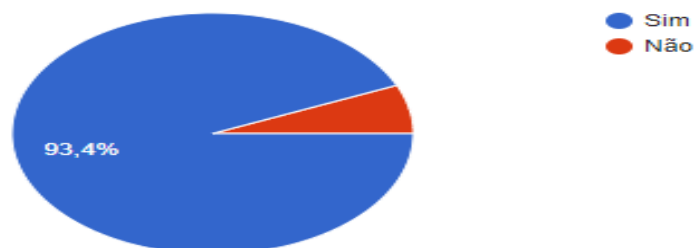


Fonte: O autor

Gráfico 2 – Opinião percentual acerca da contribuição do setor financeiro para as seções administrativas

**7. O Setor Financeiro contribui para o aumento da eficiência administrativa das seções de sua UG, na medida em que presta orientações e esclarecimentos?**

61 respostas

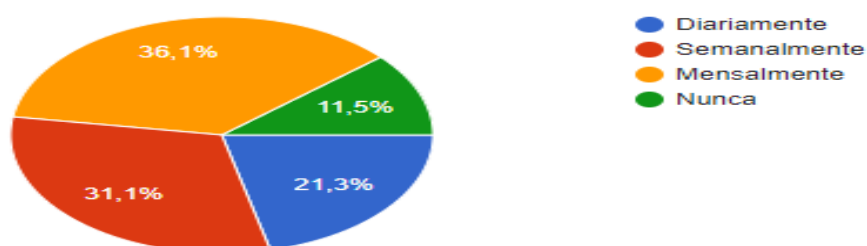


Fonte: O autor

Gráfico 3 – Opinião percentual acerca da iniciativa funcional do setor financeiro para evitar impropriedades e irregularidades

**9. Com que frequência o Setor Financeiro, por iniciativa funcional, orienta as demais seções administrativas, no sentido de evitar impropriedades ou irregularidades administrativas?**

61 respostas



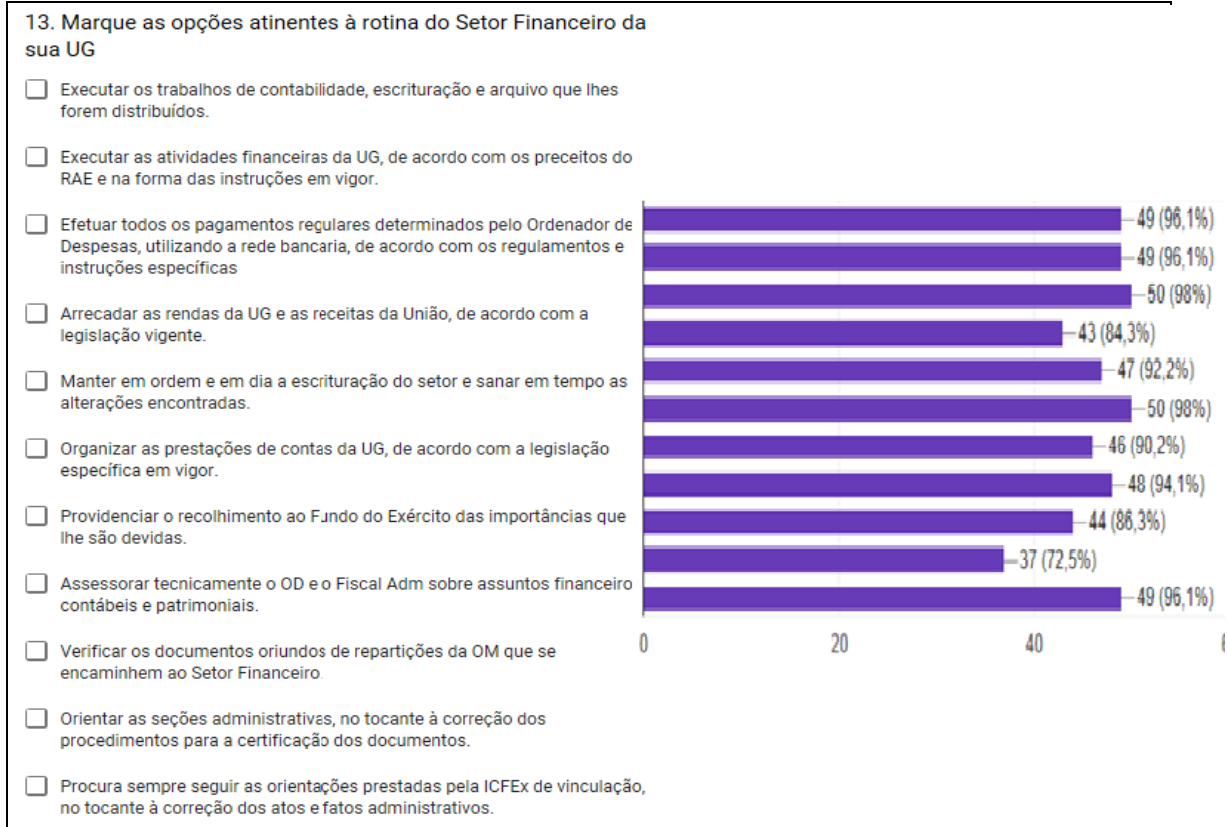
Fonte: O autor

O nível de satisfação das seções que dependem das atividades da tesouraria das UG é superior a 93%, gráfico 2. As demais seções administrativas reconhecem que as atividades do setor financeiro contribuem em mais de 90% para o aumento da eficiência administrativa da UG, além de, em mais de 88% dos casos, por iniciativa funcional, seus integrantes orientam os demais setores no sentido de evitar impropriedades ou irregularidades. Estes resultados caracterizam o assessoramento tempestivo, seguro e responsável que os pesquisados recebem do setor de finanças.

### **3.1.1.2 Análise do grau de execução das normas e legislações atinentes ao setor financeiro**

A partir do gráfico abaixo resultado, observa-se a abrangência e grau de impacto que a correta execução das atividades do setor refletem na administração e projeção da Unidade Gestora. Nesse sentido, as UG possuem mais um mecanismo, além da conformidade dos registros de gestão, para efetuar as possíveis correções, adotar as medidas necessárias para a conformidade das despesas a serem executadas e preservar a fidedignidade das informações contábeis no momento da sua escrituração.

Gráfico 4 – Percentual acerca da execução normativa e legal do setor financeiro



Fonte: O autor

5.1.3 Em linhas gerais, são objetivos dos controles internos administrativos: a) salvaguardar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes ou de erros não intencionais; b) antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes; c) assegurar a validade e integridade dos dados financeiros e contábeis que serão utilizados para tomada de decisões (BRASIL, 2013).

Nota-se que no item “c” da citação acima que o resultado do trabalho do Setor Financeiro quando devidamente escriturados e contabilizados constituem informações imprescindíveis para a tomada de decisões.

7) conhecimento técnico e capacidade profissional - deve possuir, em função de sua atuação multidisciplinar, um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para execução das tarefas a serem executadas, envolvendo o processo de gestão, a operacionalização dos diversos programas afetos ao Comando do Exército, aspectos econômicos, financeiros, contábeis e orçamentários, assim como outras disciplinas necessárias ao fiel cumprimento do objetivo do trabalho; Art. 65. O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento (BRASIL, 2013).

Das onze atribuições gerais do setor de finanças, elencadas no Regulamento de Administração do Exército, oito são executadas em mais de 90% das tesourarias das UG pesquisadas. Este resultado ratifica a sua

eficiência, no que tange ao cumprimento de suas atribuições legais e normativas que se refletem no Portal da Transparência do Governo Federal.

### **3.1.2 Análise da eficácia das atividades do setor financeiro das UG do EB**

A análise da eficácia da tesouraria está direcionada para percepção do grau de iniciativa administrativa e correção de processos com impropriedades ou irregularidades, que contribuem para a preservação da imagem da Força Terrestre.

#### **3.1.2.1 O grau de iniciativa administrativa do setor financeiro**

O resultado encontrado através do questionário, gráfico 3, apresentou que em mais de 88% das UG do EB, a tesouraria assessora e presta orientações funcionais às demais seções administrativas, desempenha o importante papel prevenção e correção de impropriedades ou irregularidades administrativas, além de, contribuir para a melhoria contínua e excelência dos processos. Mais de 21% respondeu que a orientação é diária, mais de 31% respondeu que recebe orientações semanais e mais de 36% recebe orientações mensais, e 11,5% informou que nunca recebeu orientações administrativas.

O gráfico 3 revela que o setor financeiro é proativo administrativamente em oitenta e oito por cento das UG pesquisadas. Este resultado mostra que a tesouraria contribui para o aumento da eficácia administrativa e colabora diretamente com a conformidade dos registros de gestão para a orientação e correção tempestiva dos processos possuidores de impropriedades ou irregularidades.

#### **3.1.2.2 A correção de processos com impropriedades ou irregularidades**

Observou-se que 93,4 % dos agentes da administração que participaram da pesquisa concordam que as atividades executadas pelo setor financeiro contribuem para a auditoria documental e para o controle interno da UG.

Gráfico 5 – Opinião percentual acerca da contribuição do setor financeiro na auditoria e controle interno



O percentual apresentado refere-se aos procedimentos diários elencados no art. 34 do RAE e executados pelo setor financeiro através do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), do Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG) e do Sistema de Informações Gerenciais e Acompanhamento Orçamentário (SIGA). Destaca-se que os integrantes do setor de finanças, além dos sistemas mencionados, operam outros sistemas de controle do Governo Federal e Institucional, entre eles: Sistema de Gestão do Recolhimento da União (SISGRU), Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP), Sistema de Acompanhamento da Gestão (SAG), Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP) e o Sistema de Protocolo Eletrônico (SPED).

As atividades são executadas através de sistemas informatizados, que transferem as informações em tempo real para os sistemas de controle e transparência da sociedade.

Desde 2015, robôs fazem análise instantânea de licitações e editais com indícios de anormalidades, de forma que os órgãos de controle conseguem identificar e atuar, em tempo hábil, na correção dos processos que apresentam impropriedades e irregularidades. Com isso, conseguem garantir que as compras públicas sejam confiáveis, transparentes e eficientes.

A Administração Pública precisa estimular a troca de experiências e informações entre órgãos públicos que utilizam técnicas de ciência de dados e inteligência artificial para aumentar a eficiência e a efetividade no planejamento e execução de suas atividades e das

políticas públicas. Ferramentas como o ALICE poderão inspirar trabalhos relevantes para o crescimento do país e para o aumento da confiança da sociedade nos serviços públicos prestados (SOLLICITA, 2017)

O Sistema de Acompanhamento da Gestão (SAG), em vigor desde 2015, possibilita aos agentes da administração militar obter uma avaliação sumária dos processos e detectar possíveis impropriedades ou irregularidades. No entanto, apresenta como deficiência o espaço de tempo necessário para a atualização de seu banco de dados. Somente no dia seguinte, as informações que são contabilizadas pela administração pública ficam disponíveis para verificação. Este lapso temporal é prejudicial ao dinamismo e à celeridade do fluxo administrativo, que exige pronta resposta e controle instantâneo dos atos e fatos contábeis executados.

Contudo, para a lei complementar 131/2009 e conforme o Decreto nº 7.185/2010, a liberação em tempo real se refere à disponibilização das informações, em meio eletrônico que possibilite amplo acesso público, até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo sistema, sem prejuízo do desempenho e da preservação das rotinas de segurança operacional necessários ao seu pleno funcionamento.

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado (BRASIL, 2009).

Portanto, o SAG é uma ferramenta de controle interno, que apesar do lapso temporal para atualização das informações contábeis, satisfaz aos requisitos legais e constitui mais um mecanismo de auditoria utilizado pelo setor financeiro.

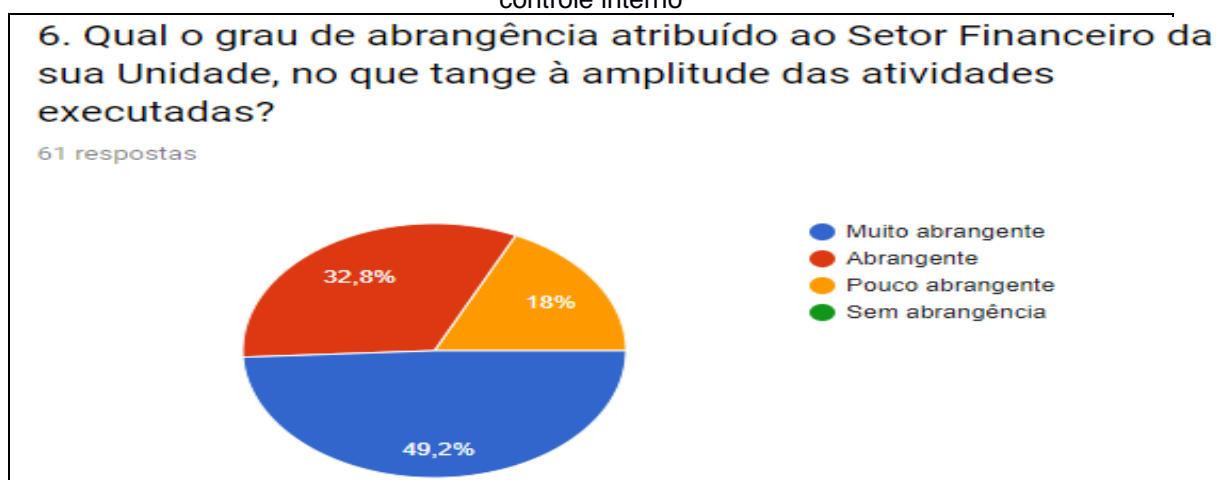
### **3.1.3 Análise da efetividade relacionada ao grau de abrangência das atividades desempenhadas pelo setor financeiro**

A análise do grau de abrangência das atividades desempenhadas pelo setor financeiro revelou que 49,2% das UG da amostra considera que as tarefas executadas pelo setor financeiro são muito abrangentes, 32,8% são



abrangentes e 18% pouco abrangentes. Deste mesmo universo, o gráfico 7 revela que 96,7% consideram que a análise e escrituração realizada pela tesouraria contribui para a preservação da imagem da Força Terrestre, ou seja, tem uma abrangência bem maior que os “muros” da Unidade Gestora.

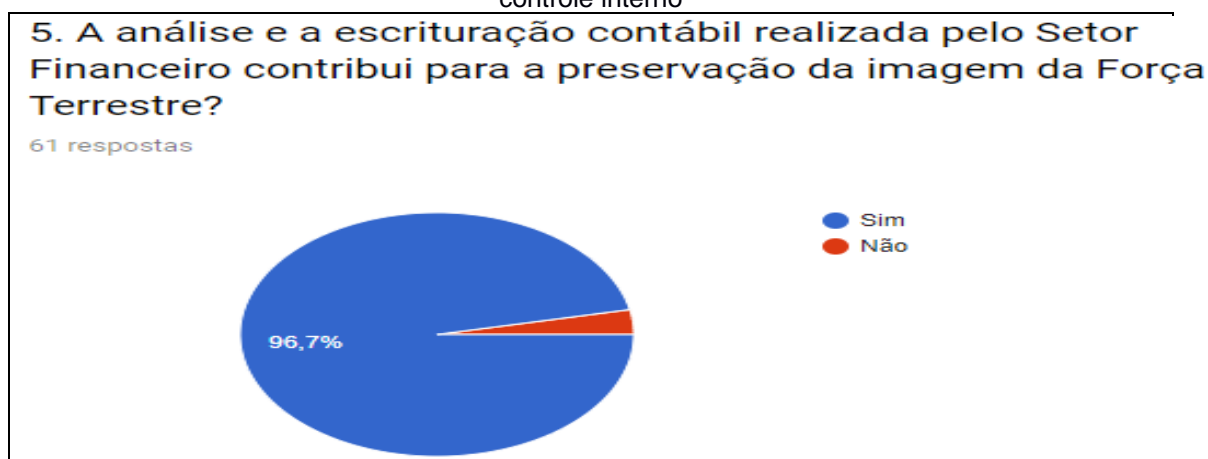
Gráfico 6 – Opinião percentual acerca da contribuição do setor financeiro na auditoria e controle interno



Fonte: O autor

Conforme os resultados do questionário aplicado, o trabalho do setor de finanças projeta-se além de suas metas cotidianas de execução das atividades contábeis e financeiras da UG, efetiva-se em transparência e confiabilidade para a administração militar, para o Exército Brasileiro e para a sociedade.

Gráfico 7 – Opinião percentual acerca da contribuição do setor financeiro na auditoria e controle interno



Fonte: O autor

Da análise de todos os indicadores e ideias apresentadas na variável dependente, pode-se concluir que estão inter-relacionados com as atividades

do setor financeiro e os resultados encontrados.

A lei 4.320/64 estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Nesta, encontramos artigos que bem definem o processo da despesa pública e suas particularidades.

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação. Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga. Art. 65. O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento (BRASIL, 1964).

Isto posto, verifica-se que para a realização dos lançamentos contábeis no SIAFI, das liquidações e dos pagamentos das despesas, o encarregado do setor financeiro e seus auxiliares efetuam a verificação das informações e os rigores formais necessários à contabilização dos dados apresentados em cada documento, bem como as respectivas autorizações das autoridades competentes. Nesta conferência, muitas impropriedades podem ser sanadas antes do pagamento.

As informações financeiras e não financeiras são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. As informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer essa influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos. A informação pode ser capaz de influenciar e, desse modo, ser relevante, mesmo se alguns usuários decidirem não a considerar ou já estiverem cientes dela (BRASIL, 2017).

Este diagnóstico representa uma informação potencial para responder e solucionar o problema da pesquisa, uma vez que constata a dimensão e importância da capacidade contributiva do setor financeiro como elemento filtrante no combate às irregularidades e impropriedades administrativas no seio da administração militar e preservação da imagem do EB.

### **3.2 Variável independente: trabalho indireto de auditoria exercido pelo setor financeiro.**

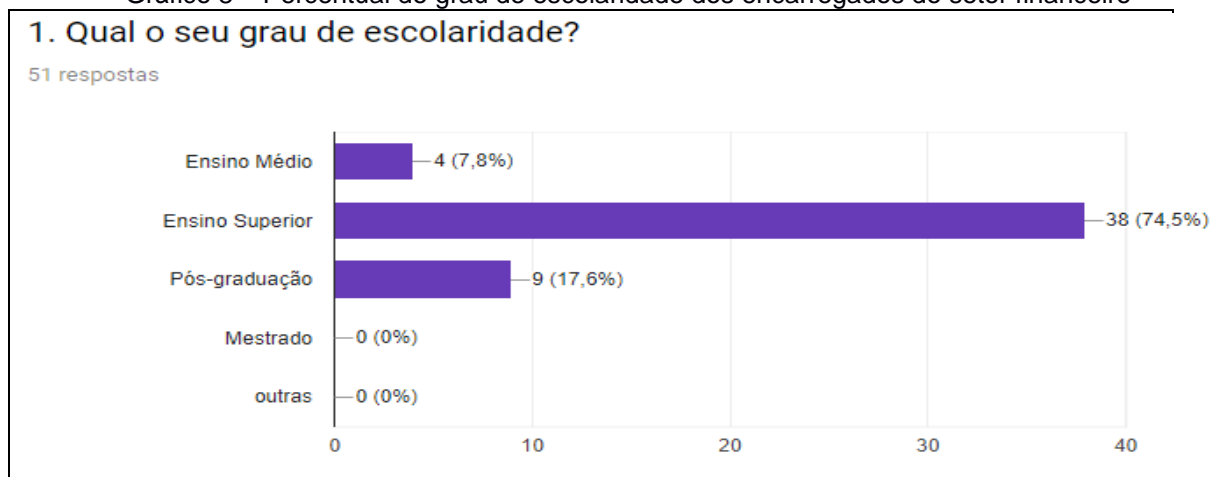
A variável independente analisada neste estudo foi caracterizada pelo

trabalho indireto de auditoria exercido pelo setor financeiro. A dimensão, qualidade dos recursos humanos, está relacionada com a variável independente através de indicadores que, uma vez alterados, influenciariam nas atividades do setor financeiro colocadas como variável dependente. O âmago do estudo está na qualidade do recurso humano da tesouraria como intangível mais valioso para a excelência da variável dependente.

### 3.2.1 O grau de capacitação dos militares que atuam no setor financeiro

Os agentes da tesouraria devem possuir boa capacitação técnico-profissional e cognitiva, fruto das exigências e necessidades de constante especialização e auto aperfeiçoamento. O desempenho destas funções exige conhecimentos básicos sobre contabilidade, administração geral e informática, tanto para o correto trato da documentação diária, quanto para a elucidação e orientação às demais seções.

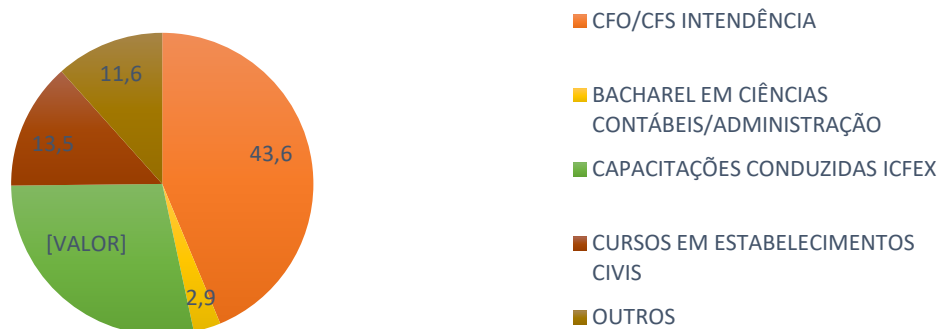
Gráfico 8 – Percentual do grau de escolaridade dos encarregados do setor financeiro



Fonte: O autor

Gráfico 9 – Percentual do grau de capacitação dos encarregados do setor financeiro

## 2. Quais capacitações atinentes à função de Enc Set Fin o Senhor possui?



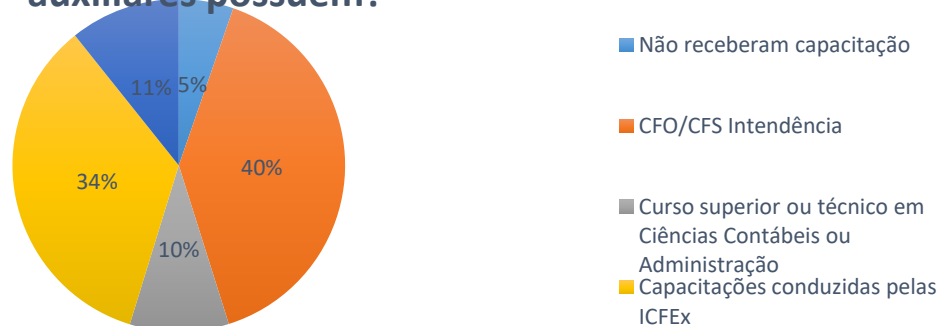
Fonte: O autor

Através do questionário foi avaliado o grau de escolaridade dos agentes da tesouraria e as capacitações adquiridas ao longo da carreira, seja através de cursos ou estágios civis e militares. Apurou-se que 74,5% dos encarregados do setor financeiro possuem ensino superior, 17,6% são pós-graduados e apenas 7,8% concluíram apenas o ensino médio.

Assim, percebe-se que são agentes altamente qualificados pois além destas capacitações, 43,6% possuem o curso de formação de oficiais de intendência, 2,9% são bacharéis em Ciências Contábeis ou Administração, 28,1% têm capacitações conduzidas pelas ICFOX, 13,5% são especializados em escolas do governo ou estabelecimentos civis e 11,6% possuem outras capacitações.

Gráfico 10 – Percentual do grau de capacitação dos auxiliares do setor financeiro

## 11. Quais capacitações administrativas seus auxiliares possuem?



Fonte: O autor

Apurou-se que 10% dos auxiliares do setor financeiro possuem ensino

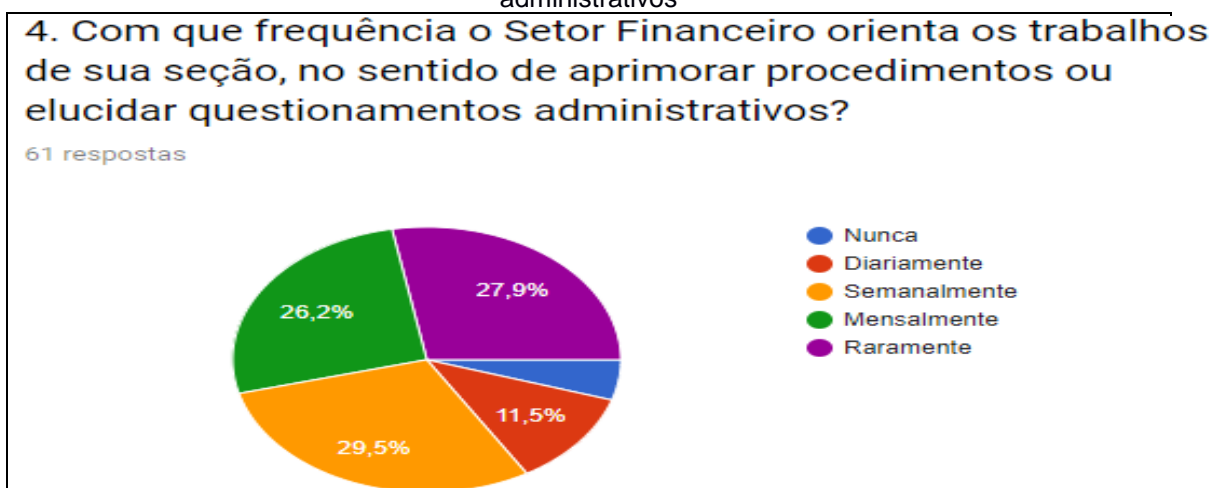
superior, técnico em ciências contábeis ou administração, 34% possuem capacitações conduzidas pelas ICFEx, 40% possuem o curso de formação de sargentos de intendência, 11% são especializados em escolas do governo ou estabelecimentos civis e 5% não possuem outras capacitações.

A avaliação do setor de finanças demonstra que suas atividades são comuns a todas as UG da Administração Pública Federal. Mais de 86% dos agentes pesquisados não possuem especialização em escolas gratuitas do Governo, assim, faz-se necessária a aproximação do EB com estas Instituições, frente a constante restrição orçamentária da Força e a necessidade permanente da capacitação dos seus quadros.

### 3.2.2 O grau de preocupação do setor financeiro com a solução de problemas administrativos da UG

No que tange ao levantamento qualitativo sobre a preocupação do setor financeiro com a solução de problemas, bem como quanto ao grau de satisfação das seções que dependem administrativamente dos trabalhos do setor financeiro na solução de problemas relacionados à gestão contábil, financeira e patrimonial da Unidade, obteve-se que 67,2% dos agentes pesquisados tiveram questionamentos elucidados tempestivamente (diário, semanal e mensal).

**Gráfico 11** – Percentual do grau de contribuição do setor financeiro a questionamentos administrativos



Fonte: O autor

Dentro da atual estrutura Organizacional do Exército, existem setores voltados para a gestão e auditoria dos recursos, com o objetivo principal de

manter a credibilidade da Instituição, mesmo diante das constantes restrições orçamentárias.

Conforme a edição do quarto trimestre de 2016 da revista *Military Review* esta realidade está presente também no Exército Americano, que frente às constantes crises e reduções no orçamento, precisam gerir de maneira cada vez mais eficiente e eficaz seus recursos. Um aspecto importante é a preocupação que as instituições possuem em zelar pela boa imagem perante a população e pelo compromisso com os interesses nacionais.

Nesse contexto, o general americano Thomas Spoehr (2016) apresentou o modelo de gerenciamento do Exército Americano pautado em seis princípios para liderar e gerenciar Organizações do Exército de alto desempenho, são eles: promover uma cultura que fomenta a liderança e o gerenciamento de excelência; estabelecer uma visão e uma estratégia organizacional compartilhadas; avaliar e comparar, constantemente, sua performance; otimizar seus processos e sistemas de apoio de tecnologia de informação; organizar para realizar seus objetivos; rastrear os custos e tomar decisões influenciadas por recursos e risco.

### **3.2.3 Número de seções administrativas desempenhadas anteriormente pelos encarregados do setor financeiro**

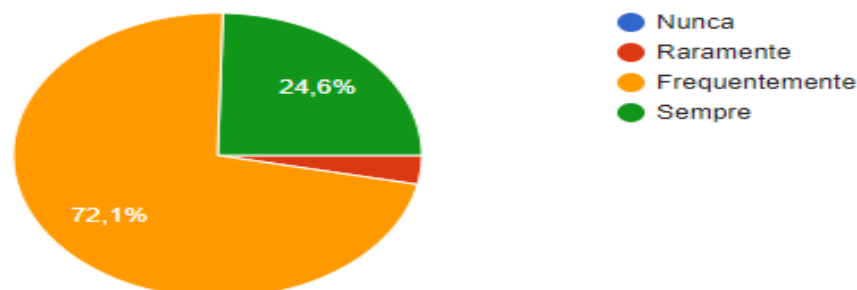
Do resultado encontrado percebe-se que antes de desempenhar a função de encarregado do setor financeiro, mais de 90% dos agentes ocuparam seções administrativas importantes, tais como: o provisionamento, a seção de aquisições licitações e contratos, o almoxarifado e a fiscalização administrativa.

Este resultado revela a elevada experiência técnico-profissional dos tesoureiros e a visão holística que estes militares possuem dos trâmites administrativos da UG. Esta constatação é ratificada com a frequência em que o ordenador de despesas, em sua maioria de armas de manobra ou de apoio ao combate, acatam os assessoramentos prestados pelo tesoureiro, sendo em 24,6% sempre acatam e 72,1% frequentemente aceitam.

Gráfico 12 – Percentual do grau de aceitação do OD aos assessoramentos prestados pelo setor financeiro

## 10. Com que frequência o Ordenador de Despesas acata os assessoramentos prestados pelo Setor Financeiro, no que tange à correção dos atos e fatos de sua UG?

61 respostas



Fonte: O autor

A revista americana *Military Review*, do quarto trimestre de 2016, traz uma importante consideração sobre o gerenciamento dos recursos do Exército Americano, bem como as capacitações e experiências profissionais dos comandantes na gestão dos recursos financeiros.

No entanto, comandantes recebem instrução sobre as funções básicas de gerenciamento necessárias para atuar nos níveis companhia e batalhão, como o desenvolvimento de um plano de treinamento ou a administração de um programa de manutenção da unidade. Contudo, depois desse ponto de suas carreiras, comandantes recebem pouca instrução sobre técnicas de gerenciamento. As habilidades de gerenciamento que precisam empregar para ter êxito em tarefas mais complexas no nível brigada e além são adquiridas pelo auto aperfeiçoamento ou pela observação. Infelizmente, o que o Gen Ex Don Starry escreveu em 1974 enquanto serviu como o general comandante do *Fort Knox*, no Kentucky, ainda é, em grande medida, aplicável: Os oficiais do Exército não são bons gerentes. (*MILITARY REVIEW*, 2016, p. 42)

Observa-se a importância dos trabalhos da tesouraria na gestão e adequação das Unidades Gestoras aos padrões internacionais de contabilidade, bem como na vanguarda da implementação, atualização dos novos procedimentos e exigências da Administração Pública.

O resultado acima exposto apresenta a preocupação perene da amostra pelo aperfeiçoamento e excelência no exercício das atribuições administrativas.

## 4 CONCLUSÃO

Quanto às questões de estudo e objetivos propostos no início deste trabalho, conclui-se que a presente investigação atendeu ao pretendido,

ampliando a compreensão sobre a contribuição do setor financeiro para a administração militar.

Da revisão de literatura, concluiu-se que as atividades do setor financeiro elencadas no artigo 34 do RAE possibilitam detectar as eventuais impropriedades e irregularidades na administração de uma Unidade Gestora do Exército.

Dessa forma, entende-se que, com a evolução dos sistemas de auditoria e das normas em vigor, os ordenadores de despesas e seus agentes diretos da administração necessitam buscar de forma perene o autoaperfeiçoamento.

Os resultados encontrados, após processamento estatístico do artigo 34 do RAE, demonstraram que, ao orientar as seções administrativas e organizar as prestações de contas da UG para os órgãos de controle interno e externo, de acordo com a legislação específica em vigor, o setor financeiro contribui para a preservação da imagem da Força Terrestre.

A compilação de dados permitiu identificar que, dentre as onze atribuições previstas no artigo 34 do RAE, oito apresentam percentual de execução superior a 90% e estão plenamente incorporadas à rotina do setor financeiro das UG pesquisadas. Verifica-se que as atividades executadas pelo setor financeiro contribuem para a preservação da imagem da Força Terrestre, uma vez que mantêm em ordem a escrituração da UG e sanam em tempo as alterações encontradas.

No que se refere às atribuições do setor de finanças, que podem ser aperfeiçoadas para aprimorar o controle interno das UG, constata-se que três atribuições elencadas no artigo 34 do RAE são executadas entre 72,5% a 86,3% das UG da amostra. Desta forma, cresce de importância a divulgação dos procedimentos de: orientar as seções administrativas, no tocante à correção dos procedimentos para a certificação dos documentos, verificar os documentos oriundos de repartições da UG que se encaminhem ao setor financeiro e arrecadar as rendas da UG e as receitas da União, de acordo com a legislação vigente.

Recomenda-se, assim, que se busque o constante aperfeiçoamento dos quadros da UG, haja vista que vários agentes participam dos processos de despesas e cada militar possui, dentro das normas vigentes, seu grau de



responsabilidade pelos procedimentos executados de maneira irregular ou imprópria.

Fruto da análise dos dados estatísticos e da pesquisa bibliográfica, conclui-se sobre a importância da utilização ostensiva dos sistemas de auditoria, como ferramenta de aprimoramento da gestão, identificação e correção tempestiva dos processos de despesas.

As contribuições da tesouraria transcendem a mera escrituração e lançamentos dos atos e fatos da Administração Militar. Estão presentes na gestão e adequação das UG aos padrões internacionais de contabilidade, bem como na vanguarda da implementação e atualização dos novos procedimentos na Administração Pública.

O setor financeiro executa uma auditoria paralela à desenvolvida pela conformidade dos registros de gestão da UG, uma vez que ratifica ou retifica os processos de despesas que foram certificados com a documentação física ou digital pelo conformador dos registros de gestão.

Apesar dos diversos dispositivos legais e sistemas de auditoria e controle, existe a necessidade da continuidade de trabalhos científicos nesta área e da criação e implementação de novos procedimentos, para que os objetivos da administração pública sejam fielmente atingidos.

Conclui-se, portanto, que as atividades do setor financeiro contribuem na detecção de possíveis impropriedades ou irregularidades na Administração de uma unidade gestora do Exército Brasileiro e na preservação da imagem da Força Terrestre, exigindo uma maior interação entre os setores administrativos, para evitar desperdícios em processos de despesas.

## REFERÊNCIAS

BORDIN, Patrícia; SARAIVA, Cristiane Jardim. **O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis.** ed. Especial. Santa Maria: Revista Eletrônica de Contabilidade. jul 2005.

BRASIL. **Decreto n.º 98.820 de 12 de janeiro de 1990.** Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE)-(R-3) que dispõe sobre os preceitos gerais para as atividades administrativas do Exército.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 7ª ed. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 13 de maio de 2017, às 11h.

\_\_\_\_\_. **Manual SIAFI.** Disponível em: <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020314> Acesso em: 5 de novembro de 2017, às 2;35h.

\_\_\_\_\_. **Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União.** Portal da transparência. Disponível em: <http://www.portaldatransparencia.gov.br/PortalComprasDiretasOEOrgaoSubordinado.asp?Ano=2017&CodigoOS=52000>. Acesso em: 4 de novembro de 2017.

\_\_\_\_\_. **Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União.** Portal da transparência. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/>. Acesso em: 24 de abril de 2018.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 816-Cmt Ex, de 19 de dezembro de 2003.** Aprova o Regulamento Interno e dos Serviços Gerais (R-1). Boletim do Exército. Brasília-DF, 19 de janeiro de 2013.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 012, de 27 de dezembro de 2012.** Aprova as normas para a prestação de contas dos recursos utilizados pelas Unidades Gestoras do Exército Brasileiro (EB90-N-08.002). 1ª Edição, 2012.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 018-Cmt Ex, de 17 de janeiro de 2013.** Aprova o Manual de Auditoria (EB-MT-13.001). Boletim do Exército. Brasília-DF, 17 de janeiro de 2013.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 012-EM, de 29 de janeiro de 2014.** Aprova o Manual de Fundamentos EB20-MF-10.101 O Exército Brasileiro, 1ª Edição, 2014.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração.** 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

EUA. *Army Regulation 5-1. Management of Army Business Operations.* Headquarters Department of the Army Washington, DC. 12 de novembro de 2015.

FORTE, Sérgio Henrique Arruda Cavalcante. **Manual de Elaboração de Tese, Dissertação e Monografia.** 2004. Disponível em: <http://hugoribeiro.com.br/biblio-teca-digital/UNIFOR-Normas.pdf> acesso em: 18 de maio de 2017.

**Guia do Conformador dos Registros de Gestão.** 2. ed. 2016. Disponível em [http://www.11icfex.eb.mil.br/images/orientar\\_e\\_controlar/Conformidade de Registros de Gestao/guia.pdf](http://www.11icfex.eb.mil.br/images/orientar_e_controlar/Conformidade_de_Registros_de_Gestao/guia.pdf) acesso em: 2 de novembro de 2017.

NOTÍCIA. **SOLLICITA.** Disponível em: [https://www.sollicita.com.br/Noticia/?p\\_id Noticia=11368&n=rob%C3%B4-do-tcu-realizou-mais-de-100-mil-varreduras-em-editais](https://www.sollicita.com.br/Noticia/?p_id Noticia=11368&n=rob%C3%B4-do-tcu-realizou-mais-de-100-mil-varreduras-em-editais). Acesso em: 12 de novembro de 2017.

SPOEHR, T. **Como liderar e gerenciar organizações do Exército de alto desempenho.** *Military Review.* p.42-51, jul/set. 2016.

## **ANEXO I PROPOSTA DE SOLUÇÕES PRÁTICAS**

### **1 INTRODUÇÃO**

O presente relatório é parte integrante do Artigo Científico do Cap Int Charles Tietre Diógenes Maia, cujo tema é “**O setor financeiro das unidades gestoras do Exército Brasileiro**: análise da contribuição do setor financeiro para a administração militar”.

O propósito deste relatório é apresentar soluções práticas e concretas visando ao aprimoramento das atividades do setor financeiro na administração militar e conscientizar sobre importância da tesouraria na preservação da imagem da Força Terrestre.

### **2 OBSERVAÇÕES REALIZADAS E SOLUÇÕES PROPOSTAS**

#### **2.1. Observações realizadas**

Foi verificado que as atribuições elencadas no artigo 34 do Regulamento de Administração do Exército, caracterizam o encarregado do setor financeiro e o encarregado dos registros de gestão como agentes executores diretos capazes de reduzir os possíveis indícios de impropriedades e irregularidades da administração militar.

Por ser o responsável pela execução do pagamento, a última fase da despesa, o encarregado do setor financeiro é o filtro final capaz de evitar que determinado processo vicioso venha a ser efetivamente consumado.

## **2.2 Solução prática**

Seja viabilizada a inclusão comentada do artigo 34 do Regulamento de Administração do Exército, no manual de Orientações aos Agentes da Administração, da Diretoria de Gestão Orçamentária (DGO). Com isto, difundir a mentalidade da auditoria concomitante, ou seja, o trabalho de recobrimento com os demais setores que viabilizam a execução da despesa dentro da administração militar.

Estimular o aperfeiçoamento do Encarregado do setor financeiro e seus auxiliares, através de cursos e estágios conduzidos pelas inspetorias de contabilidade e finanças do Exército. Esta medida tem por objetivo combater a desatualização, em virtude do constante dinamismo das informações e das periódicas mudanças de funções e UG sofridas pelos militares.