

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

**DANIEL BEZERRA BARRETO**

**GESTÃO PATRIMONIAL NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA:**

**UM ESTUDO SOBRE A GESTÃO DE BENS  
MÓVEIS EM ORGANIZAÇÕES MILITARES DA  
MARINHA DO BRASIL SOB A ÓTICA DA  
AUDITORIA INTERNA**

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

**UNIVERSIDADE  
FEDERAL  
FLUMINENSE**

**Niterói, RJ  
OUTUBRO/2023**

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

**DANIEL BEZERRA BARRETO**

**GESTÃO PATRIMONIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO SOBRE A  
GESTÃO DE BENS MÓVEIS EM ORGANIZAÇÕES MILITARES DA MARINHA DO  
BRASIL SOB A ÓTICA DA AUDITORIA INTERNA**

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

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense como requisito para obtenção do certificado de Pós-graduação, Lato Sensu, MBA em Contabilidade e Auditoria.

Niterói, RJ  
2023

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

B273g Barreto, Daniel Bezerra  
Gestão Patrimonial na Administração Pública : Um estudo sobre a Gestão de Bens Móveis em Organizações Militares da Marinha do Brasil sob a ótica da Auditoria Interna / Daniel Bezerra Barreto. - 2023.  
96 f.: il.

Orientador: Jorge Ribeiro dos Passos ROSA.  
Monografia (MBA)-Universidade Federal Fluminense, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Niterói, 2023.

1. Gestão de Bens Móveis Permanentes. 2. Auditoria Interna Governamental. 3. Auditoria Baseada em Riscos. 4. Matriz de Análise 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 - XXX

DANIEL BEZERRA BARRETO

**GESTÃO PATRIMONIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO SOBRE A  
GESTÃO DE BENS MÓVEIS EM ORGANIZAÇÕES MILITARES DA MARINHA DO  
BRASIL SOB A ÓTICA DA AUDITORIA INTERNA**

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense como requisito para obtenção do certificado de Pós-graduação, Lato Sensu, MBA em Contabilidade e Auditoria.

Aprovado em                      de outubro de 2023.

**BANCA EXAMINADORA**

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

Fernanda Larrúbia Marques, M.Sc.  
UFF – Universidade Federal Fluminense

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

Niterói, RJ  
2023

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esse trabalho à minha linda e amada família.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, desejo expressar minha profunda gratidão a Deus por tornar possível a realização deste estudo e por ser minha fonte de refúgio e fortaleza inabalável. Sua presença tem sido uma constante em todos os momentos de angústia. Reconhecendo minha própria natureza pecadora, sinto-me verdadeiramente abençoado pela Sua infinita misericórdia e amor, que me envolvem e inundam minha vida com alegria e contentamento.

Dirijo minha profunda gratidão ao meu estimado filho, João Pedro, e, de maneira especial, à minha querida Esposa, Taynã. Seu carinho constante desde os tempos da faculdade até o presente tem sido um farol luminoso em minha jornada, e ainda me enche de honra pelo privilégio de ser pai novamente, tendo em vista que um novo e amado ser cresce em seu ventre. Nos momentos mais desafiadores, vocês estiveram ao meu lado, infundindo-me coragem e apoio incondicional. Suas presenças renovam minhas energias nas adversidades, fazendo-me sentir profundamente valorizado e amado. Agradeço por emanarem um amor genuíno que enriquece minha vida. Suas companhias, tanto nos instantes de alegria quanto nos de tristeza, reforçam a imensurável importância do laço familiar e constantemente me recordam da necessidade de nutrir e fortalecer essa conexão.

Minha gratidão sincera é direcionada aos meus pais, Márcia e ao saudoso Fuzileiro Naval Cosmo, cuja memória permanece viva em meu coração. Agradeço também aos meus amados avós, Rafael e Elzita, pilares de sabedoria e amor. E não posso deixar de mencionar meus queridos irmãos, Thaísa e Thiago. Em cada instante de necessidade, eles me estenderam suas mãos com carinho e afeto, exemplificando a verdadeira essência do vínculo familiar.

Não posso deixar de mencionar meus amigos e colegas, com um agradecimento especial aos Militares e Servidores Civis do Centro de Controle Interno da Marinha e à honrosa “Gente de Bordo” da Corveta Barroso. Suas palavras de incentivo e apoio foram fundamentais para que eu perseverasse neste trabalho.

Por fim, expresso minha gratidão aos professores da Universidade Federal Fluminense. Mesmo que não tenham sido nomeados individualmente, é inegável a contribuição valorosa que forneceram para a concretização deste trabalho, bem como para meu desenvolvimento intelectual, profissional e pessoal. Suas orientações e conhecimentos têm sido peças fundamentais nessa jornada de crescimento contínuo.

*“Disciplina é a ponte que liga nossos sonhos às nossas realizações”.*

***Pat Tillman***

## RESUMO

Esta pesquisa ensejou verificar a contribuição dos trabalhos de Auditoria relacionados à Gestão de Bens Móveis Permanentes na Marinha do Brasil (MB), no que concerne à melhoria dos controles e correções de distorções, além de identificar oportunidades de aprimoramento. Para alcançar esse propósito, desenvolveu-se um sólido arcabouço teórico por meio de pesquisa bibliográfica e documental. Em seguida, realizou-se a coleta de dados por meio de um questionário aplicado aos Gestores Patrimoniais de determinado setor da MB. Adicionalmente, efetuou-se uma minuciosa análise dos riscos associados às atividades de administração de Bens Móveis Permanentes, com o intuito de quantificar os Riscos Inerentes (RI), a existência de eventuais controles e, conseqüentemente, os Riscos Residuais (RR) pertinentes à gestão desses ativos. Por fim, a pesquisa apresentou um modelo de questionário destinado à realização do Diagnóstico Patrimonial nas organizações, juntamente com uma Matriz de Análise de Riscos e Controles, com o propósito de agregar valor aos excelentes trabalhos de Auditoria Patrimonial capitaneados pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). Portanto, este estudo contribui não apenas para ampliar o entendimento sobre a importância da auditoria na Gestão de Bens Móveis Permanentes na MB, mas também oferece ferramentas práticas que podem ser aplicadas para otimizar a eficácia dos controles, correções de distorções e, assim, fortalecer a Gestão Patrimonial no âmbito da instituição.

**Palavras-chave:** Gestão Patrimonial; Auditoria Interna; Auditoria Baseada em Riscos; Matriz de Análise de Riscos e Controles.

## ABSTRACT

This research aimed to verify the contribution of Auditing work related to the Management of Permanent Mobile Assets in the Brazilian Navy (MB), regarding the improvement of controls and correction of distortions, as well as identifying opportunities for enhancement. To achieve this purpose, a solid theoretical framework was developed through bibliographic and documentary research. Subsequently, data was collected through a questionnaire applied to Asset Managers in a specific sector of the MB. Additionally, a thorough analysis of the risks associated with the administration of Permanent Mobile Assets was conducted in order to quantify Inherent Risks (IR), the existence of any controls, and consequently, the Residual Risks (RR) relevant to the management of these assets. Finally, the research presented a questionnaire model for conducting Asset Diagnostics in organizations, along with a Risk and Control Analysis Matrix, with the aim of adding value to the excellent work of Asset Auditing led by the Internal Control Center of the Navy (CCIMAR). Therefore, this study contributes not only to expanding the understanding of the importance of auditing in the Management of Permanent Mobile Assets in the MB but also offers practical tools that can be applied to optimize the effectiveness of controls, correction of distortions, and thus strengthen Asset Management within the institution.

**Keywords:** Asset Management; Internal Audit; Risk-Based Audit; Risk and Control Analysis Matrix.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Enfoque Logístico Adaptado à Administração Patrimonial.....	24
Figura 2 - Atividades Patrimoniais Básicas.....	28
Figura 3 - O modelo das Três Linhas do The IIA.....	36
Figura 4 - Relação entre o RA e os RI, RC e RD.....	46
Figura 5 - Natureza do Procedimento de Auditoria.....	47
Figura 6 – Efeitos dos Riscos na Natureza e Extensão dos Testes.....	48

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Relação de Bens e Patrimônios .....	23
Quadro 2 - Parâmetros Excludentes para a Identificação dos Materiais Permanentes.....	26
Quadro 3 - Estrutura Funcional da Gestão Patrimonial na MB.....	33
Quadro 4 - Componentes do Modelo de Riscos.....	40
Quadro 5 - Técnicas de Auditoria.....	49
Quadro 6 - Respostas ao Questionário (Abertas/Livres).....	57
Quadro 7 – Objetivos-chave, Processos e Riscos Associados.....	59

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Matriz de Riscos.....	41
Tabela 2 – Escala de Probabilidades.....	41
Tabela 3 – Escala de Impactos ou Consequências.....	42
Tabela 4 – Escala para a Classificação de Níveis de Risco.....	42
Tabela 5 – Matriz de Risco Inerente.....	43
Tabela 6 – Escala para avaliação do Risco de Controle (RC).....	44
Tabela 7 – Matriz de Riscos de Distorção Relevante (RDR) ou Risco Residual (RR).....	45
Tabela 8 – Matriz de RI na Gestão de Bens Móveis Permanentes.....	61
Tabela 9 – Matriz de RR Na Gestão de Bens Móveis Permanentes.....	62

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CADBEM	Cadastro de Bens Móveis
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CGU	Controladoria-Geral da União
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DFM	Diretoria de Finanças da Marinha
D.O.U	Diário Oficial da União
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IIA	The Institute of Internal Auditors
IFAC	International Federation of Accountants
MB	Marinha do Brasil
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
OM	Organização Militar
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
RF	Receita Federal
RA	Risco de Auditoria
RC	Risco de Controle
RD	Risco de Detecção
RDR	Risco de Distorção Relevante
RI	Risco Inerente
RR	Risco Residual
SISBENF	Sistema de Bens da Fazenda Nacional
SISBENS	Sistema de Controle de Bens
SIADS	Sistema Integrado de Gestão Patrimonial
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SISG	Sistema de Serviços Gerais
SISTOQUE	Sistema de Controle de Bens de Estoque
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental
OMOT	Organização Militar Orientadora Técnica
SCIPEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

## SUMÁRIO

<b>1. O PROBLEMA.....</b>	<b>14</b>
1.1. Introdução.....	14
1.2. Suposição.....	15
1.3. Objetivos da Pesquisa.....	15
1.3.1. Objetivo Geral.....	15
1.3.2. Objetivos específicos.....	15
1.4. Delimitação da Pesquisa.....	16
1.5. Relevância do Estudo.....	16
<b>2. METODOLOGIA.....</b>	<b>17</b>
2.1. Tipo de Pesquisa.....	17
2.1.1. Quanto aos fins.....	18
2.1.2. Quanto aos meios.....	18
2.2. Coleta de Dados.....	18
2.3. Universo da Pesquisa.....	19
2.3.1. Universo.....	19
2.3.2. Amostra.....	20
2.4. Tratamento de Dados.....	20
2.5. Limitações do Método.....	20
<b>3. GESTÃO PATRIMONIAL.....</b>	<b>22</b>
3.1. Introdução.....	22
3.2. Atividades da Administração de Bens Móveis Permanentes.....	24
3.3. Depreciação dos Bens Móveis Permanentes.....	30
3.4. Gestão de Bens Móveis Permanentes na Marinha do Brasil.....	31
<b>4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....</b>	<b>35</b>
4.1. Introdução.....	35
4.2. Auditoria no Setor Público.....	37
4.2.1. Auditoria Baseada em Riscos.....	38
4.2.2. Procedimentos de Auditoria.....	46
4.3. Auditoria Patrimonial.....	50
4.4. Auditoria Interna Governamental na Marinha do Brasil.....	51
<b>5. RESULTADOS E DISCUSSÃO.....</b>	<b>54</b>
5.1. Introdução.....	54
5.2. Desafios relacionados à Gestão de Bens Móveis Permanentes.....	54
5.3. Matriz de Análise de Riscos e Controles.....	59
<b>6. CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>63</b>
6.1. Conclusão.....	63
6.2. Sugestão.....	64
6.3. Recomendações.....	64
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>66</b>
<b>APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO (DIAGNÓSTICO PATRIMONIAL).....</b>	<b>71</b>
<b>APÊNDICE B - ANÁLISE DE CAUSA E EFEITO.....</b>	<b>76</b>
<b>APÊNDICE C - MATRIZ DE ANÁLISE DE RISCOS E CONTROLES.....</b>	<b>84</b>

## **1. O PROBLEMA**

### **1.1. Introdução**

A Gestão Patrimonial desempenha um papel fundamental no âmbito da administração pública, sendo incumbida de assegurar a utilização e conservação adequadas dos Bens Móveis, além de garantir sua precisa contabilização e controle. Nesse diapasão, a atividade de auditoria interna assume uma relevância crucial ao avaliar a eficiência e eficácia dos processos ligados à administração desses ativos. Ao fazer isso, ela oferece subsídios essenciais para embasar decisões estratégicas e para aprimorar de forma contínua as práticas adotadas (MOLINA; BRAZ, 2021).

A gestão pública possui um vasto patrimônio, incluindo Bens Móveis Permanentes, como veículos, equipamentos e mobiliário. Esses ativos não apenas representam um investimento substancial, mas também desempenham um papel fundamental no funcionamento eficiente dos órgãos e entidades governamentais. Entretanto, a administração adequada desses recursos enfrenta desafios complexos. Isso abrange desde a fase de aquisição e controle até a manutenção e o descarte apropriado, exigindo uma abordagem bem estruturada (BERNARDES, 2008 *apud* BERNANDES; SANTOS; PROCHNOW, 2021).

Nesse contexto, a função da Auditoria Interna se destaca como um valoroso instrumento de controle interno. Ela desempenha um papel essencial na avaliação do cumprimento das normas e regulamentos em vigor, além de analisar a eficácia dos processos e procedimentos ligados à gestão patrimonial. Através da aplicação de técnicas e métodos especializados, os auditores internos conduzem uma análise detalhada, verificando se os Bens Móveis Permanentes são utilizados de maneira adequada, se a manutenção ocorre de forma correta e se são evitados desvios, perdas ou danos desnecessários. Outrossim, a Auditoria Interna se encarrega de assegurar a precisão e atualização dos registros contábeis (SANT'ANA *et al*, 2017).

Conforme Santos (2016) ressalta, tornam-se evidentes transformações na esfera da Gestão Patrimonial que, apesar de evoluírem de forma gradual, não passam despercebidas. Essas mudanças ocorrem em contraste com a percepção prevalecente de que essa área muitas vezes não recebe a devida atenção por parte da Alta Administração das organizações. Diante desse

panorama, almeja-se instigar uma reflexão acerca da relevância intrínseca do patrimônio público e do profundo impacto que uma gestão inadequada pode desencadear.

Deste modo, este estudo definiu como questão básica o seguinte problema de pesquisa: Quais são as dificuldades dos gestores da Marinha do Brasil (MB) com relação à Gestão dos Bens Móveis Permanentes e como a Auditoria Interna está atuando para melhorar os controles e mitigar os eventuais erros?

### 1.2. Suposição

Acredita-se que o atual estudo possa oferecer uma valiosa contribuição para os esforços de Auditoria na Gestão de Bens Móveis Permanentes na MB, os quais são conduzidos pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). Esse estudo ressalta de forma destacada a relevância crucial da Auditoria Interna como uma ferramenta essencial para a Gestão e o Controle eficazes nesse contexto.

### 1.3. Objetivos da Pesquisa

#### 1.3.1. Objetivo Geral

Verificar a contribuição dos trabalhos de Auditoria relacionados à Gestão de Bens Móveis Permanentes na MB para a atuação dos Gestores, no que diz respeito à melhoria dos controles e correções de distorções, e identificar oportunidades de aprimoramento.

#### 1.3.2. Objetivos específicos

a) Apresentar os principais temas relacionados com a Gestão Patrimonial de Bens Móveis Permanentes e Auditoria Interna no setor Público;

b) Identificar as principais dificuldades dos gestores da MB nos aspectos relacionados à Gestão e Controle dos Bens Móveis Permanentes;

c) Identificar quais são os trabalhos realizados pela Auditoria Interna na Gestão de Bens Móveis Permanentes para melhorar os controles e mitigar os eventuais erros; e

d) Identificar as oportunidades de melhorias nos trabalhos de Auditoria em Gestão de Bens Móveis Permanentes.

### **1.4. Delimitação da Pesquisa**

O presente estudo foi focado na identificação das principais dificuldades enfrentadas pelos Gestores de Bens Patrimoniais de um setor específico da Marinha do Brasil, em vez de abranger todas as Organizações Militares (OM) dentro da Instituição. Além disso, buscou-se compreender as atividades realizadas pelo CCIMAR na Gestão de Bens Móveis Permanentes, visando identificar possíveis oportunidades de aprimoramento.

### **1.5. Relevância do Estudo**

A relevância do presente estudo é claramente fundamentada na necessidade de uma eficaz Gestão dos Bens Patrimoniais dentro do setor público, com particular ênfase nos Bens Móveis Permanentes. Estes bens representam uma parcela substancial do patrimônio das Instituições, ampliando a importância de sua administração adequada. Nesse contexto, a Auditoria Interna desempenha um papel crucial como ferramenta de supervisão e controle. Seu propósito é mitigar qualquer possibilidade de má gestão administrativa e potenciais prejuízos aos recursos públicos, salvaguardando assim a integridade do erário.

## **2. METODOLOGIA**

De acordo com Marconi e Lakatos (2003), método é um conjunto de atividades racionais sistêmicas que possibilita o alcance de um objetivo de forma segura e econômica, gerando conhecimentos válidos e verdadeiros, bem como trilhando o caminho a ser seguindo, detectando erros e auxiliando as decisões do pesquisador.

Nesse diapasão, pesquisa pode ser conceituada como “um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 155).

Ainda segundo os autores supramencionados, a Metodologia Científica abarca os procedimentos sistemáticos e racionais, base da formação tanto do estudioso quanto do profissional, pois ambos atuam, além da prática, no mundo das ideias. Assim, a prática nasce da concepção sobre o que deve ser realizado e qualquer tomada de decisão fundamenta-se naquilo que se vislumbra como o mais lógico, racional, eficiente e eficaz.

Portanto, o presente Projeto de Pesquisa 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 estudada e proporcionar maior entendimento sobre o conteúdo abordado.

### **2.1. Tipo de Pesquisa**

Com o objetivo de realizar este estudo de forma abrangente, optou-se por uma abordagem qualitativa. Essa abordagem tem como propósito a obtenção de *insights* aprofundados sobre a questão em foco. Conforme afirmado por Proetti (2018), a pesquisa qualitativa não se pauta na mera quantificação, mas sim na orientação para a condução de investigações que almejam compreender, descrever e interpretar acontecimentos. Dessa forma, ela concede ao pesquisador a oportunidade de estabelecer uma conexão direta e interativa com o objeto de estudo.

## **2. METODOLOGIA**

### **2.1.1. Quanto aos fins**

Quanto aos fins, a pesquisa assumiu uma abordagem exploratória, centrada na formulação de questões ou identificação de um problema, com três objetivos principais: elaborar hipóteses, ampliar o conhecimento do pesquisador em relação ao contexto, evento ou fenômeno, visando a condução de futuras pesquisas mais precisas; ou ainda, aprimorar e esclarecer conceitos (MARCONI; LAKATOS, 2003). O estudo também adotou uma abordagem descritiva, uma vez que o pesquisador registrou e descreveu os eventos observados sem exercer qualquer forma de interferência sobre eles (PRODANOV; FREITAS, 2013).

### **2.1.2. Quanto aos meios**

Quanto aos meios, conduzimos uma pesquisa de campo com o propósito de obter informações e conhecimentos pertinentes ao problema em questão. Isso visa a encontrar respostas e desvendar potenciais novos fenômenos ou as interconexões existentes entre eles. (MARCONI; LAKATOS, 2003). Esse tipo de pesquisa envolve a observação das atividades ou eventos conforme ocorrem de maneira espontânea. Como resultado, as questões são examinadas dentro do contexto em que surgem, sem que o pesquisador faça qualquer tipo de intervenção deliberada. Isso permite a coleta de dados e informações consideradas relevantes, que posteriormente são analisados de forma criteriosa (PRODANOV; FREITAS, 2013).

## **2.2. Coleta de Dados**

Conforme destacado por Marconi e Lakatos (2003), a coleta de dados constitui a fase crucial da pesquisa em que se dá início à aplicação dos instrumentos desenvolvidos e das técnicas selecionadas. Nesse estágio, busca-se efetuar a aquisição dos dados planejados de forma precisa e estruturada.

O estudo iniciou com uma abordagem direcionada à pesquisa bibliográfica e documental como seu ponto de partida. Para essa etapa, recorreu-se a uma ampla gama de recursos, incluindo livros, artigos científicos e regulamentos da MB. O objetivo foi reunir informações essenciais

## **2. METODOLOGIA**

relacionadas à Gestão Patrimonial no contexto do setor público, bem como à Auditoria Patrimonial.

No estágio subsequente, procedeu-se à coleta de dados por meio de uma observação sistemática das atividades desempenhadas pela Divisão de Auditoria Patrimonial e Atividades Especiais do CCIMAR. Essa coleta ocorreu sob condições estritamente controladas, assegurando respostas alinhadas com os objetivos predefinidos do estudo.

Adicionalmente, foi implementada uma entrevista, por meio de um questionário semiestruturado, direcionado aos Gestores de Bens Patrimoniais e seus Auxiliares. O intuito primordial foi identificar fragilidades e desafios enfrentados no âmbito da Gestão de Bens Móveis Permanentes. O questionário englobou uma variedade de tópicos, abordando os processos desde a recepção dos materiais, passando pela manutenção, até o correto procedimento de descarte.

Nesse contexto, é importante ressaltar que os questionários podem ser caracterizados como conjuntos de perguntas respondidas pelos participantes da pesquisa. Eles têm como principal função traduzir os objetivos específicos da investigação em itens redigidos, conforme destacado por Gil (2008). Além disso, podem ser compreendidos como conjuntos formais de perguntas com o propósito de coletar informações junto aos entrevistados, conforme delineado por Malhotra (2012).

### **2.3. Universo da Pesquisa**

#### **2.3.1. Universo**

Em linhas gerais, os levantamentos englobam uma vastidão de elementos tão extensa que considerá-los integralmente torna-se uma tarefa inviável. Assim sendo, este estudo em particular concentrou-se em uma amostra representativa. Em outras palavras, o questionário foi direcionado exclusivamente a um setor específico da MB, identificado de forma confidencial a fim de preservar a autenticidade e confiabilidade das respostas obtidas durante a aplicação do questionário (GIL, 2002).

## **2. METODOLOGIA**

### **2.3.2. Amostra**

A amostra é composta por cerca de 25 Organizações Militares cujo Gestores responderam a uma entrevista, aplicada por meio de um questionário semiestruturado. Além disso, foi realizado um levantamento das atividades de Auditoria Interna na área de Gestão de Bens Móveis Permanentes pelo CCIMAR. O questionário tem como propósito investigar os procedimentos adotados pelas instituições na Gestão Patrimonial, bem como as dificuldades encontradas durante esses processos. As questões abordam uma variedade de tópicos, desde o recebimento dos materiais até a sua manutenção e posterior descarte.

Adicionalmente, conduzimos análises de literatura, artigos, legislações e normas relacionadas à Gestão Patrimonial e à Auditoria Interna Governamental. Essas análises foram realizadas para fornecer a base teórica essencial para os objetivos deste trabalho.

### **2.4. Tratamento de Dados**

Os dados deste estudo foram abordados qualitativamente, envolvendo a busca de informações não abordadas estatisticamente ou por meio de cálculos de probabilidade. Em vez disso, foram realizadas análises detalhadas das características ligadas à Gestão Patrimonial, com foco específico nos Bens Móveis Permanentes e na Auditoria Interna Governamental.

### **2.5. Limitações do Método**

Vergara (2016) enfatiza a importância de delinear claramente tanto as limitações quanto as possibilidades inerentes a um estudo. Isso se deve ao reconhecimento de que todo método de pesquisa possui suas próprias capacidades e restrições. Diante desse contexto, torna-se imperativo antecipar possíveis críticas por parte dos leitores, abordando de forma explícita as limitações inerentes ao método escolhido. No entanto, é crucial ressaltar que essas limitações não invalidam a escolha do método, pois ele ainda se justifica como a opção mais adequada para atender aos objetivos da investigação.

## **2. METODOLOGIA**

Nesse contexto, a pesquisa deste estudo teve sua abrangência delimitada à coleta de dados através de um questionário semiestruturado, aplicado aos Gestores de Bens Móveis e seus auxiliares em um setor específico da MB. Além disso, foi realizada uma análise documental no âmbito do CCIMAR, Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG).

### **3. GESTÃO PATRIMONIAL**

#### **3.1. Introdução**

A gestão patrimonial abrange uma série de etapas que se iniciam na aquisição e se encerram quando o ativo é removido do inventário institucional. Ao longo desse percurso, uma diversidade de procedimentos físicos e contábeis são empregados. Nesse contexto, o termo "patrimônio" é definido como o conjunto de ativos, valores, direitos e obrigações que podem ser avaliados financeiramente. Contudo, é importante ressaltar que alguns autores questionam a definição de patrimônio como "um conjunto de direitos e obrigações", argumentando que isso não reflete adequadamente a realidade contábil (SANTOS, 2016, p. 21).

Conforme mencionado pelo autor, é possível afirmar que o patrimônio consiste no conjunto de elementos administrados, com a finalidade de viabilizar a consecução dos objetivos da empresa (SANTOS, 2016). Do ponto de vista legal, "bens" engloba todos os itens que, por representarem objetos de uso humano, carregam consigo utilidade ou valor econômico, sendo passíveis de apropriação, incluindo dinheiro, direitos e obrigações (COUTINHO, 2004, p. 10 *apud* SANTOS, 2016, p. 23). Esse conjunto integrado de bens, formando uma entidade jurídica coesa, também é conhecido como patrimônio nos termos legais.

Segundo Martins e Campos (2009, p. 286), “os bens patrimoniais surgem em nosso linguajar das mais variadas formas, dependendo da área de especialização de quem discorrer sobre o assunto, sejam engenheiros, administradores, advogados, economistas ou contadores”. A título de ilustração, o quadro 1 apresenta a relação dos tipos de Bens e Patrimônios mais usuais.

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

QUADRO 1 – RELAÇÃO DE BENS E PATRIMÔNIOS

BENS	PATRIMÔNIO
MÓVEIS	CONTÁBIL
IMÓVEIS	
CORPÓREOS	CORPÓREO
INCORPÓREOS	
MATERIAIS	DINÂMICO
IMATERIAIS	
TANGÍVEIS	ESTACIONÁRIO
INTANGÍVEIS	
DIVISÍVEIS E INDIVISÍVEIS	ESTÁTICO
FUNGÍVEIS E INFUNGÍVEIS	
DISPONÍVEIS	IMATERIAL
NUMERÁRIOS	
ENFITÊUTICOS	INCORPÓREO
DOMINICAIS	
SEMOVENTES	LÍQUIDO
REALIZÁVEIS	

Fonte: elaborado pelo autor com base em Santos (2016, p. 26 a 33).

Assim sendo, é possível deduzir que o conceito de Patrimônio abrange uma perspectiva mais abrangente do que o conceito de Bens isoladamente. Nessa linha de entendimento, o patrimônio se desdobra em uma dimensão positiva, abarcando tanto os bens quanto os direitos, e uma dimensão negativa, englobando as obrigações. Por outro lado, os bens consistem em todas as entidades tangíveis ou intangíveis dotadas de valor econômico, as quais, quando necessário, podem ser sujeitas a relações jurídicas.

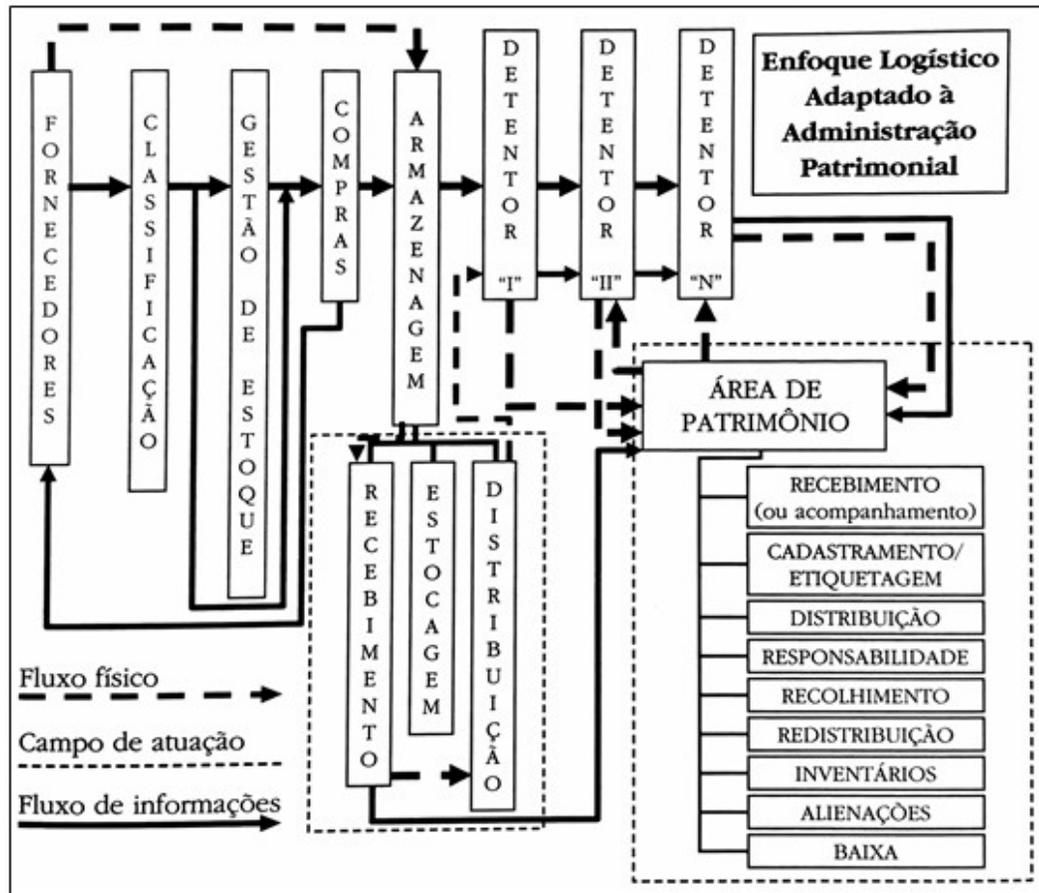
Os processos administrativos utilizados na obtenção, recebimento, armazenamento, distribuição e controle dos bens patrimoniais apresentam atividades semelhantes às envolvidas na Administração de Materiais, como um todo, variando somente em certos métodos de supervisão e transferência (SANTOS, 2016).

Atualmente, a análise da Administração de Materiais se concentra no âmbito logístico. Considerando as particularidades inerentes à gestão dos ativos patrimoniais, é plausível afirmar que esses elementos se harmonizam de maneira precisa com o modelo mencionado. Isso decorre

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

do fato de que esses ativos, mesmo após terem sido disponibilizados ao usuário final - o cliente interno da empresa, conforme Santos (2016) -, permanecem sob gerenciamento ativo em termos físicos. A figura 1 demonstra os processos do enfoque logístico da Administração e Material adaptado à Administração Patrimonial.

FIGURA 1 – ENFOQUE LOGÍSTICO ADAPTADO À ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIAL



Fonte: Santos (2016, p. 41).

#### 3.2. Atividades da Administração dos Bens Móveis Permanentes

O Ativo Imobilizado abrange itens tangíveis destinados à utilização na produção, fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos. Isso inclui ativos originados de operações que transferem para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens, como a previsão de utilização por mais de um período (BRASIL, 2021).

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

Os bens móveis, por sua vez, referem-se a bens materiais que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem que isso altere sua substância ou finalidade econômico-social. Exemplos de bens móveis englobam máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, itens de informática (incluindo equipamentos de processamentos de dados e tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em processo, entre outros (BRASIL, 2021).

A estrutura contábil para a classificação dos materiais, estabelecida pelo governo federal para a devida alocação dos subitens de despesa, teve sua base inicial na Norma de Execução nº 8, datada de 29 de dezembro de 1993. Essa norma foi desenvolvida pela Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional e oficializada no Diário Oficial da União (D.O.U) nº 4, em 31 de dezembro de 1997. Posteriormente, as Normas de Execução mencionadas foram substituídas pela Portaria nº 448, emitida em 13 de setembro de 2002 pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e divulgada no D.O.U em 17 de setembro de 2002.

Os tipos de despesas necessários para as devidas classificações são detalhados nos Anexos I e IV desta Portaria. Dentro desses anexos, o código 339030 corresponde aos Materiais de Consumo, abrangendo itens como materiais de limpeza e expediente. Além disso, o código 449052 é atribuído aos Equipamentos e Materiais Permanentes, que são o foco central deste estudo de pesquisa (BRASIL, 2002). As informações presentes na Portaria nº 448/2002 da STN desempenham um papel de extrema importância no estudo dos bens patrimoniais, além de serem igualmente valiosas para a gestão eficiente desses ativos (SANTOS, 2016).

Nesse sentido, compreende-se como Material de Consumo aquele que, devido ao seu uso habitual, tende a perder sua identidade física e/ou possui uma vida útil limitada a dois anos. Por contraste, o Material Permanente refere-se àquele que mantém sua identidade física ao longo do tempo e/ou possui uma durabilidade superior a dois anos (BRASIL, 2002).

O parágrafo 2º da Lei nº 4.320/1964 diferencia o material permanente do material de consumo, com base na duração do material, tendo como padrão o período de dois anos (BRASIL, 1964). A classificação das despesas seguirá parâmetros excludentes, que serão considerados em

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

conjunto, a fim de facilitar a identificação de materiais permanentes, tais como durabilidade, fragilidade, perecibilidade, incorporabilidade, transformabilidade e finalidade (BRASIL, 2008). O quadro 2 apresenta a definição de cada parâmetro.

QUADRO 2 – PARÂMETROS EXCLUDENTES PARA IDENTIFICAÇÃO DOS MATERIAIS PERMANENTES

<b>DURABILIDADE</b>	Quando o material, em condições de uso normais, perde suas propriedades ou tem suas capacidades de funcionamento reduzidas em um período de até dois anos.
<b>FRAGILIDADE</b>	Quando a estrutura esteja sujeita a modificação, por ser quebradiço ou deformável, caracterizando-se pela irrecuperabilidade e/ou perda de sua identidade.
<b>PERECIBILIDADE</b>	Quando sujeito a modificações (química ou física) ou que se deteriora e perde a sua característica normal de uso.
<b>INCORPORABILIDADE</b>	Quando destinado a fazer parte de outro bem, não podendo ser retirado sem prejuízo das características do principal.
<b>TRANSFORMABILIDADE</b>	Quando adquirido para fim de transformação.
<b>FINALIDADE</b>	Quando o material for adquirido para distribuição gratuita. Nesse caso, serão classificados no código de Natureza de Despesa 339032.00 – Material de Distribuição Gratuita.

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Manual de Despesa Nacional (2008, p. 73).

Nota-se que, mesmo quando um ativo é adquirido com a intenção de ser mantido a longo prazo, é imperativo que o seu gerenciamento patrimonial seja embasado na análise da relação entre custo e benefício desse processo. Nessa perspectiva, é importante ressaltar que a Constituição Federal, no artigo 70, estabelece o Princípio da Economicidade, que se traduz na avaliação da relação custo-benefício. Portanto, é recomendado que os controles sejam revisados e eliminados caso se revelem meramente protocolares ou quando os custos associados a eles claramente superem os potenciais riscos envolvidos (BRASIL, 2008).

Dessa maneira, quando um ativo for adquirido inicialmente como permanente, mas sua análise revelar que os custos de controle superam seus benefícios, é apropriado adotar um método simplificado de monitoramento. Isso pode ser alcançado por meio de uma abordagem baseada em relação-carga, a qual avalia aspectos tanto qualitativos quanto quantitativos. Nesse contexto, não

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

se faz necessária a atribuição de um número patrimonial para esse ativo. Vale ressaltar, no entanto, que esses ativos devem ser devidamente registrados na contabilidade da entidade.

De forma análoga, no caso de materiais de consumo que apresentem características de uso duradouro, seja devido à sua longevidade, à quantidade regularmente utilizada ou ao seu valor significativo, também se recomenda o uso da abordagem de relação-carga para monitoramento. Esses materiais devem ser incorporados ao patrimônio da entidade e devidamente registrados em sua contabilidade (BRASIL, 2008).

Conforme a Portaria nº 232, de 2 de junho de 2020, emitida pelo Ministério da Economia, a administração pública federal direta, autárquica, fundacional e empresas públicas vinculadas ao Poder Executivo Federal utilizarão o Sistema Integrado de Gestão Patrimonial (SIADS) para gerenciar e controlar seus acervos, incluindo Bens Móveis Permanentes e de Consumo, bens intangíveis e a frota de veículos (BRASIL, 2021).

O SIADS é uma ferramenta destinada ao gerenciamento e controle de ativos, cujo propósito é assegurar o reconhecimento, mensuração e evidenciação adequados desses ativos, de acordo com as normas estabelecidas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e pelo Sistema de Serviços Gerais (SIASG) (BRASIL, 2020b).

Dessa forma, são objetivos do SIADS:

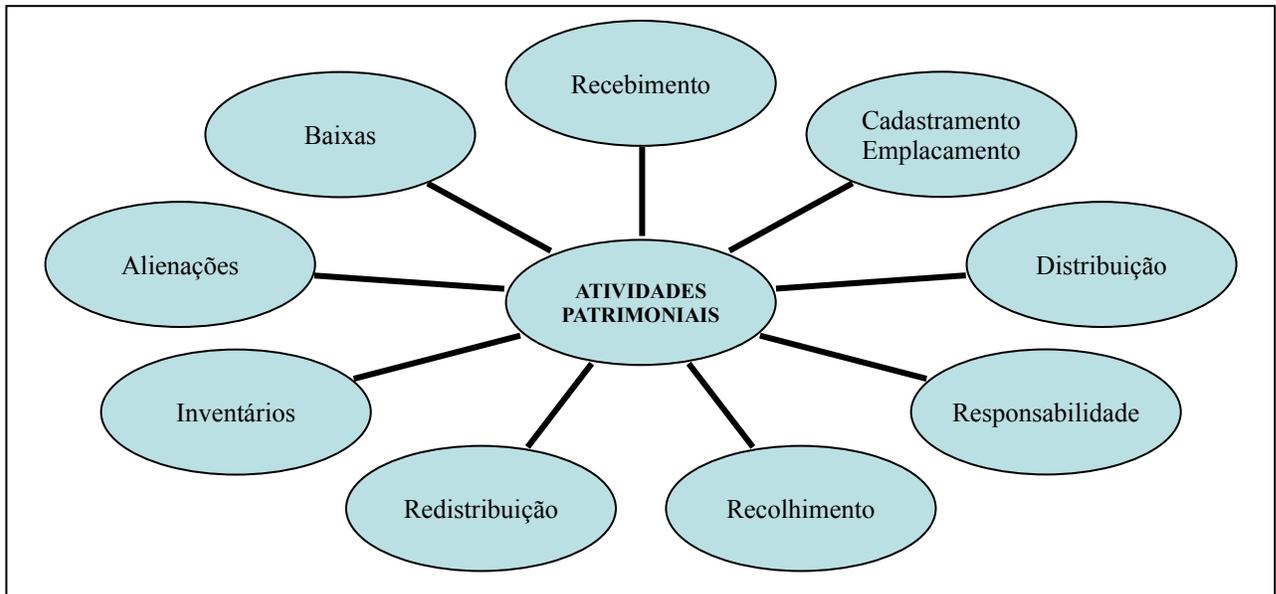
- I - promover a sistematização dos registros contábeis, de acordo com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP);
- II - realizar o reconhecimento periódico da depreciação e amortização;
- III - ampliar a automação do registro contábil, possibilitando que o ato e fato das ações administrativas sejam registrados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), de forma on-line;
- IV - sistematizar os procedimentos normatizados pelo SISG;
- V - subsidiar a geração de informações de custos; e
- VI - proporcionar conteúdo informacional para apoiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público (BRASIL, 2020b).

É importante destacar que as Forças Armadas têm a prerrogativa de implementar o SIADS em suas OM, uma vez que podem observar as normas atinentes ao SISG (BRASIL, 2021).

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

Com relação as atividades básicas do patrimônio, podemos destacar o recebimento, o cadastramento/etiquetagem, a distribuição, a responsabilidade, o recolhimento, a redistribuição, o inventário e a baixa. Na figura 2, essas atividades estão organizadas de acordo com que ocorrem na prática.

FIGURA 2 – ATIVIDADES PATRIMONIAIS BÁSICAS



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Santos (2016, p. 63).

O processo se inicia com o Recebimento, que pode ser conduzida pela área de patrimônio da instituição ou, em alguns casos, ser supervisionado por uma Comissão que inclua um membro do departamento. Esse estágio também pode ser visto como a aceitação formal de um bem pela área de patrimônio, antes de ser encaminhado ao detentor responsável pelo material (SANTOS, 2016).

A atividade de Cadastramento de um bem envolve o registro de sua entrada por meio de um documento adequado, ao mesmo tempo em que o material é identificado com a afixação de uma etiqueta ou plaqueta com o seu número de tomo, tombamento ou patrimonial correspondente. O documento apropriado normalmente é a nota fiscal de aquisição do bem ou, quando aplicável, um termo de doação, transferência, permuta, uma guia de produção própria, entre outros (SANTOS, 2016).

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

A etapa de Distribuição envolve o encaminhamento de um bem previamente cadastrado ao seu respectivo detentor, aquele que é responsável pela custódia e utilização do material. Quando o uso do bem é realizado por alguém diferente do detentor, este último pode recorrer a uma Cautela, que é um documento formal que registra o empréstimo temporário do bem móvel permanente. Isso confere ao nominado na Cautela a responsabilidade pelo cuidado do ativo patrimonial durante o período de empréstimo (SANTOS, 2016 e BRASIL, 1988).

A Responsabilidade diz respeito à emissão dos Termos de Responsabilidade ou dos Termos de Transferência de Responsabilidade correspondentes. Esses termos podem ser gerados por sistemas informatizados ou preenchidos em formulários específicos da organização. Portanto, é essencial que o departamento de patrimônio da empresa mantenha um arquivo atualizado com cópias desses documentos para fins de controle interno e para atender a eventuais auditorias (SANTOS, 2016).

O processo de Recolhimento consiste na ação da área de patrimônio em receber os bens que foram devolvidos pelos usuários. De acordo com Santos (2016), é comum que em muitas instituições haja bens móveis abandonados em corredores ou dependências, expostos aos efeitos do tempo, com a justificativa de que não têm mais utilidade.

Já a etapa de Redistribuição é quando a área de patrimônio, após recolher os bens devolvidos, promove internamente uma divulgação com o objetivo de realocar esses itens em outros setores da instituição (SANTOS, 2016).

Os Inventários desempenham um papel crucial no controle dos bens permanentes, pois envolvem a verificação física desses materiais, confrontando-os com os registros no cadastro patrimonial. Essa atividade pode ser realizada em intervalos regulares, como anualmente, semestralmente, mensalmente, ou de forma esporádica, dependendo da necessidade de informação (SANTOS, 2016).

Outra atividade de grande importância é a Alienação, que engloba o tratamento dado aos bens que não estão mais em uso na instituição. Após uma análise criteriosa realizada pelos

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

usuários, pelo departamento de patrimônio e por comissões designadas para esse fim, os bens sofrem o devido desfazimento em conformidade com as normas legais (SANTOS, 2016).

Por fim, a Baixa representa a última fase do processo de gestão patrimonial. Essa atividade ocorre após a conclusão do processo de desfazimento do bem, independentemente da modalidade adotada (doação, transferência, permuta, venda direta, leilão etc.). É fundamental que cada baixa seja documentada devidamente, e o documento correspondente deve ser arquivado como parte integrante do processo de alienação (SANTOS, 2016).

Nesse caso, para os órgãos públicos as providências para o desfazimento dos materiais inservíveis estão amparadas e reguladas pelo Decreto 9.373, de 11 de maio de 2018, conforme dispõe o Art.3º, a depender da sua classificação, quais sejam:

- a) ocioso - bem móvel que se encontra em perfeitas condições de uso, mas não é aproveitado;
- b) recuperável - bem móvel que não se encontra em condições de uso e cujo custo da recuperação seja de até cinquenta por cento do seu valor de mercado ou cuja análise de custo e benefício demonstre ser justificável a sua recuperação;
- c) antieconômico - bem móvel cuja manutenção seja onerosa ou cujo rendimento seja precário, em virtude de uso prolongado, desgaste prematuro ou obsolescência;
- d) irrecuperável - bem móvel que não pode ser utilizado para o fim a que se destina devido à perda de suas características ou em razão de ser o seu custo de recuperação mais de cinquenta por cento do seu valor de mercado ou de a análise do seu custo e benefício demonstrar ser injustificável a sua recuperação (BRASIL, 2018).

Ressalta-se ainda que se verificada a impossibilidade ou a inconveniência da alienação do bem classificado como irrecuperável, a autoridade competente determinará sua destinação ou disposição final ambientalmente adequada, nos termos da Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída pela Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010 (BRASIL, 2018).

#### 3.3. Depreciação dos Bens Móveis Permanentes

As entidades públicas são obrigadas a contabilizar o desgaste de seus ativos imobilizados, intangíveis ou diferidos ao longo de um determinado período, registrando suas despesas de depreciação, amortização ou exaustão, de acordo com o princípio da competência (BRASIL, 2008).

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

Conforme mencionado por Fernandes (2018), a depreciação de um ativo ocorre devido à perda de valor ao longo do tempo, causada pelo desgaste, deterioração, obsolescência ou avanços tecnológicos. Essa depreciação deve ser calculada com base em critérios de avaliação e vida útil estabelecidos por instrumentos normativos da Receita Federal (RF).

Nesse sentido, o método de depreciação amplamente aceito pela RF é o linear, no qual partes iguais do valor do ativo são depreciadas durante toda a sua vida útil. No entanto, as organizações têm a flexibilidade de usar uma taxa de depreciação diferente, desde que apresentem um laudo pericial de um órgão competente justificando a adequação dessa taxa às condições de uso e à vida útil do Ativo (MARTINS; ALT, 2006; POZO, 2007 *apud* FERNANDES, 2018).

De acordo com Santos (2016), a depreciação refere-se à redução do valor dos ativos devido ao desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. O valor depreciável é o custo do ativo, ou outro valor que o substitua, deduzido do seu valor residual. Já o valor residual é a estimativa do valor que a entidade obterá com a venda do ativo, deduzidas as despesas estimadas de venda, caso o ativo atingisse a idade e a condição esperadas para o fim da sua vida útil. A vida útil, por sua vez, é o período durante o qual a entidade planeja utilizar o ativo (CPC 27, 2009).

Outro aspecto relevante relacionado à depreciação é a vida econômica dos recursos patrimoniais e a substituição de equipamentos. Segundo Pozo (2001) *apud* Santos (2016), a vida econômica de um bem é o período em que ele opera até atingir o menor custo de operação. No entanto, é importante distinguir a vida econômica do bem da vida útil do bem, uma vez que a última se refere ao período em que o bem pode desempenhar suas funções esperadas e depende da forma como é utilizado e mantido (Santos, 2016).

#### 3.4. Gestão de Bens Móveis Permanentes na Marinha do Brasil

A Gestão Patrimonial, conforme definida nas normas atinentes ao assunto dentro da MB, representa uma evolução do Sistema de Bens da Fazenda Nacional (SISBENF), que teve início em dezembro de 1982. Dessa forma, o SISBENF foi concebido com o propósito de fornecer aos gestores uma visão completa, precisa e oportuna do patrimônio existente nas OM da MB. Isso

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

estava em alinhamento com os princípios estabelecidos na Lei nº 4.320, de 17 março de 1964, que exigia que a administração pública mantivesse registros detalhados do patrimônio, apoiando os dados agregados que agora são evidenciados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) (BRASIL, 2020a).

Nesse sentido, a Gestão Patrimonial abrange uma série de atividades de natureza administrativa e contábil. Seu principal objetivo é o controle dos bens da fazenda nacional e a supervisão das ações dos agentes responsáveis pela administração e guarda desses bens, com o intuito de documentar a composição do patrimônio da MB. Dessa forma, a Gestão Patrimonial da MB abarca os seguintes propósitos:

- a) Processar a gestão dos bens patrimoniais (bens móveis, intangíveis e de estoques) nas OM, de forma compatível com os sistemas contábeis existentes, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e os Sistemas de Controle de Material na MB, para que os fatos administrativos correspondentes sejam neles registrados e contabilizados;
- b) Documentar, registrar e demonstrar os resultados dos atos e fatos administrativos relativos às transações efetuadas com os bens patrimoniais;
- c) Definir e controlar as responsabilidades pela gestão, uso, guarda e conservação dos bens patrimoniais;
- d) Manter atualizados os valores contábeis dos bens patrimoniais, em relação às variações da moeda em que são expressos e ao seu estado de conservação decorrente de desgaste ao longo do tempo e obsolescência;
- e) Fiscalizar e efetuar a Tomada de Contas dos responsáveis pelos atos e fatos administrativos, quanto aos aspectos contábil, formal e legal; e
- f) Produzir os Demonstrativos Contábeis requeridos pelos Controles Interno e Externo (BRASIL, 2020a).

A integração entre o controle físico e o registro contábil dos bens possibilita a criação de regras simples para a classificação contábil do patrimônio, em conformidade com o Plano de Contas da Administração Federal, atendendo assim às exigências da Administração Naval sem comprometer a transparência necessária (BRASIL, 2020a).

Dessa forma, essas características viabilizam a adaptação dos atuais sistemas de processamento de dados para a gestão de material, permitindo o uso eficiente de recursos de informática pelas OM. Isso se deve à garantia de correspondência entre os registros, à capacidade de recuperação de dados e informações documentadas, além da eliminação da necessidade de manter registros analíticos de movimentação por longos períodos (BRASIL, 2020a).

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

Assim, foi criado o Sistema de Controle de Bens da MB (SISBENS) nas versões *web* e *offline*, composto por dois módulos principais: o Sistema de Controle de Bens de Estoque (SISTOQUE) e o Cadastro de Bens Móveis (CADBEM). Esse sistema é mantido e supervisionado pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) e utiliza os relatórios, tabelas, processos, rotinas e documentos de movimentação de entrada e saída para processar os dados. Desse modo, o SISBENS é uma ferramenta concebida para simplificar as atividades relacionadas à Gestão Patrimonial das OM, possibilitando o registro e controle eficientes dos bens (BRASIL, 2020a).

Consoante às Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade na MB, para efeitos de prestação e fiscalização das contas, considera-se Agente Responsável toda pessoa física encarregada de utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar recursos financeiros e bens públicos da União e suas entidades da Administração Indireta, bem como qualquer indivíduo que, em nome das entidades, assume compromissos financeiros (BRASIL, 2023).

Outrossim, a definição de Agente Responsável se estende ao gestor de quaisquer recursos repassados pela União, por meio de transferências voluntárias, acordos, convênios ou outros instrumentos similares, a Estados, ao Distrito Federal, a Municípios, a entidades governamentais ou organizações da sociedade civil. O quadro 3 apresenta a Estrutura Funcional da Gestão Patrimonial na MB, conceituando as funções responsáveis pelo exercício das atividades tocantes ao Patrimônio das OM (BRASIL, 2020a e BRASIL, 2023).

QUADRO 3 - ESTRUTURA FUNCIONAL DA GESTÃO PATRIMONIAL NA MB

FUNÇÃO	CONCEITO
ORDENADOR DE DESPESA	É toda e qualquer autoridade cujos atos resultem em emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pelos quais responda, sendo o responsável pela gestão patrimonial de sua OM.
AGENTE FISCAL	É toda e qualquer autoridade nomeada para auxiliar o Ordenador de Despesa como corresponsável pelo controle, fiscalização e acompanhamento rotineiro das atividades de execução financeira e de gestão patrimonial da OM.

### 3. GESTÃO PATRIMONIAL

GESTOR PATRIMONIAL	São os agentes que realizam as tarefas inerentes à gestão patrimonial das OM e estão estreitamente vinculados ao Ordenador de Despesa ou seu substituto.
ENCARREGADO DE INCUMBÊNCIA	É o responsável direto, perante o Ordenador de Despesa, pela custódia e conservação dos bens patrimoniais que lhe foram confiados, devendo ser designado por Ordem de Serviço daquele Agente Responsável.
FIEL DE MATERIAL	São os auxiliares diretos do Gestor Patrimonial nas atividades inerentes à gestão dos bens móveis e bens intangíveis das OM.
FIEL DE SUPRIMENTO	São os auxiliares diretos do Gestor Patrimonial nas atividades inerentes à gestão dos bens de estoque das OM.
FIEL DE ARMAZENAGEM	São auxiliares diretos do Gestor Patrimonial no cumprimento das fases de recebimento dos bens móveis e bens de estoque das OM.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Brasil (2020).

Cabe ressaltar que, de acordo com normas sobre Gestão Patrimonial da MB, deverá ser observado o princípio da segregação de funções, ou seja, uma mesma pessoa não deverá exercer duas ou mais funções que exijam fiscalização entre elas ou se complementem (BRASIL, 2020a).

## **4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

### **4.1. Introdução**

Segundo a Controladoria-Geral da União (CGU), “a auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização”. Além disso, deve auxiliar as organizações públicas na consecução de seus objetivos, por meio da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada, visando avaliar e aprimorar a eficácia dos processos relacionados à governança, gerenciamento de riscos e controles internos (BRASIL, 2017a).

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), afirma em seu *site* que a definição de Auditoria Interna estabelece o propósito fundamental, natureza e escopo da Auditoria Interna. Segundo esse Instituto, a auditoria interna é “uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização”. Assim sendo, ela desempenha um papel fundamental no auxílio da organização para alcançar seus objetivos, por meio da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada na avaliação e aprimoramento da eficácia dos processos relacionados ao gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA, 2023).

Nesse sentido, os órgãos e entidades da Administração Pública Federal têm o dever de operar de maneira regular, alinhando-se estritamente com o interesse público. Para cumprir essa missão, devem exercer um controle contínuo sobre as próprias ações, em conformidade com o princípio da autotutela. Nesse sentido, a alta administração das instituições públicas assume a responsabilidade primordial pelo estabelecimento, manutenção, monitoramento e aprimoramento dos controles internos da gestão, sem prejuízo das responsabilidades dos gestores encarregados dos processos organizacionais e das políticas públicas em seus respectivos domínios de atuação (BRASIL, 2017a).

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. A estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deve observar as Três Linhas de Defesa da gestão, a qual deve comunicar, de maneira clara e sem ruídos de informação, as responsabilidades dos envolvidos, promovendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas (COSO, 2013 e BRASIL, 2017a).

O IIA advoga que o Modelo de Três Linhas, anteriormente conhecido como Três Linhas de Defesa, ajuda as organizações a visualizarem estruturas e processos que melhor auxiliam no alcance dos objetivos e propiciam uma forte governança e gerenciamento de riscos. Para melhor visualização e entendimento, o referido modelo está representado na figura 3 (IIA, 2020).

FIGURA 3 – O MODELO DAS TRÊS LINHAS DO THE IIA



Fonte: IIA (2020, p. 4).

As organizações necessitam de estruturas e processos eficazes para alcançar seus objetivos, ao mesmo tempo em que mantêm uma sólida governança e gerenciamento de riscos. O corpo administrativo recebe relatórios da gestão referentes às atividades, resultados e previsões, confinado na auditoria interna para fornecer avaliações objetivas e independentes, além de aconselhar sobre todas as questões, enquanto também promove e facilita a inovação e melhorias.

## 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A responsabilidade final pela governança recai sobre o corpo administrativo, que a alcança por meio de suas ações e comportamentos, assim como pela colaboração com a gestão e a auditoria interna (IIA, 2020).

### 4.2. Auditoria no Setor Público

Conforme delineado pelo Conselho Federal de Contabilidade (2015), todas as auditorias no âmbito do setor público são categorizadas como trabalhos de asseguuração. Esses trabalhos são caracterizados pela busca deliberada de evidências apropriadas e suficientes, visando a possibilitar ao auditor a formulação de conclusões. Sendo assim, o objetivo principal dessa abordagem é reforçar a confiabilidade dos usuários previstos quanto aos resultados da mensuração ou avaliação do objeto em questão, estritamente em conformidade com os critérios relevantes aplicáveis.

Portanto, a finalidade primordial dos trabalhos de asseguuração reside na melhoria das informações, sem, contudo, implicar necessariamente na emissão de parecer (opinião) sobre elas. Tais trabalhos desempenham um papel fundamental ao facultar os usuários dos relatórios uma base sólida para tomarem melhores decisões e aprimorar a qualidade das informações à sua disposição, como destacado por Boynton et al. (2002).

De acordo com a ISSAI 100, itens 24 e 29, todas as auditorias do setor público são trabalhos de asseguuração classificados em dois tipos:

- a) Trabalhos de Certificação – “são trabalhos de asseguuração em que a parte responsável é quem mensura ou avalia o objeto com base nos critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para expressar uma opinião”; e
- b) Trabalhos de Relatório Direto – “trabalhos de asseguuração em que o auditor é quem mensura ou avalia o objeto com base nos critérios aplicáveis, apresentando os resultados no seu relatório na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma

## 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

opinião, podendo também apresentar novas informações, análises e novas perspectivas”.

### 4.2.1. Auditoria Baseada em Riscos

A INTOSAI aprovou os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (PFASP/INTOSAI – ISSAI 100 a 400), destacando a importância da consideração do risco nas auditorias de conformidade (ISSAI 300, 28) e operacionais (ISSAI 400, 46). Esse enfoque, similar ao que já era requerido pelas Normas Internacionais de Auditoria (ISA), emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board*, da *International Federation of Accountants* (IAASB/IFAC), no contexto das auditorias financeiras, ressalta a necessidade de abordar os riscos de forma abrangente em todas as auditorias no setor público (NETO; GOMES, 2019).

Segundo o Manual de Gestão de Riscos do TCU (2020c), o processo de identificação de riscos abrange o ato de reconhecimento e descrição de todos os riscos associados aos objetivos ou resultados de um determinado objeto de gestão de riscos, incluindo a identificação das fontes potenciais desses riscos. Por outro lado, a avaliação de riscos implica na análise comparativa entre o nível de risco identificado e o limite de exposição tolerável, com o propósito de determinar se o risco é aceitável ou não.

Para uma avaliação abrangente dos principais riscos e da eficácia dos mecanismos de controle estabelecidos, especialmente em organizações que carecem de uma abordagem sistêmica em gestão de riscos, a equipe de auditoria pode adotar técnicas de avaliação de riscos. Nesta fase, os objetivos incluem: a identificação dos riscos com potencial impacto no alcance dos objetivos da auditoria; a análise das causas e das consequências associadas a esses riscos; a classificação dos riscos em categorias relevantes; e a avaliação da adequação do desenho dos controles internos da gestão. Isso permitirá à equipe de auditoria priorizar a análise de riscos e controles de forma criteriosa e fundamentada (BRASIL, 2017b).

Com base nos objetivos previamente identificados e nas informações adicionais obtidas durante a análise preliminar do objeto de auditoria, em conjunto com o auxílio das técnicas de

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

identificação de riscos, a equipe de auditoria deve compilar uma lista abrangente de riscos, sejam eles conhecidos ou previsíveis, que estão associados ao objeto de auditoria e têm o potencial de afetar adversamente o cumprimento de seus objetivos (BRASIL, 2017b).

Para facilitar essa etapa, podem ser empregadas técnicas de identificação de riscos apropriadas, incluindo, mais não se limitando a: *Brainstorming*; Entrevistas estruturadas ou semiestruturadas; Técnica Delphi; Lista de verificação; Análise preliminar de perigos; Estudo de perigos e operabilidade; Análise de causa e efeito (diagrama de *Ishikawa*); Análise SWOT; e Análise de modos de falha e efeito. Essas técnicas oferecem ferramentas valiosas para a identificação abrangente e a compreensão dos riscos associados ao objeto de auditoria, contribuindo para uma avaliação mais precisa e direcionada durante a auditoria (BRASIL, 2017b).

Conforme destacado por Longo (2011), a avaliação de riscos em auditoria implica na identificação, estimativa ou determinação de sua relevância ou significância em relação aos objetivos da auditoria. Essa análise tem como finalidade primordial priorizar a seleção dos riscos com maior probabilidade de ocorrência e, caso se materializem, de causar impactos relevantes nos referidos objetivos.

Conforme Neto e Gomes (2019), a fim de respaldar as decisões do auditor no tocante à gestão do Risco de Auditoria (RA), levando em consideração dos riscos em três dimensões distintas: inerente (RI), de controle (RC) e de detecção (RD), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 2007) propõe um modelo de risco, representado pela seguinte fórmula:  $RA = RI \times RC \times RD$ . O quadro 4 a seguir apresenta os conceitos relacionados a cada um desses componentes.

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

QUADRO 4 – COMPONENTES DO MODELO DE RISCOS

<b>RISCO</b>	<b>DEFINIÇÃO</b>
<b>Risco de Auditoria (RA)</b>	É o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado.
<b>Risco Inerente (RI)</b>	É o risco da entidade, do negócio, da atividade, ou do processo, portanto, do objeto de auditoria, na ausência de ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade do risco ou o seu impacto nos objetivos.
<b>Risco de Controle (RC)</b>	É o risco de que ações gerenciais adotadas pela gestão (por exemplo, controles internos) não sejam eficazes para prevenir, detectar e permitir corrigir, em tempo hábil, distorções relevantes causadas por erro ou fraude.
<b>Risco de Detecção (RD)</b>	É o risco de que os procedimentos de auditoria realizados pelo auditor, para manter o risco de auditoria no nível aceitável, não detectem distorções que possam ser relevantes, individualmente ou em conjunto.
<b>Risco Residual/Remanescente (RR) ou Risco de Distorção Relevante (RDR)</b>	É a combinação do RI com o RC, que é o risco retido de forma consciente ou não pela administração, ou seja, é o RI depois de considerado o efeito das ações que a gestão adota para gerenciá-lo.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Neto e Gomes (2019, p. 6 e 7).

Entende-se, portanto, que o processo de avaliação de riscos engloba a identificação das atividades a serem auditadas, a análise da vulnerabilidade associada a cada uma delas e a atribuição de sua relevância relativa (SOUZA, 2007). Assim, dada a significância intrínseca dessa avaliação de riscos, as instituições têm desenvolvido e implementado várias técnicas para identificar e quantificar os riscos envolvidos, sendo a matriz de riscos e controles uma das abordagens mais notáveis (BRITO, 2013).

Nesse contexto, o auditor pode determinar o nível de risco (tanto o RI quanto o RR/RDR, ou seja, após a consideração dos controles internos) com a ajuda da matriz de riscos, exemplificada na tabela 1 (NETO; GOMES, 2019).

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

TABELA 1 – MATRIZ DE RISCOS

IMPACTO	Alto	Médio	Alto	Alto
	Médio	Baixo	Médio	Alto
	Baixo	Baixo	Baixo	Médio
		Baixa	Média	Alta
PROBABILIDADE				

Fonte: Roteiro de Levantamento (BRASIL, 2018) *apud* Neto e Gomes (2019, p. 15).

No entanto, o auditor deverá fazer uso de escalas, como demonstradas nas tabelas 2 e 3 a seguir. Estas tabelas proporcionam uma referência padronizada para as classificações de probabilidade e impacto dos riscos, auxiliando assim na interpretação e mensuração dos mesmos (NETO; GOMES, 2019).

TABELA 2 – ESCALA DE PROBABILIDADES

Probabilidade	Descrição da probabilidade, desconsiderando os controles	Peso
Muito baixa	<b>Improvável.</b> Em situações excepcionais, o evento poderá até ocorrer, mas nada nas circunstâncias indica essa possibilidade.	1
Baixa	<b>Rara.</b> De forma inesperada ou casual, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias pouco indicam essa possibilidade.	2
Média	<b>Possível.</b> De alguma forma, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam moderadamente essa possibilidade.	5
Alta	<b>Provável.</b> De forma até esperada, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam fortemente essa possibilidade.	8
Muito alta	<b>Praticamente certa.</b> De forma inequívoca, o evento ocorrerá, as circunstâncias indicam claramente essa possibilidade.	10

Fonte: Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (BRASIL, 2018) *apud* Neto e Gomes (2019, p.16).

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

TABELA 3 – ESCALA DE IMPACTOS OU CONSEQUÊNCIAS

Impacto	Descrição do impacto nos objetivos, caso o evento ocorra	Peso
Muito baixo	<b>Mínimo</b> impacto nos objetivos (estratégicos, operacionais, de informação/comunicação/divulgação ou de conformidade).	1
Baixo	<b>Pequeno</b> impacto nos objetivos (idem).	2
Médio	<b>Moderado</b> impacto nos objetivos (idem), porém recuperável.	5
Alto	<b>Significativo</b> impacto nos objetivos (idem), de difícil reversão.	8
Muito alto	<b>Catastrófico</b> impacto nos objetivos (idem), de forma irreversível.	10

Fonte: Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (BRASIL, 2018) *apud* Neto e Gomes (2019, p.16).

Cabe ressaltar que a avaliação da significância dos riscos é, em sua essência, uma questão de julgamento profissional. No entanto, visando fornecer suporte ao auditor durante a análise, o TCU tem empregado a escala apresentada na tabela 4 como um ponto de referência para categorizar os níveis de risco, abrangendo tanto os riscos inerentes quanto os residuais, ou ainda aqueles relacionados a distorções relevantes (NETO; GOMES, 2019).

TABELA 4 – ESCALA PARA A CLASSIFICAÇÃO DE NÍVEIS 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

Fonte: Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (BRASIL, 2018) *apud* Neto e Gomes (2019, p.16).

Assim, os resultados das combinações de probabilidade e impacto, avaliados com base nas tabelas 2 e 3, resultam nos níveis de riscos indicados na tabela 5, conforme as legendas e categorias definidas na tabela 4.

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

TABELA 5 – MATRIZ DE RISCO INERENTE

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: Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (BRASIL, 2018) *apud* Neto e Gomes (2019, p.17).

A fase subsequente da avaliação dos elementos de risco de auditoria envolve a priorização dos riscos que se revelam significantes, com base na análise prévia dos riscos inerentes (RI), conduzida na etapa anterior. Este processo visa identificar os controles implementados pela gestão para mitigar esses riscos e, posteriormente, avaliá-los por meio de testes de desenho e implementação de controles (NETO; GOMES, 2019).

Por sua vez, a avaliação do desenho de controle implica em verificar se o controle, seja isoladamente ou em conjunto com outros, possui capacidade de prevenir ou identificar e corrigir de maneira eficaz distorções relevantes. Por outro lado, a implementação de controle diz respeito à existência do controle e ao seu efetivo uso pela entidade. É importante salientar que avaliar a implementação de um controle que não seja eficaz é de pouca utilidade, sendo, portanto, fundamental começar avaliando o desenho do controle em si. Isso se deve ao fato de que um controle mal elaborado pode representar uma deficiência significativa no sistema de controle interno (CFC, 2016 *apud* NETO; GOMES, 2019).

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Os testes de desenho e implementação de controles, também chamados de “Avaliação dos Controles Internos”, visam aferir a confiabilidade dos controles e, por diferença, o risco de controle (RC). Esse risco é o complemento do nível de confiança (NC) que pode ser depositado nos controles (NETO; GOMES, 2019).

Importante destacar que, independente da eficácia do desenho e implementação de um controle, ele só pode oferecer segurança razoável, nunca absoluta, em relação aos objetivos para os quais foi concebido. Portanto, não se deve atribuir 100% de confiança a um controle, como indicado na escala de avaliação do RC na tabela 6, elaborada para orientar o auditor nessa análise (NETO, GOMES, 2019).

TABELA 6 – ESCALA PARA AVALIAÇÃO DO RISCO DE CONTROLE (RC)

Avaliação do desenho e implementação dos controles (Atributos do controle)	Nível de Confiança (NC)	Risco de Controle (RC)	Classificação do Risco de Controle
Controles inexistentes, mal desenhados ou mal implementados, isto é, não funcionais.	<b>Inexistente</b> 0% (0,0)	<b>Muito Alto</b> 1,0	<b>Elevado</b>
Controles têm abordagens <i>ad hoc</i> , tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	<b>Fraco</b> 20% (0,2)	<b>Alto</b> 0,8	
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.	<b>Mediano</b> 40% (0,4)	<b>Médio</b> 0,6	<b>Não Elevado</b>
Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	<b>Satisfatório</b> 60% (0,6)	<b>Baixo</b> 0,4	
Controles implementados podem ser considerados a “melhor prática”, mitigando todos os aspectos relevantes do risco.	<b>Forte</b> 80% (0,8)	<b>Muito Baixo</b> 0,2	

Fonte: Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (BRASIL, 2018) *apud* Neto e Gomes (2019, p. 20).

Dessa forma, o RDR ou RR é a combinação dos riscos inerentes (RI) e dos riscos de controle (RC), mais especificamente, o resultado de seu produto. Uma vez que esses fatores tenham sido avaliados com base nos parâmetros das escalas apresentadas, a combinação dos valores (RI x RC) fornecerá uma estimativa da significância dos RDR, conforme ilustrado na tabela 7 (NETO; GOMES, 2019).

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

TABELA 7 – MATRIZ DE RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE (RDR) OU RISCO RESIDUAL (RR)

Nível de Risco Inerente (RI)	Extremo 100	20 RM	40 RA	60 RA	80 RE	100 RE
	Extremo 80	16 RM	32 RM	48 RA	64 RA	80 RE
	Alto 50	10 RM	20 RM	30 RM	40 RA	50 RA
	Médio 25	5 RB	10 RM	15 RM	20 RM	25 RM
	Baixo 8	2 RB	3 RB	5 RB	6 RB	8 RB
		Muito Baixo 0,2	Baixo 0,4	Médio 0,6	Alto 0,8	Muito Alto 1
		Risco de Controle (RC)				

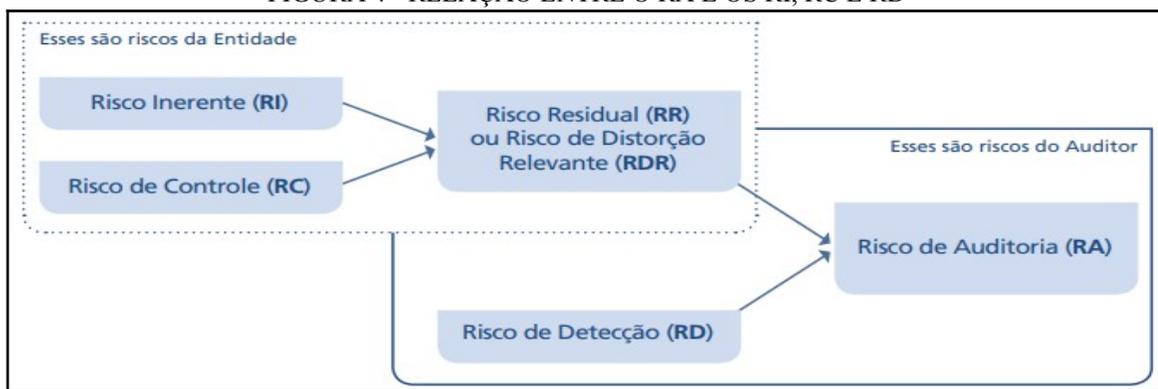
Fonte: Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (BRASIL, 2018) *apud* Neto e Gomes (2019, p. 20).

Além da avaliação de risco e da adequação dos controles, os auditores internos governamentais também devem considerar o “risco de auditoria” no planejamento de seus trabalhos. Esse risco envolve a possibilidade de que o auditor chegue a conclusões ou emita opiniões equivocadas com base no trabalho de auditoria realizado, e influencia a determinação da abordagem de auditoria apropriada, ou seja, a natureza, época e extensão dos procedimentos de coleta de evidências (BRASIL, 2017b).

Contudo, é importante reiterar que os trabalhos de auditoria buscam alcançar segurança razoável, não absoluta, na correção dos dados auditados. Portanto, os auditores enfrentam o risco de não identificar erros existentes que poderiam resultar em uma opinião inadequada. Para mitigar essa situação, os auditores trabalham na redução do risco de auditoria a um nível aceitável (BRASIL, 2017b). O risco de auditoria está relacionado aos riscos inerentes, de controle e de detecção, conforme ilustrado na figura 4.

## 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

FIGURA 4 - RELAÇÃO ENTRE O RA E OS RI, RC E RD



Fonte: Neto e Gomes (2019, p. 7) e Brasil (2017b, p. 72).

Por fim, após identificar o risco inerente e o risco de controle, é possível determinar quais procedimentos de auditorias aplicar, quando e em que medida, com o objetivo de reduzir o risco de detecção e, por conseguinte, o risco de auditoria (NETO; GOMES, 2019).

### 4.2.2. Procedimentos de Auditoria

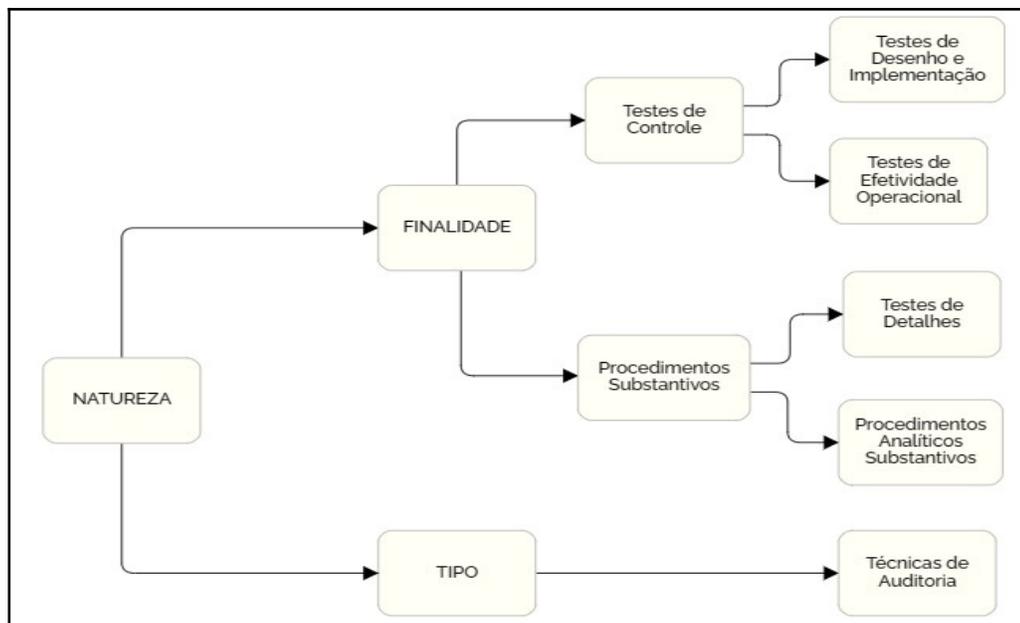
De acordo com Fontenele *et al.* (2020), o procedimento de auditoria é caracterizado como um conjunto de exames planejados, seja na matriz de planejamento ou no programa de trabalho. A CGU (2017b) complementa essa definição, esclarecendo que tais exames têm como objetivo a obtenção de evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis. Essas evidências são essenciais para responder a uma questão de auditoria previamente definida durante a fase de planejamento do trabalho.

Na fase de planejamento da auditoria, é crucial destacar que a seleção dos procedimentos a serem aplicados para alcançar os objetivos da auditoria é determinada considerando diversos fatores. Estes incluem a extensão, a época e a natureza dos procedimentos, bem como a capacidade de cada procedimento contribuir para a realização dos objetivos da auditoria e a relação custo-benefício envolvida (BRASIL, 2017b). É importante salientar que, complementarmente, o auditor deve planejar e implementar procedimentos adicionais de auditoria. A natureza, a época e a extensão desses procedimentos são orientadas pelos riscos avaliados de distorções relevantes nas afirmações (FONTENELE *et al.*, 2020).

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Dessa forma, a natureza dos procedimentos de auditoria refere-se à sua finalidade e tipo. Em termos de finalidade, existem testes de controle e procedimentos substantivos, sendo esses últimos subdivididos em testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos. Em relação ao tipo, incluem inspeção, confirmação externa, recálculo, observação, indagação, reexecução, entre outros. Ressalta-se que os procedimentos classificados por tipo são comumente conhecidos como técnicas de auditoria. A figura 5 oferece uma representação gráfica da classificação da natureza dos procedimentos de auditoria (BRASIL, 2017b; FONTENELE *et al.*, 2020).

FIGURA 5 – NATUREZA DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Brasil (2017b).

Os testes de controle são procedimentos destinados a avaliar tanto o desenho quanto a efetividade operacional dos controles. Em outras palavras, esses testes buscam determinar se os controles realmente cumprem sua função de prevenir ou detectar falhas nas atividades controladas e se estão operando de acordo com as diretrizes estabelecidas. Para alcançar essa avaliação, as técnicas frequentemente utilizadas são observação, indagação, análise documental ou uma combinação dessas abordagens, bem como o teste de reexecução de controle, entre outras (BRASIL, 2017b; FONTENELE *et al.*, 2020).

Os procedimentos substantivos têm como objetivo verificar a suficiência, exatidão e validade dos dados adquiridos. Sendo assim, o auditor recorre a esses procedimentos sempre que

#### 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

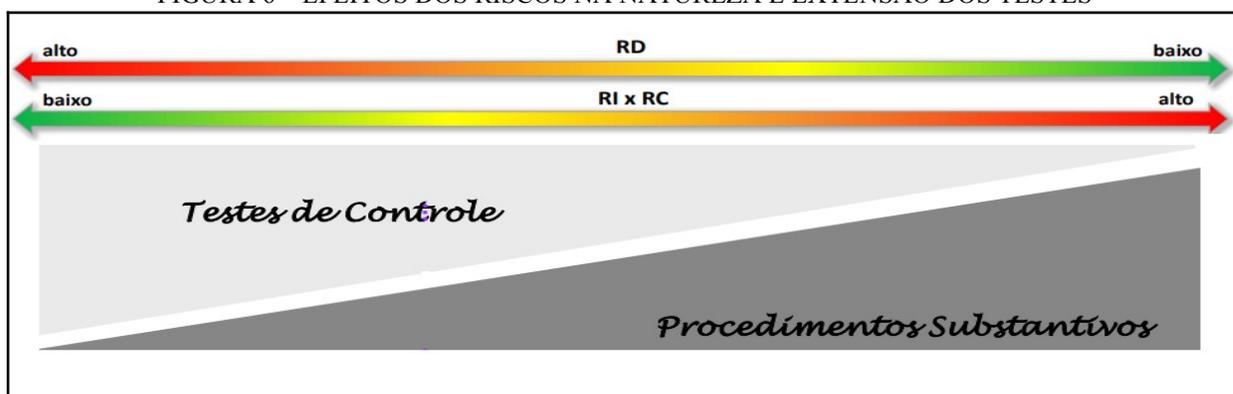
é necessário reunir evidências sólidas e persuasivas sobre as transações, a fim de embasar sua opinião em relação a eventos específicos. De acordo com BRASIL (2017b, p. 76) e Fontenele *et al.* (2020, p. 10), os procedimentos substantivos subdividem-se em:

a) testes de detalhes (também denominados testes de transações e saldos): “se referem ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos”;

b) procedimentos analíticos substantivos (também denominados revisões analíticas): “envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação”.

Os procedimentos substantivos desempenham um papel crucial ao complementar os testes de controle, uma vez que é por meio deles que o auditor pode confirmar a confiabilidade das operações e registros gerados pela Unidade auditada. A figura 6 ilustra a extensão dos testes de controle e procedimentos substantivos, adaptando-se aos riscos avaliados (BRASIL, 2017b; FONTENELE *et al.*, 2020).

FIGURA 6 – EFEITOS DOS RISCOS NA NATUREZA E EXTENSÃO DOS TESTES



Fonte: Brasil (2017b) e Fontenele *et al.* (2020).

No que diz respeito às técnicas de auditoria, é de suma importância considerar a finalidade específica de cada técnica para evitar a aplicação inadequada, a realizações de exames dispensáveis e a utilização improdutiva de recursos humanos e tempo. Além disso, o auditor deve estar ciente de que as técnicas de auditoria não se excluem mutuamente, mas se complementam. Existem várias técnicas de auditoria disponíveis para a condução dos trabalhos, e as mais comuns em auditoria são apresentadas no quadro 5 (BRASIL, 2017b; FONTENELE *et al.*, 2020).

## 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

QUADRO 5 – TÉCNICAS DE AUDITORIA

TÉCNICA DE AUDITORIA	DEFINIÇÃO
INSPEÇÃO	A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor interno governamental a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado.
OBSERVAÇÃO	Consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente empregados/servidores da Unidade Auditada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos.
ANÁLISE DOCUMENTAL	A análise documental visa à comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos, a exemplo de faturas, notas fiscais, certidões, portarias, declarações etc.
CONFIRMAÇÃO EXTERNA (CIRCULARIZAÇÃO)	A confirmação externa, ou circularização, é a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada.
INDAGAÇÃO	A indagação escrita ou oral (entrevista) consiste na formulação de perguntas com a finalidade de obter informações, dados e explicações que contribuam efetivamente para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria.
RECÁLCULO	Essa técnica consiste na verificação da exatidão matemática de cálculos efetuados pela própria Unidade Auditada ou por terceiros. Pode ser realizada de forma manual ou eletrônica.
PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS	Os procedimentos analíticos constituem uma técnica por meio da qual o auditor avalia informações contábeis (montantes financeiros, quantidades físicas, índices ou percentuais) mediante comparação com parâmetros ou expectativas identificados ou desenvolvidos pelo auditor.
REEXECUÇÃO	De acordo com essa técnica, o auditor executa novamente procedimentos, cálculos, atividades de controle, a fim de testar os sistemas, processos e controles internos, confirmando, assim, a veracidade, a correção e a legitimidade dos atos/fatos registrados.
RASTREAMENTO E <i>VOUCHING</i>	Consistem basicamente em verificar a correspondência entre lançamentos contábeis e a documentação que lhe serve de base.
<i>BENCHMARKING</i>	A técnica consiste basicamente em comparar algum aspecto do desempenho de uma organização com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização, cujo desempenho positivo possa ser considerado uma referência.

## 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

TÉCNICAS DE AUDITORIA ASSISTIDAS POR COMPUTADOR (TAAC)	Essas técnicas envolvem a realização de análises de dados com uso de tecnologia para apoiar a avaliação de controles.
--	---

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Fontenele *et al.* (2020) e Brasil (2017b).

### 4.3. Auditoria Patrimonial

Conforme Almeida (2010), os ativos imobilizados representam uma parcela significativa do patrimônio de uma empresa. Esses ativos são caracterizados por sua longa permanência na organização, não sendo destinados à venda, e desempenham um papel essencial na manutenção das operações da entidade. O autor ressalta que, como prática padrão de auditoria, é fundamental que todas as contas relacionadas ao ativo imobilizado sejam abordadas durante o processo de auditoria, tendo em vista a sua relevância e impacto no balanço patrimonial.

De acordo com Santos (2016), os ativos patrimoniais estão sujeitos a procedimentos de auditoria. Dessa forma, para realizar essas auditorias, as equipes desenvolvem um plano com base nos procedimentos internos estabelecidos na organização, como manuais, práticas e normas que regulam o controle patrimonial. Além disso, as auditorias costumam criar roteiros detalhados, nas quais definem seus objetivos e listam os procedimentos a serem executados. Esses roteiros servem como um guia para garantir que todos os aspectos relevantes dos ativos patrimoniais sejam examinados minuciosamente durante a auditoria.

Sendo assim, uma maneira abrangente de avaliar a instituição é por meio do diagnóstico patrimonial. Esse método de diagnóstico administrativo se baseia na coleta e análise de dados quantitativos e aplicação de questionários em momento específico. O objetivo é identificar as causas subjacentes da baixa produtividade, avaliar o desempenho de gestão e o potencial da empresa. Nesse sentido, isso ajuda a identificar deficiências e desequilíbrios que, por sua vez, podem informar a elaboração de um programa de reorganização e facilitar a tomada de decisões estratégicas (SANTOS, 2016).

No entanto, como observa Santos (2016), é raro encontrar modelos ou exemplos específicos dessa ferramenta voltados para a gestão patrimonial, indicando uma área que pode ser explorada em maior profundidade.

## 4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

### 4.4. Auditoria Interna Governamental na Marinha do Brasil

O CCIMAR é o responsável, no âmbito da MB, pela execução das tarefas inerentes às atividades de auditoria. Sua missão é “Assessorar o Comandante da Marinha e executar as atividades de Auditoria Interna Governamental, a fim de aprimorar o controle interno, preservar e agregar valor à gestão da Marinha do Brasil” (BRASIL, 2023b).

Nesse diapasão, dentre as suas diversas tarefas, destacam-se: a) planejar, executar e monitorar as atividades de Auditoria Interna Governamental na MB; b) orientar as OM quanto às boas práticas de controle interno relacionadas à gestão financeira, orçamentária, patrimonial e operacional da MB; c) orientar tecnicamente e administrar, na qualidade de Organização Militar Orientadora Técnica (OMOT), as atividades inerentes à capacitação do pessoal, nos assuntos atinentes à Auditoria Interna Governamental; e d) promover a integração com os demais órgãos de Controle Interno do Poder Executivo Federal e com os órgãos do Controle Externo, a fim de estreitar os laços institucionais e contribuir para o fortalecimento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF) (BRASIL, 2023b).

De acordo com as Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha (2014), os seguintes tipos de auditoria são realizados pelo CCIMAR:

- Auditoria de Acompanhamento: visa examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão praticados pelos responsáveis pela administração de valores e bens da MB ou a ela confiados, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;

- Auditoria Especial: consiste no exame de fatos ou situações relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, que demonstrem inicialmente a existência de possível irregularidade ou ilegalidade;

- Auditoria Operacional: consiste no exame de programas, projetos e atividades governamentais, alocados à MB (avaliação de programa), assim como de Unidades Gestoras (auditoria de desempenho operacional), com o objetivo de obter ganhos de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade;

#### **4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

- Auditoria dos Atos de Gestão de Pessoal: visa apreciar os atos de admissão, de concessão de aposentadoria, reforma e pensão referentes ao pessoal civil e militar, lotados nas OM e nas entidades da administração indireta, sob a jurisdição da MB;

- Auditoria de Conformidade Documental: exame das Prestações de Contas e documentos afins, com o objetivo de comprovar a conformidade e a fidelidade dos atos e fatos praticados pelos Agentes, diante do preconizado no ordenamento jurídico legal brasileiro, que regula as gestões orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como nas Normas internas complementares.

Além do mais, a Auditoria Contínua trata-se de uma vertente da Auditoria de Conformidade e consiste na utilização Técnica de Auditoria Assistidas por Computadores (TAAC), para realizar testes utilizando bases de dados informatizadas, segundo avaliação de riscos; e no exame remoto simplificado das Prestações de Contas e documentos afins, com o objetivo de comprovar a conformidade e a fidedignidade dos atos e fatos praticados pelos Agentes Responsáveis, com a Legislação vigente e as normas internas da MB (BRASIL, 2022).

Ressalta-se que a abrangência de atuação da auditoria na MB inclui as atividades de gestão e os sistemas de controle administrativo, operacional e contábil das diversas OM e entidades da administração indireta, sob jurisdição da MB (BRASIL, 2014).

Para atingir o seu propósito, o CCIMAR conta, em sua estrutura organizacional, com os seguintes elementos organizacionais: Departamento de Auditoria Interna; Departamento de Metodologia e Gestão da Qualidade; Departamento de Controle Interno e Processos de Contas; e Departamento de Administração (BRASIL, 2020c).

Nesse sentido, o Departamento de Auditoria Interna conta com as seguintes Divisões: Planejamento e Monitoramento; Auditoria em Compras, Contratações e Acordos Administrativos; Auditoria Orçamentária, Financeira e em Programas Estratégicos; Auditoria em Recursos Humanos; Auditoria Patrimonial e de Atividades Especiais; e Ciência de Dados aplicada à Auditoria (BRASIL, 2020c).

#### **4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

Por conseguinte, a Auditoria Patrimonial fica a cargo da Divisão de Auditoria Patrimonial e de Atividades Especiais cujas atribuições são: executar os trabalhos de Auditoria Interna relacionados à área de gestão de bens móveis, imóveis e de consumo, e atividades especiais (municipamento, abastecimento, Próprios Nacionais Residenciais, Hotéis de Trânsito etc.); apoiar no monitoramento das recomendações de auditoria; e contabilizar e registrar os benefícios da atividade de auditoria interna decorrentes dos trabalhos executados (BRASIL, 2020c).

## **5. RESULTADOS E DISCUSSÃO**

### **5.1. Introdução**

Neste capítulo abordaremos o resultado do questionário aplicado juntos aos Gestores Patrimoniais, e seus auxiliares, de OM de determinado setor da MB, selecionado pelo pesquisador, visando proporcionar uma compreensão abrangente dos desafios operacionais, financeiros e regulatórios que afetam a gestão dos Bens Móveis Permanentes. O questionário encontra-se detalhado no Apêndice A.

Além do mais, pretende-se mapear os riscos atinentes às atividades da Gestão de Bens Móveis Permanentes, suas causas e consequências, e propor uma Matriz de Análise de Riscos e Controles para contribuir com os trabalhos de auditoria interna desempenhados pela Divisão de Auditoria Patrimonial e Atividades Especiais do CCIMAR.

### **5.2. Desafios relacionados à Gestão de Bens Móveis Permanentes**

O questionário aplicado juntos aos Gestores Patrimoniais das OM selecionadas é composto de 32 perguntas de respostas fechadas e 8 perguntas de respostas abertas ou livres, e foi elaborado com base nas Normas sobre Gestão Patrimonial da Marinha. Assim sendo, dos 25 gestores que receberam os questionários, obteve-se 18 respostas, o que corresponde a uma taxa de participação de 72%. Desse modo, esse resultado representa um volume significativo que nos permite uma análise abrangente das atividades relacionadas à gestão de Bens Móveis Permanentes.

O primeiro ponto levantado foi quanto a investidura das funções da estrutura funcional da gestão patrimonial ser formalizada por meio de Ordem de Serviço do Ordenador de Despesas da OM, obtendo 100% (18) de respostas positivas. Entretanto, 44,4% (8) dos entrevistados sinalizaram que os agentes subordinados não estão devidamente habilitados e qualificados para exercerem as suas respectivas funções.

## 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Outro ponto importante, foi relatado que 61,1% (11) dos gestores patrimoniais não exercem a função de Encarregado de Divisão ou Seção responsável pelo controle patrimonial da OM. Entretanto, apenas 11,1% (2) acumulam funções de Agente Financeiro, Gestor de Municimento ou qualquer outro Agente Subordinado. Em contrapartida, 38,9% (7) dos Fiéis de Material acumulam funções de Agentes Subordinadas, em inobservância ao princípio da segregação de funções.

Com relação a Ordem Interna sobre Gestão Patrimonial, 66,7% (12) afirmaram que esse normativo interno está atualizado. Porém, 38,9% (7) não possuem os processos de gestão patrimonial mapeados e 77,8% (14) não possuem um Plano de Gestão de Riscos relacionados com a área em lide.

No tocante à atividade de recebimento, 100% (18) dos respondentes afirmaram que os Bens são conferidos e aceitos mediante declaração no certificado de Recebimento de Bens e que o Fiel de Material atesta, nesse documento, a classificação contábil, a natureza de despesa e o número patrimonial atribuído ao item. Ademais, 94,4% (17) responderam que tal recebimento é realizado pelo Fiel de Armazenagem, e este quantifica, verifica a qualidade e características do item, confrontando a Nota de Empenho ou autorização de compra com o respectivo documento de despesa. Além do mais, 83,3% (15) afirmaram que o material é devidamente etiquetado (plaqueta de identificação) antes de distribuí-lo ao Encarregado de Incumbência responsável pela carga.

Observa-se também que 88,9% (16) relataram que os Termos de Responsabilidade de Incumbência (TRI) estão atualizados e 100% (18) afirmaram que por ocasião da mudança de responsável pela Incumbência, a formalização é materializada com a emissão do Termo de Transferência de Responsabilidade de Incumbência (TTRI), gerado pelo SISBENS. Outrossim, 72,2% (13) afirmaram que os Bens em posse de militares que não sejam o Encarregado de Incumbência estão registrados e formalizados por meio de Cautela.

Já com relação aos inventários, 94,4% (17) afirmaram que existe uma programação formal para a realização de Inventários dos Bens Móveis Permanentes, de forma que todos sejam recenseados e verificados ao longo do exercício. Entretanto, 33,3% (6) disseram que os

## 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

resultados dos Inventários de Bens Móveis Permanentes são acompanhados e monitorados em todas as Reuniões do Conselho de Gestão.

Adiante, a maioria dos respondentes, 83,3% (15), afirmaram que não há dificuldade para executar a compatibilização financeira entre o SISBENS e o SIAFI, mensalmente, e que todos os Bens Móveis Permanentes da OM estão depreciando, excetuando os bens cadastrados como obras de arte e peças de museu (1.2.3.1.1.04.06) e material de uso duradouro (1.2.3.1.1.99.10).

Em seguida, 38,9% (7) dos gestores informaram que há Bens Móveis Permanentes com valores irrisórios ou irreais que precisam ser reavaliados/atualizados e 50% (9) sinalizaram que possuem dificuldade de executar os procedimentos de Reavaliação de Bens Móveis Permanentes. Cabe ressaltar que 94,4% (17) responderam que existe em suas OM a Comissão de Avaliação de Bens, designada por Ordem de Serviço, destinada a avaliar e atribuir valor de mercado ou valor justo aos bens, cujo valor seja desconhecido ou desatualizado.

Continuando, 94,4% (7) relataram que houve destinação de excesso de bem ocioso, recuperável, antieconômico ou inservível por Destinação Contábil/Qualificada nos últimos 12 meses e as modalidades selecionadas foram a Transferência, a Alienação (venda, permuta ou doação) e a Destruição. Ademais, todos responderam que a alienação por venda foi realizada mediante remuneração pecuniária, após cumprimento da modalidade de licitação prevista em lei e foram utilizados os serviços da Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON) para a condução do processo de venda do material alienado.

Com relação a destinação de excesso por destruição, foi perguntado se o descarte do material foi realizado observando os princípios e objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos previstos na Lei nº 12.305/2010, regulamentada pelo Decreto nº 10.936/2022 e se esse procedimento está devidamente comprovado. As respostas foram positivas para 66,7% (12), negativas para 11,1% (2) e 22,2% (6) alegaram que não houve casos no período.

Já 88,9% (16) sinalizaram que houve destinação de bem por perda/acidente/extravio, em decorrência de casos fortuitos ou motivos de força maior e sem culpa, e saída por extravio de bens em decorrência de culpa ou dolo do responsável, mediante apuração administrativa. Além

## 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

do mais, todos afirmaram que a destinação do material em excesso é formalizada pela Comissão de Vistoria, Avaliação e Destinação (CVAD) mediante Laudo de Vistoria, Avaliação e Destinação (LVAD). Por outro lado, 50% (9) dos participantes relataram que há dificuldade na aprovação e ratificação da Destinação Qualificada.

Progredindo, 100% (18) dos respondentes afirmaram que a OM mantém arquivado todos os documentos que validem os inventários, transferências de responsabilidades, destinação de material e demais movimentações, bem como mantém arquivo organizado das prestações de contas de Bens Patrimoniais e documentos que as validam, para efeitos de Auditoria Interna e Externa. O quadro 6 apresenta as respostas abertas ou livres de maior relevância.

QUADRO 6 – RESPOSTAS AO QUESTIONÁRIO (ABERTAS/LIVRES)

PERGUNTAS	RESPOSTAS ABERTAS
1. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas no recebimento dos Bens Móveis Permanentes?	<ul style="list-style-type: none"><li>- Verificar se as especificações estão de acordo com a Nota de Empenho proposta apresentada pela empresa;</li><li>- Adestramento para os militares que efetivamente recebem o material, de modo que tenham capacidade de identificar impropriedades antes do efetivo recebimento;</li><li>- A correta identificação do responsável pelo material, a fim de incluir na incumbência correta;</li><li>- Cadastramento realizado de forma incorreta;</li><li>- Interação entre os setores de Obtenção e Patrimonial para saber sobre a programação de recebimento de materiais e ter acesso aos documentos que formalizam as especificações do objeto da compra, evitando receber materiais indevidos;</li><li>- A empresa fornecer o material que realmente foi solicitado.</li></ul>
2. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas no cadastramento de Bens Móveis Permanentes?	<ul style="list-style-type: none"><li>- Cadastramento detalhado dos itens. Cadastramento de itens um a um (exemplo cadastro de 10 televisores iguais);</li><li>- O Compartimento quando é transferido de outra OM;</li><li>- Cadastramento realizado de forma incorreta.</li></ul>
3. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas na realização dos Inventários?	<ul style="list-style-type: none"><li>- Falta de compromisso do inventariante, por conta de "companheirismo";</li><li>- A disponibilidade dos encarregados de incumbência para fazer o Inventário (inspeção cruzada);</li><li>- Maior Prioridade em detrimento das tarefas existentes a bordo;</li><li>- Os Encarregados de Incumbência normalmente não tem o devido controle com os bens sob sua guarda;</li><li>- Não há uma rotina de inventários das incumbências prevista em OI, por exemplo;</li><li>- Mentalidade da organização como um todo sobre a importância dessa ferramenta de controle.</li></ul>

## 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas no processo de Destinação do Material em Excesso?	<ul style="list-style-type: none"><li>- Burocracia;</li><li>- O enorme número de atividades paralelas a essa, dificulta muito o andamento;</li><li>- Não cumprimento dos procedimentos e inexistência de ordem interna versando sobre o assunto;</li><li>- Falta de interesse dos militares em indicar quais materiais estão em excesso para a confecção da LVAD.</li></ul>
5. Na sua opinião, quais são as dificuldades para o descarte sustentável dos materiais destinados à destruição?	<ul style="list-style-type: none"><li>- O Processo como um todo;</li><li>- Contratos com empresas certificadas para realização do descarte adequado;</li><li>- É preciso criar um setor de Logística Reversa;</li><li>- Falta de procedimentos detalhados nas normas internas.</li></ul>
6. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas na compatibilização financeira dos Bens Móveis no SIAFI?	<ul style="list-style-type: none"><li>- Planilha com preenchimento manual, onde se torna suscetível a erros;</li><li>- Maior diálogo entre a OM que envia saldo no mês da transferência do saldo;</li><li>- Transferências feitas sem o devido contato com o receptor;</li><li>- O SISBENS não ser integrado com o SIAFI é a principal dificuldade. Lançamentos manuais, principalmente nas OM com subordinadas, ficam suscetíveis a erros humanos;</li><li>- A compatibilização é realizada pelo Comado Imediatamente Superior (COMIMSUP).</li></ul>
7. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas no processo de Reavaliação dos Bens Móveis?	<ul style="list-style-type: none"><li>- Métodos mais precisos para avaliação;</li><li>- As diversas atividades paralelas atrapalham muito;</li><li>- Os saldos no SIAFI;</li><li>- O interesse das Diretorias Especializadas em reavaliar os bens sob sua responsabilidade de forma tempestiva;</li><li>- Encontrar um preço compatível ao item para reavaliação.</li></ul>
8. Na sua opinião, quais são os maiores desafios para se realizar a Gestão Patrimonial de Bens Móveis Permanentes dentro da sua OM?	<ul style="list-style-type: none"><li>- Mentalidade sobre a importância da Gestão Patrimonial;</li><li>- O comprometimento de todos os envolvidos na gestão;</li><li>- Gestor Patrimonial não ser oficial Intendente, e agentes subordinados não serem da especialidade Paioleiro;</li><li>- Pessoal ter o conhecimento de como funciona a Gestão Patrimonial;</li><li>- Muitas atividades e pouco reconhecimento;</li><li>- Conseguir que todos entendam que é uma responsabilidade conjunta e não apenas do Gestor.</li></ul>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Cabe ressaltar que o questionário aqui apresentado poderá ser aproveitado nas Auditorias Patrimoniais como um modelo de Diagnóstico Patrimonial, visando coletar e analisar dados, com objetivo de avaliar o desempenho e identificar deficiências nas unidades a serem auditadas, conforme visto no inciso 4.3 desta pesquisa.

5.3. Matriz de Análise de Riscos e Controles

Com base nas atividades patrimoniais apresentadas no capítulo 3 desta pesquisa, foram identificados os objetivos-chave para cada uma delas, incluindo o processo de prestação de contas. Posteriormente, identificou-se os possíveis eventos de risco associados a cada atividade da gestão de Bens Móveis Permanentes, tendo como base as normas internas, a experiência e subjetividade do pesquisador na área objeto de estudo, conforme detalhado no quadro 7.

QUADRO 7 – OBJETIVOS-CHAVE, PROCESSOS E RISCOS ASSOCIADOS

OBJETIVO-CHAVE	PROCESSO	RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO
Recebimento de Bens Móveis em conformidade com as especificações, quantidades e condições acordadas e existência de controles internos eficazes para evitar fraudes e erros.	RECEBIMENTO	R#1	Recebimento de Bens Móveis defeituosos.
		R#2	Recebimento de Bens Móveis incorretos, em desconformidade com a Nota de Empenho ou Autorização de Compra.
		R#3	Falta documentação adequada.
		R#4	Extravio de Bens Móveis em recebimento.
		R#5	Atraso no Processo de Recebimento de Bens Móveis.
Registro adequado dos Bens Móveis no Sistema de Controle Patrimonial, incluindo informações precisas sobre a descrição, localização, custo e outros dados relevantes.	CADASTRAMENTO	R#6	Bens Móveis cadastrados com informações incompletas e/ou genéricas.
		R#7	Bens Móveis adquiridos sem passar pelo processo de cadastramento.
		R#8	Duplicidade no Registro de Bens Móveis.
		R#9	Registros contábeis incorretos.
Distribuição de Bens Móveis de acordo com as políticas e procedimentos internos, garantindo que os registros estejam atualizados e que a responsabilidade pela guarda seja clara.	DISTRIBUIÇÃO	R#10	Erro de registro ou documentação de distribuição inadequada.
Atribuição de responsabilidades apropriadas e documentadas de acordo com as normas internas vigentes.	RESPONSABILIDADE	R#11	Falta de Conformidade Regulatória.
Recolhimento de Bens Móveis de acordo com os procedimentos estabelecidos nas normas internas, incluindo a devida atualização dos registros patrimoniais.	RECOLHIMENTO	R#12	Material ocioso aguardando redistribuição por um período prolongado.

## 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Redistribuição de Bens Móveis de acordo com os procedimentos estabelecidos nas normas internas e posterior atualização dos registros para refletir as mudanças na localização e na responsabilidade.	REDISTRIBUIÇÃO	R#13	Material ocioso, redistribuído internamente, sem a devida atualização dos registros patrimoniais.
Realização de contagem física periódicas dos Bens Móveis para confirmar a sua existência, comparando os resultados com os registros patrimoniais, identificando e sanando as discrepâncias.	INVENTÁRIOS	R#14	Erro de contagem.
		R#15	Falhas na documentação atinente ao Inventário.
		R#16	Atraso na prontificação dos Inventários de Bens Móveis dentro do exercício.
Alienações de Bens Móveis realizadas de acordo com as normas internas da organização, incluindo a justificativa para a baixas, aprovação adequada e a atualização dos registros patrimoniais.	ALIENAÇÕES	R#17	Falha no enquadramento da situação do material em excesso como ocioso, recuperável, antieconômico ou inservível/irrecuperável.
		R#18	Documentação inadequada para a destinação definitiva ou temporária dos Bens Móveis.
Baixas realizadas de acordo com as normas internas da organização, incluindo a justificativa, aprovação adequada e a atualização dos registros patrimoniais.	BAIXAS	R#19	Falha no enquadramento da situação do material como inservível/irrecuperável.
		R#20	Descarte inadequado.
Prestações de Contas em conformidade com as normas internas da organização para evidenciar a precisão e a integridade dos processos regulares de comprovação dos atos de gestão patrimonial para exercer o controle patrimonial dos bens da OM.	PRESTAÇÃO DE CONTAS	R#21	Impropriedades na Prestação de Contas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

O próximo passo foi identificar as causas e consequências dos eventos de riscos, por meio de uma análise de causa e efeito, conforme detalhado no Apêndice B. De posse dos riscos-chave, utilizou-se as escalas demonstradas nas tabelas 2 e 3 para interpretar, mensurar e classificá-los quanto à probabilidade e impacto. Outrossim, essa avaliação levou em consideração a experiência do pesquisador e as respostas dos gestores ao questionário aplicado neste estudo. Lembra-se que a avaliação da significância dos riscos é, em sua essência, uma questão de julgamento profissional (NETO; GOMES, 2019).

Após esse procedimento, os resultados das combinações de probabilidade e impacto, resultaram nos níveis de Risco Inerente, conforme definida na tabela 8.

## 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

TABELA 8 – MATRIZ DE RI NA GESTÃO DE BENS MÓVEIS PERMANENTES

<b>IMPACTO</b>	Muito Alto 10		R#4		R#20	
	Alto 8			R#7	R#2 R#17	R#15
	Médio 5	R#5	R#12	R#8 R#13	R#1 R#9 R#11 R#14 R#18 R#19 R#21	R#16
	Baixo 2		R#10	R#3	R#6	
	Muito Baixo 1					
		Muito Baixo 1	Baixo 2	Médio 5	Alto 8	Muito Alto 10
<b>PROBABILIDADE</b>						

Fonte: Elaborada pelo autor.

A fase subsequente da avaliação dos elementos de risco de auditoria foi identificar os controles implementados pela gestão para mitigar esses riscos e, posteriormente, avaliá-los por meio de testes de desenho e implementação de controles. Ademais, convém ressaltar que esses testes, também chamados de “Avaliação dos Controles Internos”, visam aferir a confiabilidade dos controles e, por diferença, o risco de controle (RC). Por conseguinte, o produto do RI com o RC resultará na significância do RR, conforme tabela 9.

## 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

TABELA 9 – MATRIZ DE RR NA GESTÃO DE BENS MÓVEIS PERMANENTES

NÍVEL DE RISCO INERENTE (RI)	Extremo 100					
	Extremo 80				R#15	R#20
	Alto 50			R#9 R#11 R#18 R#21	R#2 R#14 R#16 R#17	
	Alto 25			R#4	R#1 R#7 R#13 R#19	R#6 R#8
	Baixo 8		R#3	R#5 R#10 R#12		
		Muito Baixo 0,2	Baixo 0,4	Médio 0,6	Alto 0,8	Muito Alto 1
		RISCO DE CONTROLE (RC)				

Fonte: Elaborada pelo autor.

Analisando a Matriz de Análise de Riscos e Controles apresentada no Apêndice C, é possível identificar de maneira inequívoca quais riscos devem ser prioritariamente examinados pela equipe de auditoria interna. Além disso, essa matriz proporciona *insights* acerca dos tipos de testes a serem realizados, das conclusões que o auditor pode alcançar e das questões de auditoria relacionadas à Gestão de Bens Móveis Permanentes na MB.

Diante desse cenário, torna-se evidente que a mencionada matriz representa uma oportunidade de melhoria valiosa, tendo em vista que oferece a possibilidade de agregar valor ao contexto organizacional, permitindo que a instituição aproveite o conhecimento gerado por meio dela para aprimorar seus processos de governança, gestão de riscos e controles.

## **6. CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES**

### **6.1. Conclusão**

A presente pesquisa procurou verificar a contribuição dos trabalhos de Auditoria relacionados à Gestão de Bens Móveis Permanentes na MB para a atuação dos Gestores, no que tange à melhoria dos controles e correções de distorções, bem como identificar oportunidades de aprimoramento.

Inicialmente, realizou-se uma pesquisa bibliográfica e documental com o propósito de fornecer um arcabouço teórico abrangente sobre os temas relacionados, tais como Gestão Patrimonial, Atividades da Administração de Bens Móveis Permanentes, Depreciação, Auditoria Interna Governamental, Auditoria Baseada em Riscos e Procedimentos de Auditoria. Adicionalmente, abordaram-se questões pertinentes à Gestão Patrimonial na MB e as auditorias internas conduzidas pelo CCIMAR.

Em um segundo estágio, por meio de aplicação de questionário, foram coletadas informações acerca dos desafios operacionais, financeiros e regulatórios que afetam a gestão dos Bens Móveis Permanentes. Constatou-se que os gestores apontaram como principais dificuldades a qualificação técnica do pessoal, a falta de interação com o setor de obtenção, o acúmulo de funções, a mentalidade quanto a importância da Gestão Patrimonial, o controle deficiente dos Encarregados de Incumbência, os processos burocráticos, o descarte sustentável de Bens Permanentes, falta de integração entre o SISBENS e o SIAFI, entre outras.

Posteriormente, com base nas respostas ao questionário e na experiência do pesquisador, foram identificados os objetivos-chave para cada atividade da gestão de Bens Móveis Permanentes, assim como os potenciais eventos de riscos associados a cada uma delas. Além disso, foram identificadas as possíveis causas e consequências dos eventos de riscos, por meio de uma análise de causa e efeito.

## 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

A partir desse mapeamento de riscos, foram aplicadas escalas de impacto e probabilidade para verificar o nível de Risco Inerente. Após a avaliação dos possíveis controles existentes para mitigar esses riscos, foi possível determinar o nível de Risco Residual. Todas essas análises foram consolidadas em uma proposta de Matriz de Análise de Riscos e Controles, que permite identificar claramente quais riscos devem ser priorizados pela equipe de auditoria interna. Além disso, essa matriz oferece *insights* sobre os tipos de testes a serem realizados, das conclusões que o auditor pode alcançar e das questões de auditoria relacionadas à Gestão de Bens Móveis Permanentes.

Portanto, conclui-se que este estudo atingiu tanto o objetivo geral quanto os objetivos específicos, respondendo ao problema de pesquisa apresentado. Além disso, contribuiu, em primeiro lugar, para a exposição de um cabedal de conceitos relacionados à Gestão e Auditoria Patrimoniais, com enfoque em Bens Móveis Permanentes. Em segundo lugar, este estudo apresentou um modelo de questionário para a realização do Diagnóstico Patrimonial das organizações, bem como uma Matriz de Análise de Riscos e Controles, com o propósito de agregar valor aos excelentes trabalhos de Auditoria Patrimonial capitaneados pelo CCIMAR.

### 6.2. Sugestões

Para futuras pesquisas, recomenda-se ampliar, aprofundar e diversificar o estudo nas diversas áreas da Gestão Patrimonial, incluindo categorias como Material de Estoque para Consumo e Bens Imóveis. Além disso, sugere-se a realização de estudos de caso para avaliar a eficácia, eficiência e qualidade do modelo de Diagnóstico Patrimonial, bem como da Matriz de Análise de Riscos e Controles. Essa abordagem visa a redução da subjetividade na tomada de decisões por parte dos profissionais envolvidos, com potencial para aprimorar significativamente a qualidade dos serviços de auditoria patrimonial.

### 6.3. Recomendações

Com base em tudo que foi apresentado neste trabalho, é altamente recomendável que estas informações sejam compartilhadas internamente na MB como uma ferramenta valiosa para aprimorar as atividades de auditoria interna patrimonial realizadas pelo CCIMAR. Além disso,

## **5. RESULTADOS E DISCUSSÃO**

elas também podem ser de grande utilidade para as OM interessadas e responsáveis pelo processo de Gestão Patrimonial. Isso ocorre porque a ferramenta proporciona uma visão abrangente dos objetivos e de seu grau de prioridade após a avaliação dos riscos, facilitando a implementação de medidas de controle eficazes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BERNARDES, José Francisco. **Gestão Patrimonial**: materiais permanentes e bens móveis. Florianópolis: UI/UFSCS, 2008 *apud* BERNARDES, José Francisco; DOS SANTOS, Elaine Garcia; PROCHNOW, Rosana Valéria Tibes Moreira. GESTÃO PATRIMONIAL DE BENS MÓVEIS: INSTRUMENTO PARA OTIMIZAR CUSTOS E PLANEJAMENTO. Revista Prociências, v. 4, n. 3, p. 76-85, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufpel.edu.br/index.php/prociencias/article/view/21951>. Acesso em julho de 2023.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Decreto nº 9.373, de 11 de maio de 2018. **Dispõe sobre a alienação, a cessão, a transferência, a destinação e a disposição final ambientalmente adequadas de bens móveis no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 maio 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9373.htm#art18](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9373.htm#art18). Acesso em agosto de 2023.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estabelece 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 União, Brasília, DF, 18 mar. 1964. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em agosto de 2023.

BRASIL. Marinha do Brasil. **Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha (SGM-601)**. 5. Revisão. Brasília, 2014.

BRASIL. Marinha do Brasil. **Normas Sobre Gestão Patrimonial (SGM-303)**. 6. Revisão. Brasília, 2020a.

BRASIL. Marinha do Brasil. **Normas Sobre Administração Financeira e Contabilidade (SGM-301)**. 9. Revisão. Brasília, 2023.

BRASIL. Marinha do Brasil. Centro de Controle Interno da Marinha. **Manual de Auditoria Governamental**. Rio de Janeiro, 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. **Regimento Interno do Centro de Controle Interno da Marinha**. Aprovado pela Portaria nº 24/CCIMAR, de 29 de set. 2020. Rio de Janeiro, 2020c.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Marinha do Brasil. **Site do Centro de Controle Interno da Marinha**: missão. 2023b. Disponível em: <https://www.marinha.mil.br/ccimar/missao>. Acesso em setembro de 2023.

BRASIL. MCASP 2021 – **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 9. ed. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, DF, 2021. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:41943](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943). Acesso em agosto de 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Despesa Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios** / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. 1. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 120 p. Disponível em: [https://www.cjf.jus.br/cjf/orcamento-e-financas/manuais/Manual\\_Despesa\\_Nacional.pdf/view](https://www.cjf.jus.br/cjf/orcamento-e-financas/manuais/Manual_Despesa_Nacional.pdf/view). Acesso em julho de 2023.

BRASIL. Ministério de Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 3, de 9 de junho de 2017. Brasília, 2017a. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304). Acesso em agosto de 2023.

BRASIL. Ministério de Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 8, de 8 de dezembro de 2017. Brasília, 2017b. Disponível em: [www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf](http://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf). Acesso em agosto de 2023.

BRASIL. PORTARIA STN nº 448, de 13 de setembro de 2002. **Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13 set. 2002. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:8754](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:8754). Acesso em agosto de 2023.

BRASIL. PORTARIA nº 232, de 2 de junho de 2020. **Institui o Sistema Integrado de Gestão Patrimonial - Siads, no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e das empresas públicas dependentes do Poder Executivo federal, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2 jun. 2020b. Disponível em: <https://www.gov.br/compras/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/portarias/portaria-no-232-de-2-de-junho-de-2020>. Acesso em agosto de 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de gestão de riscos do TCU**. 2. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão (Seplan), 2020c. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/46/B3/C6/F4/97D647109EB62737F18818A8/Manual\\_gestao\\_riscos\\_TCU\\_2\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/46/B3/C6/F4/97D647109EB62737F18818A8/Manual_gestao_riscos_TCU_2_edicao.pdf). Acesso em agosto de 2023.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018 *apud* NETO, Antonio Alves de Carvalho; GOMES, Arnaldo Ribeiro. **Curso de Auditoria Baseada em Risco: Risco em Auditoria (Etapa II)**. Unidade 2 – Modelo de Risco de Auditoria. Instituto Serzedello Corrêa, 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Levantamento**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2018 *apud* NETO, Antonio Alves de Carvalho; GOMES, Arnaldo Ribeiro. **Curso de Auditoria Baseada em Risco: Risco em Auditoria (Etapa II)**. Unidade 2 – Modelo de Risco de Auditoria. Instituto Serzedello Corrêa, 2019.

BRITO, Guilherme Caetano de. **A utilização da matriz de risco na priorização das atividades de auditoria interna no Instituto Federal Goiano**. 2013. Disponível em: <https://repositorio.bc.ufg.br/items/6fddd809-854c-4274-aadd-4f75588b7710/full>. Acesso em agosto de 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC 27 – **Contabilização de Ativos Imobilizados**. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 16, de 31 de julho de 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade. **NBC TA Estrutura conceitual**: Dá nova redação à NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL que dispõe sobre a estrutura conceitual para trabalhos de asseguaração. Brasília, 2015. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL&\\_ga=2.62351791.2084855054.1695081748-464214234.1675520167](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL&_ga=2.62351791.2084855054.1695081748-464214234.1675520167). Acesso em agosto de 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade. **NBC TA 315 (R1)**: Identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente (2016) *apud* NETO, Antonio Alves de Carvalho; GOMES, Arnaldo Ribeiro. **Curso de Auditoria Baseada em Risco: Risco em Auditoria (Etapa II)**. Unidade 2 – Modelo de Risco de Auditoria. Instituto Serzedello Corrêa, 2019.

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](https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf). Acesso em agosto de 2023.

COUTINHO, José Roberto de Andrade. **Gestão Patrimonial na Administração Pública**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004 *apud* SANTOS, Gerson dos. **Gestão Patrimonial: Ampliada e Atualizada**. 5. ed. Florianópolis: Secco, 2016.

FERNANDES, Elizabeth Carvalho. **Controle patrimonial**: análise da gestão dos bens móveis de caráter permanente no IF Sertão PE. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/27903>. Acesso em agosto de 2023.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- FONTENELE, Ricardo André Macedo; *et al.* **Curso de Técnicas de Auditoria Interna Governamental**: considerações iniciais referentes às técnicas de auditoria. Módulo 1. Brasília: Enap Escola Nacional de Administração Pública, 2020.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo-SP: Atlas, 2008.
- IIA. The Institute of Internal Auditors. **Modelo das três linhas do IIA**. 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-iaa-2020>. Acesso em agosto de 2023.
- IIA. **Site do Instituto dos Auditores Internos do Brasil**: definição de auditoria interna. 2023. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em agosto de 2023.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI) –. **ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing** (2013). Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/principios-fundamentais-da-auditoria-do-setor-publico-issai-100-129.htm>. Acesso em agosto de 2023.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LONGO, Cláudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.
- MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing [recurso eletrônico]**: uma orientação aplicada. Tradução de Leme Belon Ribeiro, Monica Stefani. Revisão Técnica de Janaina de Moura Engrácia Giraldi. 6. ed. – Dados eletrônicos – Porto Alegre-RS: Bookman, 2012.
- MARTINS, Petrônio Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de materiais e recursos patrimoniais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006 *apud* FERNANDES, Elizabeth Carvalho. **Controle patrimonial**: análise da gestão dos bens móveis de caráter permanente no IF Sertão PE. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/27903>. Acesso em agosto de 2023
- MOLINA, Daniely Aparecida; BRAZ, Juliana Ribeiro. **A importância da auditoria interna na gestão das organizações**. 2021. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/25405>. Acesso em agosto de 2023.
- MARTINS, Petrônio Garcia; CAMPOS, Paulo Renato. **Administração de materiais e recursos patrimoniais**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- NETO, Antonio Alves de Carvalho; GOMES, Arnaldo Ribeiro. **Curso de Auditoria Baseada em Risco**: modelo de risco de auditoria. Etapa II. Unidade 2. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2019.
- POZO, Hamilton. **Administração de recursos materiais e patrimoniais**. São Paulo: Atlas, 2001 *apud* SANTOS, Gerson dos. **Gestão Patrimonial**: Ampliada e Atualizada. 5. ed. Florianópolis: Secco, 2016.
- POZO, Hamilton. **Administração de recursos materiais e patrimoniais: uma abordagem logística**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007 *apud* FERNANDES, Elizabeth Carvalho. **Controle patrimonial: análise da gestão dos bens móveis de caráter permanente no IF Sertão PE**. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/27903>. Acesso em agosto de 2023.
- PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013.
- PROETTI, Sidney. **As pesquisas qualitativa e quantitativa como métodos de investigação científica**: Um estudo comparativo e objetivo. Revista Lumen-ISSN: 2447-8717, v. 2, n. 4, 2018. Disponível em: <http://www.periodicos.unifai.edu.br/index.php/lumen/article/view/60>. Acesso em julho de 2023.
- SANTANA, Camila Freitas; LOCATELLI, Juan Claude; TURRI, Aline Fátima. **Auditoria Interna e Controle Interno no Setor Público como Instrumento de Controle de Gestão**: Estudo de caso na Prefeitura Municipal de Vista Gaúcha–RS. In: XIV Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade, Universidade de São Paulo. 2017. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/17UspInternational/ArtigosDownload/279.pdf>. Acesso em agosto de 2023.
- SANTOS, Gerson dos. **Gestão Patrimonial**: Ampliada e Atualizada. 5. ed. Florianópolis: Secco, 2016.
- 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). Florianópolis, 2007. Disponível em: [https://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/d/d9/SERGIO\\_DOS\\_SANTOS.pdf](https://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/d/d9/SERGIO_DOS_SANTOS.pdf). Acesso em agosto de 2023.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

## **APÊNDICE A**

### **QUESTIONÁRIO (DIAGNÓSTICO PATRIMONIAL)**

#### **GESTÃO PATRIMONIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Prezado (a), o questionário que você está recebendo é exclusivamente acadêmico e direcionado aos Gestores Patrimoniais e Fiéis de Material das Organizações Militares da Marinha do Brasil. Dessa forma, irá subsidiar a pesquisa intitulada "Gestão Patrimonial na Administração Pública: Um estudo sobre a Gestão de Bens Móveis em Organizações Militares da Marinha do Brasil sob a ótica da Auditoria Interna", como requisito para a conclusão do MBA em Contabilidade e Auditoria, da Universidade Federal Fluminense.

As respostas não serão utilizadas de forma que se identifique as Organizações Militares, Gestores e Fiéis, garantindo-se o sigilo das informações enviadas e confidencialidade dos participantes da pesquisa.

Conto com a sua participação que é de extrema importância para o desenvolvimento dessa pesquisa.

#### **DADOS DE QUALIFICAÇÃO**

1. Posto/Graduação:
2. Função:
3. Há quanto tempo exerce as atividades da área de patrimônio?

#### **PERGUNTAS DE RESPOSTAS FECHADAS**

1. O Gestor Patrimonial, Administrador do SISBENS, Agentes subordinados e Encarregados de Incumbência estão investidos nas funções mediante Ordem de Serviço do Ordenador de Despesas? (SIM/NÃO)
2. Os Agentes Subordinados estão devidamente habilitados e qualificados, no mínimo, por meio de curso Expedito de Gestão Patrimonial? (SIM/NÃO)

3. O Gestor Patrimonial exerce a função de Encarregado de Divisão ou Seção responsável pelo controle patrimonial da OM? (SIM/NÃO)
4. O Gestor Patrimonial acumula as funções de Agente Financeiro, Gestor de Municiamto ou qualquer outro Agente Subordinado? (SIM/NÃO)
5. O Fiel de Material acumula funções de Fiel de Armazenagem/Suprimentos, Gestor/Fiel de Municiamto e/ou Paioleiro de Mantimentos? (SIM/NÃO)
6. A Ordem Interna relativa à Gestão Patrimonial está atualizada? (SIM/NÃO)
7. Os processos da Gestão de Bens Patrimoniais, relativos ao Material Permanente, estão devidamente mapeados e formalizados? (SIM/NÃO)
8. A OM possui um Plano de Gestão de Riscos relacionados ao Processo de Gestão de Bens Móveis Permanentes? (SIM/NÃO)
9. No ato da entrega, todos os Bens Móveis Permanentes são conferidos e aceitos mediante declaração no Certificado de Recebimento de Bens (CRB), colado no verso do documento de despesa? (SIM/NÃO)
10. O recebimento dos Bens Permanentes é realizado pelo Fiel de Armazenagem, quantificando o bem recebido, verificando a sua qualidade e características, e confirmando-as com a NE ou Autorização de Compra e com o documento de despesa? (SIM/NÃO)
11. O Fiel de Material atesta no CRB o registro da movimentação no Sistema de Controle de Bens (SISBENS), registrando a classificação patrimonial e contábil, a natureza da despesa e o número patrimonial? (SIM/NÃO)
12. Por ocasião do recebimento e aceitação do material permanente, o Fiel de Material identifica o material permanente com etiqueta ou plaqueta de identificação antes de distribuí-lo ao Encarregado de Incumbência que ficará responsável pela carga? (SIM/NÃO)
13. Os Termos de Responsabilidade Incumbência (TRI) estão atualizados? (SIM/NÃO)

14. Por ocasião da mudança de responsável pela Incumbência, a formalização é materializada com a emissão do Termo de Transferência de Responsabilidade de Incumbência (TTRI), gerado pelo SISBENS? (SIM/NÃO)
15. Os Bens em posse de militares que não sejam o Encarregado de Incumbência estão registrados e formalizados por meio de Cautela? (SIM/NÃO)
16. Existe uma programação formal para a realização de Inventários dos Bens Móveis Permanentes, de forma que todos sejam recenseados e verificados ao longo do exercício? (SIM/NÃO)
17. Os resultados dos Inventários de Bens Móveis Permanentes são acompanhados e monitorados em todas as Reuniões do Conselho de Gestão? (SIM/NÃO)
18. Há dificuldade para executar a compatibilização financeira entre o SISBENS e o SIAFI, mensalmente? (SIM/NÃO)
19. Todos os Bens Móveis Permanentes da OM estão depreciando, excetuando os bens cadastrados como obras de arte e peças de museu (1.2.3.1.1.04.06) e material de uso duradouro (1.2.3.1.1.99.10)? (SIM/NÃO)
20. Há Bens Móveis Permanentes com valores irrisórios ou irreais que precisam ser reavaliados/atualizados? (SIM/NÃO)
21. Há dificuldade para executar os procedimentos de Reavaliação de Bens Móveis Permanentes? (SIM/NÃO)
22. Existe em sua OM a Comissão de Avaliação de Bens, designada por Ordem de Serviço, destinada a avaliar e atribuir valor de mercado ou valor justo aos bens, cujo valor seja desconhecido ou desatualizado? (SIM/NÃO)
23. Houve destinação de excesso de bem ocioso, recuperável, antieconômico ou inservível por Destinação Contábil/Qualificada nos últimos 12 meses? (SIM/NÃO)

24. Quais as modalidades de Destinação Definitiva de Material realizadas pela sua OM nos últimos 12 meses? (Marcar mais de uma opção, se necessário)

- Transferência
- Reaproveitamento de bens para formação ou adestramento de pessoal (RBFAP)
- Alienação (venda, permuta ou doação)
- Cessão
- Destruição
- Confinamento
- Outro

25. A alienação por venda foi realizada mediante remuneração pecuniária, após cumprimento da modalidade de licitação prevista em lei e foram utilizados os serviços da Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON) para a condução do processo de venda do material alienado? (SIM/NÃO)

26. Na destinação de excesso por destruição, o descarte do material foi realizado observando os princípios e objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos previstos na Lei nº 12.305/2010, regulamentada pelo Decreto nº 10.936/2022. Esse procedimento está devidamente comprovado? (SIM/NÃO)

27. Houve destinação de bem por perda/acidente/extravio, em decorrência de casos fortuitos ou motivos de força maior e sem culpa, mediante apuração administrativa, nos últimos 12 meses? (SIM/NÃO)

28. Houve saída por extravio de bens em decorrência de culpa ou dolo do responsável, mediante apuração administrativa, nos últimos 12 meses? (SIM/NÃO)

29. A destinação do material em excesso é formalizada pela Comissão de Vistoria, Avaliação e Destinação (CVAD) mediante Laudo de Vistoria, Avaliação e Destinação (LVAD)? (SIM/NÃO)

30. Há dificuldade na aprovação e ratificação da Destinação Qualificada? (SIM/NÃO)

31. A OM mantém arquivado todos os documentos que validem os inventários, transferências de responsabilidades, destinação de material e demais movimentações? (SIM/NÃO)

32. A OM mantém arquivo organizado das prestações de contas de Bens Patrimoniais e documentos que as validam, para efeitos de Auditoria Interna e Externa? (SIM/NÃO)

### PERGUNTAS DE RESPOSTAS ABERTAS

**Esse espaço é aberto para caso deseje realizar considerações julgadas importantes para a Gestão de Bens Móveis Permanentes que não foram abordadas nesse questionário.**

1. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas no recebimento dos Bens Móveis Permanentes?
2. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas no cadastramento de Bens Móveis Permanentes?
3. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas na realização dos Inventários?
4. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas no processo de Destinação do Material em Excesso?
5. Na sua opinião, quais são as dificuldades para o descarte sustentável dos materiais destinados à destruição?
6. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas na compatibilização financeira dos Bens Móveis no SIAFI?
7. Na sua opinião, quais são as dificuldades enfrentadas no processo de Reavaliação dos Bens Móveis?
8. Na sua opinião, quais são os maiores desafios para se realizar a Gestão Patrimonial de Bens Móveis Permanentes dentro da sua OM?

**APÊNDICE B**  
**ANÁLISE DE CAUSA E EFEITO**

**1. RECEBIMENTO**

<b>RISCO-CHAVE</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>CAUSAS</b>	<b>CONSEQUÊNCIAS</b>
R#1	Recebimento de Bens Móveis defeituosos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Ausência de perito do setor solicitante para realizar a conferência do material;</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos (OI);</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Custos adicionais com reparo ou substituição;</li> <li>- Atraso nas operações da organização.</li> </ul>
R#2	Recebimento de Bens Móveis incorretos, em desconformidade com a Nota de Empenho ou Autorização de Compra.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Ausência ou deficiência na interação/comunicação entre o setor de obtenção e o setor patrimonial;</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos (OI);</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Retrabalho;</li> <li>- Incompatibilidade no cadastro de Bens Móveis;</li> <li>- Necessidade de devolução ou troca.</li> </ul>
R#3	Falta documentação adequada.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Recebimento de material sem o devido documento de despesa (NF);</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos (OI);</li> <li>- Bem Móvel dado como conferido e aceito sem a declaração formal no Certificado de Recebimento de Bens (CRB);</li> <li>- Devolução total ou parcial de bem sem o devido Termo de Devolução assinado pelo fornecedor.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Extravio de Bens Móveis;</li> <li>- Dificuldade de rastreamento da origem do material;</li> <li>- Bens Móveis cadastrados com informações incompletas e/ou genéricas.</li> </ul>
R#4	Extravio de Bens Móveis em recebimento.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Recebimento não é realizado pelo Fiel de Armazenagem;</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos (OI);</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prejuízo financeiro e operacional;</li> <li>- Procedimento administrativo de apuração de responsabilidade.</li> </ul>
R#5	Atraso no Processo de Recebimento de Bens Móveis.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos (OI).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Atraso nas operações da organização.</li> </ul>

2. CADASTRAMENTO

RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO	CAUSAS	CONSEQUÊNCIAS
R#6	Bens Móveis cadastrados com informações incompletas e/ou genéricas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Negligência;</li> <li>- Ausência de normativo interno que versa sobre o cadastramento;</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dificuldade de identificação dos materiais nas Incumbências;</li> <li>- Registro imprecisos de Bens Móveis;</li> <li>- inconsistências na contabilidade e controle de Bens Móveis;</li> <li>- Problemas de conformidade.</li> </ul>
R#7	Bens Móveis adquiridos sem passar pelo processo de cadastramento.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Ausência ou deficiência na interação/comunicação entre o setor de obtenção e o setor patrimonial;</li> <li>- Ausência de fiscalização;</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos (OI);</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Extravio de Bens Móveis;</li> <li>- Dificuldade de localização dos Bens Móveis na OM;</li> <li>- Ausência de Controle sobre Bens Móveis não cadastrados;</li> <li>- Incompatibilidade física e contábil nos Registros Patrimoniais.</li> </ul>
R#8	Duplicidade no Registro de Bens Móveis.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Ausência de verificação e conferência dos registros;</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos (OI);</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Incompatibilidade física e contábil nos Registros Patrimoniais.</li> </ul>
R#9	Registros contábeis incorretos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os saldos registrados no SISBENS não estão compatibilizados no SIAFI;</li> <li>- Existência de Bens Móveis com valores irrisórios ou irreais que precisam ser reavaliados/atualizados;</li> <li>- Existência de Bens Móveis Permanentes que não estão deprecando, excetuando os bens cadastrados como obras de arte e peças de museu (1.2.3.1.1.04.06) e material de uso duradouro (1.2.3.1.1.99.10);</li> <li>- As transferências de Bens Móveis entre OM fora da primeira quinzena do mês de referência;</li> <li>- Os saldos registrados no SISBENS dos Navios subordinados não estão compatibilizados no SIAFI do COMIMSUP;</li> <li>- Existência LVAD aprovada e ratificada pelas Autoridades Competentes a mais de um ano e que ainda não produziu os devidos efeitos relacionados ao registro de movimentação da despesa no SISBENS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Registro da Conformidade Contábil com Restrição</li> </ul>

**3. DISTRIBUIÇÃO**

RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO	CAUSAS	CONSEQUÊNCIAS
R#10	Erro de registro ou documentação de distribuição inadequada.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Distribuição dos Bens Móveis sem o devido cadastramento no SISBENS;</li> <li>- Ausência ou deficiência na interação/comunicação entre o setor de obtenção e o setor patrimonial;</li> <li>- Distribuição de Bens Móveis sem a devida etiqueta ou plaqueta de identificação;</li> <li>- Distribuição de Bens Móveis sem a devida emissão da Nota de Movimentação de Bens (NMB);</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos (OI);</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Incompatibilidade de Bens Móveis com os locais de destino;</li> <li>- Entrega de Bens Móveis a destinatário inadequado.</li> </ul>

4. RESPONSABILIDADES

RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO	CAUSAS	CONSEQUÊNCIAS
R#11	Falta de Conformidade Regulatória.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O Gestor Patrimonial não é o responsável pela Divisão ou Seção responsável pelo controle patrimonial;</li> <li>- Ordem de Serviço (OS) de designação e Funções dos militares pertencentes à Estrutura Funcional da Gestão Patrimonial desatualizada ou inexistente;</li> <li>- Documentos assinados no impedimento dos Gestores sem a designação formal do seu substituto;</li> <li>- Incumbência sem a designação formal do respectivo Encarregado;</li> <li>- Militar exercendo Tarefa por Tempo Certo (TTC) exercendo a função de Encarregado de Incumbência sem a devida previsão contratual;</li> <li>- Gestor de Bens Patrimoniais ou seu substituto acumulando as funções de Ordenador de Despesa, Agente Fiscal, Agente Financeiro, Gestor de Municciamento, Relator da Gestão Patrimonial, Fiel de Municciamento, Paioleiro de Mantimentos e com qualquer Agente Subordinado;</li> <li>- Fiel de Armazenagem acumulando as funções de Fiel de Suprimento e Fiel de Material, bem como com seus respectivos ajudantes;</li> <li>- Agente Subordinado da Gestão Patrimonial acumulando as funções de Gestor de Municciamento, Fiel de Municciamento e Paioleiro de Mantimentos.</li> <li>- Ausência dos Gestores Patrimoniais, dos Agentes Subordinados e dos Encarregados de Incumbência, por período superior a trinta dias, sem a devida passagem de função;</li> <li>- O responsável pela execução das tarefas atreladas ao Administrador do SISBENS, módulo Administração, sem a devida designação por Ordem de Serviço;</li> <li>- Desembarque (desligamentos/transferências) de Encarregado de Incumbência sem a devida transferência formal do material sob a sua responsabilidade;</li> <li>- Mudança de responsável pela Incumbência, sem a formalização materializada com a emissão do Termo de Transferência de Responsabilidade de Incumbência (TTRI), gerado pelo Sistema de Controle de Bens;</li> <li>- Os Termos de Responsabilidade de Incumbência (TRI) estão desatualizados;</li> <li>- Ordem de Serviço (OS) de designação da Comissão de Avaliação de Bens Móveis desatualizada ou inexistente;</li> <li>- Ordem de Serviço (OS) de designação da Comissão de Vistoria, Avaliação e Destinação (CVAD) desatualizada ou inexistente;</li> <li>- Designação dos membros da CVAD sem observar o princípio da segregação de funções;</li> <li>- Gestão Patrimonial Centralizada sem a devida autorização da DFM, mediante avaliação de proposta técnica gerada pelo COMIMSUP da OM centralizadora;</li> <li>- Gestão Patrimonial Centralizada sem que os processos de obtenção e execução financeira da OM envolvida sejam centralizados;</li> <li>- Gestão Patrimonial Centralizada sem que a OM centralizada possua estrutura funcional reduzida (até três Oficiais);</li> <li>- Gestão Patrimonial Centralizada sem que os Comandantes/Diretores das OM centralizadas respondam como Encarregados de Incumbência ao OD da OM centralizadora.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Desorganização da Estrutura Funcional da Gestão Patrimonial;</li> <li>- Ausência de Prestação de Contas;</li> <li>- Conflitos internos;</li> <li>- Baixo desempenho;</li> <li>- Responsabilidade difusa;</li> <li>- Sanções legais em razão do descumprimento da legislação;</li> <li>- Dificuldade de apuração de responsabilidade.</li> </ul>

**5. RECOLHIMENTO**

RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO	CAUSAS	CONSEQUÊNCIAS
R#12	Material ocioso aguardando redistribuição por um período prolongado.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de monitoramento;</li> <li>- Falta de planejamento de redistribuição de Bens Móveis;</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades;</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos;</li> <li>- Ausência de normativo interno (OI).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Perda de Bens Móveis devido a obsolescência;</li> <li>- Ineficiência operacional;</li> <li>- Desperdício de recursos.</li> </ul>

**6. REDISTRIBUIÇÃO**

RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO	CAUSAS	CONSEQUÊNCIAS
R#13	Material ocioso, redistribuído internamente, sem a devida atualização dos registros patrimoniais.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Redistribuição interna sem a emissão da respectiva NMB;</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades;</li> <li>- Ausência de Mapeamento de Processos;</li> <li>- Ausência de normativo interno (OI).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Inexatidão dos Registros Patrimoniais;</li> <li>- Extravio de Bens Móveis;</li> <li>- Dificuldade de localização dos Bens Móveis na OM.</li> </ul>

7. INVENTÁRIOS

RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO	CAUSAS	CONSEQUÊNCIAS
R#14	Erro de contagem.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de treinamento para os inventariantes e Encarregados de Incumbências;</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades;</li> <li>- Bens Móveis existentes nas incumbências sem a devida identificação;</li> <li>- Bens Móveis em posse de militares que não sejam o Encarregado de Incumbência sem a devida formalização por meio de Cautela;</li> <li>- Cautelas desatualizadas;</li> <li>- Existência de material em excesso nas Incumbências;</li> <li>- Bens Móveis em conserto ou manutenção por terceiros sem a devida formalização mediante Cautela do Encarregado de Incumbência e autorização pelo seu respectivo superior hierárquico;</li> <li>- Bens Móveis emprestados sem a formalização por meio de Termo de Cessão, devidamente autorizado pelo OD;</li> <li>- Bens Móveis emprestados/cedidos sem o devido registro no SISBENS e SIAFI.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Descontrole físico e contábil nos Registros Patrimoniais;</li> <li>- Possibilidade de extravio de material.</li> </ul>
R#15	Falhas na documentação atinente ao Inventário.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de treinamento adequado para os inventariantes e Encarregados de Incumbências;</li> <li>- Falta de Mentalidade sobre a importância dos Inventários de Bens Móveis;</li> <li>- Inventários encerrados sem o devido “Termo de Responsabilidade ou Termo de Responsabilidade de Incumbência (TRI)”, gerados pelo Sistema de Controle de Bens;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Discrepâncias apontadas nos relatórios dos inventários não sanadas por período alongado.</li> <li>- Atraso na prontificação.</li> </ul>
R#16	Atraso na prontificação dos Inventários de Bens Móveis dentro do exercício.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de treinamento adequado para os inventariantes e Encarregados de Incumbências;</li> <li>- Falta de Mentalidade sobre a importância dos Inventários de Bens Móveis;</li> <li>- Ausência de Programação Formal para a realização de Inventários;</li> <li>- Ausência de monitoramento pelo Conselho de Gestão;</li> <li>- Ausência de Indicador de Desempenho para avaliar a acurácia dos Inventários (% de divergência = itens discrepantes x100 / total de itens).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Descontrole físico e contábil nos Registros Patrimoniais.</li> </ul>

8. ALIENAÇÕES

RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO	CAUSAS	CONSEQUÊNCIAS
R#17	Falha no enquadramento da situação do material em excesso como ocioso, recuperável, antieconômico ou inservível/irrecuperável.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Ausência de vistoria inicial/detalhada pelo Gestor Patrimonial;</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades;</li> <li>- Ausência de normativo interno.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Desperdício de recursos;</li> <li>- Destinação definitiva de Bens Móveis em excesso em desconformidade com as normas, leis e regulamentos.</li> </ul>
R#18	Documentação inadequada para a destinação definitiva ou temporária dos Bens Móveis.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Destinação Definitiva de material enquadrada como Alienação por venda sem o devido processo licitatório;</li> <li>- Destinação Definitiva de material por meio de Alienação por permuta sem a devida lavratura do Termo de Permuta;</li> <li>- Destinação Definitiva de material por meio de Alienação por doação sem a devida lavratura do Termo de Doação de Bens;</li> <li>- Destinação Definitiva de material por meio de Cessão (interna ou externa), realizada sem a devida lavratura do Termo de Cessão de Uso de Bens;</li> <li>- Destinação de material em excesso sem o respectivo LVAD;</li> <li>- Destinação de bens em excesso considerados ociosos ou recuperável sem realizar a ampla divulgação da disponibilidade do material para transferência;</li> <li>- Material considerado ocioso ou recuperável não está classificado no LVAD como “Material com Aplicação” e indicada a destinação por alienação (venda, permuta ou doação) ou cessão;</li> <li>- Material considerado antieconômico não está classificado no LVAD como “Material com ou sem Matéria-prima Aproveitável” e indicada a destinação por alienação (venda ou doação) ou destruição;</li> <li>- Material considerado inservível não está classificado no LVAD como “Sem Aplicação” e indicada a destinação para destruição;</li> <li>- Ausência de avaliação do bem com base no preço de mercado, de modo a atribuir um valor financeiro ao item, nas destinações definitivas por destruição ou alienação por venda;</li> <li>- Baixa de material enquadrado como antieconômico sem a devida comprovação da sua manutenção ou recuperação onerosa;</li> <li>- Descarte de material destinado para destruição sem observar os princípios e objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Discrepância nas Destinações Contábeis e Destinação Qualificadas;</li> <li>- Desconformidade com as leis, normas e regulamentos;</li> <li>- Impacto na reputação da instituição.</li> </ul>

**9. BAIXAS**

RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO	CAUSAS	CONSEQUÊNCIAS
R#19	Falha no enquadramento da situação do material como inservível/irrecuperável.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Ausência de vistoria inicial/detalhada pelo Gestor Patrimonial;</li> <li>- Destinação Definitiva de material por meio de Destruição, sem a devida comprovação de que o material está com comprometimento irreversível e irrecuperável de suas características funcionais e físico-químicas;</li> <li>- Ausência de atribuição de responsabilidades;</li> <li>- Ausência de normativo interno.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Desperdício de recursos;</li> <li>- Destinação definitiva de Bens Móveis em excesso em desconformidade com as normas, leis e regulamentos.</li> </ul>
R#20	Descarte inadequado.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funções da Gestão Patrimonial sendo exercidas por militares sem qualificação técnica;</li> <li>- Descarte de material destinado para destruição sem observar os princípios e objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Desconformidade com as leis, normas e regulamentos;</li> <li>- Impacto na reputação da instituição.</li> </ul>

**10. PRESTAÇÃO DE CONTAS**

RISCO-CHAVE	DESCRIÇÃO	CAUSAS	CONSEQUÊNCIAS
R#21	Impropriedades na Prestação de Contas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Falta de capacitação dos Relatores das Prestações de Contas;</li> <li>- Omissão ou atraso nas Prestação de Contas;</li> <li>- Ausência de arquivos com todos os documentos que validem os inventários, transferências de responsabilidades, destinação de material e demais movimentações;</li> <li>- Ausência de arquivo organizado das prestações de contas de bens patrimoniais e documentos que as validam, para efeitos de auditoria interna e externa;</li> <li>- Os inventários e os respectivos termos de responsabilidade não estão integrados à prestação de contas anual de bens por ocasião do encerramento do exercício financeiro;</li> <li>- Arquivo físico inadequado.</li> <li>- Ausência das assinaturas dos Agentes Responsáveis nos documentos que compõem as Prestações de Contas;</li> <li>- Discrepâncias na autuação dos Processos de Prestação de Contas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Possíveis questionamentos dos órgãos de controle, para efeitos de auditoria interna e externo;</li> <li>- Processo administrativo de apuração de responsabilidade;</li> <li>- Ausência de transparência na Gestão Patrimonial;</li> <li>- Descontrole na Gestão Patrimonial.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor.

## APÊNDICE C

### MATRIZ DE ANÁLISE DE RISCOS E CONTROLES

**Objetivo-chave 1:** Recebimento de Bens Móveis em conformidade com as especificações, quantidades e condições acordadas e existência de controles internos eficazes para evitar fraudes e erros.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)	Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)	Risco Residual (RR)			Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
R#1	Recebimento de Bens Móveis defeituosos.	5	8	40	Alto Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.	Fraco	0,80	32	Médio	+ Testes substantivos	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	O Recebimento de Bens Móveis está sendo realizado em conformidade com as especificações, quantidades e condições acordadas e existe controles internos eficazes para evitar fraudes e erros?
R#2	Recebimento de Bens Móveis incorretos, em desconformidade com a Nota de Empenho ou Autorização de Compra.	8	8	64	Alto Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.	Fraco	0,80	51,2	Alto	+ Testes substantivos	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	

R#3	Falta documentação adequada.	2	5	10	Médio	Controle institucionalizado e embora passível de aperfeiçoamento, é sustentado por ferramentas adequadas e mitiga o risco razoavelmente.	Satisfatório	0,4	4	Baixo	+ Testes de controle	Controle foi considerado adequado na avaliação preliminar, mas sua aplicação/efetividade precisa ser testada, para verificar se está atingindo os objetivos pretendidos.	Recebimento de Bens Móveis está sendo realizado em conformidade com as especificações, quantidades e condições acordadas e existe controles internos eficazes para evitar fraudes e erros?
R#4	Extravio de Bens Móveis em recebimento.	10	2	20	Médio	Controle razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados.	Mediano	0,6	12	Médio	Testes substantivos/Testes de Controles	Sua aplicação/efetividade pode ser testada, para verificar seu desempenho em relação aos objetivos pretendidos, ao mesmo tempo em que é preciso confirmar as consequências adversas de seu funcionamento não ser o ideal.	
R#5	Atraso no Processo de Recebimento de Bens Móveis.	5	1	5	Baixo	Controle razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados.	Mediano	0,6	3	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário	Considerando o princípio da eficiência e a relação custo-benefício, não seria necessário trabalhar estes riscos, por serem baixos. Entretanto, eles poderão ser testados a depender da avaliação do auditor.	

**Objetivo-chave 2:** Registro adequado dos Bens Móveis no Sistema de Controle Patrimonial, incluindo informações precisas sobre a descrição, localização, custo e outros dados relevantes.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)		Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
R#6	Bens Móveis cadastrados com informações incompletas e/ou genéricas.	2	8	16	Médio	Controle não existe, não funciona ou não está implementado.	Inexistente	1	16	Médio	Testes substantivos	Controle inexistente. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da ausência do controle.	
R#7	Bens Móveis adquiridos sem passar pelo processo de cadastramento.	8	5	40	Alto	Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.	Fraco	0,8	32	Médio	+ Testes substantivos	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	
R#8	Duplicidade no Registro de Bens Móveis.	5	5	25	Médio	controle não existe, não funciona ou não está implementado.	Inexistente	1	25	Médio	Testes substantivos	Controle inexistente. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da ausência do controle.	

R#9	Registros contábeis incorretos.	5	8	40	Alto	Controle razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados.	Mediano	0,6	24	Médio	Testes substantivos/Testes de Controles	Sua aplicação/efetividade pode ser testada, para verificar seu desempenho em relação aos objetivos pretendidos, ao mesmo tempo em que é preciso confirmar as consequências adversas de seu funcionamento não ser o ideal.	Os Registros dos Bens Móveis no Sistema de Controle Patrimonial estão adequados, incluindo informações precisas sobre a descrição, localização, custo e outros dados relevantes?
-----	---------------------------------	---	---	----	------	---	---------	-----	----	-------	---	---	--

**Objetivo-chave 3:** Distribuição de Bens Móveis de acordo com as políticas e procedimentos internos, garantindo que os registros estejam atualizados e que a responsabilidade pela guarda seja clara.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)	Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)	Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria		
R#10	Erro de registro ou documentação de distribuição inadequada.	2	2	4	Baixo	Controlado razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados.	Mediano	0,6	2,4	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário	Considerando o princípio da eficiência e a relação custo-benefício, não seria necessário trabalhar estes riscos, por serem baixos. Entretanto, eles poderão ser testados a depender da avaliação do auditor.	A Distribuição de Bens Móveis está sendo realizada de acordo com as políticas e procedimentos internos, garantindo que os registros estejam atualizados e que a responsabilidade pela guarda seja clara?

**Objetivo-chave 4:** Atribuição de responsabilidades apropriadas e documentadas de acordo com as normas internas vigentes.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)		Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
R#11	Falta de Conformidade Regulatória.	5	8	40	Alto	Controle razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados.	Mediano	0,6	24	Médio	Testes substantivos/Testes de Controles	Sua aplicação/efetividade pode ser testada, para verificar seu desempenho em relação aos objetivos pretendidos, ao mesmo tempo em que é preciso confirmar as consequências adversas de seu funcionamento não ser o ideal.	A atribuição de responsabilidades está apropriada e documentada de acordo com as normas internas vigentes?

**Objetivo-chave 5:** Recolhimento de Bens Móveis de acordo com os procedimentos estabelecidos nas normas internas, incluindo a devida atualização dos registros patrimoniais.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)	Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)	Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria		
R#12	Material ocioso aguardando redistribuição por um período prolongado.	5	2	10	Médio	Controlado razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados.	Mediano	0,6	6	Baixo	Testes substantivos/Testes de Controles	Sua aplicação/efetividade pode ser testada, para verificar seu desempenho em relação aos objetivos pretendidos, ao mesmo tempo em que é preciso confirmar as consequências adversas de seu funcionamento não ser o ideal.	O Recolhimento de Bens Móveis está sendo realizado de acordo com os procedimentos estabelecidos nas normas internas, incluindo a devida atualização dos registros patrimoniais?

**Objetivo-chave 6:** Redistribuição de Bens Móveis de acordo com os procedimentos estabelecidos nas normas internas e posterior atualização dos registros para refletir as mudanças na localização e na responsabilidade.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)		Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
R#13	Material ocioso, redistribuído internamente, sem a devida atualização dos registros patrimoniais.	5	5	25	Médio	Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.	Fraco	0,8	20	Médio	+ Testes substantivos	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	A Redistribuição de Bens Móveis está sendo realizada de acordo com os procedimentos estabelecidos nas normas internas e posterior atualização dos registros para refletir as mudanças na localização e na responsabilidade?

**Objetivo-chave 7:** Realização de contagem física periódicas dos Bens Móveis para confirmar a sua existência, comparando os resultados com os registros patrimoniais, identificando e sanando as discrepâncias.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)		Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
R#14	Erro de contagem.	5	8	40	Alto	controle não existe, não funciona ou não está implementado.	Inexistente	1	40	Alto	Testes substantivos	Controle inexistente. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação ou ausência do controle.	A contagem física periódica dos Bens Móveis está sendo realizada, visando confirmar a sua existência, comparando os resultados com os registros patrimoniais, identificando e sanando as discrepâncias?
R#15	Falhas na documentação atinente ao Inventário.	8	10	80	Extremo	Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.	Fracos	0,8	64	Alto	+ Testes substantivos	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	
R#16	Atraso na prontificação dos Inventários de Bens Móveis dentro do exercício.	5	10	50	Alto	Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.	Fracos	0,8	40	Alto	+ Testes substantivos	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	

**Objetivo-chave 8:** Alienações de Bens Móveis realizadas de acordo com as normas internas da organização, incluindo a justificativa para a baixas, aprovação adequada e a atualização dos registros patrimoniais.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)		Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
R#17	Falha no enquadramento da situação do material em excesso como ocioso, recuperável, anti-econômico ou inservível/irrecuperável.	8	8	64	Alto	Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.	Fraco	0,8	51,2	Alto	+ Testes substantivos	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	As Alienações de Bens Móveis estão sendo realizadas de acordo com as normas internas da organização, incluindo a justificativa para a baixas, aprovação adequada e a atualização dos registros patrimoniais?
R#18	Documentação inadequada para a destinação definitiva ou temporária dos Bens Móveis.	5	8	40	Alto	Controle razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados.	Mediano	0,6	24	Médio	Testes substantivos/ Testes de Controles	Sua aplicação/efetividade pode ser testada, para verificar seu desempenho em relação aos objetivos pretendidos, ao mesmo tempo em que é preciso confirmar as consequências adversas de seu funcionamento não ser o ideal.	

**Objetivo-chave 9:** Baixas realizadas de acordo com as normas internas da organização, incluindo a justificativa, aprovação adequada e a atualização dos registros patrimoniais.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)		Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
R#19	Falha no enquadramento da situação do material como inservível/irrecuperável.	5	8	40	Alto	Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.	Fraco	0,8	32	Médio	+ Testes substantivos	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	As Baixas estão sendo realizadas de acordo com as normas internas da organização, incluindo a justificativa, aprovação adequada e a atualização dos registros patrimoniais?
R#20	Descarte inadequado.	10	8	80	Extremo	controle não existe, não funciona ou não está implementado.	Inexistente	1	80	Extremo	Testes substantivos	Controle inexistente. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação ou ausência do controle.	

**Objetivo-chave 10:** Prestações de Contas em conformidade com as normas internas da organização para evidenciar a precisão e a integridade dos processos regulares de comprovação dos atos de gestão patrimonial para exercer o controle patrimonial dos bens da OM.

ID	Evento de Risco	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)	Controles Existentes	Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)	Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria		
R#21	Impropriedades na Prestação de Contas.	5	8	40	Alto	Controlado razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados.	Mediano	0,6	24	Médio	Testes substantivos/Testes de Controles	Sua aplicação/efetividade pode ser testada, para verificar seu desempenho em relação aos objetivos pretendidos, ao mesmo tempo em que é preciso confirmar as consequências adversas de seu funcionamento não ser o ideal.	As Prestações de Contas estão em conformidade com as normas internas da organização e evidenciam a precisão e a integridade dos processos regulares de comprovação dos atos de gestão patrimonial para exercer o controle patrimonial dos bens da OM?

Fonte: Elaborado pelo autor.