ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

Cap QCO Cont JOÃO ANSELMO RIBEIRO DE SOUSA

A ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: O POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO DAS INSPETORIAS DE CONTABILDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO E A INDEPENDÊNCIA DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Rio de Janeiro
2016

Cap QCO Cont JOÃO ANSELMO RIBEIRO DE SOUSA

A ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: O POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO DAS INSPETORIAS DE CONTABILDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO E A INDEPENDÊNCIA DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Formação Complementar do Exército / Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais como requisito parcial para a obtenção do Grau Especialização em Ciências Militares

Orientador: Cap QCO Cont Washington Prudencio de Jesus

Rio de Janeiro
2016

Cap QCO Cont JOÃO ANSELMO RIBEIRO DE SOUSA

A ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: O POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO DAS INSPETORIAS DE CONTABILDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO E A INDEPENDÊNCIA DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Formação Complementar do Exército / Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais como requisito parcial para a obtenção do Grau Especialização em Ciências Militares

Aprovado em

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO

_____

IOSEF ARÊAS FORMA – TC

Avaliador 2

Escola de Formação Complementar do Exército

_____

WASHINGTON PRUDENCIO DE JESUS – Cap

Avaliador 1

Escola de Formação Complementar do Exército

A ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: O POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO DAS INSPETORIAS DE CONTABILDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO E A INDEPENDÊNCIA DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

João Anselmo Ribeiro de Sousa[1]

RESUMO

O controle interno é um processo alimentado e operado pelos integrantes da organização, seja ela pública ou privada, com a finalidade de proporcionar razoável segurança ao alcance dos objetivos estabelecidos pela alta administração, no que diz respeito aos resultados operacionais, à confiabilidade das informações, à adequação ou conformidade dos processos executados, diante das leis e regulamentos.

Um dos norteadores das ações do controle interno é a independência, a qual preconiza que a atividade deve ser livre de interferências, de modo que os trabalhos sejam executados de forma isenta.

O presente trabalho pretende analisar a estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEx), a fim de identificar possibilidades, limitações e oportunidades de melhoria do sistema, particularmente com relação à independência de atuação do controle interno diante do atual posicionamento hierárquico das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx). Tratou-se de um estudo exploratório e descritivo com abordagem qualitativa, cujos procedimentos metodológicos foram: pesquisa bibliográfica e consulta documental. Concluiu-se que o órgão central do SisCIEx é o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx), que tem nas ICFEx seu principal braço operacional nas ações de controle interno junto às Organizações Militares do Exército.

Palavras-chave: Sistema de controle interno. Independência. Auditoria. Exército Brasileiro.

ABSTRACT

Internal control is a process fed and operated by the organization's members, whether public or private, in order to provide reasonable assurance to achieve the objectives set by senior management, with regard to operating results, the reliability of information, the fitness or suitability of processes executed in the face of laws and regulations.

One of guiding the actions of internal control is independence, which recommends that the activity should be free from interference, so that the work is carried out in an impartial manner.

This paper aims to analyze the structure of the Internal Control System Army (SisCIEx) in order to identify opportunities, constraints and opportunities for improving the system, particularly with regard to the independence of internal control performance before the current hierarchical position of the Provinces of accounting and Finance Army (ICFEx). This was an exploratory and descriptive study with a qualitative approach, whose methodological procedures were: literature and document research. It was concluded that the central organ of SisCIEx is the Army's Internal Control Center (CCIEx), which has the ICFEx its main operating arm in internal control actions with the Military Army Organizations.

Keywords: Internal control system. Independence. Audit. Brazilian Army.

---

[1] Capitão do Quadro Complementar de Oficiais - Especialidade Contabilidade, da turma de 2008. Pós-graduado em Contabilidade Pública pelo UNIPÊ, em 2015. Auditor Nível Intermediário pelo IIA-Brasil, em 2010. Pós-graduado em Aplicações Complementares às Ciências Militares pela EsFCEx, em 2008. Graduado em Ciências Contábeis pela UNIR, em 2001. Atuou como auditor no Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx), de 2009 a 2011.

A ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO: O POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO DAS INSPETORIAS DE CONTABILDADE E FINANÇAS DO EXÉRCITO E A INDEPENDÊNCIA DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

1 INTRODUÇÃO

O controle interno é um processo alimentado e operado pelos integrantes da organização, seja ela pública ou privada, com a finalidade de proporcionar razoável segurança ao alcance dos objetivos estabelecidos pela alta administração, no que diz respeito aos resultados operacionais, à confiabilidade das informações, à adequação ou conformidade dos processos executados, diante das leis e regulamentos.

Um dos norteadores das ações do controle interno é a independência, a qual preconiza que a atividade deve ser livre de interferências, de modo que os trabalhos sejam executados de forma isenta.

Atento a essa regra, o Tribunal de Contas da União (TCU), após avaliar a estrutura do sistema de controle interno de diversos órgãos, dentre eles o Comando do Exército, recomendou, por meio do Acórdão nº 1074/2009 - TCU – Plenário, que o órgão de controle interno do Exército fosse reposicionado de modo que passasse a ser vinculado ao dirigente máximo da Força, como forma de garantir um maior grau de independência para efetuar seus trabalhos. O Acórdão ressalta, abalizando-se nas normas internacionais de auditoria interna, que a medida visa evitar que os trabalhos e resultados da auditoria interna sejam influenciados pelos próprios gestores do órgão.

À época do julgado da Corte de Contas, o órgão central do SisCIEx era a Diretoria de Auditoria (D Aud), que tinha subordinação direta a órgão executante de atividades típicas de gestão, entre as quais a de execução orçamentária, administração financeira e contabilidade, no caso à Secretaria de Economia e Finanças (SEF). Integrando também a estrutura do SisCIEx, encontram-se as ICFEx, as quais são responsáveis, por além de atividades atinentes ao sistema de contabilidade, pelos trabalhos de auditoria e fiscalização nas 425 (quatrocentas e vinte e cinco) Unidades Gestoras (UG) do Exército. As ICFEx subordinam-se à SEF.

Como consequência da recomendação exarada pelo TCU, no ano de 2010 a D Aud foi transformada no Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx), o qual herdou a titularidade de órgão central do SisCIEx, mas agora já posicionado como Órgão de Assistência Direta e Imediata (OADI) ao Comandante do Exército, portanto, vinculado diretamente ao dirigente máximo do órgão Comando do Exército. Verifica-se relativo alinhamento ao que recomendou o TCU, pois, naquele cenário de mudanças, as ICFEx continuaram a exercer as atividades de auditoria e fiscalização nas UG e se mantiveram subordinadas à SEF. As atividades de auditoria e fiscalização executadas pelas ICFEx são planejadas e supervisionadas pelo CCIEx.

Tendo em vista que as ICFEx constituem o principal braço operacional das atividades de auditoria e fiscalização do SisCIEx junto às UG do Exército, levanta-se a seguinte questão: o posicionamento hierárquico das ICFEx junto a órgão executante de atividades típicas de gestão prejudica a independência de atuação do órgão de controle interno?

O objetivo geral do presente estudo é integrar os conceitos básicos e a informação científica relevante e atualizada, a fim de analisar a estrutura do SisCIEx, identificando possibilidades, limitações e oportunidades de melhoria. Para isso, foram desenvolvidos os seguintes objetivos específicos:

a. Definir controle interno.

b. Identificar a estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

c. Identificar a estrutura o sistema de controle interno no âmbito do Ministério da Defesa.

d. Identificar a estrutura o Sistema de Controle Interno do Exército, destacando os órgãos encarregados de implementar as ações de controle junto às OM do Exército e em suas entidades vinculadas.

e. Identificar a distribuição geográfica das ICFEx e a área territorial de atuação de cada uma dessas unidades de controle interno.

f. Identificar as técnicas utilizadas pelo SisCIEx, para a implementação das ações de controle interno.

g. Avaliar se o posicionamento hierárquico das ICFEx está aderente às normas e aos princípios de auditoria interna, particularmente com relação à independência de atuação do controle interno.

Tal estudo se justifica nas próprias diretrizes de controle interno do Exército[2], as quais trilham as atividades de controle interno na busca pelo fortalecimento da governança e pela preservação da imagem da Força.

Dentre as diretrizes de governança estabelecidas pela Força, encontra-se a governança em auditoria, a qual preconiza que o exercício dessa atividade deve se pautar considerando o elemento “independência”. Constata-se a relevância do tema ao se verificar que a independência no exercício da atividade de controle é premissa a ser seguida na busca de trabalho isento, cujos resultados refletem diretamente na imagem do Exército junto à sociedade.

2 METODOLOGIA

Nessa etapa do trabalho apresenta-se a metodologia utilizada durante a pesquisa visando analisar os objetivos geral e específicos, referentes ao Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro.

Segundo o descrito por Alves-Mazzoti e Gewandsznajder (1998, p. 151), a estruturação da pesquisa tem por objetivo dar foco àquilo que se pretende alcançar como resultado da pesquisa qualitativa de caráter exploratório, ou seja, “[...] estabelecer as fronteiras da investigação”.

A metodologia adotada é do tipo pesquisa qualitativa e descritiva, com base em consulta bibliográfica e consulta documental.

O universo desta pesquisa são os órgãos integrantes do SisCIEx. A amostra é composta pelo CCIEx e pela 10ª ICFEx. O critério de escolha da amostra teve como justificativa a possibilidade de obtenção de dados ou informações de profissionais envolvidos diretamente na atividade de controle interno, além da facilidade de acesso às informações.

A coleta de dados se realizou no período de Maio a Agosto de 2016, conforme etapas previstas no cronograma de pesquisa, oportunidade em que se aplicou questionário, por via de formulário eletrônico, a profissionais auditores integrantes do CCIEx e da 10ª ICFEx. Segundo Alves-Mazzoti e Gewandsznajder

---

[2] Diretriz do Chefe do Centro de Controle Interno do Exército. Disponível em: <http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/component/content/article?id=113. Acesso em: 20 jun. 2016.

(1998), as pesquisas qualitativas com bases quantitativas são caracteristicamente multimetodológicas, isto é, usam uma grande variedade de procedimentos e instrumentos de coleta de dados. Pode-se dizer, entretanto, que a observação (participante ou não), entrevista, aplicação de questionários e análise de documentos são os mais utilizados, embora possam ser complementados por outras técnicas.

O estudo em questão limita-se ao analisar a estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro. Limita-se também através do acesso às informações via Internet, Intranet, legislações e documentos internos que versam sobre o Sistema de Controle Interno.

O eixo conceitual da pesquisa não esgota a problemática do Sistema de Controle Interno, uma vez que se restringe a propor melhoria contínua dos processos organizacionais. Finalmente, a proposta está limitada a aspectos específicos das Organizações Militares (OM) do Exército, sem condicionantes técnicos que possam generalizá-los.

3 REVISÃO DE LITERATURA

3.1 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O conceito de administração pública é bastante abrangente. Envolve o conjunto formado por estruturas físicas, pessoas e procedimentos, que se interagem no sentido de servir ao interesse da coletividade, ao bem comum, cujas condutas, nesse intuito, deverão obedecer a um regramento previamente estabelecido.

Meirelles (1998, p. 65) traz uma definição sintética e esclarecedora, ao afirmar que a “Administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

O controle da administração surge da necessidade de se assegurar que o bem comum será alcançado e dentro de determinados padrões de conduta, ou seja, atendendo aos princípios norteadores da administração pública, entre os quais o da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. Para Guerra (2003), o controle é a verificação, pela própria administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou autoridade. Ademais, a necessidade de controle encontra origem

desde a Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), em seus art 76 e 82, passando pela atual Constituição Federal da República (BRASIL, 1988), que trata do tema em alguns de seus dispositivos, com destaque para o art 70.

3.2 CONTROLE INTERNO

A função primordial do Controle Interno é acompanhar, controlar e verificar a legalidade, a eficiência e a eficácia de todos os atos produzidos pela administração pública. Deve também examinar a documentação como forma de aferir a sua legalidade, evitando a ocorrência de desvios e fraudes.

Segundo Peter e Machado:

> Constituem Controles Internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos 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 (PETER e MACHADO, 2008, p. 24).

Um dos conceitos mais difundidos é do COSO, o qual pode ser observado em material elaborado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA ou IIA-Brasil), em conjunto com a empresa Price Waterhouse Coopers:

> Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade (COSO, 2013).

Observa-se que o controle interno é uma ferramenta a serviço do gestor, seja ele público ou privado. Suas finalidades, em ambos os setores, são comuns: buscam a preservação do patrimônio da entidade, verificar a adequação das operações às leis e normas em geral e garantir, com razoável certeza, o cumprimento dos objetivos estabelecidos pela alta administração.

3.3 PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO

Segundo o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001), “os princípios são um conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos”. São eles: relação custo/benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes e definição de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente

formalizadas; controles sobre as transações e aderência a diretrizes e normas legais.

Destacam-se, para fins deste trabalho, os princípios do custo-benefício do controle e da segregação de funções.

O primeiro consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar. Não se pode desgarrar-se deste princípio quando da implementação ou mudança de procedimentos ou de estruturas, sob pena de incorrer em custos elevados a ponto de seus benefícios não serem compensatórios.

Já o princípio da segregação de funções preconiza que a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio. Este princípio visa preservar a independência, isenção e imparcialidade na atuação do auditor.

O posicionamento das ICFEx junto a órgão executor de atividades típicas de gestão (execução orçamentária, administração financeira e contabilidade) será avaliado à luz do princípio da segregação de funções e da norma internacional de auditoria interna 1110.

3.4 REGULAMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Como se pôde observar, o controle interno é uma ferramenta facilitadora das ações do gestor na Administração Pública. A sua sistematização e implementação não são um ato discricionário do gestor, mas sim uma exigência da lei. A Constituição Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988) impôs à Administração Pública a obrigatoriedade de instituição e implantação do Sistema de Controle Interno, visando à eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988).

No mesmo contexto, a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – surge como instrumento fiscalizador da gestão fiscal, atribuindo ao sistema de controle interno corresponsabilidade no processo de fiscalização.

> Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:
> (…)
> Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.
> Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar (...) (BRASIL, 2000a).

Observa-se que esses dois instrumentos legais estabelecem mecanismos na própria estrutura governamental, com vistas a preservar o patrimônio público da ocorrência de ilegalidades.

No âmbito do Poder Executivo Federal, a atividade de controle interno cabia à Controladoria-Geral da União (CGU), órgão antes integrante da Presidência da República, conforme previa o Inc I, § 3º, do art 1º da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.

> Art. 1º A Presidência da República é constituída, essencialmente:
> [...]
> § 3º Integram ainda a Presidência da República:
> **I - a Controladoria-Geral da União;**
> [...]
> Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal. (BRASIL, 2003) (os grifos não são do original)

A CGU também funcionava como Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conforme prevê o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

> Art.8º Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:
> I - a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema;

> II - as Secretarias de Controle Interno (CISET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;
> III - as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa; (BRASIL, 2000b) (os grifos não são do original)

O Decreto nº 3.591/2000 supramencionado ainda se encontra em vigor, no entanto, a CGU foi extinta por meio da Medida Provisória nº 726, de 12 de maio de 2016, tendo suas competências transferidas para o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, o qual foi criado por meio do mesmo diploma legal que extinguiu a CGU.

> Art. 1º Ficam extintos: [...]
> III - a Controladoria-Geral da União; [...]
> Art. 3º Ficam criados:
> I - o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle; e [...]
> Art. 6º Ficam transferidas as competências: [...]
> II - da Controladoria-Geral da União para o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle; (BRASIL, 2016)

Portanto, depreende-se desses dispositivos legais que o Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal não mais integra a estrutura do dirigente máximo do órgão (Poder Executivo Federal) e que a função agora está a cargo do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle.

Acerca dessa mudança no posicionamento do órgão de controle interno, verifica-se certo desalinhamento à independência organizacional preconizada no item 1110 das normas internacionais de auditoria interna.

> 1110 – Independência Organizacional
> O diretor executivo de auditoria deve estar subordinado a um nível dentro da organização, que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades. (AUDIBRA, 2004).

A medida também vai de encontro à decisão anterior do TCU, especificamente direcionada ao órgão de controle interno do Poder Executivo Federal - na ocasião a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) - ao tratar do quesito independência do órgão de controle interno.

> 8.3. recomendar à Casa Civil da Presidência da República que promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do **reposicionamento hierárquico** da SFC **junto ao órgão máximo** do Poder Executivo, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a **prestigiar-se o aumento no grau de independência** funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal [...] (TCU, 2000) (grifado)

Como também se observou do art 8º, do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 anteriormente transcrito, além do órgão central, há órgãos setoriais – as CISET – encarregados das atividades de controle interno na Casa Civil, na Advocacia-Geral da União, no Ministério das Relações Exteriores e no Ministério da Defesa.

A seguir, destaca-se a estrutura da CISET do Ministério da Defesa (CISET/MD), na qual se encontra inserido o órgão de controle interno do Exército.

Figura 1 – Estrutura de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Fonte: Guedes e Aguiar (2014, p. 7), com adaptações do autor.

Observa-se que, nessa mesma estrutura, também se encontram as Unidades Setoriais de Controle Interno das três Forças Armadas – Marinha do Brasil, Exército Brasileiro e Força Aérea Brasileira. No caso do Exército Brasileiro, a unidade setorial é o CCIEx, conforme será mostrado em tópicos seguintes.

3.5 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO DA DEFESA

A Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISET/MD) integra o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal como órgão setorial, assim previsto no Inc II, art 8º do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000.

Entre suas atribuições, pode-se destacar:[3]

---

[3] Extraído da página eletrônica do Ministério da Defesa. Disponível em: <http://defesa.gov.br/anistia/2-uncategorised/14968-competencias-da-secretaria-de-controle-interno-ciset>. Acesso em: 23 jun. 2016.

> Exerce atividade de supervisão e assessoramento ao Ministro de Estado da Defesa, acompanha, controla, fiscaliza e avalia a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, supervisiona e coordena ações integradas, e orienta de forma normativa as unidades de controle interno dos Comandos Militares, apura atos ou fatos ilegais ou irregulares, quando existentes, praticados na utilização de recursos públicos federais e comunica às autoridades competentes e orienta os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos de competência do controle interno, inclusive sobre forma de prestar contas. (BRASIL, 2000)

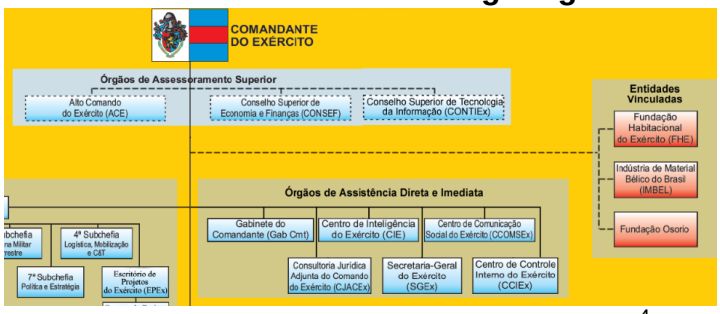
Pelo que se observa das atribuições da CISET-MD, constata-se que há uma integração normativa entre as unidades setoriais do Exército Brasileiro, da Marinha do Brasil e da Força Aérea Brasileira, sinalizando uma uniformidade de procedimentos dentro do sistema.

O órgão central do sistema de controle interno do Exército Brasileiro é o Centro de Controle Interno do Exército, criado a partir do Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010, que alterou a estrutura organizacional do Comando do Exército aprovada pelo Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006.

> Art. 4º O Comando do Exército tem a seguinte estrutura organizacional:
> I - órgão de direção geral: Estado-Maior do Exército;
> II - órgãos de assessoramento superior:
> [...]
> III - órgãos de assistência direta e imediata ao Comandante do Exército:
> [...]
> e) **Centro de Controle Interno do Exército** (BRASIL, 2006). (grifado)

A seguir, evidencia-se o posicionamento do órgão central de controle interno, dentro da estrutura do Exército.

Figura 2 – Posicionamento do CCIEx no organograma do Exército.



Fonte: Exército Brasileiro (2015), adaptado pelo autor[4]

[4] O organograma completo foi visualizado na internet**,** na página eletrônica da Secretaria-Geral do Exército. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/organograma/organograma_exercito.php>. Acesso em: 23jun. 2016.

Destaque-se que, no ato da criação do CCIEx, o normativo o posiciona como Órgão de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército (OADI), o que possibilita isenção e independência na sua atuação, vez que está subordinado diretamente ao dirigente máximo da Instituição, conforme destaca a Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013:

> 2.2 ATRIBUIÇÕES DO CCIEx
>
> 2.2.1 Coordenar e realizar as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização. Para o cumprimento desta atribuição, deverá ser considerado o que segue:
>
> a) o CCIEx **está subordinado ao Comandante do Exército**, de modo a conferir-lhe isenção, imparcialidade e autoridade nas atividades do SisCIEx; (BRASIL, 2013, p. 16) (grifado)

O Decreto nº 7.809, de 20 de setembro de 2012, ao acrescentar dispositivos ao Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006, define as competências do CCIEx, ao tempo em que classifica o órgão como unidade setorial da CISET-MD e do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

> Art. 11-A. Ao Centro de Controle Interno do Exército, unidade setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa, compete planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades de controle interno no âmbito do Comando do Exército.
>
> Parágrafo único. O Centro de Controle Interno do Exército, como unidade setorial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal, sujeita-se à supervisão técnica e orientação normativa da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa, sem prejuízo da subordinação administrativa ao Comandante do Exército. (BRASIL, 2012).

No dispositivo transcrito, reafirma-se a vinculação técnica e normativa da unidade setorial de controle interno do Exército ao Ministério da Defesa, sem, no entanto, impedir as ações administrativas do Comando da Força junto aos órgãos integrantes do SisCIEx.

3.6 OPERACIONALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE CONTROLE INTERNO NO EXÉRCITO BRASILEIRO

Para o cumprimento das atividades de controle interno, o CCIEx utiliza como técnicas de trabalho a auditoria e fiscalização, como prevê o Manual de Auditoria do Exército, aprovado pela Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013:

> 2.2 ATRIBUIÇÕES DO CCIEx

> 2.2.1 Coordenar e realizar as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização. (BRASIL, 2013, p.16).

A utilização dessas duas técnicas de trabalho, para o desenvolvimento das ações de controle interno, decorre do que é praticado no órgão central de controle interno do Poder Executivo Federal, conforme prevê o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001).

O Manual de Auditoria do Exército assim conceitua essas técnicas de trabalho:

> 1.3.4 AUDITORIA - É o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão e a aplicação de recursos públicos, com a finalidade de comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão. (...) (BRASIL, 2013, p. 14).
>
> 1.3.7 FISCALIZAÇÃO - É a técnica de controle que visa comprovar se a execução dos programas de governo corresponde ao objeto e às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi criado, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle interno administrativo são eficientes. (BRASIL, 2013, p. 15).

O Exército Brasileiro, além de representações no exterior, possui capilaridade em todo o território nacional, representado por 8 (oito) Comandos Militares de Área, quais sejam, o Comando Militar da Amazônia (CMA), Comando Militar do Norte (CMN), Comando Militar do Nordeste (CMNE), Comando Militar do Oeste (CMO), Comando Militar do Planalto (CMP), Comando Militar do Leste (CML), Comando Militar do Sudeste (CMSE) e Comando Militar do Sul (CMS).

A figura a seguir mostra a localização geográfica dos Comandos Militares de Área:

Figura 3 – Localização geográfica dos Comandos Militares de Área.

Fonte: Exército Brasileiro (2015)[5]

---

[5] Mapa retirado da internet, na página eletrônica do Exército Brasileiro. Disponível em: www.eb.mil.br/web/guest/quarteis-por-estado1. Acesso em: 23 jun. 2016.

Observa-se que a localização dos Comandos Militares de Área quase coincide com a divisão regional geográfica do Brasil. Nas áreas de abrangência desses comandos militares, encontram-se em atividade, 652 (seiscentas e cinquenta e duas) OM sediadas tanto em grandes centros urbanos, como nos mais inóspitos pontos do País.

Do total de OM referido anteriormente, 425 (quatrocentas e vinte e cinco) são Unidades Gestoras (UG) com autonomia administrativa. As ações de controle interno do SisCIEx abrangem todas essas 425 UG de forma direta. Indiretamente, também alcançam todas as demais OM do Exército, visto que aquelas sem autonomia administrativa se vinculam, para fins de execução de despesas, a uma OM com autonomia administrativa[6].

Além das OM, o SisCIEx atua no Fundo do Exército (F Ex) e nas entidades vinculadas ao Comando do Exército. Essas entidades vinculadas são a Fundação Habitacional do Exército (FHE), a Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL) e a Fundação Osório (FO). No F Ex e nas entidades vinculadas, as ações de controle interno são executadas pelo CCIEx de forma direta. Já nas OM do Exército Brasileiro, o CCIEx tem como braço operacional as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx).

> Art 2º [...]
>
> § 2º Integram, ainda, o Controle Interno do Comando do Exército, as inspetorias de contabilidade e finanças do Exército (ICFEx), responsáveis pelo desenvolvimento de atividades de auditoria e fiscalização. [...](BRASIL, 2012, p. 10).
>
> Art. 9º O CCIEx realizará a auditoria e a fiscalização sobre a gestão dos recursos de responsabilidade das entidades vinculadas e do FEx [...]
>
> Art. 12. As ICFEx deverão realizar as auditorias nas UG, no mínimo, uma vez a cada 2 (dois) exercícios financeiros, permitindo que algumas UG, com base em critérios previamente estabelecidos pelo CCIEx e pelas ICFEx, sejam visitadas em exercícios alternados. (BRASIL, 2012, p. 14).

A estrutura organizacional das ICFEx é composta da seguinte forma:

> Art. 2° As ICFEx têm a seguinte estrutura:
>
> I - Chefe;
>
> II - Subchefe;

---

[6] Informação extraída da internet, na página eletrônica da Diretoria de Gestão Orçamentária. Disponível em: www.dgo.eb.mil.br/relacao_om/relacao_om_rm.pdf. Acesso em: 23 jun.2016.

III - 1ª Seção (S/1) – Seção de Apoio Técnico e Treinamento;

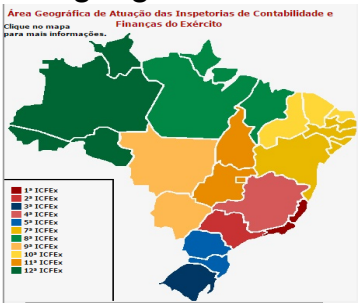
IV - 2a Seção (S/2) - Seção de Auditoria e Fiscalização;

V - 3a Seção (S/3) - Seção de Contabilidade; e

VI - 4a Seção (S/4) - Seção de Apoio Administrativo. (BRASIL, 2003)

As ICFEx também se distribuem em todo o território nacional, estando a maioria delas sediadas nas capitais brasileiras. Vejamos a área geográfica de atuação dessas unidades de controle interno:

Figura 5 – Área geográfica de atuação das ICFEx.



Fonte: Centro de Controle Interno do Exército (2016)[7]

Na Figura 5, fica evidente a capilaridade das ICFEx, cujas áreas de jurisdição quase coincidem com a divisão das regiões geográficas brasileiras, conforme se observou também com relação à localização dos Comandos Militares de Área.

A tabela a seguir discrimina a quantidade de OM com autonomia administrativa que estão situadas na área de jurisdição de cada ICFEx.

Tabela 1 – Quantidade de OM distribuída a cada ICFEx.

ICFEx	LOCALIZAÇÃO DA ICFEx (CIDADE-ESTADO)	QTD UG	LOCALIZAÇÃO DAS UG (ESTADO DA FEDERAÇÃO)
1ª.	Rio de Janeiro - RJ	65	ESPÍRITO SANTO e RIO DE JANEIRO
2ª.	São Paulo – SP	31	SÃO PAULO
3ª.	Porto Alegre – RS	76	RIO GRANDE DO SUL
4ª.	Juiz de Fora – MG	25	MINAS GERAIS e RIO DE JANEIRO
5ª.	Curitiba – PR	37	PARANÁ e SANTA CATARINA
7ª.	Recife – PE	42	BAHIA, SERGIPE, ALAGOAS, PERNAMBUCO e PARAÍBA
8ª.	Belém – PA	20	PARÁ, MARANHÃO e AMAPÁ
9ª.	Campo Grande–MS	30	MATO GROSSO e MATO GROSSO DO SUL
10ª.	Fortaleza - CE	19	PIAUÍ, CEARÁ, RIO GRANDE DO NORTE e PARAÍBA
11ª.	Brasília – DF	47 (*)	GOIÁS, DISTRITO FEDERAL, TOCANTINS, BAHIA, MINAS GERAIS
12ª.	Manaus-AM	33	AMAZONAS, ACRE, RONDÔNIA e RORAIMA
TOTAL DE OM		**425**	

(*) Nesse quantitativo, estão incluídas as ICFEx com autonomia administrativa (1ª, 2ª, 3ª, 7ª e 12ª) e a CEBW.

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)[8].

---

[7] Figura extraída da internet**,** na página eletrônica do CCIEx. Disponível em: www.cciex.eb.mil.br. Acesso em: 23 jun.2016.

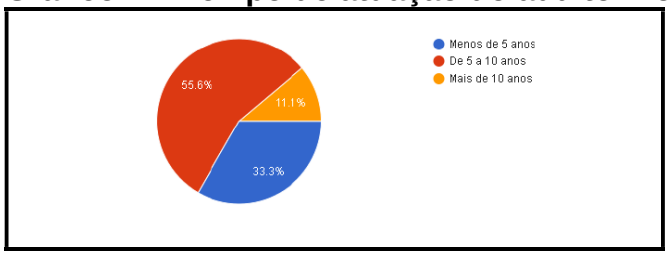
Ressalta-se, na Tabela 1, que as auditorias e fiscalizações realizadas nas ICFEx que possuem autonomia administrativa estão sob o encargo da 11ª ICFEx. Também se extrai desta tabela que a estrutura organizacional do SisCIEx está configurada para atuar em todas as 425 (quatrocentas e vinte e cinco) UG. Essa estrutura alcança, também, as 652 OM do Exército Brasileiro, as entidades vinculadas à Força e o Fundo do Exército, seja de forma direta ou indireta, por meio do CCIEx e das 11 (onze) ICFEx distribuídas pelo País.

Observando a atual configuração da estrutura e a forma de atuação do controle interno do Exército, pretende-se avaliar se o posicionamento hierárquico das ICFEx estaria comprometendo o critério independência, a ponto de ter-se que promover alteração nessa estrutura ou procedimentos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O ponto central desta pesquisa foi a avaliar a questão da independência de atuação do controle interno no Exército, face o posicionamento hierárquico das ICFEx junto à SEF (órgão executor de atividades típicas de gestão). Para tanto, além da pesquisa bibliográfica realizada, aplicou-se questionário a auditores do CCIEx e da 10ª ICFEx, do qual foram obtidos os resultados a seguir.

Gráfico 2 – Tempo de atuação do auditor no SisCIEx.



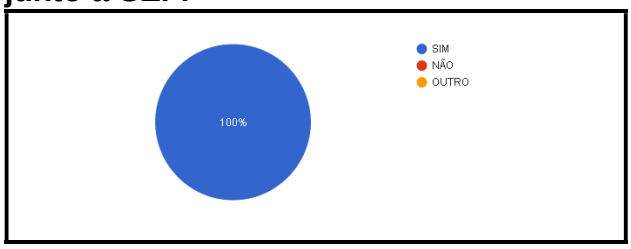
Fonte: o Autor (2016)

Observa-se que a maioria (66,7%) dos respondentes atuam por mais de cinco anos no SisCIEx, um tempo de vivência relativamente considerável, sinalizando que possuem entendimento do funcionamento, das possibilidades e limitações do sistema.

---

[8] Elaborado com base na relação de OM disponível na internet, na página eletrônica da Diretoria de Gestão Orçamentária. Disponível em: www.dgo.eb.mil.br/relacao_om/relacao_om_rm.pdf. Acesso em: 23 jun.2016.

Gráfico 2 – Percepção de ocorrência de prejuízo à independência na atuação do controle interno, decorrente do posicionamento hierárquico das ICFEx junto à SEF.



Fonte: o Autor (2016)

Por este gráfico, constata-se que a totalidade dos respondentes acreditam haver prejuízo à atuação do controle interno o fato de as ICFEx se manterem subordinadas à SEF. Do total de auditores, 56% balizaram suas respostas na própria legislação atinente, com destaque para as normas internacionais de auditoria interna (IPPF) e a Instrução Normativa nº 01/2001-SFC (BRASIL, 2001), que estabelecem regras claras com relação à independência, isenção e objetividade nos trabalhos da auditoria interna.

Outra norma também citada foi a Portaria nº 018/2013-Cmt Ex (BRASIL, 2013), que ressalta o posicionamento do CCIEx junto ao Comandante da Força como fator preponderante a ser observado para o exercício de sua atividade de forma isenta e imparcial.

Citou-se ainda a Portaria nº 513/2012-Cmt Ex (BRASIL, 2012), onde em seu artigo 14 destaca que o Chefe da ICFEx deverá observar o princípio da segregação entre as funções atinentes à Seção de Auditoria e à Seção de Contabilidade da ICFEx. A coexistência dessas funções (contabilidade e controle interno) sob o encargo da ICFEx sinaliza necessidade de mudança na estrutura organizacional dessas unidades de controle interno, a bem do princípio da segregação de funções.

Além da questão do posicionamento hierárquico das ICFEx, 89% (oitenta e nove por cento) dos auditores indicaram outros fatores causadores, reais ou potenciais, de prejuízo à atuação do controle interno, sob o ponto vista da independência/isenção/objetividade. Vale destacar os seguintes:

a) “Ausência de carreira de auditor e nomeação específica funcional. Outras interferências são as múltiplas funções que são assumidas pelos profissionais do controle, entre elas deixar a de controle e ir para a execução das atividades que outrora fiscalizara.”

b) “A dependência de autorização de viagem e pagamento de diária ser procedia pela SEF.”

c) “As ICFEx possuem, atualmente, uma estrutura que compromete a independência. As terceira e primeira seções estão comprometidas, de certa forma, com a gestão das UGE.”

d) “Ao manter a ICFEx (Sec Auditoria) sob a subordinação da SEF e as atividades de contabilidade, auditoria, instrução e orientações numa mesma estrutura, haverá uma situação de potencial prejuízo às atividades de auditoria quando se confunde a atuação do Controle Interno (auditoria) com as atividades de controle interno administrativo em relação à gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pagamento de pessoal.”

e) “[...] Interferência da SEF nos trabalhos de auditoria. Ausência de atuação do CCIEx para demandar as ICFEx, vez que estas são subordinadas à SEF. Questões de auditoria tratadas no âmbito da SEF. Obstrução das auditorias que venham a indicar problema para determinadas Unidades. Trocar de função auditores que ‘deram trabalho’".

f) “A falta de segregação de função, pois a ICFEx atende determinações tanto do CCIEx quanto da SEF, onde ao mesmo tempo que a ICFEx executa a Contabilidade tem que "controlar / fiscalizar " a mesma ação.”

g) “[...] auditores [...] perseguidos e inibidos com promessas ameaçadoras como retardar promoção, transferências internas, movimentações para fora da Gu, corte em concessão de medalhas, cursos, etc.”

A respeito desta questão, a problemática levantada pela maioria dos auditores centrou-se na coexistência de funções como auditoria (2ª Seção), contabilidade (3ª Seção) e treinamento de pessoal (1ª Seção) numa mesma estrutura, sob a responsabilidade das ICFEx.

O questionário também objetivou colher sugestões de melhoria para o SisCIEx, ocasião em que 100% dos respondentes registraram suas opiniões, das quais destacam-se as seguintes:

a) “Implementar a carreira de auditor na Força, tendo em vista que nova lei que regulamente o art. 74 CF/88 poderia proteger a atividade das interferências e da insegurança funcional”;

b) “Desvincular as ICFEx da SEF, criando uma seção de contabilidade nas RM que ficariam com os encargos das seções de contabilidade das ICFEx e tornar as ICFEx voltadas somente para a atividade de controle interno a fim de que elas possam ter maior independência/isenção/objetividade”;

c) “A estrutura e posicionamento hierárquico das ICFEx precisam ser alterados, de forma a subordinar as ICFEx diretamente ao CCIEx, e tornar a ICFEx totalmente independente, no que se refere ao comprometimento com a gestão das UGE. [...] deixar as ICFEx com uma estrutura mais enxuta e focada em auditoria e fiscalização, transferindo para as Regiões Militares a estrutura e consequentemente atribuições das 1ª e 3ª seções. Desse modo, as ICFEx ficariam com duas seções, 2ª e 4ª. Todas com autonomia administrativa e subordinadas ao CCIEx”;

d) “Para atender à recomendação do Acórdão 1074/2009-TCU de reposicionar o controle interno (CCIEx e ICFEx/Seção de Auditoria), vinculando-o ao Comandante do Exército, para garantir um maior grau de independência; de desvincular as atividades de controle interno do CCIEx e das ICFEx das atividades de gestão da SEF (orçamento, finanças, contabilidade e pagamento de pessoal) e permitir o atendimento pleno das competências constitucionais do CCIEx, faz-se necessária a desvinculação das Seções de Auditoria (2ª Seção) das ICFEx, subordinando-as ao CCIEx ou a atividade de controle interno passar a ser executada, exclusivamente, pelo CCIEx”;

e) “Retirar do organograma das ICFEx as responsabilidades quanto à Contabilidade, passando-as para a D Cont, com transferência de pessoal; modificar o nome das ICFEx para Unidades de Controle Interno; criar Unidades de Controle Interno para inspecionar os ODS; todas as Unidades de Controle Interno deverão ser subordinadas ao CCIEx”;

Observa-se que as sugestões se canalizam em um mesmo sentido. Resta avaliar se tais medidas são possíveis de implementar. E nesse estudo de viabilidade não se pode deixar de considerar, conforme já destacado neste trabalho, o princípio do custo-benefício do controle, para que não sejam dispendidos custos elevados a ponto de seus benefícios não serem compensatórios.

De todo o exposto, o que se vislumbra, até como forma de contribuição para a Força, é a necessidade de realização de estudos ou planejamentos no sentido de

uma eventual mudança de procedimentos ou de estrutura. Medidas que visem privilegiar a independência, objetividade e isenção na forma de atuação do controle interno caminham em alinhamento com as normas internacionais de auditoria e com o regramento do controle interno nacional, conforme já explorado nesta pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ficou evidenciado neste trabalho que o órgão central do Sistema de Controle Interno do Exército é o CCIEx, com sede em Brasília-DF, cujas atividades são desenvolvidas juntamente com as ICFEx, unidades de controle interno dispostas no território nacional de tal forma que abrangem as áreas de responsabilidade de todas as Regiões Militares. As ICFEx atuam nas 425 (quatrocentos e vinte e cinco) UG do Exército, constituindo-se por essa razão no principal braço operacional do CCIEx para as atividades de controle interno. No exercício dessa atividade, constatou-se que são utilizadas duas técnicas de trabalho: a auditoria - conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão e a aplicação de recursos públicos, com vistas a comprovar a legalidade dos atos e fatos administrativos – e a fiscalização, técnica de controle que, em linhas gerais, visa comprovar se a execução dos programas de governo corresponde ao objeto e às especificações estabelecidas e se atende às necessidades para as quais foi criado.

O CCIEx se encontra subordinado diretamente ao Comandante do Exército, posicionamento este favorável a uma atuação de forma isenta e independente.

Já as ICFEx, ainda se mantêm subordinadas à SEF, o que representa, segundo evidenciou a pesquisa, potencial situação de risco à independência, à isenção e à objetividade na atuação do auditor.

REFERÊNCIAS

ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith; GEWANDSZNAJDER, Fernando. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisas quantitativas e qualitativas**. 2ª edição. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.

BRASIL. **CENTRO DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO**. **Mapa Geográfico das ICFEx**. Disponível em: <http://www.cciex.eb.mil.br/>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **COMANDO DO EXÉRCITO**. Portaria n° 050, de 10 de fevereiro de 2003. Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29). Disponível em: <http://www.3icfex.eb.mil.br/content/legislacao/arquivos/be40-12.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **COMANDO DO EXÉRCITO. Secretaria Geral do Exército. Portaria nº 813, de 28 de setembro de 2012**. Aprova as Normas para a Realização das Atividades de Auditoria e Fiscalização pelo Controle Interno do Comando do Exército (EB10-N-13.003). Publicado no Boletim do Exército nº 40, de 5 de outubro de 2012. Disponível em: <http://www.3icfex.eb.mil.br/content/legislacao/arquivos/be40-12.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **Constituição Da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 (2000b).** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e das Funções Gratificadas do Comando do Exército do Ministério da Defesa, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Decreto/D5751.htm>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **Decreto nº 7.809, de 20 de setembro de 2012**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7809.htm#art2>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **DIRETORIA DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA. Relação de OM por RM**. Disponível em: <ttp://www.dgo.eb.mil.br/relacao_om/relacao_om_rm.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **EXÉRCITO BRASILEIRO. Quartéis por Estado**. Disponível em: <http://www.eb.mil.br/web/guest/quarteis-por-estado1>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (2000a).** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. **Secretaria Geral do Exército. Portaria nº 18, de 17 de janeiro de 2013**. Aprova o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) 1ª Edição, 2013 e dá outras providências. Publicado no Boletim do Exército nº 4, de 25 de janeiro de 2013. Disponível em: <http://www.3icfex.eb.mil.br/content/legislacao/arquivos/be4-13.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2016.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Controle Interno - Estrutura Integrada (Tradução livre do original em inglês). Sumário Executivo, Maio de 2013, página 6**. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf/>. Acesso em: 23 jun. 2016.

GUEDES, Joeldson Ferreira; AGUIAR, Anderson Silva de. **A estrutura de controle interno e as ferramentas de controle do Exército Brasileiro**. 2014.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas.** 1. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 23. ed. .São Paulo: Malheiros, 1998.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

This document was created with Win2PDF available at http://www.win2pdf.com.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.