

**UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MBA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA**

THAÍS FERREIRA DE SOUZA

**MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES APLICADA À GESTÃO DO
ESTOQUE DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS NO PROCESSO DE
AUDITORIA INTERNA DA MARINHA DO BRASIL**

Orientador: Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.



**NITERÓI
2022**

**UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MBA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA**

THÁIS FERREIRA DE SOUZA

**MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES APLICADA À GESTÃO DO ESTOQUE DE GÊNEROS
ALIMENTÍCIOS NO PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA DA MARINHA DO BRASIL**

Niterói

2022

THAÍS FERREIRA DE SOUZA

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES APLICADA À GESTÃO DO ESTOQUE DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS NO PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA DA MARINHA DO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao MBA em Contabilidade e Auditoria da Universidade Federal Fluminense como requisito parcial para obtenção do certificado de Pós-Graduação, *lato sensu*, MBA em Contabilidade e Auditoria.

Orientador: Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

Niterói

2022

Ficha catalográfica automática - SDC/BAC
Gerada com informações fornecidas pelo autor

S719m Souza, Thaís Ferreira de
Matriz de Riscos e Controles aplicada à gestão do estoque de gêneros alimentícios no processo de auditoria interna da Marinha do Brasil / Thaís Ferreira de Souza ; Jorge Ribeiro dos Passos ROSA, orientador. Niterói, 2022.
71 f. : il.

Monografia (MBA em Contabilidade e Auditoria)-Universidade Federal Fluminense, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Niterói, 2022.

1. Controle Interno. 2. Auditoria Interna. 3. Gestão de Estoques. 4. Matriz de Riscos e Controles. 5. Produção intelectual. I. ROSA, Jorge Ribeiro dos Passos, orientador. II. Universidade Federal Fluminense. Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. III. Título.

CDD -

THAÍS FERREIRA DE SOUZA

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES APLICADA À GESTÃO DO ESTOQUE DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS NO PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA DA MARINHA DO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao MBA em Contabilidade e Auditoria da Universidade Federal Fluminense como requisito parcial para obtenção do certificado de Pós-Graduação, *lato sensu*, MBA em Contabilidade e Auditoria.

Aprovado em de Setembro de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.
UFF – Universidade Federal Fluminense

José Geraldo Abunahman D.Sc.
UFF – Universidade Federal Fluminense

Francisco Marcelo Garritano Barone do Nascimento D.Sc
UFF – Universidade Federal Fluminense

Niterói

2022

DEDICATÓRIA

Eu dedico esse trabalho de conclusão de curso a minha amada família, em reconhecimento a todo apoio prestado e pela compreensão das minhas ausências.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela vida, sabedoria e discernimento concedidos a mim e por estar ao meu lado em todos os momentos.

Agradeço, especialmente, à minha família amada, pela força e incentivo, pelos valores que me ensinaram nesta caminhada.

Aos professores e mestres, que foram importantes na minha evolução acadêmica. Ao meu orientador Professor Jorge Ribeiro, pelos ensinamentos nesse período, pela dedicação e apoio.

E a todos que compartilharam comigo os meus ideais, incentivando-me a prosseguir quais fossem os obstáculos.

“Se você não investe em gerenciamento de riscos, não importa o negócio em que você está, é um negócio arriscado.” – Gary Cohn

RESUMO

O municionamento é a conta de gestão por intermédio da qual são processadas as atividades ligadas ao setor de alimentação na Marinha do Brasil. Nesse contexto, cabe às Organizações Militares possuidoras de rancho próprio organizado todas as atividades relacionadas à aquisição de gêneros alimentícios para a constituição de estoques, levando em consideração desde o planejamento até o consumo final. Desse modo, esta pesquisa propõe-se a apresentar uma matriz de riscos aplicável à gestão do estoque de gêneros alimentícios na Marinha do Brasil em apoio ao processo de auditoria conduzido pelo Centro de Controle Interno da Marinha. Para a fundamentação teórica deste estudo, foi realizada uma revisão bibliográfica e documental, através da utilização de artigos e livros, bem como legislações pertinentes ao objeto de estudo. Para atingir o objetivo proposto utilizou-se a pesquisa descritiva. Foram mapeados cinco processos e identificados trinta e um riscos relacionados à gestão dos estoques de gêneros alimentícios. Os resultados deste estudo mostram que a adoção da matriz de riscos e controles aplicada à gestão dos estoques de gêneros alimentícios da Marinha do Brasil, contribui para o planejamento dos processos de auditoria interna, pois de forma simples é possível especificar os riscos, bem como a eficácia dos controles existentes, além de permitir aos auditores uma maior apreciação crítica de cada área.

Palavras-chave: Controle Interno; Auditoria Interna; Gestão de Estoques; Matriz de Riscos e Controles.

ABSTRACT

Subsistence is the managerial account through which activities related to the food sector of the Brazilian Navy are processed. In this context, it is up to the Military Organizations that own their own organized farms, all activities related to the acquisition of foodstuffs for the constitution of stocks, taking into account from planning to final consumption. Thus, this research proposes to present a risk matrix applicable to the management of foodstuffs stock in the Brazilian Navy in support of the audit process carried out by the Center for Internal Control of the Navy. For the theoretical foundation of this study, a bibliographic and documental review was carried out, through the use of articles and books, as well as the legislation relevant to the object of study. To achieve the proposed objective, descriptive research was used. Five processes were mapped and thirty-one risks related to food inventory management were identified. The results of this study show that the adoption of the matrix of risks and controls applied to the management of foodstuffs stocks of the Brazilian Navy, contributes to the planning of internal audit processes, because in a simple way it is possible to specify the risks, as well as the effectiveness of existing controls. In addition, it allows auditors to gain a greater critical appreciation of each area.

Keywords: Internal Control; Internal Audit; Inventory Management; Matrix of risks and controls.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

Figura 1 - MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA	7
Figura 2 - RESPOSTA A RISCOS	17
Figura 3 - MATRIZ DE NÍVEIS DE RISCO	21
Figura 4 - GESTÃO DO ESTOQUE.....	25
Figura 5 - PROCESSO DE PEDIDO DE GÊNEROS A FORNECEDOR HABILITADO	32
Figura 6 - PROCESSO DE RECEBIMENTO E CONFERÊNCIA.....	33
Figura 7 - PROCESSO DE ARMAZENAMENTO E FORNECIMENTO DE GÊNEROS.....	34
Figura 8 - CONTROLE CONTÁBIL - LANÇAMENTO DE ENTRADAS E SAÍDAS	35
Figura 9 - PROCESSO DE BALANÇO DE PAIOL - PRESTAÇÃO DE CONTAS	36
Figura 10 - MATRIZ DE NÍVEIS DE RISCO	39

QUADROS

Quadro 1 - ESCALA DE PROBABILIDADE	19
Quadro 2 - ESCALA DE IMPACTO	20
Quadro 3 - NÍVEL DE RISCO	20
Quadro 4 - ESCALA DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES	22
Quadro 5 - RECURSO APLICADO COM ALIMENTAÇÃO DE MILITARES	24
Quadro 6 - AÇÃO ORÇAMENTÁRIA	24
Quadro 7 - OBJETIVOS DA GESTÃO DE ESTOQUE DE GÊNEROS	37
Quadro 8 - RISCOS IDENTIFICADOS	38

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AF	AGENTE FISCAL
AI	AÇÃO INTERNA
AO	AÇÃO ORÇAMENTÁRIA
CCIMAR	CENTRO DE CONTROLE INTERNO DA MARINHA
CGU	CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO
COSO	COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY
DFM	DIRETORIA DE FINANÇAS DA MARINHA
DGOM	DIRETORIA DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA DA MARINHA
MB	MARINHA DO BRASIL
NF	NOTA FISCAL
NE	NOTA DE EMPENHO
NRI	NÍVEL DE RISCO INERENTE
NRR	NÍVEL DE RISCO RESIDUAL
NC	NÍVEL DE CONFIANÇA
OD	ORDENADOR DE DESPESAS
OM	ORGANIZAÇÃO MILITAR
PAC	PLANO ANUAL DE CONTRATAÇÃO
PEPS	PRIMEIRO QUE ENTRA PRIMEIRO QUE SAI
PVPS	PRIMEIRO QUE VENCE PRIMEIRO QUE SAI
RC	RISCO DE CONTROLE
SGM	SECRETARIA-GERAL DA MARINHA
SCI	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL
SRP	SISTEMA DE REGISTRO DE PREÇOS
TCU	TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
UGE	UNIDADE GESTORA EXECUTORA
UG	UNIDADE GESTORA

SUMÁRIO

1.	O PROBLEMA	1
1.1	Introdução	1
1.2	Suposição	1
1.3	Objetivo Geral	2
1.4	Objetivos secundários	2
2.	METODOLOGIA	3
2.1	Objetivos da Pesquisa	4
2.1.1	Quanto aos Fins	4
2.1.2	Quanto aos Meios	4
2.2	Coleta de Dados	5
2.3	Universo de Pesquisa	5
2.3.1	Universo	5
2.3.2	Amostra	5
2.3.3	Tratamento dos Dados	5
2.3.4	Limitações do Método	5
3.	UMA ANÁLISE SOBRE CONTROLES INTERNOS E OUTROS PROCEDIMEN-	
	TOS	7
3.1	Introdução	7
3.2	Desenvolvimento dos Dados de Controle Interno	8
3.3	Informações Técnicas sobre Auditoria Interna	10
3.4	Gestão de Estoques	12
4.	DADOS TÉCNICOS SOBRE RISCOS E OS PROCEDIMENTOS APLICADOS	
	NA MARINHA DO BRASIL	15
4.1	Gestão de Riscos	15
4.2	Matriz de Riscos e Controles	18
4.3	A Rotina da Gestoria de Municciamento na Marinha do Brasil	23
5.	RESULTADOS TÉCNICOS PARA À APLICAÇÃO DA MATRIZ DE RISCOS	31
5.1	Introdução	31
5.2	Mapeamento dos Processos	31
5.2.1	Processo de pedido de gêneros a fornecedor habilitado	31
5.2.2	Processo de Recebimento e Conferência	32
5.2.3	Processo de Armazenamento e Fornecimento de Gêneros	33
5.2.4	Processo de Controle Contábil - Lançamento de Entradas e Saídas	34
5.2.5	Processo de Balanço de Paiol - de Prestação de Contas	36
5.3	Matriz de Risco proposta à gestão do estoque de gêneros alimentícios da MB	37

5.4	Controles Internos sugeridos	40
6.	CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES	43
6.1	Conclusão	43
6.2	Sugestões	43
6.3	Recomendações	44
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45
	APÊNDICE A – Resultado da análise <i>bow tie</i>	50
	APÊNDICE B – Modelo de Matriz de Riscos e Controles aplicável a Gestão do Estoque de Gêneros Alimentícios na Auditoria Interna da MB.	53

1. O PROBLEMA

1.1 Introdução

As constantes transformações do ambiente organizacional vêm exigindo das instituições públicas maiores responsabilidades perante seus *stakeholders*. Diante deste cenário, visando maximizar os resultados e minimizar os riscos das tomadas de decisões, com o intuito de aperfeiçoar o processo de gestão e de prestação de contas à sociedade, tem-se a atuação da Auditoria Interna (RODRIGUES, 2020).

Segundo a NBC TI 01 (2003):

“Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.”

Diante da impossibilidade da Auditoria Interna verificar todos os processos e documentação existentes, em virtude escassez de recursos humanos e materiais para executar ações de auditoria, é necessária a utilização de uma metodologia para definir o risco de cada atividade, de modo que se atinja com eficiência o direcionamento dos recursos de auditoria existentes, para as ações diagnosticados com maior risco (RODRIGUES, 2019).

Desta forma, o planejamento da auditoria através da aplicação de uma matriz de riscos e controles, pode ser considerado como uma das etapas mais importantes dos trabalhos do auditor, e fica aqui a questão hipotética a ser respondida no decorrer da presente pesquisa: **Como deverá ser a aplicação da ferramenta estratégica da matriz de riscos e controles, na avaliação global dos trabalhos de auditoria na Marinha do Brasil na área de estoques de gêneros alimentícios?**

1.2 Suposição

Supõe-se que a adoção da ferramenta matriz de riscos e controles, aplicada na gestão dos estoques de gêneros alimentícios da Marinha do Brasil, poderá contribuir no processo de auditoria conduzido pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR).

1.3 **Objetivo Geral**

Apresentar uma matriz de riscos e controles aplicável à gestão do estoque de gêneros alimentícios, como ferramenta auxiliar ao planejamento das auditorias conduzidas CCIMAR.

1.4 **Objetivos secundários**

- a) Mapear o processo de gestão do estoque de gêneros alimentícios na Marinha do Brasil (MB);
- b) Identificar os principais riscos da gestão do estoque de gêneros alimentícios na MB;
- c) Elaborar uma matriz de riscos e controles para o processo de gestão do estoque de gêneros alimentícios da MB; e
- d) Descrever possíveis ferramentas de controle aplicáveis à gestão do estoque de gêneros alimentícios da MB.

2. METODOLOGIA

A presente projeto de monografia foi desenvolvido de acordo com a normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), conforme normas: 6.023/02, 10.719/89, 10.520/02 e 14.724/02, e tem o propósito de responder a problemática da pesquisa, tanto quanto, proporcionar maior entendimento sobre o conteúdo abordado.

O objetivo de um trabalho científico é alcançar resultados que respondam a questões sobre as quais o pesquisador e outros envolvidos no cenários acadêmico buscam melhor entendimento. Assim sendo, uma das formas mais utilizadas para obtenção desses resultados é a pesquisa científica (LADEIRA, 2019).

Entende-se por pesquisa científica como a aplicação de um conjunto de processos metodológicos de uma investigação planejada, desenvolvida e redigida por um pesquisador para o desenvolvimento de um estudo (PRODANOV; FREITAS, 2017).

Segundo Gil (2017), a pesquisa científica necessita de certas condições como o planejamento, a formulação do problema, a especificação de seus objetivos, a construção de hipóteses e outros elementos na busca de alcançar um fim específico. No entanto, para que uma pesquisa seja realizada é necessário que ela utilize procedimentos, ou seja, é imprescindível o uso de métodos (PRODANOV; FREITAS, 2017).

Por método entende-se como o caminho, a forma, ou o modo de pensamento que permite alcançar o objetivo de produzir conhecimento (LAKATOS; MARCONI, 2017). Dada a diversidade de métodos, alguns autores costumam classificá-los como métodos de abordagem e de procedimento (PRODANOV; FREITAS, 2017).

Quanto aos métodos de abordagem, estes são divididos em: dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo, dialético e fenomenológico. Referem-se ao conjunto de métodos que permitem organizar, de forma lógica, o pensamento, a fim solucionar o problema da pesquisa (PRODANOV; FREITAS, 2017).

Quanto aos métodos de procedimento, estes estão relacionados com os procedimentos técnicos a serem seguidos pelo pesquisador dentro de determinada área de conhecimento. Eles determinam quais serão os procedimentos a serem utilizados, tanto na coleta de dados e informações, quanto na análise (PRODANOV; FREITAS, 2017).

Por fim, segundo Prodanov e Freitas (2017, p.14), metodologia “é a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade”.

2.1 Objetivos da Pesquisa

2.1.1 Quanto aos Fins

O presente trabalho enquadra-se quanto aos fins a que se destina como do tipo descritivo (VERGARA, 1998). A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou fenômeno. Este tipo de pesquisa têm por objetivo levantar o que pensa e acredita uma população (GIL, 2017).

O método descritivo será utilizado na apresentação dos principais conceitos dados pelos autores pesquisados sobre controles internos, auditoria interna, gestão de estoque, gestão de riscos e matriz de riscos e controles, bem como, estabelecer correlações entre tais assuntos e a rotina da gestão de estoques na MB.

2.1.2 Quanto aos Meios

Quanto aos meios, o presente trabalho classifica-se como uma pesquisa bibliográfica, desenvolvido com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos acerca do problema de pesquisa. Além disso, caracteriza-se como uma pesquisa documental, baseada em documentos institucionais, mantidos em arquivo interno da organização, no caso da MB e de outras organizações, sobre o assunto em estudo (GIL, 2017).

Lakatos e Marconi (2017, p.54), definem a pesquisa bibliográfica como “um tipo específico de produção científica: é feita com base em textos, como livros, artigos científicos, ensaios críticos, dicionários, enciclopédias, jornais, revistas, resenhas, resumos”.

No que se refere a pesquisa documental, infere-se como um estudo sistematizado desenvolvido com base em todo material disponível. Utiliza como fonte de coleta de dados documentos, escritos ou não, sejam eles contemporâneos ou não a ocorrência dos fatos ou fenômeno estudado (LAKATOS; MARCONI, 2017). Vergara (1998, p. 46) acrescenta que uma pesquisa documental consiste em realizar uma investigação:

[...]em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, video-tape, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros.

2.2 Coleta de Dados

Na pesquisa bibliográfica foram utilizados livros e artigos científicos sobre o assunto. Na pesquisa documental por se tratar em um estudo no âmbito da administração pública foram utilizadas legislações e documentos obtidos em bases públicas, tais como o Tribunal de Contas da União (TCU), a Controladoria Geral da União (CGU), entre outros correlatos. Também foram utilizados normativos da Secretaria-Geral da Marinha (SGM) como o objetivo de apresentar como a MB conduz a gestão dos estoques de gêneros alimentícios.

2.3 Universo de Pesquisa

2.3.1 Universo

O universo da pesquisa está referido na literatura que aborda o assunto matriz de riscos e controles e gestão de estoque.

2.3.2 Amostra

A amostra é realizada na gestão de estoques de gêneros alimentícios da MB, de forma a verificar e comentar situações encontradas no universo pesquisado.

2.3.3 Tratamento dos Dados

Os dados da presente pesquisa são totalmente fidedignos à realidade enfrentada na gestoria de município, elemento organizacional responsável pela gestão de estoque de gêneros alimentícios na MB no desenrolar de suas funções, assim como, aos seus riscos envolvidos. A pesquisa está limitada por características de uma abordagem qualitativa dos dados.

2.3.4 Limitações do Método

A pesquisa deste estudo limita-se ao levantamento de dados sobre a gestoria de município da MB, que apresenta características próprias de funcionamento no que se refere a gestão de estoques. Outra limitação da pesquisa é o grau de subjetividade decorrente da interação do autor com o tema e os conceitos estudados. Cabe ressaltar que o assunto abordado

é relativamente novo no setor público brasileiro e, portanto, os documentos norteadores deste estudo por vezes são escassos ou generalistas.

3. UMA ANÁLISE SOBRE CONTROLES INTERNOS E OUTROS PROCEDIMENTOS

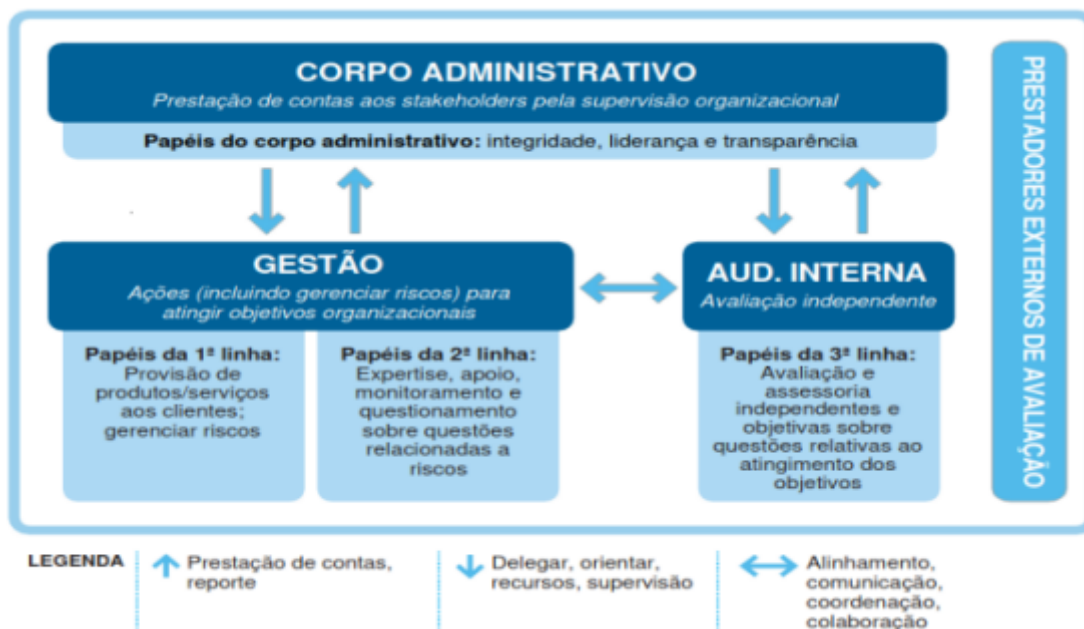
3.1 Introdução

Em consequência do atual cenário econômico-social são impostas mudanças de postura na gestão dos governos tendo em vista a redução de recursos, o aumento de demanda por serviços públicos e o controle social crescente.

O modelo de Três Linhas de Defesa do COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) busca atuar junto à crescente complexidade das organizações públicas e privadas, em especial quanto aos riscos emergentes e, por vezes, sem precedentes por elas enfrentados (AMORIM et al., 2021).

Conforme ilustrado pela Figura 1, o modelo propõe uma forma simples e eficaz de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controles, por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais. De maneira sucinta, ele esclarece o papel que cada grupo possui dentro da estrutura de governança das organizações e na consecução de seus objetivos (IIA, 2020).

Figura 1 - MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA



Fonte: IIA Brasil

A Instrução Normativa MP/CGU nº 01, de 11 de maio de 2016, define as três linhas de defesa como:

- Primeira Linha: aquela que trata dos controles internos de gestão, que são realizados por todos gestores com atribuição de conduzir operações, trabalhos, atividades e tarefa no

âmbito dos processos organizacionais, finalísticos e de apoio, para propiciar o alcance de seus objetivos.

- b) Segunda Linha: é responsável por supervisionar e monitorar controles preventivos, detectivos e corretivos, que são controles internos de gestão, por meio de diretoria ou assessoria de controles internos.
- c) Terceira Linha: refere-se à avaliação da primeira linha de defesa e da segunda linha de defesa, por meio de auditorias, oferecendo assessoramento e avaliações com a finalidade de tornar os controles internos da organização mais eficientes e eficazes.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 74 determina a existência do sistema de controle interno nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. O sistema de controle interno de cada poder deve fiscalizar o uso eficiente, econômico e regular dos recursos públicos (BRASIL, 1988).

No Poder Executivo Federal, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, são desenvolvidas no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (BRASIL, 2000).

Integram o SCI, a Controladoria-Geral da União (CGU), como Órgão Central; as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais; e as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (BRASIL, 2000).

No âmbito da Marinha do Brasil, cabe ao CCIMAR executar as atividades de Auditoria Interna Governamental (AIG), a fim de aprimorar o controle interno, preservar e agregar valor à gestão da Marinha do Brasil.

3.2 Desenvolvimento dos Dados de Controle Interno

O controle interno é o sistema que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de proteger os ativos, verificar a lisura dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais, desenvolver a eficiência das operações, comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados (CREPALDI, 2013).

De acordo com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, os controles internos são um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas

informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados por todos os servidores da entidade, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável na alcance da missão da entidade.

O controle interno no âmbito das organizações públicas consiste em uma importante ferramenta para auxiliar o administrador público a salvaguardar o patrimônio e os interesses dos cidadãos contra o desperdício, abuso, erros, fraudes e irregularidades (MARTINS, 2011).

Além disso, o controle interno em uma organização objetiva produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução dos seus negócios (ALMEIDA, 2010).

O controle interno também pode ser descrito como um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para dar segurança razoável no que se refere à realização dos objetivos ligados a operações, divulgação e conformidade (COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013).

Silva (2018) complementa que o controle interno é indispensável para acompanhar a execução de programas, apontar falhas e desvios, velar pela boa utilização e guarda dos bens patrimoniais, pela perfeita aplicação dos princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas.

Outrossim, o objetivo do controle interno é dar suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional, proporcionar a eficiência e a efetividade operacional, assegurar que as informações produzidas sejam confiáveis, garantir a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, e salvaguardar e proteger bens, ativos e recursos públicos (BRASIL, 2016).

No processo de transformar todos os dados disponíveis em informações úteis, o controle interno trabalha para que haja a produção confiável de tais informações, servindo para o cumprimento do Planejamento Estratégico da organização, pois ao detectar possíveis desvios do objetivo pretendido, fornece subsídios para os gestores tomarem as medidas necessárias não somente para correção, mas para aperfeiçoar o processo (RODRIGUES, 2020).

De acordo com Peter e Machado (2014, p. 40), os princípios fundamentais dos controles internos são:

- a) Relação custo/benefício: o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar;
- b) Capacitação e treinamento: a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e integridade do pessoal;
- c) Delegação de poderes e determinação de responsabilidades: é a definição de autoridade e consequentes responsabilidades de forma clara e que satisfaçam plenamente as necessidades da organização;
- d) Segregação de funções: é prever a separação entre as funções de autorização ou apro-

vação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas;

- e) Instruções devidamente formalizadas: é realizar ações, procedimentos e instruções objetivas e formais por meio de instrumentos claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- f) Controles sobre as transações: é o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, com o objetivo que sejam atos autorizados por quem de direito; e
- g) Aderência às diretrizes e normas legais: é a existência de sistemas para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Do exposto, nota-se que, através dos princípios de controle interno, se estabelecem as diretrizes a serem tomadas pela administração da entidade no tocante ao seu adequado funcionamento, a fim de se evitar possíveis erros ou fraudes.

A existência de controles internos não é evidência de eficiência, havendo a necessidade de possuir outra unidade que legitime confirmando ou não se tais controles são adequados e suficientes para alcance dos objetivos da entidade, conforme planejamento traçado pela alta direção. Tal unidade é a Auditoria Interna (RODRIGUES, 2017).

3.3 Informações Técnicas sobre Auditoria Interna

Para Crepaldi (2013, p. 03) auditoria pode ser definida como “levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras da entidade”.

De acordo com a Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, compreende-se por auditoria interna como “atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização”.

Ademais, compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os riscos mais relevantes para o alcance dos objetivos dos órgãos/entidades (BRASIL, 2016).

Nesse diapasão, Castro (2015) afirma que o foco da auditoria está relacionado na avaliação dos mecanismos de controle interno quanto a sua adequação e mensuração dos riscos.

Com o intuito de possibilitar uma otimização dos recursos humanos, materiais e do tempo disponível para a execução dos trabalhos, mostra-se necessária uma atenção especial ao planejamento das auditorias (KOCHI, 2011).

No mais, com a intenção de evitar possíveis problemas durante o trabalho de campo, toda ação de auditoria deve ser derivada de um processo de planejamento (CREPALDI, 2013).

Attie (2018, p. 67) completa afirmando que:

“O planejamento estabelece antecipadamente o que deve ser feito, como, onde, quando e por quem, em um nível de detalhes suficiente, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global [...] além dos objetivos e métodos, é preciso se preocupar, com os obstáculos, dificuldades e problemas que podem ocorrer e obstruir a execução dos objetivos definidos.”

Dessa maneira, entende-se a necessidade de desenvolver e documentar um planejamento para cada trabalho a ser realizado, incluindo informações acerca dos objetivos e do escopo do trabalho, das técnicas a serem aplicadas, das informações requeridas para os exames, do prazo de execução e da alocação dos recursos para o trabalho (TCU, 2017).

Ainda sobre a fase de planejamento, pode-se afirmar que são aplicadas técnicas de auditoria que objetivam aumentar o conhecimento do objeto auditado, possibilitando, a partir dos principais riscos existentes, verificar a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos, e formular questões de auditoria que definem e delimitam o escopo do trabalho (TCU, 2011).

As técnicas de auditoria são as formas utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações (TCU, 2011). De acordo com o Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal (CGU, 2017), as técnicas de auditoria são:

- a) Inspeção - consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado;
- b) Observação - define-se no exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente pessoal que trabalha na Unidade Auditada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões definidos;
- c) Análise documental - corresponde ao exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos, verificando se o documento analisado é autêntico e fidedigno, se é autorizado pela pessoa competente para tal registro e se está dentro da normalidade dos trâmites da entidade;
- d) Confirmação externa ou circularização - é a verificação, junto à fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente;
- e) Indagação ou entrevista - de forma oral ou escrita, realizada através de entrevistas e/ou questionários junto ao pessoal da unidade organizacional auditada, para a obtenção de dados e informações;

- f) Recálculo - é a revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio da comparação de elementos numéricos correlacionados, refazendo os cálculos, de modo a constatar a adequação dos mesmos;
- g) Rastreamento - consiste na investigação detalhada, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando dar segurança sobre o fato observado;
- h) *Benchmarking* - consiste basicamente em comparar algum aspecto o desempenho positivo de uma organização que possa ser considerado uma referência com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização; e
- i) Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC) - compreende-se como quaisquer ferramentas automatizadas para melhorar o processo de auditoria.

Pode-se dizer que a auditoria interna desempenha um importante papel verificando e avaliando o controle interno e buscando sempre sua melhoria contínua, uma vez que a ausência de atenção aos pontos de controle fragilizados, se não tratados, ensejarão problemas futuros para o órgão (LIMA et al., 2021).

Por fim, diante do que foi visto, entende-se que a auditoria interna pode ser feita em várias áreas da entidade, inclusive nos estoques.

3.4 Gestão de Estoques

Estoque é um conjunto de bens físicos acumulados pela empresa, possuindo valor atrelado, característica própria, conservado por um tempo, de alguma forma, atendendo a uma ou mais necessidades da empresa (ANDRADE; BARCELOS, 2019).

Segundo Perez Júnior (2012, p.137), "estoques representam custos acumulados de matérias-primas, materiais ou produtos não vendidos ou não usados que uma empresa possui para utilização ou venda futura".

Por gestão do estoque entende-se como o procedimento adotado para registrar, fiscalizar e gerir a entrada e saída de mercadorias e produtos. Também pode ser definido como o ato de controlar a quantidade de produto armazenado, decidir quando fazer uma nova compra, sua organização, distribuição, identificação e classificação (DANDARO; MARTELLO, 2015).

Em qualquer empresa, a preocupação da gestão do estoque está em manter o equilíbrio entre as diversas variáveis componentes do sistema, tais como custos de aquisição, de estocagem, de distribuição e o nível de atendimento das necessidades dos usuários consumidores (DANDARO; MARTELLO, 2015). Além disso, é possível saber quando e quanto ressuprir de

cada material e a qual quantidade deve manter em estoque, evitando assim o desabastecimento dos itens (KUNIGAMI; OSÓRIO, 2009).

Dias (2010) completa, afirmando que o desafio não está em reduzir a quantidade dos produtos armazenados, ou diminuir os custos, mas sim, obter a quantidade correta de mercadoria em estoque.

Contudo só é possível definir uma quantidade ótima de estoque, a partir da previsão da demanda de consumo do item. Prever a demanda é o ponto crítico para todo planejamento, dessa forma, deve-se ter um grande esforço ao desenvolvimento desse ponto.

De acordo com Fenili (2015), a decisão sobre o dimensionamento do estoque de segurança em órgãos públicos é uma atribuição do gestor de estoques, que considera aspectos como: tempo médio para tramitação do processo de aquisição do material, a perecibilidade do material, o volume do material, o impacto financeiro na organização, o histórico de dificuldades na entrega do material e a flutuação na demanda do material. A utilização das ferramentas e métodos de gerenciamento de estoques pode colaborar para a eficiência dos estoques.

Neste contexto, tem-se a classificação ABC, que é um método de classificação dos produtos do estoque, que separa os itens de acordo com sua importância e impacto dentro das operações (LOPES, 2020). O principal benefício desta análise é proporcionar ao gestor do estoque a melhor decisão de compra e, por consequência, a otimização da aplicação dos recursos financeiros e materiais, evitando desperdícios ou aquisições indevidas e favorecendo o aumento da lucratividade (FERREIRA et al., 2013).

Outra exemplo de ferramenta é o estoque mínimo de segurança. Este é a determinação da quantidade que deve existir em estoque para cobrir eventuais falhas de abastecimento ou aumento repentino de demanda. Ele deve ser aplicável principalmente aos itens indispensáveis aos órgão ou entidade (FERREIRA et al., 2013).

A existência do estoque é imprescindível para todas as empresas, sejam elas públicas ou privadas, pois fornece os materiais necessários para o andamento de suas atividades (TRILHA; NUNES, 2017). Por isso se faz necessário a adoção de ferramentas de gestão visando não imobilizar recursos bem como evitar a falta de materiais que prejudicam o bom andamento das atividades (COELHO, 2019).

Somando a isso, a eficiência do controle interno na organização com relação aos estoques é muito importante, pois é através dele que a empresa pode se proteger contra possíveis erros ou fraudes, bem como auxiliar os gestores na tomada de decisões através de dados e informações colhidos (COELHO, 2019).

Para Perez Júnior (2012) o controle interno na gestão dos estoques assegura que as operações de compra e produção ocorridas durante o exercício estejam suportadas por documentação hábil comprobatória e devidamente autorizadas.

Segundo Crepaldi (2013, p. 358) “um bom controle contábil sobre os estoques deve ser projetado de maneira tal, que o fluxo de dados contábeis se faça paralelamente ao fluxo físico

do estoque”.

Alguns procedimentos fortalecem o controle interno dos estoques (ATTIE, 2018):

- a) Segregação de funções: estabelece a independência de funções conflitantes entre si, nos diferentes processos de uma organização. Ou seja, é a separação de funções de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização;
- b) Autorização de compra por pessoa de nível: compreende o controle das operações que necessitam de aprovação de um superior para que sejam efetivadas;
- c) Determinação de funções e responsabilidades: estabelece para cada funcionário as atribuições de suas funções e as responsabilidades de seu cargo;
- d) Contagens física do estoque: é um processo que consiste em contar os estoques que se têm fisicamente no almoxarifado em confronto com os dados que estão registrados no sistema;
- e) Registro de inventário perpétuo: refere-se a um registro, em computador ou não, em que cada transação de estoque é anotada para que se mantenha registros atualizados e um controle mais eficiente sobre o estoque;
- f) Determinação de ponto mínimo de estoque: é a definição de quantidade mínima de mercadorias que precisam ser mantidas pela empresa a fim de evitar o desabastecimento e o excesso de produtos estocados; e
- g) Contagem física na recepção e emissão de documento comprobatório: Consiste em verificar se a qualidade e quantidade dos itens declaradas pelo fornecedor na nota fiscal ou documento equivalente corresponde efetivamente à recebida.

Dessa maneira, compreende-se que o objetivo do controle interno no estoque é exercer o controle sobre as operações, salvaguardando assim este ativo tão importante (FORNASIER, 2015).

4. DADOS TÉCNICOS SOBRE RISCOS E OS PROCEDIMENTOS APLICADOS NA MARINHA DO BRASIL

4.1 Gestão de Riscos

Segundo Harduim (2019), nos dias atuais as organizações estão inseridas em ambientes cada vez mais turbulentos, e nesse contexto os gestores precisam refletir na capacidade de adaptação aos eventos imprevisíveis que a organização poderá defrontar, visando então a sustentabilidade da mesma. O objetivo da gestão de riscos é promover meios para que essas incertezas não prejudiquem os esforços da organização na conquista de seus objetivos (TCU, 2017).

Entende-se por risco como um fator intrínseco a qualquer atividade humana e o seu gerenciamento pode ser crucial para o alcance dos objetivos organizacionais, assim como, negligenciá-lo poderá levar ao fracasso da missão institucional (HARDUIM, 2019).

De acordo com o COSO (2017), o risco é uma possibilidade de um evento acontecer, gerando uma incerteza. Segundo o *Orange Book* (2004), risco é definido como a incerteza de resultado, ações e eventos.

Conforme a ISO 31000, o processo de gestão de riscos envolve a aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas para as atividades de comunicação e consulta, estabelecimento do escopo, contexto e critérios, avaliação, tratamento, monitoramento, análise crítica, registro e relato de riscos (ABNT, 2018).

O *The Orange Book: Management of risk - Principles an concepts* descreve a gestão de risco como um processo não linear, mas o equilíbrio de uma série de elementos entrelaçados que interagem uns com os outros e que devem estar em equilíbrio para que a gestão de riscos seja efetiva (MIRANDA, 2021).

Oito etapas são fundamentais para implementação do gerenciamento de riscos na organização. A primeira delas é o ambiente interno, que é definido como algo moldado pela história e cultura da organização. Segundo Miranda (2021), integridade, valores éticos e competências dos colaboradores, delegação de responsabilidades, apetite de riscos, estrutura de governança, políticas e práticas de recursos humanos são alguns dos fatores que compõem o ambiente interno.

A segunda etapa consiste na fixação e comunicação dos objetivos para toda organização, sejam eles estratégicos, operacionais, de comunicação ou conformidade. Estes objetivos devem estar alinhados à missão da entidade e devem ser compatíveis com a apetite de riscos da organização (COSO, 2007).

Em seguida, na terceira etapa, a organização realiza a identificação das fontes de risco. Esta etapa tem a finalidade de gerar uma lista de riscos, baseada nos eventos que impulsionam

ou afetam a implementação da estratégia e o cumprimento dos objetivos da organização (MIRANDA, 2021). Os riscos são divididos em externos e internos. Os eventos externos não estão totalmente sob controle da organização, enquanto os eventos internos são aqueles que geralmente estão sob controle da organização (COSO, 2007).

Para identificação dos eventos de riscos a organização deve aplicar ferramentas e técnicas adequadas aos seus objetivos, capacidades e riscos.

As técnicas comumente usadas são *brainstorming*, análise SWOT, análise de causa-raiz (RCA), diagrama de *ishikawa* e análise *bow tie* (MIRANDA, 2021).

A *brainstorming* é a técnica de coleta de dados, que utiliza-se da reunião de uma equipe multidisciplinar, conhecedora do assunto em pauta, para que seja elencados potenciais riscos, sem nenhum tipo de censura (MIRANDA, 2021).

Quanto a análise SWOT, este é um método em que os participantes devem realizar uma análise das forças, fraquezas, ameaças e oportunidades do processo ou atividade (MIRANDA, 2021).

Já a análise de causa raiz (RCA) é a técnica que visa descobrir a origem dos problemas, pois parte do princípio de que é mais útil prevenir sistematicamente e resolver os problemas subjacentes do que simplesmente tratar sintomas (MIRANDA, 2021).

Segundo Miranda (2021), o diagrama de *ishikawa* ou espinha de peixe, é um método estruturado em que a equipe de especialistas busca identificar todos os cenários e possíveis causas de um evento ou problema indesejado ocorrer.

A respeito da análise *bow tie* ou gravata borboleta, é uma forma de descrever e analisar os caminhos de um risco desde as causas até as consequências, e é utilizada quando a intenção da identificação de riscos é assegurar a existência de um controle para cada falha encontrada (MIRANDA, 2021).

Na quarta etapa, após a identificação dos eventos, a organização deve realizar a avaliação para cada risco, sob a perspectiva de probabilidade da ocorrência e magnitude do impacto (MIRANDA, 2021).

Os fatores tamanho, ritmo e duração afetam a magnitude do impacto. A probabilidade de ocorrência, refere-se ao nível de possibilidade de um risco ocorrer. A avaliação do risco permite que a organização elabore estratégias a fim dar resposta ao risco (MIRANDA, 2021).

A perspectiva obtida a partir da análise de risco e o nível de exposição a riscos previamente estabelecido pela organização influenciam diretamente na escolha da resposta ao risco (MIRANDA, 2021).

Na quinta etapa é selecionada a opção mais adequada de tratamento de riscos que envolve o equilíbrio entre custos e benefícios decorrentes de sua implementação, levando o risco a um nível aceitável (MIRANDA, 2021). O tratamento para o risco poderá ser evitar, aceitar, compartilhar ou reduzir o risco, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 - RESPOSTA A RISCOS



Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás

Evitar o risco consiste na descontinuidade das atividades que geram os riscos (LOREN-CETE, 2020).

Por aceitar o risco, entende-se como a resposta onde a administração não adota nenhuma medida no sentido de reduzir a probabilidade ou o impacto do risco (COSO, 2007).

Na opção de compartilhar o risco, a ação tomada é de transferir os riscos em toda a entidade ou com partes externas. A forma mais conhecida são os seguros ou a terceirização de uma atividade (MIRANDA, 2021).

Também chamada de mitigação, reduzir o risco é quando são adotadas medidas para reduzir a probabilidade e/ou o impacto dos riscos. A partir do estabelecimento de um mecanismo de controle, busca-se reduzir o risco a um nível compatível com a tolerância a riscos desejada (MIRANDA, 2021).

Segundo o COSO (2007), ao selecionar as respostas aos riscos, a administração identifica as atividades de controle necessárias para assegurar que estas sejam executadas de forma adequada e oportuna. A atividade de controle constitui a sexta etapa da implementação da gestão de riscos.

As atividades de controle podem ser analisados em quatro diferentes tipos, são eles preventivos, corretivos, diretivos e detectivos.

Por controle preventivo entende-se como os projetados para limitar a possibilidade de um resultado indesejado ocorra. Já o controle corretivo, define-se como controle projetado para corrigir resultados indesejáveis que ocorreram (MIRANDA, 2021).

O controle diretivo é o projetado para garantir que um resultado específico seja alcançado. Por fim, o controle detectivo é o projetado para identificar situações em que o resultado indesejável ocorreu, ou seja, controle a posteriori (MIRANDA, 2021).

Quanto à natureza, os controles podem ser manuais, por serem realizados por pessoa, automáticos, onde são processados por sistema, sem intervenção humana relevante e híbridos,

que mesclam atividades manuais e automáticas. Já no tocante à frequência, os controles podem ser anuais, semestrais, bimestrais, mensais, diários (MDR, 2020).

Ainda sobre as etapas implementação do gerenciamento de riscos, a sétima etapa corresponde às informações e comunicações que afetam diretamente a capacidade da administração de tomar decisões apropriadas (MIRANDA, 2021). Ou seja, é importante que toda a informação relevante, relacionada aos objetivos, riscos e controles, seja capturada tempestivamente e comunicada por toda organização (BRASIL, 2017).

Por último, a oitava etapa consiste no monitoramento que compreende avaliar, certificar e revisar a estrutura da gestão de riscos e controles internos, para saber se estão sendo efetivos ou não, e se são modificados apropriadamente, de acordo com as mudanças nas condições que alterem o nível de exposição a riscos (TCU, 2018).

Segundo Miranda (2021), o objetivo principal da gestão de riscos é aumentar o grau de certeza na consecução dos objetivos, o que tem impacto direto na eficiência. Sendo assim, entende-se que a mitigação de riscos implementada com racionalidade e foco adequados, aumenta a certeza de atingimento dos objetivos da gestão, para a sociedade, contribuindo no propósito da prestação de serviços públicos de qualidade e a custos compatíveis.

No fim, apesar da gestão de riscos ser implementada e realizada pelo gestor, sua indução, aperfeiçoamento e eficácia também dependem da atividade de auditoria interna, que deve avaliar a arquitetura de riscos, seus processos e sistemas de controles internos periodicamente (SOUSA, 2020).

4.2 Matriz de Riscos e Controles

A avaliação dos riscos no planejamento de auditoria é necessária, na medida em que é importante o direcionamento dos esforços para áreas ou problemas críticos dentro da organização (JÚNIOR; GOMES; MACHADO, 2015). Principalmente em auditorias em que o objeto é complexo, o risco é um critério de seleção bastante útil (LINS, 2019).

Uma condição prévia para a avaliação dos riscos é, o estabelecimento de objetivos coerentes com a missão da entidade, e de que há o risco desses objetivos não serem atingidos (SOUZA, 2007).

Assim entende-se que processo de avaliação de riscos compreende a identificação das atividades que devem ser auditadas, a vulnerabilidade pertinente a cada uma delas e a sua importância relativa (SOUZA, 2007).

E diante da importância da avaliação dos riscos, as instituições vêm desenvolvendo e utilizando técnicas, a fim identificar e estimar os riscos existentes, dentre essas, destaca-se a matriz de riscos e controles (BRITO, 2013).

Castro (2015), define a matriz de riscos como “uma matriz de pontos ponderados, obti-

dos por meio de um determinado grau de pontuação para cada item componente da matriz”.

Silva (2009), argumenta que o uso da matriz de riscos e controles permite selecionar as prioridades de auditoria conforme a criticidade de seus riscos, buscando os melhores resultados.

Adicionalmente, Oliveira e Viana Filho (2010) afirmam que ela norteará o gerenciamento de riscos da entidade, garantirá a efetividade do controle, direcionando os esforços de controle às matérias de maior relevância e maior aplicação de recursos públicos.

A matriz de riscos e controles pode ser elaborada levando em conta os processos existentes, mantendo-se assim uma visão completa dos riscos e sua magnitude, ou os temas passíveis de serem trabalhados, em consonância com as perspectivas de materialidade, criticidade e relevância (RODRIGUES, 2017). Nesse sentido, Castro (2015) entende por:

- a) **Materialidade:** é a importância relativa ou representatividade do valor ou do volume dos recursos envolvidos, isoladamente, ou em determinado contexto;
- b) **Relevância:** o aspecto ou fato considerado importante, ou seja, significativo para o alcance dos objetivos da entidade; e
- c) **Criticidade:** a fragilidade identificada nos controles internos, que pode ser considerada risco.

A matriz de risco categoriza as informações obtidas em eventos, segundo a sua probabilidade e o seu impacto, conforme escala apresentada nos Quadros 1 e 2.

Quadro 1 - ESCALA DE PROBABILIDADE

Magnitude	Descrição	I
Muito baixa	Evento improvável de ocorrer. Excepcionalmente poderá até ocorrer, porém não há elementos ou informações que indiquem essa possibilidade.	1
Baixa	Evento raro de ocorrer. O evento poderá ocorrer de forma inesperada, havendo poucos elementos ou informações que indiquem essa possibilidade.	2
Média	Evento possível de ocorrer. Há elementos e/ou informações que indicam moderadamente essa possibilidade.	5
Alta	Evento provável de ocorrer. É esperado que o evento ocorra, pois os elementos e as informações disponíveis indicam de forma consistente essa possibilidade.	8
Muito alta	Evento praticamente certo de ocorrer. Inequivocamente o evento ocorrerá, pois os elementos e informações disponíveis indicam claramente essa possibilidade.	10

Fonte: CGU, 2017.

Quadro 2 - ESCALA DE IMPACTO

Magnitude	Descrição	I
Muito baixa	Degradação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, porém causando impactos mínimos nos objetivos de prazo, custo, qualidade, escopo, imagem ou relacionados ao atendimento de metas, padrões ou à capacidade de entrega de produtos/serviços às partes interessadas (clientes internos/externos, beneficiários).	1
Baixa	Degradação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos pequenos nos objetivos .	2
Média	Interrupção de operações ou atividades de processos, projetos ou programas, causando impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis .	5
Alta	Interrupção de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos de reversão muito difícil nos objetivos .	8
Muito alta	Paralisação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos irreversíveis/catastróficos nos objetivos .	10

Fonte: CGU, 2017.

A combinação da probabilidade e impacto resulta no nível de risco inerente (NRI). Ou seja, no nível de risco antes da consideração das respostas que a gestão adota, para reduzir a probabilidade do evento e ou seus impactos nos objetivos (TCU, 2017).

De acordo com o Roteiro de Auditoria do TCU (2017), compete a organização estabelecer categorias para classificar os níveis de risco, de maneira compatível com sua tolerância a risco, como exemplificado abaixo, no Quadro 3.

Quadro 3 - NÍVEL DE RISCO

RB (Risco Baixo)	RM (Risco Médio)	RA (Risco Alto)	RE (Risco Extremo)
0 – 9,99	10 – 39,99	40 – 79,99	80 – 100

Segundo Miranda (2021), estes níveis de riscos podem ser expressos em uma matriz particionada em quadrantes, expressando assim a magnitude de determinado evento de risco, conforme apresentado na Figura 3, a seguir.

Figura 3 - MATRIZ DE NÍVEIS DE RISCO

MATRIZ DE RISCOS

IMPACTO	Muito Alto 10	10 RM	20 RM	50 RA	80 RE	100 RE
	Alto 8	8 RB	16 RM	40 RA	64 RA	80 RE
	Médio 5	5 RB	10 RM	25 RM	40 RA	50 RA
	Baixo 2	2 RB	4 RB	10 RM	16 RM	20 RM
	Muito Baixo 1	1 RB	2 RB	5 RB	8 RB	10 RM
		Muito Baixa 1	Baixa 2	Média 5	Alta 8	Muito Alta 10
PROBABILIDADE						

Fonte: Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, 2017.

O próximo passo é avaliar os controles implementados pela administração, em vistas de assegurar que as respostas definidas para os riscos estão efetivamente aplicadas (TCU, 2017).

Uma forma de avaliar o efeito dos controles na redução dos riscos é feita mediante análise dos atributos do desenho e da implementação dos controles, que determina qual o seu nível de confiança (NC) (TCU, 2017).

Uma vez determinado o NC, pode-se então determinar o risco de controle (RC). Para o TCU (2017) o RC é definido como "a possibilidade de que os controles adotados pela gestão não sejam eficazes para prevenir, detectar e permitir corrigir, em tempo hábil, a ocorrência de eventos que possam afetar adversamente a realização de objetivos". O Quadro 4 descreve a escala de avaliação do risco de controle.

Quadro 4 - ESCALA DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES

Nível de Confiança (NC)	Avaliação do desenho e implementação dos controles	Risco de Controle (RC)
Inexistente	Controles inexistentes, mal desenhados ou mal implementados, isto é, não funcionais.	1
Fraco	Controles têm abordagens ad hoc, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	0,8
Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6
Satisfatório	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4
Forte	Controles implementados podem ser considerados a “melhor prática”, mitigando todos os aspectos relevantes do risco.	0,2

Fonte: Brasil. Tribunal de Contas da União, 2017.

Após apurado o RC, é possível estimar o nível de risco residual (NRR), ou seja, o risco que remanesce depois de considerado os controles adotados pela gestão para reduzir a probabilidade e ou o impacto dos mesmos (TCU, 2017).

A partir da identificação dos riscos e avaliação preliminar dos respectivos controles, realiza-se então a definição de quais testes (substantivos ou de controle) aplicar aos controles, a fim de conhecê-los e assim obter evidências suficientes e adequadas, de modo a contribuir na formação da opinião da auditoria (TCU, 2017).

Os testes substantivos tem a finalidade de verificar a suficiência, a exatidão e a validade dos dados obtidos. Eles são utilizados quando é necessário obter evidências suficientes e convincentes sobre as transações (TCU, 2017).

Quanto aos testes de controle ou de observância, são aqueles que avaliam se os controles realmente impedem ou expõem a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma definida (TCU, 2017).

Ato contínuo à aplicação dos testes de auditoria, obtém-se o um panorama da qualidade da gestão de riscos e controles internos do objeto auditado, de modo a permitir o direcionamento e a otimização dos esforços de auditoria.

Conclui-se que a construção de um modelo de matriz de risco é uma tarefa complexa, pois apesar de utilizar critérios objetivos de pontuação para cada variável, a escolha das variá-

veis integrantes da matriz é subjetiva, exigindo um conhecimento profundo da entidade a ser auditada (BRITO, 2013).

4.3 A Rotina da Gestoria de Municciamento na Marinha do Brasil

A alimentação influencia diretamente no desempenho funcional do ambiente de trabalho. No âmbito das Forças Armadas a alimentação é fundamental para manutenção do seu pessoal com um cardápio balanceado com todos os nutrientes necessários aos diversos tipos de atividades operacionais ou administrativas (BRASIL, 2010).

As organizações militares (OM) classificadas com rancho próprio organizado, espalhadas por todo Brasil, possuem estrutura de cozinha especialmente projetada para atender as demandas alimentares de seus militares e servidores civis.

Estas OM geralmente atendem um elevado número de usuários e possuem uma estrutura que obedece a requisitos, tais como, recebimento e armazenamento de gêneros, pré-preparo, preparo, distribuição, manejo e equipamentos específicos para a produção dos alimentos (BRASIL, 2010).

As técnicas de confecção, transporte, estocagem e o balanceamento dos cardápios seguem a legislação pertinente ao assunto, como por exemplo, o Manual de Alimentação das Forças Armadas (BRASIL, 2010).

Há duas formas de disponibilização de alimentação na Marinha do Brasil: alimentação em rancho e alimentação em pecúnia (BRASIL, 2001). A forma ligada a presente pesquisa abrange os recursos disponibilizados para alimentação em rancho.

Nesse contexto, tem-se na Marinha do Brasil a gestoria de municciamento. Que é a conta de gestão por intermédio da qual são processadas as atividades ligadas ao setor de alimentação, tendo como base o valor das etapas e dos complementos financeiros. Entende-se por etapa como a importância, em dinheiro, destinada ao custeio da alimentação diária do militar em todo território nacional (BRASIL, 2020b).

As Unidades Gestoras (UG) do Comando da Marinha executaram com alimentação de militares ativos em rancho nos anos de 2020 e 2021, respectivamente, os montantes de R\$ 125.240.249,94 e R\$ 138.767.440,60 (Quadro 5), atendendo cerca de 65.000 militares e servidores civis. Conforme demonstrado no Quadro 6, os recursos orçamentários destinados à alimentação dos militares ativos em rancho são oriundos do Plano Orçamentário (PO) 006.

Quadro 5 - RECURSO APLICADO COM ALIMENTAÇÃO DE MILITARES

UO - Órgão		PI		Ano lançamento	Despesas empenhadas (Controle empenho)
52131	COMANDO DA MARINHA	B44101002DD	ALIMENTAÇÃO DE MILITARES EM RANCHO	2021	138.767.440,60
		B44101002DS	ALIMENTAÇÃO DE MILITARES EM RANCHO	2020	125.240.249,94

Fonte: Tesouro Gerencial

Quadro 6 - AÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Ação 10.52131.05.301.0032.212B - Benefícios Obrigatórios aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus dependentes - Nacional	
PO	Título
0000	Benefícios Obrigatórios aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes - Despesas Diversas
0001	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes de Servidores Civis e de Empregados
0002	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes de Militares
0003	Auxílio-Transporte de Civis Ativos
0004	Auxílio-Transporte de Militares Ativos
0005	Auxílio-Alimentação de Civis Ativos
0006	Auxílio-Alimentação de Militares Ativos em Rancho
0007	Auxílio-Alimentação de Militares Ativos em Pecúnia
0009	Auxílio-Funeral e Natalidade de Civis
0010	Auxílio-Funeral e Natalidade de Militares

Fonte: Site: <https://www1.siop.planejamento.gov.br>

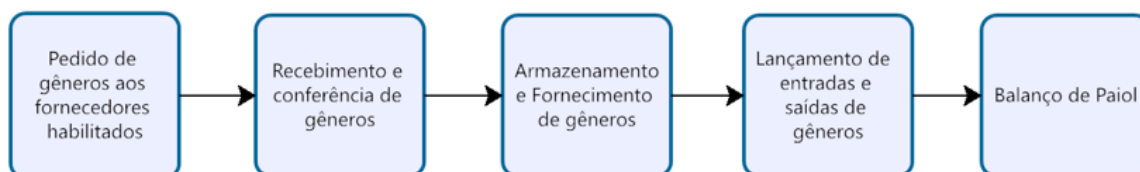
Para controlar a aplicação dos recursos do município, garantir o atendimento da legislação, manter os registros das receitas e despesas ocorridas, facilitar a execução de tarefas específicas do próprio município, melhorando assim, a qualidade do Controle Interno das OM e, da MB como um todo, as OM utilizam o sistema Quaestor (BRASIL, 2010a).

O Quaestor é um sistema padronizado de processamento de dados, estabelecido e mantido pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM). Sua utilização é obrigatória para o registro e controle das atividades relacionadas ao município (BRASIL, 2020b).

Assim, para atender as demandas de alimentação dos militares e servidores civis, as OM com rancho próprio organizado realizam a gestão do estoque dos gêneros alimentícios. Essa gestão compreende, basicamente, as seguintes tarefas: pedido de gêneros aos fornecedores habilitados; recebimento e conferência dos gêneros; armazenamento e fornecimento de gêneros; lançamento em sistema informatizado do movimento de entrada e saída; e balanço de

paioi (BRASIL, 2020b). O fluxo do processo de gestão de estoque de gêneros alimentícios na MB encontra-se ilustrado na Figura 4.

Figura 4 - GESTÃO DO ESTOQUE



Fonte: Elaborado pela autora

Na Figura 4, por pedido de gêneros aos fornecedores habilitados, compreende-se como a realização da aquisição dos itens, após a conclusão do processo de licitatório ou afastamento e emissão da nota de empenho (NE). Para Baily et al.(2000), esse pedido de gêneros, comumente conhecido como compras, é constituído de cinco grandes objetivos que são:

- a) Comprar a qualidade de material correta;
- b) Comprar para entrega no tempo certo;
- c) Comprar na quantidade exata;
- d) Comprar da fonte correta; e
- e) Comprar ao preço correto.

Para Ballou (2009), as compras envolvem a aquisição de matérias-primas, suprimentos e componentes para o conjunto da organização. Entre as atividades associadas a elas incluem-se:

- a) Escolher e qualificar fornecedores;
- b) Aferir o desempenho de fornecedores;
- c) Negociar contratos;
- d) Comparar preço, qualidade e serviço;
- e) Pesquisar bens e serviços;
- f) Agendar as compras;

- g) Ajustar os termos das vendas;
- h) Avaliar o valor recebido;
- i) Mensurar a qualidade recebida, quando esta não estiver incluída entre as responsabilidades do controle de qualidade; e
- j) Antever mudanças de preços, serviços e, às vezes, da demanda.

Todavia um dos pressupostos básicos da administração é o planejamento. A prática do planejamento nas compras públicas visa corrigir distorções administrativas e facilitar a gestão, visto que a falta desta pode resultar em compras desnecessárias, desperdício do dinheiro público, e ineficiência nos serviços (SIMONET, 2018).

O Plano de Contratação Anual (PAC) é uma ferramenta de planejamento das contratações públicas que objetiva garantir a integração ao planejamento estratégico e orçamentário dos órgãos. As aquisições e contratações públicas são regidas por diversos normativos, sendo o principal deles a Lei de Licitações e Contratos Administrativos (BRASIL, 2021).

O dever de licitar, previsto no artigo 37, inciso XXI da Constituição Federal, ressalvados os casos especificados na legislação, é obrigatório para todas as aquisições e contratações públicas (BRASIL, 1988).

Entende-se por licitação a sequência de atos formais, registrados em processo próprio com base em princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, também previstos no artigo 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1993).

Afirma-se também que licitação é o conjunto de procedimentos administrativos através do qual a Administração Pública executa suas contratações, criando meios para obter a proposta mais vantajosa (BRASIL, 1993).

As estimativas de preços das aquisições ou contratações, são aferidas mediante parâmetros determinados em lei, a fim de buscar o valor de mercado máximo que a Administração Pública se propõe a pagar (BRASIL, 2021).

Também é previsto em lei, as exceções do ato de licitar. Conhecidas como contratações diretas, podem ocorrer por meio de dispensa e de inexigibilidade (BRASIL, 2021). A primeira caracteriza-se por situações em que o dispositivo legal autoriza a não realização da licitação, enquanto, a segunda, caracteriza-se pela impossibilidade de licitar em virtude da inviabilidade de competição (BRASIL, 2021).

Atualmente na MB, a maior parte das aquisições de gêneros adquiridos com fornecedores são efetuadas por meio de empenho, via Execução Financeira (BRASIL, 2022). O crédito orçamentário provisionado para essa despesa, é oriundo da Ação Interna (AI) B.441.01 - Alimentação de Pessoal - Desembolso para OM, vinculada à Ação Orçamentária (AO) 212B, conforme apresentados nos Quadros 5 e 6.

De acordo com a Lei n.º 4.320 (BRASIL, 1964), empenho é o ato emanado de autoridade

competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

A utilização do crédito dos recursos da AI B.441.00 é restrita às aquisições de gêneros alimentícios e materiais descartáveis necessários a distribuição das refeições (BRASIL, 2022).

O crédito da AI B.441.00 é provisionado pela Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM) diretamente à Unidade Gestora Executora (UGE) das OM com rancho próprio organizado (BRASIL, 2022).

Na emissão de empenhos para gêneros alimentícios e dos demais materiais de consumo correlatos (descartáveis), deve-se verificar o correto enquadramento do tipo da Nota de Empenho (NE), observando as condições de entrega dos materiais previstas no instrumento convocatório/Termo de Referência dos processos licitatórios (BRASIL, 2022).

Por fim, após a emissão da NE é enviado o pedido ao fornecedor habilitado. Este pedido deve conter obrigatoriamente a assinatura do Agente Fiscal (AF) e do Gestor de Municíamento, a fim caracterizar autorização da compra (BRASIL, 2020b).

O Agente Fiscal é aquele que tem a responsabilidade de auxiliar o Ordenador de Despesa (OD) no controle, fiscalização e acompanhamento rotineiro das contas (BRASIL, 2020a). O Gestor de municíamento na MB é aquele que, sob orientação direta do Ordenador de Despesas, realiza as tarefas inerentes à respectiva conta de gestão (BRASIL, 2020b).

O recebimento e conferência dos gêneros é a etapa seguinte. Ela é efetuada pelo Oficial de Serviço, ou por outro responsável designado pelo OD (BRASIL, 2020b), observando cuidadosamente, os seguintes elementos na NF: o nome da empresa; seu endereço; número no CNPJ e os dados da UGE adquirente. A NF não deve ter emendas ou rasura e deve estar preenchidos de forma legível os seguintes itens: a unidade de fornecimento; quantidade; discriminação; preço unitário e preço total; e a data de emissão (BRASIL, 2020a).

Assim, prosseguindo com o recebimento dos gêneros, o conferente fará a contagem física dos itens recebidos, no que se refere à quantidade, qualidade, data de validade e fabricação (BRASIL, 2020b).

Outro ponto que merece destaque diz respeito à compatibilidade de marca de um produto licitado e o efetivamente recebido. Após ser adjudicado o objeto da licitação, o licitante vencedor tem a obrigação de entregá-lo de conformidade com as normas constantes do edital do certame (BRASIL, 1993). As marcas dos produtos que são entregues devem corresponder fielmente àquelas constantes da ata ou do respectivo contrato. Se detectado alguma incompatibilidade na quantidade, qualidade ou marca do produto licitado, deverá ser tomada, imediatamente, as medidas cabíveis visando regularizar a situação.

Tratando-se das compras, o art. 140, inciso II da Lei nº 14.133/21 prevê que estas serão recebidas:

“a) provisoriamente, de forma sumária, pelo responsável por seu acompanhamento e fiscalização, com verificação posterior da conformidade do material com as exigências contratuais;

b) definitivamente, por servidor ou comissão designada pela autoridade competente, mediante termo detalhado que comprove o atendimento das exigências contratuais.”

A verificação citada acima permite a liquidação da NF. Liquidação consiste no direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (BRASIL, 2018).

O próximo passo do conferente é realizar o registro do material recebido no Livro de Gêneros Recebidos. Concomitantemente, o conferente atesta a NF em relação ao recebimento dos gêneros. Deve-se atestar somente as NF que estejam em conformidade com o pedido realizado pela OM e com o material entregue (BRASIL, 2020b).

Todos os gêneros alimentícios adquiridos são armazenados no paiol de mantimentos, sob a supervisão de um militar ou servidor civil denominado paioleiro, subordinado ao Gestor de Municciamento (BRASIL, 2020b). Entende-se por paiol nas Forças Armadas, como o compartimento onde se guardam ou armazenam materiais específicos.

Aos paioleiros de mantimentos cabe armazenar nos paióis os gêneros adquiridos e recebidos na OM, zelando pela boa conservação dos gêneros armazenados sob sua responsabilidade até a sua distribuição (BRASIL, 2020b).

Os materiais existentes no paiol devem ser devidamente acomodados, separados por gênero e espécie, com a identificação necessária, de forma a facilitar o trabalho dos paioleiros e seus auxiliares (BRASIL, 2010).

Segundo Soares e Gomes (2017), esses compartimentos devem ter um arranjo físico ou *layout* organizados observando algumas particularidades como intensidade de uso, semelhança, tamanho, características dos materiais e utilização do espaço.

Outrossim, o paiol de armazenamento de gêneros deve ser limpo, organizado, ventilado, não receber luz solar direta, livre de entulhos e de material tóxico. Nesse local não deve ser armazenado material de limpeza, embalagens e descartáveis junto com os gêneros. A fim de evitar o contato direto com o chão, os gêneros necessitam estar acomodados em estrados ou prateleiras que sejam impermeáveis e laváveis (BRASIL, 2010).

De modo complementar, o uso de equipamentos e outros materiais de armazenagem nas atividades de estoque é uma vantagem, pois tais itens auxiliam na realização das tarefas essenciais à gestão de estoques, ou seja, os processos de estocagem e movimentação dos materiais (SOARES; GOMES, 2017).

Os produtos que são entregues ao paiol de mantimentos possuem um prazo de validade determinado em sua embalagem, delimitando o período em que esses produtos podem ser utilizados, sem qualquer risco ou exceção. Assim, o paioleiro deve acompanhar a validade dos gêneros, a fim evitar sua perda (BRASIL, 2020b).

Cabe também ao paioleiro entregar os gêneros em conformidade com vale de cozinha ou vale extra, previamente solicitado e autorizados pelo Gestor de Municciamento e Agente Fiscal

(BRASIL, 2020b).

Os vales extras são os vales fornecidos para as OM apoiadas e os vales fornecidos para própria OM com rancho próprio organizado que não foram, efetivamente, utilizados na confecção do rancho geral (BRASIL, 2010b). Já os vales de cozinha são todos os pedidos de gêneros solicitados ao paiol com vista à atender o cardápio do dia. Quando ocorrer a devolução de algum gêneros ao paiol, este deve ser registrado, por meio de vale de retorno (BRASIL, 2020b).

Com a intenção de proteger o paiol de mantimentos e conseqüentemente o acesso aos ativos da OM, também é uma atribuição do paioleiro lacrar os paióis diariamente, após o término do expediente (BRASIL, 2020b).

Em paralelo ao armazenamento dos gêneros, as NF atestadas pelo conferente são encaminhadas para o setor competente pelo registro no Quaestor, a fim registrar a entrada dos gêneros no sistema (BRASIL, 2020b). Cada NF lançada no sistema Quaestor compõe a prestação de contas do Município, e quando inserida no sistema, apresenta o *status* de pagamento pendente até que seja realizada seu pagamento (BRASIL, 2022).

Como a execução da despesa do município é oriunda de nota de empenho, a fim proporcionar a liquidação e pagamento, o Gestor de Município encaminha uma cópia da NF atestada para o setor de execução financeira da UGE (BRASIL, 2022).

O prazo de pagamento das NF do município obedece o previsto nos art. 5 e 40 da lei nº 8.666/93. Para as despesas inferiores até R\$ 17.600,00, o pagamento deve ser realizado em 5 dias úteis. E no caso de valores superiores, o prazo máximo é de 30 dias. Ambos os prazos são contados a partir do atesto da NF (BRASIL, 1993).

E com o intuito de identificar o pagamento das NF registradas no Quaestor, com o pagamento realizado pela Execução Financeira da UGE, é emitido mensalmente um documento denominado Relatório de Notas Fiscais Liquidadas. Este relatório detalha todas as NF do Município liquidadas pela execução financeira no período (BRASIL, 2022).

Em posse do Relatório de Notas Fiscais Liquidadas, o Gestor de Município realiza o pagamento das NF que constam com *status* pagamentos pendentes no Quaestor (BRASIL, 2022).

Mensalmente é realizado um inventário físico no paiol de mantimento, conhecido na MB como balanço de paiol, no qual ficam consignados os itens existentes em paiol, em ordem alfabética de especificação (BRASIL, 2020b)).

De acordo com o entendimento de Almeida (2010, p. 231), o inventário físico representa um procedimento de controle que visa apurar as responsabilidades das pessoas que custodiam bens da organização. Esse procedimento é executado pela contagem física dos bens e confronto do resultado com os registros de estoques. Caso haja diferenças, deve-se analisar e investigar a procedência e, por fim, ajustar os registros e finalizar o estoque (ALMEIDA, 2010).

Na MB, quando o resultado apresentado pelo balanço físico de paiol e o apurado no

balanço de paiol atual do sistema Quaestor indicar diferença de, no máximo, cinco por cento por item (para mais ou para menos), será realizado um ajuste, conhecido na MB como acerto de paiol no sistema Quaestor (BRASIL, 2020b). No caso da diferença ser superior a cinco por cento, esta poderá significar erro no balanço de paiol, nos registros de entrada, saída e retorno de gêneros ou fornecimento fracionado de gêneros pelo paioleiro e deverá ser apurada internamente (BRASIL, 2020b).

Diante de todo o exposto, para melhor compreensão da gestão do estoque de gêneros alimentícios da MB, no capítulo a seguir são detalhados os cinco processos que a compõem.

5. RESULTADOS TÉCNICOS PARA À APLICAÇÃO DA MATRIZ DE RISCOS

5.1 Introdução

O mapeamento dos processos permite que se enxerguem com maior facilidade seus participantes e suas atribuições, os controles existentes, as oportunidades de melhoria, e também a ausência de controles em etapas-chave, lacunas, problemas e, principalmente, os riscos que ameaçam os objetivos do objeto da auditoria (OLIVEIRA, 2015).

Segundo Miranda (2021), durante o mapeamento, é possível identificar os riscos já materializados, isto é, problemas identificados cujo o impacto negativo já é presente. Dessa maneira, entende-se que uma vez mapeados os processos, abre-se a possibilidade da elaboração de uma matriz de riscos e controles.

Com a intenção de mitigar os riscos e executar um trabalho mais diligente e unificado, o planejamento dos trabalhos do auditor é baseado na matriz de riscos e controles.

A estrutura da matriz de riscos e controles consiste em apresentar o resultado da análise realizada dos riscos, sob a forma de tabela, considerando sua probabilidade de impacto. O objetivo é facilitar ao auditor visualizar quais e quantos são os maiores riscos enfrentados pela organização no atingimento de seus objetivos.

5.2 Mapeamento dos Processos

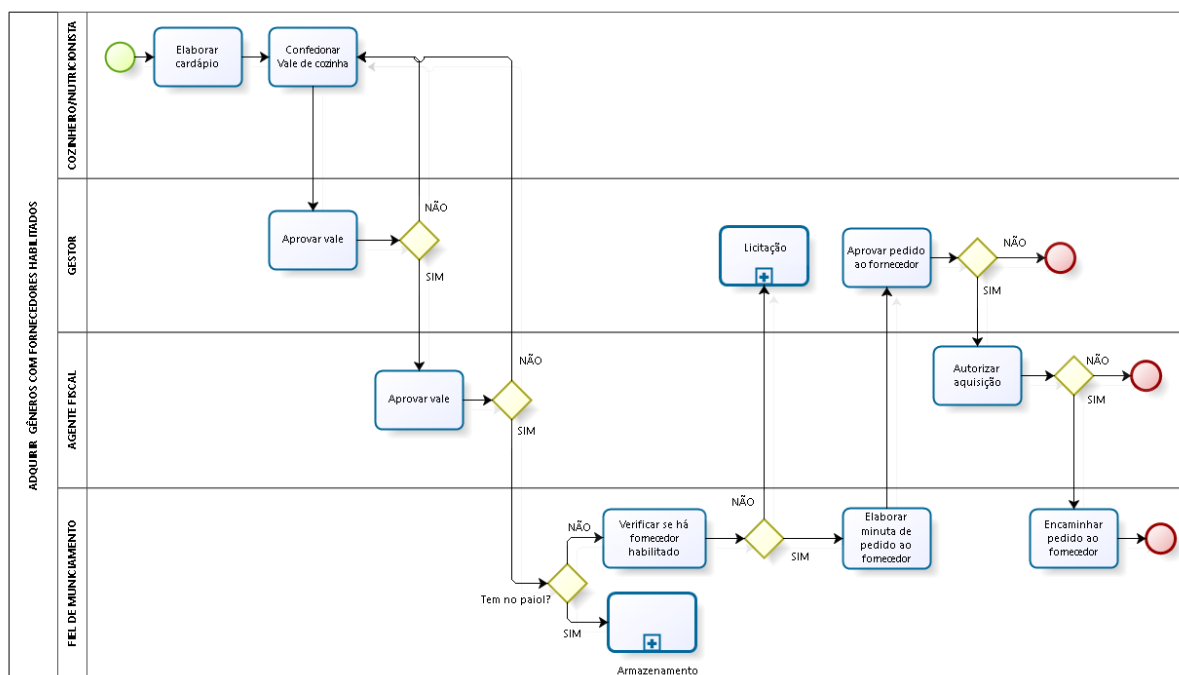
5.2.1 Processo de pedido de gêneros a fornecedor habilitado

A demanda de aquisição de gêneros na MB objetiva atender as requisições dos vales de cozinha resultantes dos cardápios aprovados e os vales extras da própria OM ou das OM apoiadas em rancho.

Quando se trata de item não perecível e de uso rotineiro, as aquisições normalmente são realizadas a fim de manter um nível mínimo de estoque. Já para os itens perecíveis, o pedido ao fornecedor é elaborado após aprovação dos vales.

Os pedidos de gêneros ao fornecedor são minutados pelo fiel de município, em modelo próprio da OM. Após autorizado pelo gestor e pelo agente fiscal, o pedido é enviado para o fornecedor via internet. As etapas são apresentadas detalhadamente na Figura 5.

Figura 5 - PROCESSO DE PEDIDO DE GÊNEROS A FORNECEDOR HABILITADO



Fonte: Elaborado pela autora

5.2.2 Processo de Recebimento e Conferência

O recebimento dos gêneros geralmente ocorrem em dias úteis, no horário comercial, pelo conferente designado em norma interna da OM e com auxílio do paioleiro.

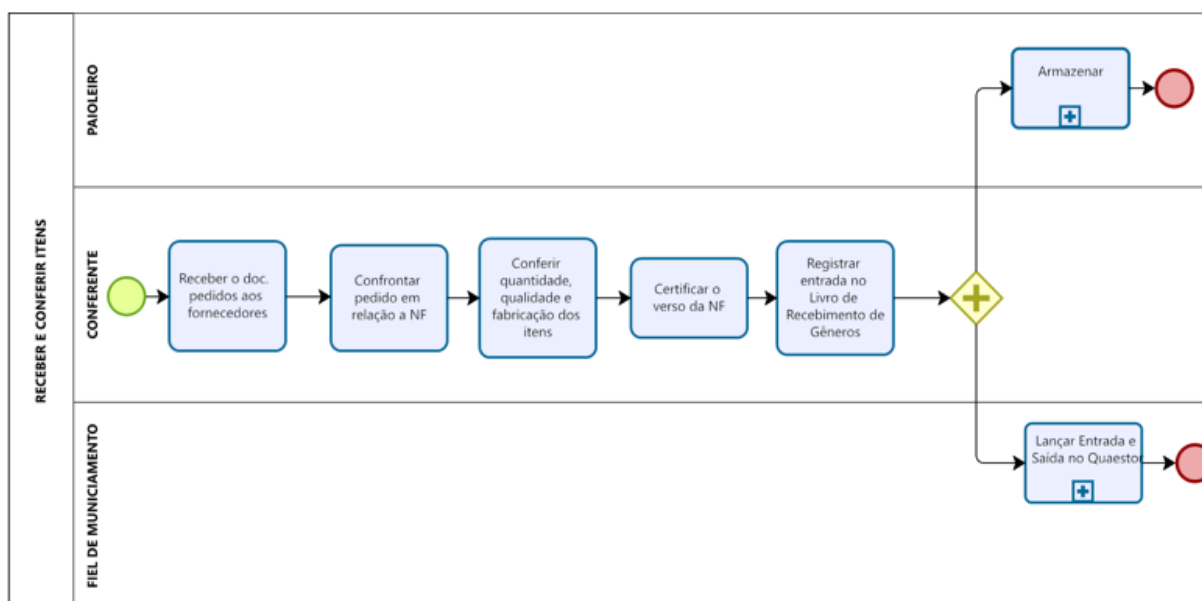
Em posse da cópia do pedido de gêneros que foi enviado ao fornecedor, o conferente deve comparar os dados com a NF, visando identificar possíveis divergências.

Em seguida, os gêneros devem ser submetidos a avaliações qualitativas, quantitativas e sensoriais (cor, sabor, odor, aroma, aparência, textura e consistência), segundo os padrões de identidade e qualidade predefinidos para cada produto (BRASIL, 2010). Caso não ocorra divergências com o pedido ao fornecedor, com a NF e com os gêneros entregues, o conferente atesta a conformidade dos fornecimentos no verso da NF. Do contrário, a gestoria de município realiza tratativas junto ao fornecedor.

Cada OM com rancho próprio organizado possui um Livro de Recebimento de Gêneros no qual o conferente irá registrar as notas fiscais recebidas no dia, a descrição do gênero, sua quantidade e valor.

Por último, os gêneros são direcionados ao paioleiro a fim de efetuar a armazenagem e as NF encaminhadas para o fiel de município para registro no Quaestor. A Figura 6 ilustra detalhadamente as etapas do processo de recebimento e conferência descrito.

Figura 6 - PROCESSO DE RECEBIMENTO E CONFERÊNCIA



Fonte: Elaborado pela autora

5.2.3 Processo de Armazenamento e Fornecimento de Gêneros

Ao receber os gêneros, o paioleiro deve estocar os alimentos de acordo com as especificações de cada produto. Os alimentos que tenham temperatura recomendada de armazenamento para congelada ou resfriada são estocados nas geladeiras ou frigoríficas. Os alimentos que podem ser armazenados à temperatura ambiente são estocados em prateleiras, estrados e paletes.

A disposição dos produtos deve obedecer à data de fabricação, sendo que os produtos de fabricação mais antiga devem ser posicionados de forma a serem consumidos em primeiro lugar (“Primeiro que Entra, Primeiro que Sai – PEPS” ou “Primeiro que Vence, Primeiro que Sai – PVPS”).

Ao receber o vale de cozinha ou vale extra autorizados pelo AF e Gestor de Município, o paioleiro irá realizar a separação dos gêneros para entrega.

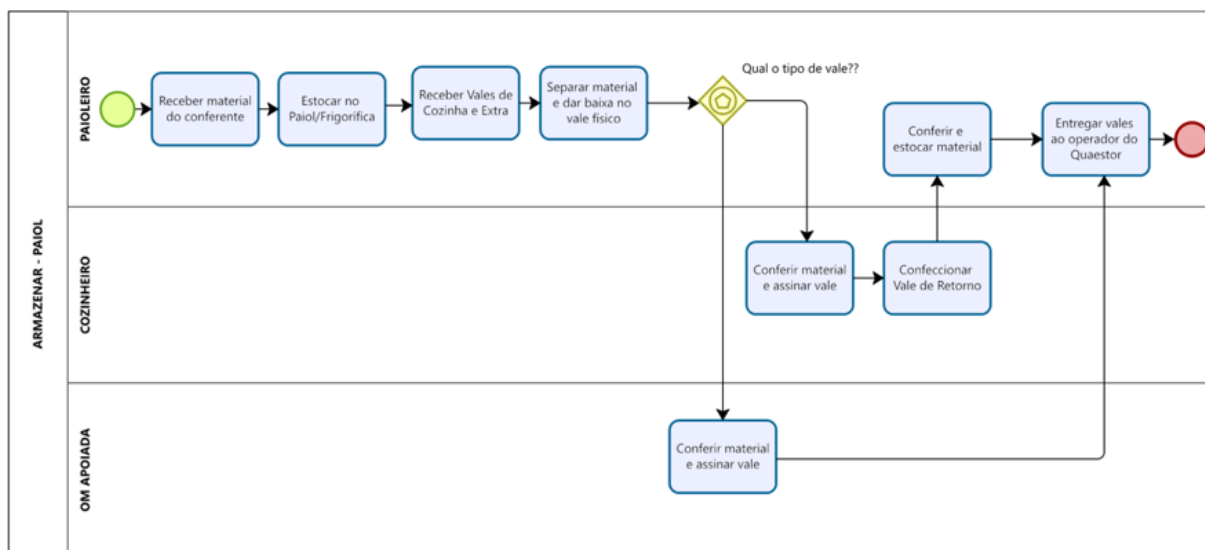
Ao receber os gêneros, o solicitante (Cozinheiro ou OM apoiada) deve conferir as quantidades e qualidade do material e assinar o respectivo vale, certificando o recebimento dos itens.

Para os casos de devolução ao paiol, deve-se escriturar um vale de retorno, especificando o material e a quantidade devolvida.

Por fim, todos os vales físicos são entregues ao fiel de município.

A Figura 7 ilustra o processo de armazenamento e fornecimento de gêneros.

Figura 7 - PROCESSO DE ARMAZENAMENTO E FORNECIMENTO DE GÊNEROS



Fonte: Elaborado pela autora

5.2.4 Processo de Controle Contábil - Lançamento de Entradas e Saídas

O fiel de município em posse das NF e dos vales realiza o registro no Quaestor das entradas e saídas de gêneros.

No registro das NF são inseridas manualmente as seguintes informações (BRASIL, 2010b):

- a) número da nota fiscal;
- b) fornecedor;
- c) data da emissão da nota fiscal;
- d) gênero;
- e) dados da licitação; e
- f) quantidade.

O registro da unidade de fornecimento, da quantidade de gramas/milímetros e valor total da NF são exibidos automaticamente pelo sistema, de acordo com o gênero selecionado e as informações incluídas manualmente (BRASIL, 2010b).

O cadastro das licitações no Quaestor é dividido por área e por OM. A licitação por área é aquela realizada pelas OM responsáveis pela obtenção dentro de uma região geográfica. Nesse

caso, as licitações por área são cadastradas no Quaestor pela OM que realizou a licitação, ficando assim disponível para seleção no Quaestor por outras OM (BRASIL, 2010b).

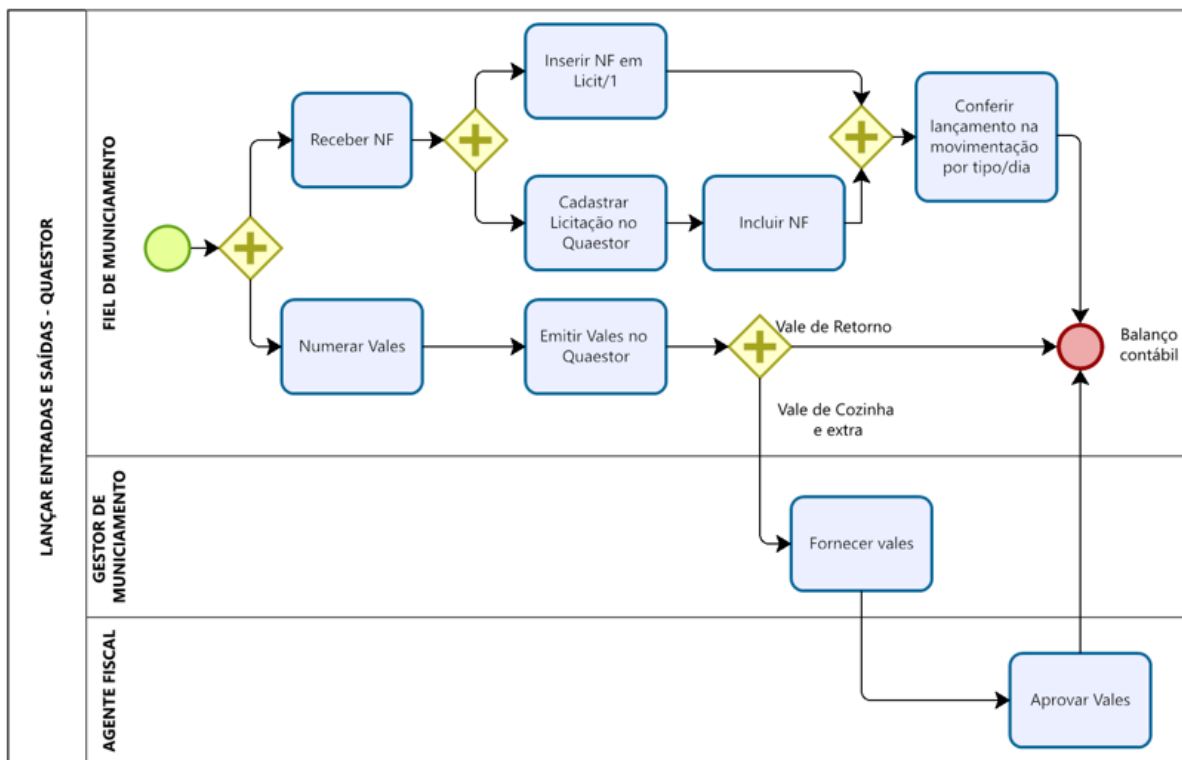
Quando for licitação própria da OM, tais como participação em Sistema de Registro de Preços (SRP) ou adesão a ata de SRP, a licitação será cadastrada como da OM. Nesse caso, a OM deve incluir os dados da licitação no Quaestor antes do registro da primeira NF do certame. São incluídas informações como: descrição, unidade de fornecimento, preço unitário, início e fim da vigência contratual e fornecedor (BRASIL, 2010b).

O fiel de município deve confrontar os lançamentos no Quaestor com as NF físicas, a fim de verificar possíveis inconsistências.

Com relação à saída de gêneros, os vales são numerados em ordem cronológica antes de registrados no Quaestor. Para emissão dos vales no Quaestor, o fiel de município realiza a seleção do item e a quantidade em conformidade com os vales físicos. Sequencialmente, o gestor realiza o ato de fornecer, ação essa que impacta imediatamente no paiol do Quaestor. Por último, os vales são levados à aprovação do AF.

Todas as entradas e saídas dos gêneros são consolidadas no Balanço de Paiol do Quaestor, conforme ilustrado pela Figura 8.

Figura 8 - CONTROLE CONTÁBIL - LANÇAMENTO DE ENTRADAS E SAÍDAS



Fonte: Elaborado pela autora

5.2.5 Processo de Balanço de Paiol - de Prestação de Contas

Mensalmente, e no último dia do mês é realizado o balanço de paiol, por militar ou servidor civil designado pelo OD, chamado de relator. No balanço, todos os itens armazenados no paiol de mantimentos são contados.

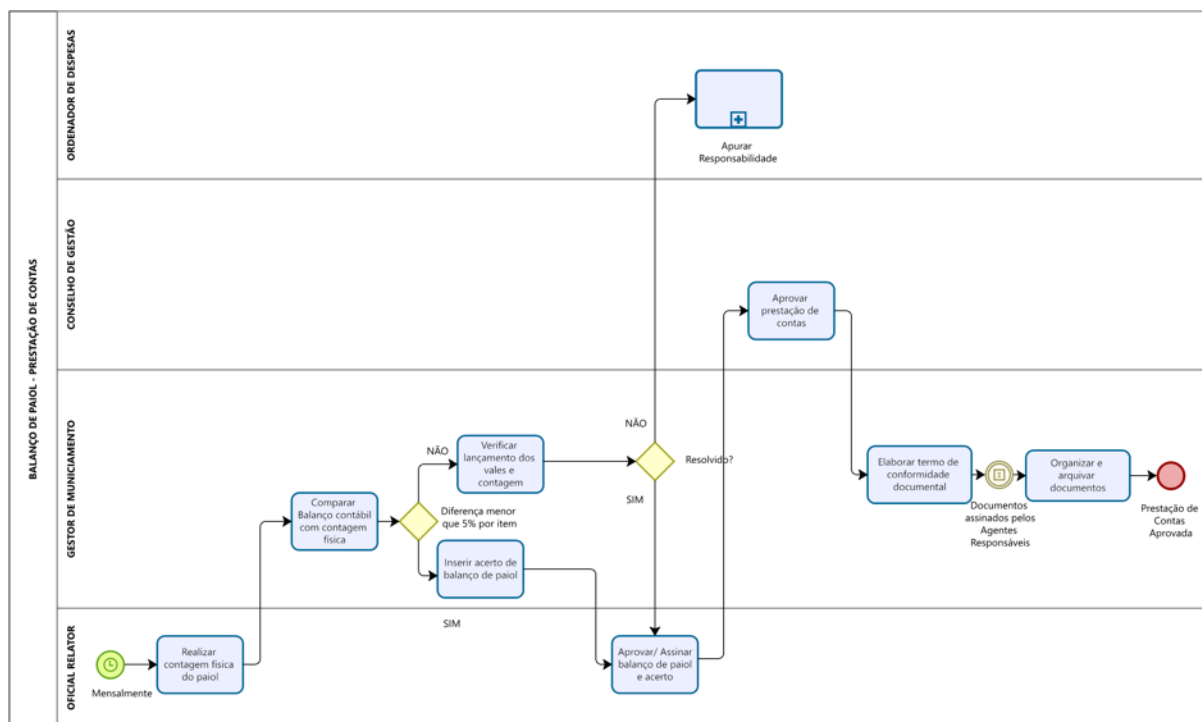
Em seguida é comparada a contagem física dos itens com as quantidades constantes no balanço de paiol do Quaestor, a fim verificar eventuais diferenças.

Conforme abordado na Subseção 4.3, que trata da Rotina da Gestoria de Municíamento na Marinha do Brasil, na ocorrência de diferenças superiores a cinco por cento por item, deve-se realizar a investigação a fim de apurar as possíveis causas.

Inicialmente a investigação é feita pelo próprio gestor para identificar se houve erros de contagem, registro de entradas e saídas incorretos, etc. Sanadas as diferenças, o relator irá assinar o balanço de paiol e este documento deve seguir para aprovação dos agentes responsáveis e arquivo na Prestação de Contas da Gestoria de Municíamento.

Na hipótese de não ser encontrado o motivo da diferença, o OD deve adotar as providências para verificação, correção e apuração do erro apresentado. A Figura 9 ilustra as atividades do processo.

Figura 9 - PROCESSO DE BALANÇO DE PAIOL - PRESTAÇÃO DE CONTAS



Fonte: Elaborado pela autora

5.3 Matriz de Risco proposta à gestão do estoque de gêneros alimentícios da MB

De acordo com a análise dos processos descritos no item anterior, baseado nos preceitos conceituais do COSO, foram identificados cinco objetivos-chave, conforme descrito no Quadro 7.

Quadro 7 - OBJETIVOS DA GESTÃO DE ESTOQUE DE GÊNEROS

Objetivo-Chave	Processo
Aquisição de gênero através de uma requisição bem detalhada e pautada em uma demanda real	Pedido de gêneros a fornecedor habilitado
Recebimento de gênero de acordo com o edital, nota de empenho e pedido, dentro do prazo e nas condições corretas	Recebimento e Conferência
Estocagem correta e organizada dos gêneros e controle de entradas, saídas e validades	Armazenamento e Fornecimento de Gêneros
Registro fidedigno no Quaestor das entradas e saídas do estoque	Controle contábil – Lançamento de Entradas e Saídas
Certificação de que os controles implantados, funcionam adequadamente	Balanco de Paiol – Prestação de Contas

Fonte: Elaborado pela autora

Nesse sentido, o passo seguinte desse trabalho foi identificar e relacionar os possíveis riscos da gestão do estoque. E para tal identificação utilizou-se a análise *bow tie*, a fim detectar as causas, consequências e possíveis controles para os eventos negativos, conforme detalhado no Apêndice A. O Quadro 8 relaciona o riscos identificados relacionados a cada objetivo-chave.

Uma vez identificados os riscos, foi utilizada a metodologia para mensuração do risco inerente que é realizada pela multiplicação da probabilidade pelo impacto. Foram utilizadas para atribuição dos pesos, as escalas de probabilidade e impacto apresentadas no Capítulo 4 desta pesquisa.

RESULTADOS TÉCNICOS PARA À APLICAÇÃO DA MATRIZ DE RISCOS

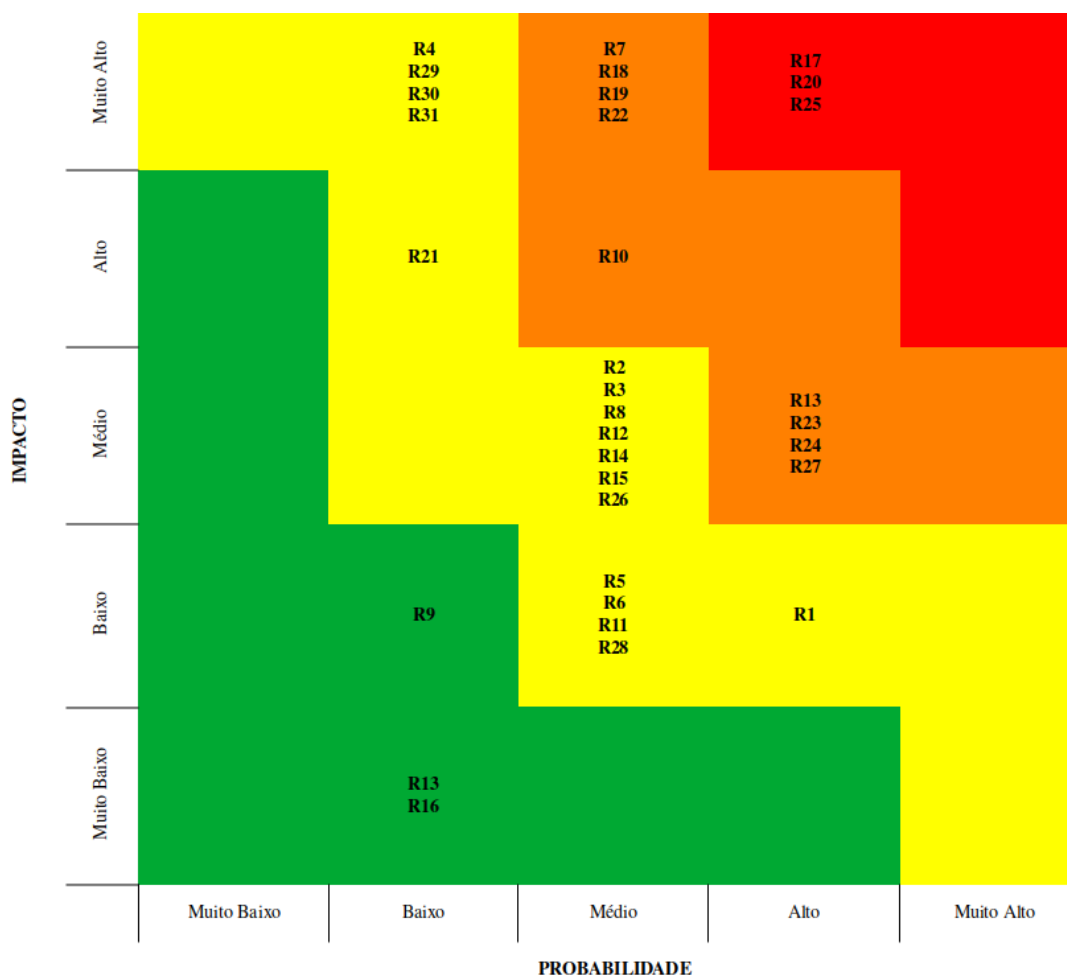
Quadro 8 - RISCOS IDENTIFICADOS

Processo	Risco-Chave	
	Cód.	Descrição
1 - Pedido de gêneros a fornecedor habilitado.	R1	Ausência de planejamento anual de contratações de gêneros
	R2	Pedidos à fornecedores não habilitados.
	R3	Pedidos a fornecedores em quantidade/valores inadequados
	R4	Requisitação de material diferente do especificado no vale de cozinha ou extra
	R5	Registro de preços acima daqueles praticados no mercado.
	R6	Aquisição de gêneros sem saldo de empenho para o item
	R7	Vales não atendidos por falta de gêneros
2 - Recebimento e Conferência.	R8	Ausência de local apropriado para o recebimento de materiais
	R9	Recebimento de documento de despesa ilegível/incorreto
	R10	Recebimento de item com características diferentes da homologada no certame (marca, tipo, sabor), ou de qualidade indevida
	R11	Escrituração indevida/incompleta no livro de Gêneros.
3 - Armazenamento e Fornecimento de Gêneros.	R12	Layout indevido, com organização incorreta.
	R13	Falta de material/equipamentos de armazenagem.
	R14	Existência de objeto estranho aos itens armazenados no paiol de mantimentos.
	R15	Despacho dos materiais em local inadequado.
	R16	Existência de itens de baixa rotatividade.
	R17	Material devolvido ao paiol sem vale de retorno.
	R18	Deterioração de Alimentos.
	R19	Extravio de material.
	R20	Baixa física de gêneros em unidade de fornecimento diferente do vale.
4 – Controle contábil – Lançamento de Entradas e Saídas	R21	Pagamentos indevidos (a maior/ a menor / duplicados).
	R22	Escrituração ou classificação incorreta dos vales.
	R23	Indisponibilidade do sistema Quaestor.
	R24	Atrasos nos pagamentos.
5 - Balanço de Paiol e Prestação de Contas.	R25	Excesso de ajustes de inventário - acerto contábil em itens não divisíveis.
	R26	Amarração de itens no estoque misturados/trocado por outra variedade do mesmo produto.
	R27	Existência de nota de empenho extrapolando o prazo de execução editalício.
	R28	Itens com mais de um cadastro no sistema.
	R29	Realização de aquisição e saída de gêneros sem a respectiva autorização do Gestor/Agente Fiscal
	R30	Falta de certificação no documento de despesa.
	R31	Arquivamento inadequado dos processos de Municciamento.

Fonte: Elaborado pela autora

Os resultados obtidos permitiram a construção da representação gráfica dos riscos associados à gestão dos estoques de gêneros alimentícios da MB, conforme apresentado pela Figura 10.

Figura 10 - MATRIZ DE NÍVEIS DE RISCO



Fonte: Elaborado pela autora

Em seguida, analisou-se o nível de confiança nos controles existentes, conforme os parâmetros normatizados pelo Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental (CGU, 2017):

- a) a existência de compatibilidade entre os objetivos do objeto de auditoria, seus riscos e os objetivos dos controles estabelecidos;
- b) a relação custo-benefício;
- c) a segregação de funções e o rodízio de funcionários;
- d) a definição de responsabilidades;
- e) se os controles foram desenhados em consonância com os princípios dos controles internos da gestão previstos na IN Conjunta MP/CGU nº 01, de 2016;
- f) as características dos controles, especialmente, quanto à função (preventivo, detectivo, corretivo, diretivo, compensatório ou complementar) e à forma de implementação (manual ou automatizada),

g) se o controle avaliado é o único ou o principal destinado a mitigar determinado risco;

h) a frequência com que o controle é acionado (permanente, anual, trimestral, mensal, semanal, diário ou por transação)."

Tal avaliação permite averiguar se a gestão do estoque possui um controle interno dos processos capaz de detectar e corrigir o erro sem gerar impacto relevante.

A validação dos controles internos é uma das tarefas da auditoria e objetiva garantir que os riscos identificados estão sendo gerenciados a um nível aceitável (CGU, 2017).

Em posse do resultado do nível de risco inerente e do risco de controle foi possível obter o nível de risco residual (CGU, 2017) e, conseqüentemente, a seleção dos testes de auditoria a aplicar a cada controle.

Interpretando a matriz de riscos e controles apresentada no Apêndice B, verifica-se claramente quais riscos devem ser prioritariamente avaliados pela auditoria interna no que se refere ao controle de estoques de gêneros alimentícios da MB.

Diante disso, infere-se que a matriz de riscos e controles é uma oportunidade de agregar valor à organização, para que aproveite o conhecimento gerado pela mesma aplicando-o no aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

5.4 Controles Internos sugeridos

Para toda possibilidade de risco, é necessário haver algum ponto de controle para sua mitigação, de acordo com o que é mais viável (MIRANDA, 2021).

Considerando as características inerentes da gestão de estoques de gêneros alimentícios na MB, os normativos aplicados ao tema e as principais recomendações dos órgãos de controle, buscou-se elaborar sugestões de melhores práticas de controle interno, a fim de contribuir para as atividades realizadas pelo CCIMAR.

Observou-se através desta pesquisa que os controles internos existentes na gestão de estoques de gêneros são adequados, porém aprimoráveis, tendo em vista o volume de operações que essa atividade executa e as mudanças constantes na legislação, que requer novas atualizações nos controles internos. Dessa maneira, como oportunidade de aprimoramento dos controles, destaca-se:

1 - Automatização de processos

Tem-se por indispensável a informatização dos processos, para eliminação da repetição das atividades, melhoria da qualidade e do fluxo das informações que conseqüentemente afeta nas tomadas de decisões. E nos processos internos, maior confiabilidade, credibilidade,

controle da execução e acessos a tais informações.

A implementação de um sistema informatizado para o processo de pedido de gêneros e recebimento, no que se refere ao Livro de Recebimento de Gêneros, por exemplo, pode possibilitar a otimização ou o aperfeiçoamento das atividades exercidas no dia-a-dia manualmente, obtendo assim maior confiabilidade às informações.

Outra vantagem é permitir a gravação e recuperação dos dados, podendo ser consultados a qualquer momento sem ter que efetivamente buscá-los fisicamente nos arquivos.

2 - Delegação de poderes e determinação de responsabilidades

É necessário criar um manual onde conste os procedimentos internos detalhando as atividades por funções, com isso as atribuições e responsabilidades de cada funcionário estarão bem definidas.

Todos dentro da OM devem ter livre acesso ao manual, para que saibam claramente suas funções e tarefas a cumprir.

Com estes manuais a OM terá uma ferramenta para definir melhor as atividades e se necessária a atualização do responsável pela execução de tal atividade com treinamentos específicos.

É importante que estes manuais sejam atualizados quando necessário, pois eles permitem o entendimento das pessoas quanto às suas responsabilidades, aos limites de sua autoridade e sua competência.

3 - Segregação de funções

Segregar as funções é um fator relevante para a eficiência e confiabilidade das informações, pois mesmo quando se tem pessoas de confiança não se está livre de risco e irregularidades, além de possíveis fraudes.

Ninguém deve ter sob controle a responsabilidade de todo o ciclo de uma transação. As operações devem ser planejadas de forma que mais de uma pessoa participe de cada transação, desta forma, o trabalho de um torna-se a prova do outro.

4 - Estabelecimento de rotina para as notas fiscais a pagar

Programar o envio semanal de notas fiscais para pagamento proporciona um maior controle das notas fiscais a pagar, evitando atrasos e duplicidade de pagamentos.

RESULTADOS TÉCNICOS PARA À APLICAÇÃO DA MATRIZ DE RISCOS

O relatório das notas fiscais a pagar, com as notas fiscais anexadas, deverá ser gerado e encaminhado de acordo com a programação de pagamento para que dessa forma possa ser efetuado os pagamentos corretamente.

Após o referido pagamento das notas fiscais, deverá ser arquivado o Relatório de Notas Fiscais Liquidadas na Prestação de Contas da Gestoria de Municíamento.

6. CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 Conclusão

O objetivo central desta pesquisa foi apresentar uma matriz de riscos e controles aplicável à gestão do estoque de gêneros alimentícios, como ferramenta auxiliar ao planejamento das auditorias conduzidas CCIMAR.

A fim de atingir o objetivo central do trabalho, foram percorridos os objetivos intermediários: mapear o processo de gestão do estoque de gêneros alimentícios na Marinha do Brasil, identificar os seus principais riscos, elaborar uma matriz de riscos e controles e, por fim, descrever as possíveis ferramentas de controle.

Para fundamentação teórica, inicialmente buscou-se apresentar as definições de controle interno, auditoria interna e gestão de estoques, com a intenção de permitir uma análise sobre a importância das ações da auditoria no que se refere aos controles internos na gestão dos estoques.

No segundo momento, foram apresentadas conceitos sobre gestão de riscos, matriz de riscos e controles, além da descrição da rotina da gestão de gerenciamento, segundo os normativos internos da MB que versam sobre o assunto.

Após as pesquisas iniciais, foram apresentados os processos mapeados da gestão de estoque de gêneros alimentícios desde o planejamento das aquisições até a destinação final do gênero. Tal mapeamento permitiu visualizar os atores e suas participações no alcance dos objetivos-chave do processo, e conseqüentemente quais os riscos impactam a consecução desses objetivos.

À luz dos conceitos, das legislações e das experiências estudadas ao longo desta pesquisa, foi possível apresentar uma matriz de riscos e controles aplicável à gestão do estoque de gêneros alimentícios. Esta matriz oferece um panorama da qualidade da gestão de riscos e controles internos existentes.

Dessa forma, conclui-se que o problema apresentado no final do Capítulo 1: “Como deverá ser a aplicação da ferramenta estratégica da Matriz de Riscos e Controles, na avaliação global dos trabalhos de auditoria na Marinha do Brasil na área de estoques de gêneros alimentícios?” foi respondido no decorrer da presente pesquisa.

6.2 Sugestões

Fica aqui a sugestão de que o presente assunto do projeto de monografia aqui apresentado, não se esgota em si mesmo, podendo ser apresentado em novos projetos de Mestrado e

até mesmo de Doutorado.

Para futuros estudos sugere-se o aprofundamento, o desenvolvimento e a expansão da pesquisa para outras contas de gestão aplicadas ao gerenciamento de recursos públicos, bem como, estudos de casos para verificar a qualidade, eficiência e eficácia da matriz na diminuição da subjetividade do profissional, podendo assim, ajudar na melhoria da qualidade dos serviços da auditoria.

6.3 Recomendações

Por todo o exposto no trabalho em tela, recomenda-se sua divulgação no ambiente interno da MB, como ferramenta útil para as atividades de auditoria interna desenvolvidas pelo CCIMAR, assim bem como para OM interessadas e possuidoras do processo de gestão de estoques de gêneros alimentícios, uma vez que possibilita ao fim da avaliação de riscos, uma visão global dos objetivos e seu nível de prioridade para fins de controle.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABNT. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 31000 - Gestão de Riscos: Princípios e diretrizes**. 2018.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. v. 7, 2010.

AMORIM, Thiago Martins et al. **O Sistema de Gestão da Qualidade da Comissão Naval Brasileira na Europa (CNBE) Sob a Ótica do Modelo de Três Linhas de Defesa**. Encontro Brasileiro de Administração Pública, 2021.

ANDRADE, Naiara de Oliveira; BARCELOS, Bráulio Frances. **Administração de estoque em uma organização pública: um estudo de caso no almoxarifado com o uso da classificação abc**. 2019.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. Atlas, São Paulo, 2018.

AUDITORS, The Institute of Internal. **Modelo das três linhas - Uma atualização das três linhas de defesa**. 2020. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>>. Acesso em: 10/08/22.

BAILY, Peter et al. **Compras: princípios e administração**. São Paulo: Atlas, v. 8, 2000.

BALLOU, Ronald H. **Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos: logística empresarial**. Bookman editora, 2009.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**: Normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 10/08/2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10/08/2022.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**: Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm>. Acesso em: 10/08/2022.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**: Dispõe sobre o sistema de controle interno do poder executivo federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm>. Acesso em: 10/08/2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2215-10/2001**: Dispõe sobre a reestruturação da remuneração dos militares das forças armadas, altera as leis nº 3.765, de 4 de maio de 1960, e 6.880, de 9 de dezembro de 1980, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2215-10.htm>. Acesso em: 10/08/2022.

BRASIL. **Portaria Normativa nº 219/MD, de 12 de fevereiro de 2010**: Manual de alimentação das forças armadas. Publicado no D.O.U. n. 31, de 17 de fevereiro de 2010, seção 1, página 11, Brasília - DF, 2010. Disponível em: <https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/legislacao/emcfa/publicacoes/logistica_mobilizacao/md42a_ma_03a_manuala_dea_alimentacao_dasa_forcasa_armadasa_1a_ea_2010.pdf>. Acesso em: 10/08/2022.

BRASIL. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01 de 2016**: Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. 2016. Disponível em: <<http://www.gov.br/mj/pt-br/aceso-a-informacao/governanca/Gestao-de-Riscos/biblioteca/Normativos/instrucao-normativa-conjunta-no-1-de-10-de-maio-de-2016-imprensa-nacional.pdf>>. Acesso em: 10/08/2022.

BRASIL. **Decreto nº 9203 de 22 de novembro de 2017**: Dispõe sobre a política de governança da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional. 2017. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2017/decreto-9203-22-novembro-2017-785782-publicacaooriginal-154277-pe.html>>. Acesso em: 10/08/2022.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**: Lei de licitações e contratos administrativos. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2021. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm>. Acesso em: 10/08/2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Diretoria de Finanças da Marinha. **Introdução ao Quaestor: Manual do Usuário**. 2010.

BRASIL. Marinha do Brasil. Diretoria de Finanças da Marinha. **Módulo Municciamento**: Manual do usuário. 2010.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. SGM-301: **Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade**. Brasília - DF, 2020.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. SGM-305: **Normas sobre municciamento**. Brasília - DF, 2020.

BRITO, Guilherme Caetano de. **A utilização da matriz de risco na priorização das atividades de auditoria interna no Instituto Federal Goiano**. 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão. Atlas, São Paulo, 2015.

COELHO, Renan Eduardo. **Gestão de risco e controle interno: uma abordagem nas unidades de Controladoria da Universidade Federal de São Paulo**. Universidade Federal de São Paulo (UNIFESP), 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 2003/000986**: NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Brasília - DF, 2003.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. 2007. Disponível em: <<https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIRMEExecutiveSummaryPortuguese.pdf>>. Acesso em: 10/08/22.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Controle Interno - Estrutura Integrada**. 2013. Disponível em: <https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 10/08/22.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **AUDITORIA CONTABIL - TEORIA E PRATICA**. Atlas, 2013.

DANDARO, Fernando; MARTELLO, Leandro Lopes. **Planejamento e controle de estoque nas organizações**. *Revista Gestão Industrial*, v. 11, n. 2, 2015.

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de materiais: uma abordagem logística**. 2010.

FENILI, Renato Ribeiro; FERNANDES, Ciro Campos Christo. **Gestão de Materiais Brasília: ENAP**. 2015.

FERREIRA, Thyanne Alves et al. **Análise da gestão de estoques na administração pública: estudo de caso de almoxarifado em instituição federal de ensino superior**. Anais [...] VIII SEPRONe, 2013.

FORNASIER, Glória Constantine Vanzo. **Auditoria e controle interno de estoques: um estudo de caso no Atacarejo CB**. 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. Atlas, 2017.

HARDUIM, FERNANDO CARDOSO. **A implementação da gestão de riscos em uma organização militar da Marinha do Brasil**. 2019.

JÚNIOR, Antonio José Saraiva de Oliveira; GOMES, Arnaldo Ribeiro; MACHADO, Guilherme de Vasconcellos. **Metodologia de auditoria com foco em processo e risco**. *Revista do TCU*, n. 132, p. 28–37, 2015.

JUNIOR, Jose Hernandez Perez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 2012.

KOCHI, Patricia Yuri. **Oportunidade de Aplicação de Matriz de Riscos no Planejamento de Auditorias na Secretaria Federal de Controle Interno (SFC)**. 2011.

KUNIGAMI, Fabio Jun; OSÓRIO, Wislei Riuper. **Gestão no controle de estoque: estudo de caso em montadora automobilística**. 2009.

LADEIRA, Sheila. **Trabalhos científicos: o que são, tipos, como diferenciar e escrever**. 2019. Disponível em: <<https://blog.even3.com.br/tipos-de-trabalhos-cientificos/>>.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 2017.

LIMA, Matheus Augusto de Paula et al. **Auditoria Interna com foco no controle interno**. Faculdade Facmais, 2021.

LINS, Saulo Gouveia. **Planejamento das auditorias no sistema de controle interno do Exército baseado no gerenciamento de riscos**. 2019.

LOPES, Christiano Braga de Castro. **Auditoria interna e externa**. Novoeste Educacional, 2020.

LORENCETE, Érica. **Auditoria de estoques como uma ferramenta preventiva: estudo de caso em uma indústria de fertilizantes**. 2020.

MARINHA DO BRASIL. Diretoria de Finanças da Marinha. **Circular nº 8/2022: Nova Sistemática do Municionamento da Marinha**. 2022.

MARTINS, Jefferson Pedro Oliveira. **A importância do controle interno numa entidade da administração pública como suporte à governança corporativa**. 2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 9ª: Mcasp**. Brasil, 2018.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília - DF, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf>. Acesso em: 10/08/2022.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL. **Manual de Gestão de Riscos e Controles Internos e Integridade**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/mdr/pt-br/aceso-a-informacao/governanca/MANUALDEINTEGRIDADEGESTAODERISCOSECONTROLESINTERNOSMDR_V9F>. Acesso em: 10/09/22.

MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de Araújo. **Implementando a Gestão de Riscos no setor público**. FORUM, 2021.

OLIVEIRA, Licurgo Joseph Mourão de; FILHO, Gélzio Gonçalves Viana. **Matriz de risco, seletividade e materialidade: paradigmas qualitativos para a efetividade das Entidades de Fiscalização Superiores**. 2009.

OLIVEIRA, Marcelo Knopf de. **A importância da matriz de riscos no planejamento da auditoria**. 2015.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. Editora Atlas SA, 2003.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2017.

RODRIGUES, Rubens. **Adoção de ferramentas de suporte à Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras**. Desafio Online, v. 8, n. 3, 2020.

RODRIGUES, Rubens Carlos. **A atuação da auditoria interna nas Universidades Federais Brasileiras**. 2017.

RODRIGUES, Rubens Carlos. **Métodos adotados na Administração Pública para elaborar Matrizes de Risco**. RAGC, v. 7, n. 30, 2019.

SILVA, Jefferson Matos da. **Transparência na gestão pública**. 2018.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2009.

SIMONET, Luan Silva. **Análise da economicidade nas aquisições de gêneros alimentícios por pregão eletrônico na 3ª Região Militar do Exército Brasileiro**. 2018.

SOARES, Charles Durães; GOMES, Almiralva Ferraz. **Administração de estoques em uma organização pública:** um estudo na assessoria de laboratórios (asslab) da universidade estadual do sudoeste da bahia (uesb), campus de vitória da conquista. **Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas**, 2017.

SOUSA, Pedro Henrique Portugal de. **Plano anual de auditoria interna:** a seleção dos trabalhos de auditoria interna sob a ótica dos riscos em uma unidade da Administração Pública Federal. 2020.

SOUZA, Sérgio dos Santos. **Auditoria interna no setor público:** sistemática de priorização de atividades de auditoria interna por intermédio da elaboração de matriz de risco: Estudo de caso cefet-sc. 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria.** 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Portaria Segecex nº 9, de 18 de maio de 2017. Aprova o documento - **Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos.** 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de gestão de riscos.** 2018.

TRILHA, Carla Cristina da Silveira; NUNES, Rogério da Silva. **Almoxarifados de universidades públicas:** uma discussão sobre a avaliação de suas atividades. 2017.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** Atlas, 1998.

APÊNDICE A – Resultado da análise *bow tie*.

Risco-Chave		Causas	Efeitos/Consequencia	Controle internos existentes
Cód.	Descrição			
R1	Ausência de planejamento anual de contratações de gêneros.	- Falta de planejamento e de estimativa de consumo.	- Compras por dispensa de licitação; e - Restrição na variedade de gêneros.	- Normatização interna.
R2	Pedidos a fornecedores não habilitados.	- Erro na identificação do fornecedor do item.	- Cancelamento dos pedidos de gêneros; e - Devolução do gênero.	- Revisão de superiores.
R3	Pedidos a fornecedores em quantidade/valores inadequados.	- Erro na elaboração do pedido.	- Alteração do cardápio; e - Estorno da NF.	- Revisão de superiores.
R4	Requisição de material diferente do especificado no vale de cozinha ou extra.	- Erro na elaboração do pedido.	- Devolução do gênero; - Cancelamento da NF; e - Alteração do cardápio	- Revisão de superiores.
R5	Registro de preços acima daqueles praticados no mercado.	- Pesquisa de mercado insuficiente.	- Encarecimento desproporcional dos cardápios.	- Normatização interna; - Revisão de superiores; e - Autorização de compra por pessoa de nível.
R6	Aquisição de gêneros sem saldo de empenho para o item.	- Falta de controle das quantidade empenhadas.	- Devolução do gênero; - Cancelamento da NF; e - Alteração do cardápio.	- Normatização interna; - Conciliações; e - Revisão de superiores.
R7	Vales não atendidos por falta de gêneros.	- Compra de quantidade inadequada; - Entrega de material em endereço errado; e - Pedido não enviado ao fornecedor.	- Alteração do cardápio.	- Metodologia para aquisição de gêneros por cardápio; - Margem de segurança nos estoques; e - Programas de contingência.
R8	Ausência de local apropriado para o recebimento de materiais.	- Falta ou inadequação de espaço físico e equipamento para recebimento e conferência.	- Gênero armazenado com sujerdades; e - Aferição incorreta da quantidade recebida.	- Manutenção preventiva de equipamentos.
R9	Recebimento de documento de despesa ilegível/incorreto.	- Incapacidade técnica do conferente.	- Substituição da NF; e - Atraso na liquidação da NF.	- Normatização interna; e - Capacitação e treinamento.

Fonte: Elaborado pela autora

Risco-Chave		Causas	Efeitos/Consequencia	Controle internos existentes
Cód.	Descrição			
R10	Recebimento de item com características diferentes da homologada no certame (marca, tipo, sabor), ou de qualidade indevida.	- Incapacidade técnica do conferente.	- Inconsistências no inventário físico; e - Alteração de cardápio.	- Normatização interna; e - Capacitação e treinamento.
R11	Escrituração indevida/incompleta no livro de Gêneros.	- Incapacidade técnica do conferente.	- Inconsistências em relação ao registrado no Quaestor.	- Normatização interna; e - Capacitação e treinamento.
R12	Layout indevido, com organização incorreta.	- Falta de espaço físico ou utilização do espaço de maneira incorreta, gerando gastos desnecessários.	- Sobrecarga de atividades para os paioleiros; e - Dificuldade na localização dos materiais armazenados.	- Determinação de funções e responsabilidades do paioleiro; - Metodologia para aquisição e organização de gêneros; e - Capacitação e treinamento.
R13	Falta de material/equipamentos de armazenagem.	- Falta de equipamento ou de manutenção.	- Sobrecarga de atividades para os paioleiros.	- Manutenção preventiva de equipamentos.
R14	Existência de objeto estranho aos itens armazenados no paiol de mantimentos.	- Demora na baixa de material inservível.	- Acúmulo de vetores.	- Normatização interna.
R15	Despacho dos materiais em local inadequado.	- Falta de espaço físico.	- Acesso de pessoas estranhas ao paiol.	- Controles de Acesso Físico.
R16	Existência de itens de baixa rotatividade.	- Compra de quantidade inadequada; e - Mudança na preferência dos comensais.	- Perda da validade; e - Desperdício de espaço no paiol.	- Metodologia para aquisição de gêneros por cardápio.
R17	Material devolvido ao paiol sem vale de retorno.	- Entrada de gênero no paiol sem o devido registro.	- Inconsistências no inventário físico.	- Normatização interna; - Inventário Físico; - Controle de acesso a recursos; e - Capacitação e treinamento.
R18	Deterioração de Alimentos.	- Falta de controle de validade, temperatura e umidade do paiol.	- Alteração do cardápio.	- Determinação de funções e responsabilidades do paioleiro; - Inventário Físico; e - Manutenção preventiva de equipamentos.
R19	Extravio de material.	- Inexistência de controle de acesso aos ativos.	- Inconsistências no inventário físico.	- Determinação de funções e responsabilidades do paioleiro; - Normatização interna; - Capacitação e treinamento; - Controle de acesso a recursos e registros; e - Inventário físico.
R20	Baixa física de gêneros em unidade de fornecimento diferente do vale.	- Substituição das unidades dos materiais em estoque (unidade por milheiro, caixa por peças).	- Inconsistências no inventário físico.	- Determinação de funções e responsabilidades do paioleiro; - Normatização interna; - Inventário Físico e - Capacitação e treinamento.

Fonte: Elaborado pela autora

Risco-Chave		Causas	Efeitos/Consequencia	Controle internos existentes
Cód.	Descrição			
R21	Pagamentos indevidos (a maior/ a menor / duplicados).	- Erro na escrituração da NF; e - Falta de formalização no envio das NF de gêneros a Execução Financeira.	- Devolução do valor pago a maior; e - Pagamento da diferença do valor pago a menor.	- Atribuição de autoridade e limites de alçada; e - Conciliações.
R22	Escrituração ou classificação incorreta dos vales.	- Incapacidade do militar encarregado da tarefa; e - Ausência da rotina de confronto entre os vales manuscritos, utilizados para o trâmite interno, e aqueles lançados no Sistema Quaestor.	- Inconsistências em relação ao inventário físico.	- Capacitação e treinamento; e - Revisão de superiores.
R23	Indisponibilidade do sistema Quaestor.	- Sistema informatizado inadaptado às necessidades.	- Paralisação dos registros no sistema informatizado; e - Atraso na prontificação da prestação de contas mensal.	- Programas de contingência.
R24	Atrasos nos pagamentos.	- Falta de atesto na NF pelos agentes responsáveis.	- Pagamento de multas/juros sobre as NF em atraso; e - Imagem negativa da OM com o fornecedor.	- Normatização interna.
R25	Excesso de ajustes de inventário - acerto contábil em itens não divisíveis.	Saída de material sem o vale.	- Baixa de material.	- Inventário periódico.
R26	Amarração de itens no estoque misturados/trocado por outra variedade do mesmo produto.	- Falta de organização no paiol; e - Recebimento de gênero diferente da NF, fim completar quantidade.	- Inconsistências no inventário físico.	- Determinação de funções e responsabilidades do paioleiro; e - Capacitação e treinamento.
R27	Existência de nota de empenho extrapolando o prazo de execução editalício.	- Nota de empenho em quantidade superior a necessidade do cardápio planejado.	- Registro da NF como sem licitação no Quaestor, indevidamente.	- Metodologia para aquisição de gêneros por cardápio
R28	Itens com mais de um cadastro no sistema.	- Entrada de gêneros iguais, porém com registros diferentes virtude preço, unidade de medida ou fornecedor.	- Inconsistências no inventário físico.	- Capacitação e treinamento.
R29	Realização de aquisição e saída de gêneros sem a respectiva autorização do Gestor/Agente Fiscal.	- Falta de controle sobre transações.	- Inconsistências no inventário físico; e - Prestação de contas com discrepância.	- Normatização interna; e - Revisão de superiores.
R30	Falta de certificação no documento de despesa.	- Incapacidade técnica do conferente.	- Prestação de contas com discrepância.	- Capacitação e treinamento.
R31	Arquivamento inaquado dos processos de Municiamento.	- Desconformidade com a norma quanto a documentação e local de arquivamento.	- Documentos inservíveis para verificação dos órgãos de controles.	- Controles do Arquivo de Prestação de Contas; - Termo de Conformidade Documental; e - Autuação do processo de Prestação de Contas.

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE B – Modelo de Matriz de Riscos e Controles aplicável a Gestão do Estoque de Gêneros Alimentícios na Auditoria Interna da MB.

Pedido de gêneros a fornecedor habilitado.

Objetivo-Chave	Risco-Chave		Risco Inerente			Avaliação Preliminar dos Controles e do Risco de Controle				Risco Residual		Tipo de Controle	Conclusão do Auditor	Questão de Auditoria
	Cód.	Descrição	Impacto	Probabilidade	Nível de Risco									
1 - Aquisição de gênero através de uma requisição bem detalhada e pautada em uma demanda real.	R1	Ausência de planejamento anual de contratações de gêneros	2	8	16	Médio	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	6	Baixo	- Testes de Controles: Indagação.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATÓRIO.	A aquisição de gênero está sendo realizada de maneira detalhada e pautada em uma demanda real?
	R2	Pedidos à fornecedores não habilitados.	5	5	25	Médio	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	15	Médio	- Testes de Controles: Análise Documental.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	
	R3	Pedidos a fornecedores em quantidade/valores inadequados	5	5	25	Médio	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	15	Médio	- Testes de Controles: Análise Documental.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	
	R4	Requisição de material diferente do especificado no vale de cozinha ou extra	10	2	20	Médio	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	8	Baixo	- Testes de Controles: Análise Documental.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATÓRIO.	
	R5	Registro de preços acima daqueles praticados no mercado.	2	5	10	Médio	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	4	Baixo	- Testes de Controles: Análise Documental.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATÓRIO.	
	R6	Aquisição de gêneros sem saldo de empenho para o item	2	5	10	Médio	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	6	Baixo	- Testes de Controles: Análise Documental. - Testes Substantivos: TAAC e Recálculo.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	
	R7	Vales não atendidos por falta de gêneros	10	5	50	Alto	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	30	Médio	- Testes de Controles: Inspeção Física e Indagação.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	

Fonte: Elaborado pela autora

Recebimento e Conferência.

Objetivo-Chave	Risco-Chave		Risco Inerente			Avaliação Preliminar dos Controles e do Risco de Controle				Risco Residual		Tipo de Controle	Conclusão do Auditor	Questão de Auditoria
	Cód.	Descrição	Impacto	Probabilidade	Nível de Risco									
2 – Recebimento de gênero de acordo com o edital, nota de empenho e pedido, dentro do prazo e nas condições corretas	R8	Ausência de local apropriado para o recebimento de materiais	5	5	25	Médio	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	15	Médio	- Testes de Controles: Observação.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	O recebimento de gênero está sendo realizado de acordo com o edital, nota de empenho e pedido, dentro do prazo e nas condições corretas?
	R9	Recebimento de documento de despesa ilegível/incorreto	2	2	4	Baixo	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	2	Baixo	- Testes de Controles: Indagação.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATORIO.	
	R10	Recebimento de item com características diferentes da homologada no certame (marca, tipo, sabor), ou de qualidade indevida	8	5	40	Alto	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	16	Médio	- Testes de Controles: Observação e Indagação.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATORIO.	
	R11	Escrituração indevida/incompleta no livro de Gêneros.	2	5	10	Médio	Fraco	Controles tem abordagem AD HOC, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	0,8	8	Baixo	- Testes Substantivos: Inspeção e Análise Documental.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão priorizados os testes substantivos pois na Análise Preliminar dos controles indicou que os mesmos são FRACOS.	

Fonte: Elaborado pela autora

Armazenamento e Fornecimento de Gêneros.

Objetivo-Chave	Risco-Chave		Risco Inerente			Avaliação Preliminar dos Controles e do Risco de Controle				Risco Residual		Tipo de Controle	Conclusão do Auditor	Questão de Auditoria
	Cód.	Descrição	Impacto	Probabilidade	Nível de Risco									
3 - Estocagem correta e organizada dos gêneros e controle de entradas, saídas e validades.	R12	Layout indevido, com organização incorreta.	5	5	25	Médio	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	15	Médio	- Teste de Controles: Indagação e Inspeção.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	O processo de estocagem está sendo realizado de maneira correta, organizado e mantendo um controle efetivo de entradas, saídas e validades dos gêneros alimentícios?
	R13	Falta de material/equipamentos de armazenagem.	5	8	40	Alto	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	24	Médio	- Teste de Controles: Indagação.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	
	R14	Existência de objeto estranho aos itens armazenados no paiol de mantimentos.	5	5	25	Médio	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	10	Médio	- Testes de Controles: Indagação.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATÓRIO.	
	R15	Despacho dos materiais em local inadequado.	5	5	25	Médio	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	15	Médio	- Testes de Controles: Observação.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	
	R16	Existência de itens de baixa rotatividade.	1	2	2	Baixo	Fraco	Controles tem abordagem AD HOC, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	0,8	2	Baixo	- Testes de Controles: Inspeção; e - Testes de Substantivos: TAAC.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão priorizados os testes substantivos pois na Análise Preliminar dos controles indicou que os mesmos são FRACOS.	
	R17	Material devolvido ao paiol sem vale de retorno.	10	8	80	Extremo	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	32	Médio	- Testes de Controles: Análise Documental e TAAC.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATÓRIO.	
	R18	Deterioração de Alimentos.	10	5	50	Alto	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	20	Médio	- Testes de Controle: Inspeção.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATÓRIO.	
	R19	Extravio de material.	10	5	50	Alto	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	20	Médio	- Teste de Controles: Observação; e - Testes Substantivos: Análise Documental e TAAC.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATÓRIO.	
	R20	Baixa física de gêneros em unidade de fornecimento diferente do vale.	10	8	80	Extremo	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	48	Alto	- Testes de Controle: Rastreamento; e - Teste de Substantivos: Análise Documental e TAAC.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	

Fonte: Elaborado pela autora

Controle contábil – Lançamento de Entradas e Saídas.

Objetivo-Chave	Risco-Chave		Risco Inerente				Avaliação Preliminar dos Controles e do Risco de Controle				Risco Residual		Tipo de Controle	Conclusão do Auditor	Questão de Auditoria
	Cód.	Descrição	Impacto	Probabilidade	Nível de Risco										
4 – Manter registro fidedigno no Quaestor das entradas e saídas do estoque	R21	Pagamentos indevidos (a maior/ a menor / duplicados).	8	2	16	Médio	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	6	Baixo	- Testes Substantivos: Rastreamento e TAAC.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATÓRIO.	O registro das entradas e saídas no sistema informatizado estão de acordo com as notas fiscais e vales?	
	R22	Escrituração ou classificação incorreta dos vales.	10	5	50	Alto	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	20	Médio	- Testes de Controle: Análise documental; e Testes Substantivos: Rastreamento.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATÓRIO.		
	R23	Indisponibilidade do sistema Quaestor.	5	8	40	Alto	Fraco	Controles tem abordagem AD HOC, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	0,8	32	Médio	- Testes de Controle: Indagação.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão priorizados os testes substantivos pois na Análise Preliminar dos controles indicou que os mesmos são FRACOS.		
	R24	Atrasos nos pagamentos.	5	8	40	Alto	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	24	Médio	- Testes de Controles: Indagação e Observação.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.		

Fonte: Elaborado pela autora

Balanço de Paiol e Prestação de Contas.

Objetivo-Chave	Risco-Chave		Risco Inerente			Avaliação Preliminar dos Controles e do Risco de Controle			Risco Residual		Tipo de Controle	Conclusão do Auditor	Questão de Auditoria	
	Cód.	Descrição	Impacto	Probabilidade	Nível de Risco									
5 - Certificar que os controles implantados, funcionam adequadamente.	R25	Excesso de ajustes de inventário - acerto contábil em itens não divisíveis.	10	8	80	Extremo	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	32	Médio	- Testes de Controles: Indagação e Análise Documental, e - Testes Substantivos - Recálculo, TAAC, Análise Documental. e	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATORIO.	Os controles internos implantados funcionam e permitem a Prestação de Contas em conformidade com a norma vigente?
	R26	Amarração de itens no estoque misturados/trocado por outra variedade do mesmo produto.	5	5	25	Médio	Fraco	Controles tem abordagem AD HOC, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	0,8	20	Médio	- Testes de Controles: Inspeção.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão priorizados os testes substantivos pois na Análise Preliminar dos controles indicou que os mesmos são FRACOS.	
	R27	Existência de nota de empenho extrapolando o prazo de execução editalício.	5	8	40	Alto	Fraco	Controles tem abordagem AD HOC, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	0,8	32	Médio	- Testes de Controle: Análise Documental.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão priorizados os testes substantivos pois na Análise Preliminar dos controles indicou que os mesmos são FRACOS.	
	R28	Itens com mais de um cadastro no sistema.	2	5	10	Médio	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	6	Baixo	- Testes Substantivos: Análise Documental e TAAC.	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	
	R29	Realização de aquisição e saída de gêneros sem a respectiva autorização do Gestor/Agente Fiscal	10	2	20	Médio	Mediano	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	0,6	12	Médio	- Testes de Controle: Indagação e Análise Documental; e - Testes Substantivos: Vouching e Análise Documental	O risco será priorizado em função de sua relevância. Serão realizados teste de controles e substantivos uma vez que a Análise Preliminar dos controles indicou nível MEDIANO.	
	R30	Falta de certificação no documento de despesa.	10	2	20	Médio	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	8	Baixo	- Testes de Controles: Inspeção e Análise Documental.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATORIO.	
	R31	Arquivamento inaquado dos processos de Municionamento.	10	2	20	Médio	Satisfatório	Controles implementados são sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	0,4	8	Baixo	- Testes de Controles: Inspeção e Análise Documental.	O risco não será priorizado pois o nível de controle encontrado na Análise Preliminar indicou que ele é SATISFATORIO.	

Fonte: Elaborado pela autora