

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

ERICA RAMIRES SALLES

**GESTÃO PATRIMONIAL EM UMA ORGANIZAÇÃO
MILITAR DA MARINHA DO BRASIL: ALIENAÇÃO DE
BENS MÓVEIS**

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



**NITERÓI
2024**

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

ERICA RAMIRES SALLES

**GESTÃO PATRIMONIAL EM UMA ORGANIZAÇÃO MILITAR DA MARINHA DO
BRASIL: ALIENAÇÃO DE BENS MÓVEIS**

Niterói

2024

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

S168g Salles, Erica Ramires
Gestão Patrimonial em uma Organização Militar da Marinha do Brasil: Alienação de Bens Móveis / Erica Ramires Salles. - 2024.
63 f.: il.

Orientador: Jorge Ribeiro dos Passos Rosa.
Monografia (MBA)-Universidade Federal Fluminense, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Niterói, 2024.

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

CDD - XXX

ERICA RAMIRES SALLES

**GESTÃO PATRIMONIAL EM UMA ORGANIZAÇÃO MILITAR DA MARINHA DO
BRASIL: ALIENAÇÃO DE BENS MÓVEIS**

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

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

Niterói

2024

ERICA RAMIRES SALLES

**GESTÃO PATRIMONIAL EM UMA ORGANIZAÇÃO MILITAR DA MARINHA DO
BRASIL: ALIENAÇÃO DE BENS MÓVEIS**

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

Aprovado em de Outubro de 2024.

BANCA EXAMINADORA

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

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

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

Niterói
2024

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Deus e à minha família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, cuja luz e sabedoria foram fundamentais em cada passo desta jornada. Sua orientação me deu força e esperança nos momentos desafiadores, permitindo que eu superasse obstáculos e mantivesse o foco nos meus objetivos.

Agradeço também à minha família, que sempre me apoiou incondicionalmente, oferecendo amor e encorajamento. Em especial, agradeço ao meu querido pai, que se foi no primeiro dia de aula do curso. Seus grandes ensinamentos me ajudaram e continuam me ajudando a seguir firme e forte durante esse processo de amadurecimento que tem sido a vida. À minha mãe, meu grande exemplo e a quem eu devo a força e coragem para enfrentar a vida. À minha irmã, que sempre foi meu exemplo na vida.

Cada conquista que celebro é um reflexo do sacrifício, da dedicação e do carinho que recebi de vocês ao longo dos anos. Todos os objetivos alcançados na minha vida são fruto dos ensinamentos que recebi de vocês.

“Todas as vitórias ocultam uma abdicação” – Simone de Beauvoir

RESUMO

Este trabalho objetivou apresentar uma matriz de riscos e controles aplicável à alienação de bens móveis como ferramenta auxiliar ao planejamento das auditorias conduzidas pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). Para atingir esse propósito, foram analisados os procedimentos adotados pela Marinha do Brasil para gestão patrimonial e alienação de bens móveis inservíveis. O tratamento desses bens dentro de uma Organização Militar específica foi mapeado, buscando identificar possíveis inconformidades nesse processo. Em seguida, foi confeccionada uma matriz de riscos e controles para as atividades da gestão patrimonial, visando o desfazimento de bens móveis inservíveis. Além disso, foram propostas ferramentas de controle aplicáveis para melhorar a gestão desses ativos. Através de uma pesquisa bibliográfica e documental, o presente estudo fornece uma ferramenta eficaz para avaliar as atividades relacionadas à alienação de bens móveis inservíveis, contribuindo para a melhoria do processo e do gerenciamento de riscos. Este trabalho visa agregar valor à Marinha do Brasil ao proporcionar um método estruturado para aprimorar a eficiência e eficácia na gestão patrimonial desses ativos, garantindo maior transparência e conformidade com as diretrizes internas e regulatórias.

Palavras-chave: Alienação de Bens Móveis; Gestão Patrimonial; Controle Interno; Matriz de Riscos e Controles; Auditoria Interna Governamental.

ABSTRACT

This work aimed to present a matrix of risks and controls applicable to the disposal of movable assets as an auxiliary tool for planning audits conducted by the Center of Internal Control of the Navy (CCIMAR). To achieve this purpose, the procedures adopted by the Brazilian Navy for asset management and disposal of unusable movable asset were analyzed. The treatment of these assets within a specific Military Organization was mapped, seeking to identify possible nonconformities in this process. Then, a matrix of risks and controls for the activities of wealth management was made, aiming to undo of unusable movable assets. Furthermore, applicable control tools were proposed to improve the management of these assets. Through bibliographic and documentary research, the present study provides an effective tool to evaluate activities related to the sale of unusable movable property, contributing to the improvement of the process and risk management. This work aims to add value to the Brazilian Navy by providing a method structured to improve efficiency and effectiveness in the asset management of these assets, ensuring greater transparency and compliance with internal and regulatory guidelines.

Keywords: Disposal of Movable Assets; Asset Management; Internal Control; Matrix of risks and controls; Government Internal Audit.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

Figura	1 - Etapas da Gestão Patrimonial.....	22
Figura	2 - Modelo das Três Linhas do IIA.....	31
Figura	3 - Processo de Gestão de Riscos	34
Figura	4 - Matriz de riscos	37
Figura	5 - Destinação de Material.....	43
Figura	6 - Alienação - Venda.....	43
Figura	7 - Alienação - Doação	44
Figura	8 - Matriz de Risco Inerente na Gestão de Bens Móveis Permanentes.....	47
Figura	9 - Matriz de Risco Residual na Gestão de Bens Móveis Permanentes	47

QUADROS

Quadro	1 - Parâmetros Excludentes para Definição dos Bens Permanentes	21
Quadro	2 - Classificação dos Bens Inservíveis	24
Quadro	3 - Estrutura Funcional de Gestão Patrimonial na MB	26
Quadro	4 - Escala de Probabilidade.....	36
Quadro	5 - Escala de Impacto	36
Quadro	6 - Componentes do Modelo de Riscos	38
Quadro	7 - Escala de Avaliação dos Riscos de Controle	39
Quadro	8 - Objetivos Chave e Riscos Associados.....	45
Quadro	9 - Objetivos Chave e Riscos Associados.....	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIG	Auditoria Interna Governamental
BONO	Boletim de Ordens e Notícias
CADBEM	Cadastro de Bens Móveis
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRSA	Control and Risk Self Assessment
CVAD	Comissão de Vistoria, Avaliação e Destinação
DFM	Diretoria de Finanças da Marinha
EMGEPRON	Empresa Gerencial de Projetos Navais
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	The Institute of Internal Auditors
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISA	Normas Internacionais de Auditoria
LVAD	Laudo de Vistoria, Avaliação e Destinação
MB	Marinha do Brasil
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NC	Nível de Confiança
ODT	Órgão de Direção Técnica
OM	Organização Militar
OREMA	Organização Extra-Marinha
OS	Ordem de Serviço
RA	Risco de Auditoria
RC	Risco de Controle
RCA	Análise de Causa-Raiz
RD	Risco de Detecção
RDR	Risco de Distorção Relevante
RI	Risco Inerente
RR	Risco Residual
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno

STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SISBENF	Sistema de Bens da Fazenda Nacional
SISBENS	Sistema de Controle de Bens
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SISMAT	Sistema de Controle de Material
SISTOQUE	Sistema de Controle de Bens de Estoque
TAAC	Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental

SUMÁRIO

1.	O PROBLEMA	14
1.1	Introdução	14
1.2	Suposição	15
1.3	Objetivos da Pesquisa	15
1.3.1	Objetivo Final	15
1.3.2	Objetivos Intermediários	15
1.4	Delimitação da Pesquisa	16
1.5	Relevância do Estudo	16
2.	METODOLOGIA	17
2.1	Tipo de Pesquisa	17
2.1.1	Quanto aos Fins	17
2.1.2	Quanto aos Meios	17
2.2	Coleta de Dados	18
2.3	Universo de Pesquisa	18
2.3.1	Universo	18
2.3.2	Amostra	19
2.3.3	Tratamento dos Dados	19
2.3.4	Limitações do Método	19
3.	UMA ANÁLISE DA GESTÃO PATRIMONIAL NA MARINHA DO BRASIL	20
3.1	Introdução	20
3.1.1	Fases da Gestão Patrimonial	22
3.2	Alienação de bens	24
3.3	Gestão Patrimonial na Marinha do Brasil	25
3.3.1	Introdução	25
3.3.2	Agentes Responsáveis	26
3.3.3	Alienação na Marinha do Brasil	27
4.	AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	29
4.1	Introdução	29
4.2	Controle interno, governança e o modelo das 3 linhas	30
4.3	Procedimentos de Auditoria	31
4.4	Gestão de Riscos	33
4.4.1	Introdução	33
4.4.2	Processo de Gestão dos Riscos	34
4.4.2.1	Estabelecimento do Contexto	34
4.4.2.2	Identificação dos riscos	35

4.4.2.3	Análise dos riscos	35
4.4.2.4	Avaliação dos riscos	37
4.4.2.5	Tratamento dos riscos	39
4.4.2.6	Monitoramento e melhoria contínua	40
4.4.2.7	Comunicação Contínua	41
5.	RESULTADOS E DISCUSSÃO	42
5.1	Introdução	42
5.2	Mapeamento de Processos	42
5.3	Matriz de Riscos e Controles	44
6.	CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES	49
6.1	Conclusão	49
6.2	Sugestões	49
6.3	Recomendações	50
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51
	APÊNDICE A – Análise de Causa e Efeito	A - 1
	APÊNDICE B – Matriz de Riscos e Controles	B - 1

1. O PROBLEMA

1.1 Introdução

A Gestão Patrimonial Pública contribui significativamente para a racionalização dos custos relativos ao uso de materiais, compreendendo o planejamento, monitoramento e controle de bens, desde a aquisição do bem durável até a sua alienação, colaborando para um eficiente funcionamento das estruturas organizacionais (Souza, 2023).

A eficiência dos controles da gestão patrimonial tem importância relevante para subsidiar a administração com dados utilizados na análise da necessidade de reposição dos bens. Além disso, a conscientização da importância do controle patrimonial deve ser enxergada além do próprio controle, auxiliando no processo decisório (Junior e da Silva, 2003).

A globalização, a crescente utilização de tecnologias e a ocorrência de diversos eventos ligados às divulgações financeiras de grandes empresas têm provocado transformações significativas no cenário dos negócios públicos e privados em todo o mundo. Como resultado, a sociedade aumentou suas expectativas quanto à qualidade dos serviços oferecidos pelas organizações, assim como à necessidade de maior transparência, responsabilidade e adequada prestação de contas (Brasil, 2017a).

Essas mudanças têm gerado uma série de exigências e desafios para a Auditoria Interna, incluindo a demanda crescente por atuação em áreas como governança e gestão de riscos, inclusive no setor público, que até pouco tempo não estava profundamente envolvido em discussões desse assunto (Brasil, 2017a).

A alienação de bens representa uma parte da gestão patrimonial, referindo-se a um termo jurídico que possui aspecto geral, sendo utilizada para representar o ato administrativo em que existe a transferência do domínio do bem à outra pessoa, e pode se manifestar como uma permuta, venda ou doação (Coutinho, 2004).

A gestão do patrimônio deve ser realizada para garantir a adequada utilização e baixa dos bens móveis quanto ao seu aspecto legal, podendo contribuir para melhorar o desempenho e reduzir os custos de uma instituição. O objetivo da administração patrimonial é registrar, controlar e descartar adequadamente os bens móveis e os materiais permanentes da organização (Francischini; Gurgel, 2012). Conforme Ribeiro (2013), uma má gestão do patrimônio pode resultar em perdas, levando à sua redução ou até à sua extinção.

Dessa maneira, este estudo foi conduzido com foco no problema de pesquisa a seguir: como acontece o processo de alienação de bens móveis em uma Organização Militar (OM) da Marinha do Brasil (MB), e de que forma uma matriz de riscos focada nesse processo pode auxiliar nos trabalhos de auditoria da Instituição? Assim, acredita-se que o trabalho seja relevante à medida que fornece ferramentas para avaliação das atividades relativas à alienação dos bens móveis inservíveis, contribuindo para melhoria do processo e gerenciamento dos riscos e

facilitando os trabalhos de auditoria, a fim de agregar valor à MB.

1.2 Suposição

É possível que o estudo em questão traga uma contribuição significativa para as atividades de Auditoria na Gestão de Bens Móveis Permanentes na MB, realizados pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). O estudo ressalta a relevância da Auditoria Interna com foco no gerenciamento de riscos como um instrumento essencial para uma gestão e controle eficazes nessa área.

1.3 Objetivos da Pesquisa

1.3.1 Objetivo Final

O objetivo geral do trabalho é apresentar uma matriz de riscos e controles aplicável à alienação de bens móveis, como ferramenta auxiliar ao planejamento das auditorias conduzidas no CCIMAR.

1.3.2 Objetivos Intermediários

- a) identificar os procedimentos referentes à gestão patrimonial adotados pela MB, com vistas à alienação de bens móveis inservíveis;
- b) mapear a forma como os bens móveis inservíveis são tratados na gestão patrimonial em uma OM;
- c) identificar as inconformidades porventura existentes na gestão patrimonial de bens móveis inservíveis, no âmbito da OM pesquisada;
- d) elaborar matriz de riscos e controles para o processo de gestão patrimonial, com vistas ao desfazimento de bens móveis inservíveis; e
- e) propor possíveis ferramentas de controle aplicáveis à gestão patrimonial de bens móveis inservíveis.

1.4 Delimitação da Pesquisa

A pesquisa buscou identificar os principais riscos atinentes ao processo de alienação de bens móveis em uma OM da MB. Para isso, buscou-se estudar e entender as atividades realizadas pelo setor responsável por cuidar dos Bens Móveis Permanentes nessa OM, bem como os controles utilizados para gerenciar essas atividades, visando à identificação de oportunidades de melhoria.

1.5 Relevância do Estudo

O estudo em questão ressalta a relevância de uma gestão eficaz no setor público, especialmente no que se refere aos Bens Móveis Permanentes. Esses bens constituem uma parte importante do patrimônio de instituições, tornando fundamental sua administração adequada. Neste cenário, a Auditoria Interna se transforma em uma ferramenta crucial para prevenir a má gestão e possíveis danos aos recursos públicos, garantindo a integridade do erário e contribuindo para as atividades de controle e supervisão.

2. METODOLOGIA

Segundo Lakatos e Marconi (2017), método refere-se a um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permite alcançar um objetivo de maneira segura e econômica. Ele gera conhecimentos úteis e precisos, orienta o percurso a ser seguido, identifica erros e apoia as decisões do pesquisador.

Conforme Gil (2017), a pesquisa científica requer uma série de condições, incluindo o planejamento, a definição do problema, a especificação dos objetivos, a formulação de hipóteses e outros aspectos, com o intuito de alcançar um objetivo específico. Além disso, para a realização de uma pesquisa, é fundamental o uso de procedimentos e métodos, conforme destacado por Prodanov e Freitas (2017).

Com isso, este Projeto de Pesquisa foi realizado com base nas seguintes normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT): 6.023/02, 10.124/02 e 14.719/89, e possui o propósito de responder o problema em estudo, proporcionando maior entendimento sobre o assunto abordado.

2.1 Tipo de Pesquisa

2.1.1 Quanto aos Fins

O presente trabalho consiste em uma pesquisa do tipo descritiva, que segundo Gil (2017), apresenta como finalidade a descrição de características apresentadas por determinada população ou fenômeno. A pesquisa também é considerada exploratória, pelo fato de buscar maior familiaridade com o problema estudado, objetivando compreendê-lo, conforme explicitado abaixo.

“As pesquisas exploratórias têm como objetivo geral proporcionar maior familiaridade com o problema, com o objetivo de torná-lo mais explícito ou construir hipóteses. Pode-se dizer que o objetivo principal é o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilita a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado (Gil, 2017, p.41).”

A pesquisa descritiva ocorre quando o pesquisador registra e descreve os eventos que foram observados e não exerce nenhuma forma de influência sobre eles (Prodanov; Freitas, 2017).

2.1.2 Quanto aos Meios

Este trabalho se classifica como uma pesquisa bibliográfica, utilizando material já existente, principalmente livros e artigos científicos relacionados ao problema. Adicionalmente,

é caracterizado como uma pesquisa documental, fundamentada em documentos institucionais arquivados internamente pela MB e por outras organizações sobre o tema estudado (Gil, 2017).

De acordo com Lakatos e Marconi (2017, p.54), a pesquisa bibliográfica pode ser definida como “um tipo específico de produção científica: é feita com base em textos, como livros, artigos científicos, ensaios críticos, dicionários, enciclopédias, jornais, revistas, resenhas, resumos”. Já a pesquisa documental, segundo os autores, consiste em uma análise organizada realizada com base em todo o material acessível. Ela utiliza documentos como fonte de coleta de informações, sejam eles escritos ou não, e pode incluir tanto documentos contemporâneos quanto aqueles que não estão diretamente relacionados com o período ou fenômeno em estudo.

2.2 Coleta de Dados

Segundo Lakatos e Marconi (2017), a fase correspondente à coleta de dados é de grande importância na pesquisa, marcando o início da utilização dos instrumentos e técnicas previamente definidos. Neste momento, é fundamental obter os dados de forma precisa e ordenada. A pesquisa deu início utilizando-se de uma abordagem que envolveu a revisão bibliográfica e busca de informações relevantes em documentos específicos. Foram utilizados diversos recursos, como livros, artigos acadêmicos e normas da MB, com o objetivo de se aprofundar nos assuntos sobre a Gestão e Auditoria Patrimoniais.

Na etapa seguinte, a coleta de dados foi realizada através de observação das atividades da Divisão de Material da OM selecionada, em condições rigorosamente controladas para garantir que os dados obtidos estivessem alinhados aos objetivos da pesquisa. A observação “utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Consiste de ver, ouvir e examinar fatos ou fenômenos” (Lakatos; Macroni, 2017).

Adicionalmente, durante a observação foi realizada entrevista informal, que segundo Gil (2017), consiste em uma forma menos estruturada de coleta de dados, distinguindo-se da simples observação pelo fato de existir um objetivo claro e definido, que seria a obtenção de dados.

2.3 Universo de Pesquisa

2.3.1 Universo

De forma geral, os levantamentos incluem uma quantidade de elementos muito grande, o que torna impraticável a consideração de todos eles. Portanto, a análise e estudo foram realizados em uma OM específica da MB, sendo essa identificação mantida em sigilo para garantir que as informações fossem autênticas e confiáveis (Gil, 2017).

2.3.2 Amostra

As atividades relacionadas à Gestão de Bens Móveis Permanentes por OM específica da MB foram analisadas. O intuito dessa coleta de dados, realizada por meio de observação e entrevista informal, foi examinar os procedimentos utilizados pela OM em estudo e identificar como as atividades do dia a dia eram conduzidas. Os questionamentos acerca do processo abarcam diversos aspectos atinentes à alienação de bens móveis, desde quando a solicitação de baixa do material é recebida, até seu efetivo descarte final.

2.3.3 Tratamento dos Dados

No presente estudo, os dados foram analisados qualitativamente, sem a utilização de métodos estatísticos ou outros cálculos, como os de probabilidade. A abordagem envolveu uma investigação detalhada das características da Gestão Patrimonial, com ênfase especial nos Bens Móveis Permanentes e nas Auditorias Internas Governamentais (AIG).

2.3.4 Limitações do Método

Vergara (2016) destaca a relevância de apresentar de forma clara as limitações e oportunidades de um estudo. O autor defende que cada abordagem de estudo possui características e restrições próprias. Por esse motivo, é fundamental levar em conta possíveis críticas dos leitores ao abordar abertamente as limitações do método escolhido. Contudo, é válido lembrar que as limitações não desqualificam o método selecionado, já que ele permanece como a melhor opção para alcançar os objetivos da pesquisa.

3. UMA ANÁLISE DA GESTÃO PATRIMONIAL NA MARINHA DO BRASIL

3.1 Introdução

A Gestão Patrimonial consiste em uma área de grande importância para as organizações, pois é responsável por controlar o Patrimônio Público. Kummer (2011, p. 18), define Patrimônio Público como “conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública”. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define Patrimônio Público conforme abaixo, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 16.2:

“Conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).”

Para Fernandes (2019), a Gestão Patrimonial abrange o gerenciamento de bens permanentes, desde sua aquisição até a sua saída do patrimônio. É considerada uma atividade de importância relevante devido à necessidade de controle e do correto registro dos ativos. Envolve processos administrativos que incluem a aquisição, recebimento, armazenamento, distribuição, movimentação e monitoramento do uso dos ativos, que devem ser acompanhados até o término de sua vida útil ou econômica.

De acordo com De Sousa (2017), o gerenciamento dos bens públicos objetiva realizar seu planejamento, organização e controle, zelando pela conservação e utilização eficiente desses bens. Isso inclui diversos processos para garantir a exatidão dos registros sobre a existência, identificação, quantidade, localização, condições de utilização e histórico dos bens, desde sua aquisição até sua retirada do acervo e sua destinação final. Essas práticas são fundamentais para garantir transparência e confiabilidade nas informações referentes aos bens móveis das entidades públicas.

Segundo Fenili (2015), os bens permanentes podem ser definidos como aqueles que possuem durabilidade superior a dois anos. Da mesma forma, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), descreve como material permanente aquele que não perde sua identidade física em razão de seu uso, ou tem durabilidade superior a dois anos (Brasil, 2023a).

A Portaria Ministério da Fazenda (MF)/Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 448/2002 detalhou as definições explicitadas no MCASP, considerando alguns parâmetros que distinguem os materiais permanentes dos de consumo, tais como durabilidade, fragilidade, perecibilidade, incorporabilidade e transformabilidade. Segundo a portaria mencionada, um material será considerado de consumo caso atenda a um ou mais dos parâmetros definidos, conforme quadro a seguir.

Quadro 1 - Parâmetros Excludentes para Definição dos Bens Permanentes

Parâmetro	Definição
Durabilidade	Material perde ou apresenta reduzidas condições de funcionamento no prazo máximo de dois anos, considerando seu uso normal.
Fragilidade	Estrutura passível de alteração devido à sua fragilidade ou capacidade de deformação, sendo marcada pela impossibilidade de recuperação e/ou pela perda de suas características originais.
Perecibilidade	Material sujeito a modificações químicas ou físicas, ou que se deteriore ou perca suas características normais de uso.
Incorporabilidade	É destinado a se integrar a outro bem e não pode ser removido sem comprometer as características do bem principal.
Transformabilidade	Quando o bem é adquirido para fins de transformação.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Portaria MF/STN Nº 448/2002.

O Código Civil Brasileiro, em seu artigo nº 79, conceitua bens imóveis como “o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”. Já os bens móveis, no artigo nº 82, são definidos como aqueles “susceptíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração de sua substância ou da destinação econômico-social” (Brasil, 2002). O foco deste trabalho recai sobre os bens móveis de características permanentes.

O MCASP exemplifica os bens ou equipamentos considerados permanentes, conforme abaixo:

52 – Equipamentos e Material Permanente Despesas orçamentárias com aquisição de aeronaves; aparelhos de medição; aparelhos e equipamentos de comunicação; aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odontológico, laboratorial e hospitalar; aparelhos e equipamentos para esporte e diversões; aparelhos e utensílios domésticos; armamentos; coleções e materiais bibliográficos; embarcações, equipamentos de manobra e patrulhamento; equipamentos de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; instrumentos musicais e artísticos; máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial; máquinas, aparelhos e equipamentos gráficos e equipamentos diversos; máquinas, aparelhos e utensílios de escritório; máquinas, ferramentas e utensílios de oficina; máquinas, tratores e equipamentos agrícolas, rodoviários e de movimentação de carga; mobiliário em geral; obras de arte e peças para museu; semoventes; veículos diversos; veículos ferroviários; veículos rodoviários; outros materiais permanentes.

A gestão patrimonial envolve os procedimentos administrativos de aquisição, recebimento, guarda e distribuição, semelhantes aos aplicados a outros tipos de materiais, como os de consumo, por exemplo. No entanto, a movimentação e o acompanhamento do uso dos bens patrimoniais diferem, pois mesmo quando os bens estão sob o controle de seus usuários, devem ser monitorados e controlados até o término de sua vida útil ou econômica (Pozo, 2007).

Para assegurar uma administração eficaz dos bens móveis da instituição, é fundamental realizar sua classificação e codificação. Esse procedimento tem como objetivo simplificar,

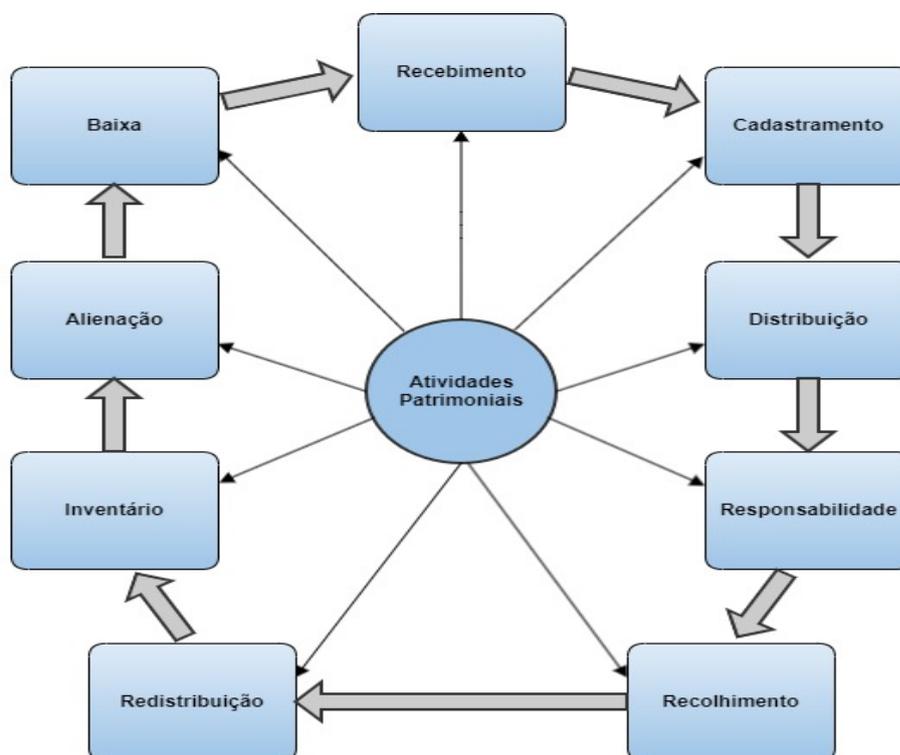
especificar e padronizar a numeração de todos os ativos, facilitando sua identificação e localização, além de permitir o registro histórico de sua incorporação ao acervo patrimonial através dos dados cadastrais no sistema de controle contábil e físico (Pozo, 2007).

Importante destacar que a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 menciona, em seu artigo nº 95, que a contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis. No artigo nº 106, a lei orienta que os bens móveis serão contabilizados pelo seu valor de aquisição, ou pelo custo de produção ou construção. Nesse sentido, além do controle físico, é necessário realizar o correto controle contábil dos bens.

3.1.1 Fases da Gestão Patrimonial

Segundo Santos (2016), as atividades da gestão patrimonial são divididas em nove etapas, conforme representado na figura 1, e em geral, acontecem de forma ordenada, como descrito a seguir:

Figura 1 - Etapas da Gestão Patrimonial



Fonte: Elaborado pela autora com base em Santos (2016, p. 63)

- a) a primeira etapa envolve o recebimento dos bens permanentes pelo órgão, podendo ser realizada pelo setor de almoxarifado/patrimônio, ou por Comissão que contenha membro deste setor. Pode ser entendida como a aceitação formal do bem pelo setor citado, antes de ser distribuído para o destinatário do bem;

- b) o cadastramento refere-se ao registro de entrada dos bens em sistema especificando suas características físicas e financeiras através de documento específico, por exemplo, nota fiscal, termo formal de doação, etc. Com o cadastro no sistema, ocorre a atribuição de número de identificação para o bem, o qual será fixado por meio de placa ou etiqueta, com a finalidade de identificá-lo;
- c) a distribuição física dos itens consiste na entrega do bem ao seu usuário final, responsável pela sua guarda, utilização e conservação;
- d) após os bens serem distribuídos aos seus responsáveis, deve ocorrer a emissão do Termo de Responsabilidade via sistema, ou o preenchimento de um formulário existente na Organização para este fim. O Termo deve ser assinado pois o responsável deve cuidar da utilização, guarda e conservação dos bens. Além disso, é fundamental que o setor responsável pelo patrimônio mantenha cópias dos termos assinados, para futuras consultas ou auditorias;
- e) a atividade de recolhimento trata-se do recebimento de bens, pela área de patrimônio, quando os itens não estão mais sendo utilizados pelos responsáveis e existe a possibilidade deles serem realocados, reparados ou armazenados em local adequado e específico para aguardar seu desfazimento, caso sejam considerados bens irrecuperáveis ou anti-econômicos;
- f) na fase de redistribuição, os bens recolhidos na etapa anterior são realocados internamente, e passam a ser utilizados por novos setores da Organização, pois o propósito é a reutilização de bens considerados ociosos ou recuperáveis;
- g) os inventários são utilizados com o intuito de controlar os bens permanentes, pois nesse processo são confrontados os dados registrados nos sistemas com a existência física dos bens. Podem ser realizados dentro de intervalos regulares (mensalmente por exemplo) ou não, a depender da necessidade das informações;
- h) na etapa de alienação, os bens serão avaliados criteriosamente pelo setor de patrimônio e/ou por comissão designadas formalmente para este fim. O objetivo consiste em dar destino aos bens que não são mais usados pela instituição, em consonância com leis e regulamentos; e
- i) a baixa dos bens permanentes consiste na última etapa do processo patrimonial e ocorre após a etapa de desfazimento de bens. Consiste na retirada definitiva do bem do acervo patrimonial da Organização, competindo ao setor de patrimônio realizar sua baixa nos sistemas correspondentes.

3.2 Alienação de bens

A baixa patrimonial, segundo Fenilli (2015), é definida como a “retirada contábil do acervo patrimonial de uma organização”, ou seja, é entendida como o momento em que um bem móvel deixa de pertencer ao acervo patrimonial daquele órgão. O processo utilizado para a saída dos bens do acervo é o desfazimento, que acontece por meio da alienação.

Uma das últimas etapas do ciclo de vida de um bem patrimonial é o seu descarte. No entanto, esta ainda é uma fase da gestão patrimonial que necessita de amadurecimento, quando comparado a procedimentos referente a aquisição ou a incorporação patrimonial, que possuem um processo bem definido e amplamente amparado por leis e normas (Silva, Verzeletti, 2020).

De acordo com o artigo nº 76 da Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021, a alienação de bens da Administração Pública deve ser condicionada à existência de interesse público devidamente justificado, e de prévia avaliação. Além disso, o artigo nº 6 estabelece que a modalidade de licitação utilizada para a alienação de bens imóveis, móveis inservíveis ou legalmente apreendidos será o leilão (Brasil, 2021).

O Decreto nº 9.373, de 11 de maio de 2018 complementa as diretrizes sobre alienação, cessão, transferência, destinação e a disposição final adequada de bens móveis no que se refere ao quesito ambiental. O decreto também estabelece os requisitos para classificar os bens móveis inservíveis, conforme tabela a seguir:

Quadro 2 - Classificação dos Bens Inservíveis

Classificação dos bens inservíveis	Requisitos
Ociosos	Bem não aproveitado mesmo encontrando-se em perfeitas condições de uso.
Recuperáveis	Bem que não está apto para uso e cujo custo de recuperação é de até cinquenta por cento do valor de mercado, ou cuja avaliação de custo-benefício indique que a recuperação é viável.
Antieconômicos	Apresenta custos altos de manutenção ou baixo rendimento devido ao uso prolongado, desgaste antecipado ou obsolescência.
Irrecuperável	Não podem mais ser utilizados para a finalidade original devido à perda de suas características ou inviabilidade econômica de recuperação.

Fonte: Elaborado pela autora com base no Decreto 9.373/2018.

Segundo Barbosa (2015), a Administração precisa concentrar esforços em aperfeiçoar os processos relativos ao desfazimento de bens inservíveis, visando evitar o acúmulo de bens localizados em depósitos, favorecendo assim a redução dos custos de armazenagem. O autor também ressalta que é fundamental observar o correto registro dos bens nos sistemas correspondentes, para garantir a conformidade contábil no procedimento de baixa patrimonial.

3.3 Gestão Patrimonial na Marinha do Brasil

3.3.1 Introdução

A Gestão Patrimonial na MB atualmente consiste em uma atualização do Sistema de Bens da Fazenda Nacional (SISBENF), iniciado em dezembro de 1982. Este sistema foi criado para oferecer aos administradores uma visão amplificada do patrimônio da MB, atendendo à Lei nº 4.320, 17 de março de 1964, que exige da Administração a manutenção de registros analíticos do patrimônio, complementando os dados sintéticos apresentados atualmente no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) (Brasil, 2020a).

A integração do controle físico com o reconhecimento contábil dos bens permite estabelecer regras simplificadas para classificar contabilmente o patrimônio, alinhadas ao Plano de Contas da Administração Federal, atendendo aos requisitos da MB e sem comprometer a necessária transparência. Essas características permitem a utilização dos atuais sistemas de controle da gestão de material, com pequenas adaptações. Isso garante a correspondência dos registros, facilita a recuperação documental de informações e dados e elimina a necessidade de manutenção dos cadastros analíticos de movimentações durante extensos períodos (Brasil, 2020a).

Para atingir esse objetivo, foi desenvolvido inicialmente o Sistema de Controle de Material (SISMAT), cuja manutenção e controle são exercidos pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM). Este sistema utiliza dados e documentos de movimentação relativos à entrada e saída conforme previsto nas normas da MB para o processamento de dados, assegurando a validade dos resultados e sua autenticidade para efeitos legais (Brasil, 2020a).

O SISMAT foi modificado e atualmente é chamado de Sistema de Controle de Bens da MB (SISBENS). O atual sistema apresenta duas versões, a *web* e a *offline*. A versão *web* encontra-se disponível para todas as OM de Terra e Navios da MB. Já a versão *offline* encontra-se disponível apenas para Navios. No tocante ao controle e registro de bens, o sistema possui três módulos. O módulo Sistema de Controle de Bens de Estoque (SISTOQUE) é utilizado para registrar e controlar os bens de consumo; o módulo Cadastro de Bens Móveis (CADBEM) registra e controla os bens permanentes e o módulo Intangíveis se destina aos bens intangíveis (Brasil, 2020a).

A Gestão Patrimonial na Marinha do Brasil envolve as atividades administrativas e contábeis voltadas para o controle dos bens públicos, além da supervisão das ações dos agentes administrativos encarregados de sua administração ou guarda, com o intuito de refletir o patrimônio da instituição. Entre essas atividades, destacam-se: o registro correto de alterações de diversas naturezas de forma compatível nos sistemas (SISBENS e SIAFI); a documentação, registro e apresentação dos resultados das transações relacionadas aos bens patrimoniais; a definição e o controle da responsabilidade pela gestão desses bens; a atualização do valor contábil dos ativos; a fiscalização e a realização da Tomada de Contas dos agentes responsáveis pelas atividades administrativas, considerando os aspectos contábeis, formais e legais; e a elaboração

dos Demonstrativos Contábeis exigidos pelos controles interno e externo (Brasil, 2020a).

3.3.2 Agentes Responsáveis

Os normativos da MB atinentes ao tema de gestão patrimonial conceituam os agentes responsáveis como qualquer pessoa física que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre bens e valores públicos, ou ainda, aqueles que assumam obrigação de natureza pecuniária, sendo gestores de quaisquer recursos repassados pela União. Na estrutura da gestão patrimonial da MB, os militares e servidores civis responsáveis podem desempenhar as funções expostas no Quadro 3.

Quadro 3 - Estrutura Funcional de Gestão Patrimonial na MB

Função	Definição
Ordenador de Despesas	Autoridade cujos atos gerem a emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou gasto de recursos da União, ou pelos quais a União seja responsável, sendo encarregada da gestão patrimonial de sua OM.
Agente Fiscal	Autoridade designada para apoiar o Ordenador de Despesas, atuando como corresponsável pelo controle, fiscalização e monitoramento contínuo das atividades de execução financeira e gestão patrimonial da OM.
Gestor	Executam as atividades relacionadas à gestão patrimonial das OM e estão diretamente ligados ao Ordenador de Despesas ou seu substituto, atuando como corresponsáveis.
Administrador do Sistema	Encarregado de registrar e monitorar os usuários da OM no SISBENS.
Encarregado de Incumbência	É o responsável direto pela guarda e preservação dos bens patrimoniais que lhe foram atribuídos, devendo ser designado por meio de uma Ordem de Serviço daquele Agente Responsável.
Fiel de Material	Atuam como auxiliares diretos do Gestor de Bens Patrimoniais ou de seu substituto nas atividades relacionadas à gestão dos bens móveis e intangíveis das OM.
Fiel de Suprimentos	Atuam como auxiliares diretos do Gestor de Bens Patrimoniais e de seu substituto nas atividades relacionadas à gestão dos bens em estoque das OM.
Fiel de Armazenagem	Atuam como auxiliares diretos do Gestor de Bens Patrimoniais nas etapas de recebimento dos bens móveis e do estoque das OM. Além disso, são responsáveis pelo controle físico dos almoxarifados e pela distribuição interna do estoque para consumo aos setores adequados.
Relator	São nomeados mensalmente pelo Ordenador de Despesas e realizam as verificações necessárias da documentação comprobatória relacionada às Prestações de Contas, conforme exigido pelas normas atuais.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2020a) e Brasil (2023b).

3.3.3 Alienação na Marinha do Brasil

São tratadas como alienação todas as transferências do direito de propriedade de um bem em excesso, executadas por meio de venda, permuta ou doação. Para que este processo atenda aos requisitos legais, é necessária a confecção do Laudo de Vistoria, Avaliação e Destinação (LVAD), em que será formalizada a destinação definitiva ou temporária do material em excesso na OM. Este laudo é produzido pela Comissão de Vistoria, Avaliação e Destinação (CVAD), designada mediante Ordem de Serviço (OS) do Comandante/Diretor da OM (Brasil, 2020a).

A venda consiste na entrega do material pertencente à MB mediante remuneração pecuniária, podendo a transmissão ser realizada para pessoas físicas ou jurídicas e Organizações Extra-Marinha (OREMA). Para realizar a venda do material alienado, as OM poderão utilizar os serviços da Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON). A permuta é a troca de material entre uma OM da MB e um órgão ou entidade da Administração Pública, sendo efetivada após LVAD, mediante lavratura de termo específico. Já a doação refere-se a toda transferência gratuita de material da MB, antes da emissão do LVAD, lavrada mediante termo de doação (Brasil, 2020a).

Na MB existem dois tipos de destinação dos bens em excesso, a contábil e a qualificada, que se diferenciam conforme as características mencionadas abaixo (Brasil, 2020a):

3.5.1 - Destinação contábil

Consiste no processo de enquadramento do material, exceto itens controlados por Órgão de Direção Técnica (ODT), como ocioso, inservível, antieconômico ou recuperável, cujos preços não ultrapassem (menor ou igual), o valor estabelecido no inciso II, do artigo nº 75 da Lei nº 14.133/2021.

a) a dez por cento, no caso do valor líquido contábil ou preço unitário (Bens Móveis) ou preço unitário/médio (Bens de Estoque); e b) a quarenta por cento, no caso do preço global (preço unitário/médio do item multiplicado pela quantidade do item a ser dado despesa), desde que o preço unitário/médio não ultrapasse o limite previsto na alínea a deste inciso.

3.5.2 - Destinação Qualificada

Consiste no enquadramento do material como ocioso, inservível, antieconômico ou recuperável para os bens patrimoniais:

a) cujo preço unitário/médio (bens que não depreciam e bens de estoque), valor líquido (bens que depreciam) ou o valor global (bens de estoque) ultrapassem os respectivos limites previstos no inciso anterior; e b) previamente definidos pelos ODT que, independentemente do preço existente nos registros internos ou no sistema de controle patrimonial, estabeleça sua baixa por Destinação Qualificada (ex.: viaturas administrativas, embarcações, munição etc).

O processo de destinação de materiais que encontram-se em excesso é subdividido em nove etapas. Na primeira etapa, é feito o reconhecimento do material em excesso na MB, por meio de comunicação formal emitida pelo responsável do material ao Gestor de Bens Patrimoniais. A seguir, o material é enquadrado em um dos dois tipos de destinação, a contábil ou qualificada.

Na etapa seguinte, o gestor de bens patrimoniais realiza uma verificação do item para enquadrá-lo como ocioso, inservível, antieconômico ou recuperável. Se o item for enquadrado como recuperável ou ocioso, é necessário realizar a divulgação de sua disponibilidade no Boletim de Ordens e Notícias (BONO), sendo esta a quarta etapa. Se houver interesse de outra OM, o bem é transferido e a destinação se encerra nesse momento. Caso não haja interesse manifestado, o processo de destinação segue para a próxima fase, que seria a vistoria detalhada.

A vistoria detalhada consiste em um exame técnico detalhado, realizado pela CVAD e formalizada pelo LVAD, com o objetivo de realizar avaliação da situação do material. Nessa etapa, é avaliado se o material pode ser aplicado em outra OM, se existe matéria-prima aproveitável, ou se o material não tem nenhuma condição de ser aplicado novamente. Na próxima fase, a CVAD realizará a avaliação monetária do bem, atribuindo a ele um valor considerando o preço de mercado.

Em seguida, é avaliado se o bem prosseguirá para uma destinação definitiva, em que o bem não será mais aproveitado, ou se prosseguirá para uma destinação temporária, que consiste na concessão remunerada de uso dos bens móveis, atribuindo a terceiros a utilização do bem para que o explore segundo sua destinação específica, de forma gratuita ou mediante remuneração e por um tempo certo. Por fim, na última fase é realizada a exclusão do bem no sistema, registrando-se a movimentação da despesa pelo fiel de suprimentos ou material, com autorização do gestor de bens patrimoniais, tendo como documento de origem o LVAD.

4. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

4.1 Introdução

Conforme estabelecido pela Instrução Normativa (IN) nº 03/2017, da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), a AIG é uma função caracterizada por independência e objetividade, voltada para a avaliação e consultoria, tendo o propósito de agregar valor e otimizar as operações de uma entidade/organização. Seu objetivo é apoiar os órgãos públicos no alcance de objetivos, aplicando uma abordagem disciplinada e sistemática para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

A AIG, embora apresente semelhanças com a Auditoria Independente, se difere desta pois possui como foco a análise da utilização dos recursos públicos, garantindo a *accountability* em suas três dimensões: transparência, responsabilização e prestação de contas. Além disso, seu foco também recai na contribuição para a melhoria dos serviços públicos, avaliando a execução dos programas de governo e medindo o desempenho dos órgãos e entidades, em seu papel de atender à sociedade. Também atua com objetivo de proteção do patrimônio público (Brasil, 2017a).

Adicionalmente, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA), ressalta que a auditoria interna auxilia a organização a atingir seus objetivos, ao aplicar uma abordagem disciplinada e sistemática à avaliação e melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA, 2023).

A independência e a objetividade são princípios essenciais para a prática da auditoria interna, tanto no desenvolvimento dos trabalhos quanto na formulação das opiniões pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG). A independência está relacionada à própria UAIG, enquanto a objetividade se refere à postura do auditor em relação à Unidade Auditada. Para garantir a independência da função de auditoria interna, é de suma importância que a UAIG tenha autonomia técnica, sendo necessário que o responsável pela unidade se comunique diretamente com os níveis mais altos da administração da Unidade Auditada, como a alta administração ou o conselho.

Isso assegura que a UAIG possa exercer suas funções sem interferências na definição do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na divulgação dos resultados. Além disso, os auditores internos devem manter uma postura imparcial e livre de conflitos de interesse, garantindo que sua objetividade, tanto de fato quanto na aparência, e seu julgamento profissional não sejam comprometidos (Brasil, 2017a).

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) formulou os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, sublinhando a relevância de considerar os riscos tanto nas auditorias de conformidade (ISSAI 300, 28) quanto nas auditorias operacionais (ISSAI 400, 46). Essa abordagem, que está em consonância com as Normas Inter-

nacionais de Auditoria (ISA) promulgadas pelo International Auditing and Assurance Standards Board da International Federation of Accountants (IAASB/IFAC) no contexto das auditorias financeiras, enfatiza a necessidade de uma perspectiva ampliada sobre os riscos nas auditorias do setor público (Neto; Gomes, 2019).

Segundo Santos (2016), os ativos patrimoniais são submetidos a auditorias, e para conduzir esses processos, os auditores elaboram um plano fundamentado nos procedimentos internos da instituição, que abrange manuais, práticas e normas de gestão patrimonial. Além disso, as auditorias geralmente utilizam roteiros detalhados, onde são definidos os objetivos e enumerados os passos a serem seguidos. Esses roteiros atuam como uma orientação para assegurar que todos os aspectos relevantes dos ativos patrimoniais sejam avaliados de forma minuciosa durante a auditoria.

Por meio de técnicas específicas, os auditores conduzem uma avaliação minuciosa para assegurar que os Bens Móveis Permanentes sejam utilizados corretamente, que a manutenção ocorra de maneira apropriada e que danos, perdas ou desvios sejam evitados. Ademais, a Auditoria Interna garante a precisão e a atualização dos registros contábeis (Santana et al., 2017).

4.2 Controle interno, governança e o modelo das 3 linhas

As organizações operam em um ambiente cada vez mais incerto, complexo, interconectado e volátil. Frequentemente, elas têm diversos *stakeholders* com interesses variados, que podem ser mutáveis e até conflitantes. Essas partes interessadas confiam à governança a supervisão organizacional, que, por sua vez, delega recursos e autoridade à gestão para que esta tome as ações necessárias, incluindo o gerenciamento de riscos (IIA, 2020).

Para enfrentar esses desafios, é fundamental que as organizações adotem estruturas e processos eficazes que não apenas permitam a realização de seus objetivos, mas também promovam uma governança robusta e uma gestão eficaz de riscos. O órgão de governança, ao receber relatórios da administração sobre atividades, resultados e previsões, confia na auditoria interna para fornecer uma avaliação imparcial e objetiva (IIA, 2020).

Além disso, a auditoria interna é crucial para impulsionar e apoiar a inovação e a melhoria contínua. Em última análise, a responsabilidade pela governança pertence ao órgão responsável, que a exerce por meio das ações e condutas da governança, da gestão e da auditoria interna (IIA, 2020).

O controle interno é administrado pela estrutura de governança, gestão e diversos colaboradores da organização, visando assegurar uma proteção eficaz na busca de objetivos relacionados à conformidade, divulgação e operações. Nas instituições da Administração Pública Federal, a estrutura de controles internos deve seguir o modelo das Três Linhas de Defesa, estabelecendo de forma clara e inequívoca as responsabilidades dos participantes. Essa abordagem promove uma atuação coordenada e eficiente (Brasil, 2017a; COSO, 2013).

Este modelo consiste em ferramenta útil para as organizações identificarem processos e estruturas que apoiam a realização dos objetivos e favorecem uma governança consistente e um gerenciamento eficaz de riscos, podendo ser aplicável a todo tipo de organização. O IIA apresenta o modelo conforme ilustrado pela figura 2:

Figura 2 - Modelo das Três Linhas do IIA



Fonte: IIA (2020, p. 4)

4.3 Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria podem ser definidos como exames previstos nos programas de trabalho, que tem por finalidade obter evidências úteis, confiáveis, suficientes, fidedignas, e relevantes, possibilitando respostas para questões de auditoria definidas no planejamento do trabalho (Brasil, 2017a).

Para que os objetivos de auditoria sejam alcançados, a escolha dos procedimentos deve considerar a natureza, a época e a extensão dos mesmos, sua capacidade de contribuir para o atingimento dos objetivos da auditoria e o custo x benefício de realização dos procedimentos. A definição desses procedimentos ocorre durante a fase de planejamento.

Segundo a Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, do Conselho Federal de Contabilidade, a natureza dos procedimentos de auditoria está ligada à sua finalidade e ao tipo de auditoria. Com base nessa finalidade, os procedimentos podem ser classificados como testes de controle e procedimentos substantivos, sendo estes divididos em testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

Os testes de controle tem o objetivo de avaliar a efetividade operacional dos controles, ou seja, se eles atuam impedindo ou revelando a existência de falhas nos processos. Já os procedimentos substantivos verificam a suficiência, a validade e a exatidão dos dados obtidos.

Dentro dos procedimentos substantivos, os testes de detalhes examinam os registros contábeis e as operações ou documentos que os originaram, além de verificar a conformidade dos atos. Já os procedimentos analíticos substantivos utilizam comparações com onjetivo de avaliar a adequação de dados em processos. Os procedimentos substantivos complementam os testes de controle.

Conforme o tipo, os procedimentos de auditoria incluem inspeção, confirmação externa, recálculo, observação, indagação, procedimentos analíticos, entre outros. Esses procedimentos, classificados por tipo, também são considerados técnicas de auditoria (Brasil, 2017a).

Segundo o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, as técnicas de auditoria estão explicitadas abaixo (Brasil, 2017a):

- a) inspeção – por meio de uma inspeção física, o auditor interno governamental verifica registros, documentos ou ativos, formando opinião quanto à existência física do objeto ou do item a ser examinado;
- b) observação – objetiva verificar se o item examinado se encontra em conformidade com critérios definidos, são examinados processos ou procedimentos executados na Unidade Auditada;
- c) análise documental – nesta técnica de auditoria são examinados dois tipos de documentos: os internos (produzidos pela Unidade Auditada), e os externos (produzidos por terceiros), visando à comprovação das transações quanto aos seus aspectos legais, comerciais ou de controle, evidenciados por esses documentos. Como exemplo podemos citar: faturas, notas fiscais, certidões, portarias e declarações;
- d) circularização ou confirmação externa – técnica que visa à obtenção de declaração independente e formal de partes externas, tais como pessoas, empresas e órgãos fiscalizadores, com relação a situações ligadas às atividades das unidades auditadas;
- e) indagação ou entrevista – é conduzida através da elaboração de perguntas com a finalidade de coletar informações, dados e explicações que contribuam significativamente para atingir os objetivos da auditoria. As entrevistas podem ser feitas de maneira oral ou por escrito.
- f) recálculo – os auditores realizam a verificação da precisão dos cálculos, sejam eles efetuados pela Unidade Auditada ou até mesmo por terceiros, buscando identificar possíveis erros ou fraudes.
- g) procedimentos analíticos – o auditor analisa dados contábeis, incluindo valores financeiros, quantidades físicas, índices e percentuais, fazendo comparações com padrões ou expectativas que ele mesmo definiu, podendo empregar técnicas estatísticas sofisticadas ou métodos mais simples.

- h) reexecução – conforme essa abordagem, o auditor repete procedimentos, cálculos e atividades de controle para avaliar os sistemas, processos e controles internos. Isso possibilita confirmar a exatidão, a correção e a autenticidade dos registros e eventos. Ao contrário da observação, em que o auditor apenas monitora o trabalho do servidor da unidade auditada, nessa técnica o auditor executa os procedimentos diretamente e reúne informações sobre a adequação, a legitimidade e a precisão dos dados.
- i) rastreamento e vouching – essas são técnicas frequentemente utilizadas em auditorias financeiras, que envolvem a verificação da correspondência entre lançamentos contábeis e seus documentos correspondentes. No rastreamento, o auditor escolhe os documentos e verifica se o lançamento foi registrado no sistema contábil. Já no vouching, o processo é inverso: o auditor seleciona primeiro o lançamento no sistema contábil e, em seguida, confirma a existência do documento que o fundamenta.
- j) benchmarking – nesta técnica são realizadas comparações entre o desempenho de organizações ou setores que sejam considerados uma referência positiva; e
- k) técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC) – técnica em que são utilizadas quaisquer ferramentas automatizadas de auditoria, como softwares, programas computadorizados, geradores de dados e utilitários de auditoria especializada.

4.4 Gestão de Riscos

4.4.1 Introdução

As organizações encontram-se inseridas em ambientes de constantes mudanças, tornando imperativo que os gestores consigam desenvolver suas capacidades de adaptação e reação a eventos imprevisíveis, objetivando reduzir possíveis impactos (Harduim, 2019). Nesse sentido, torna-se fundamental prever os riscos envolvidos nos negócios das organizações, que podem ser entendidos como a possibilidade de um evento acontecer (COSO, 2007). Para Harduim, (2019), o risco é considerado algo intrínseco a qualquer atividade humana, e seu gerenciamento possui grande importância no atingimento dos objetivos organizacionais, ao passo que negligenciá-los pode levar a organização ao fracasso.

A gestão de riscos está profundamente ligada ao princípio constitucional da eficiência, e sua implementação só faz sentido quando resulta em melhorias na entrega de resultados e no alcance de objetivos institucionais. Ela se torna um recurso essencial para os gestores no desafio de assegurar a qualidade dos serviços oferecidos aos cidadãos, pois possibilita a tomada de decisões racional, fortalece a capacidade da organização de enfrentar eventos inesperados que possam impactar negativamente seus objetivos, promove a transparência, favorece o uso

eficiente e eficaz dos recursos e contribui para o fortalecimento da imagem institucional (Brasil, 2020b).

De acordo com Miranda (2021), a principal função da gestão de riscos é elevar o nível de certeza na realização dos objetivos de uma organização, o que impacta diretamente na eficiência. Dessa forma, conclui-se que uma abordagem racional e focada na mitigação de riscos pode aumentar a probabilidade de sucesso na gestão, beneficiando a sociedade e auxiliando na prestação de serviços públicos de qualidade, reduzindo assim os custos.

4.4.2 Processo de Gestão dos Riscos

De acordo com o Manual de Gestão de Riscos do Tribunal de Contas da União (TCU), o processo de gerenciamento dos riscos deve seguir as etapas representadas na figura a seguir (Brasil, 2020b):

Figura 3 - Processo de Gestão de Riscos



Fonte: Manual de Gestão de Riscos do TCU (2020), adaptado de ISO 31000.

4.4.2.1 Estabelecimento do Contexto

O estabelecimento do contexto consiste em entender os ambientes interno e externo em que o objeto da gestão de riscos está inserido, e em identificar critérios e parâmetros que serão considerados no processo de gestão de riscos. Ao estabelecer o contexto, deve-se identificar objetivos a serem alcançados, processos de trabalho relevantes no tocante aos objetivos e pessoas envolvidas nesses processos. Também é fundamental mapear os principais fatores internos e externos que podem afetar o atingimento de objetivos (pessoas, estruturas organizacionais, sistemas, legislação etc.), bem como definir os objetos de gestão de riscos mais importantes e os objetivos/resultados de cada objeto (Brasil, 2020b).

4.4.2.2 Identificação dos riscos

Em seguida, é realizada a fase de identificação dos riscos, em que é realizado o reconhecimento e a descrição dos riscos relacionados aos objetivos/resultados de um objeto (processos de trabalho, metas, projetos, segurança da informação, etc.). Nesse processo é necessário identificar com clareza os objetivos, enumerar os eventos que possam ter impacto negativo no alcance de cada objetivo e descrever como cada risco o impactaria (Brasil, 2020b). De acordo com Miranda (2021), as técnicas geralmente utilizadas na identificação dos riscos são: *brainstorming*, análise *SWOT*, análise de causa-raiz (RCA), análise *bow tie* e diagrama de *ishikawa*. Essas técnicas consistem em ferramentas valiosas para identificação ampla e a compreensão dos riscos vinculados ao objeto de auditoria, colaborando para uma avaliação mais adequada e precisa (Brasil, 2017a).

4.4.2.3 Análise dos riscos

A próxima etapa é a de análise dos riscos, atinente ao desenvolvimento da compreensão sobre o risco e à determinação do nível do risco identificado. Nessa etapa são avaliados o impacto do risco sobre o objetivo e sua probabilidade de ocorrência. A probabilidade consiste na chance de um evento ocorrer dentro do prazo de previsão para o atingimento do objetivo. Já o impacto mede o quanto o objetivo seria comprometido caso uma determinada situação ocorresse (Brasil, 2020b).

A matriz de riscos define o nível dos riscos a partir da combinação de escalas de probabilidade e impacto. Essa avaliação é fundamental pois permite o direcionamento de esforços para os objetos de alta criticidade dentro da organização, auxiliando sobremaneira o planejamento das auditorias (Júnior; Gomes; Machado, 2015). Para Oliveira e Viana Filho (2010), a matriz norteia a gestão de riscos da entidade, garantindo efetividade do controle, e direcionando os esforços aos assuntos de maior relevância e maior aplicação de recursos públicos.

De acordo com o Manual de Gestão de Riscos do TCU (2020), normalmente são utilizadas escalas qualitativas de probabilidade e de impacto cuja amplitude possui até cinco níveis:

Quadro 4 - Escala de Probabilidade

Grau	Descrição
Raro	Acontece somente em situações excepcionais. Não existe histórico conhecido ou indícios que sinalizem a sua ocorrência.
Pouco provável	O histórico existente indica baixa frequência de ocorrência no prazo associado ao objetivo.
Provável	Há uma repetição de frequência razoável no prazo associado ao objetivo ou existem indícios de que possa ocorrer nesse horizonte.
Muito provável	Há uma repetição de frequência elevada no prazo associado ao objetivo ou existem muito indícios que ocorrerá nesse horizonte.
Praticamente certo	Ocorrência quase garantida no prazo associado ao objetivo.

Fonte: Elaborado pela autora com base no Manual de Gestão de Riscos do TCU.

Quadro 5 - Escala de Impacto

Grau	Descrição
Muito baixo	Compromete minimamente o atingimento do objetivo ou não altera o alcance do mesmo.
Baixo	Em alguma medida, compromete o alcance do objetivo, mas não impede o alcance da maior parte do mesmo.
Médio	Compromete razoavelmente o alcance do objetivo.
Alto	Compromete a maior parte do atingimento do objetivo.
Muito alto	Compromete de forma total ou quase total o atingimento do objetivo.

Fonte: Elaborado pela autora com base no Manual de Gestão de Riscos do TCU..

Para definição do nível dos riscos utiliza-se a matriz da figura 4. O nível do risco é estabelecido pelo número inscrito em cada célula da matriz, e não por fórmula matemática. São 25 possíveis níveis de risco, em que cada nível se associa a uma estimativa de probabilidade e de impacto. A matriz ordena os níveis de risco do mais baixo, ao qual é atribuído o nível 1 (evento considerado muito raro, cujo impacto é muito baixo), até o mais elevado, ao qual se atribui o nível 25 (evento praticamente certo e de impacto muito alto). O risco “a” representado na matriz, é um risco cujo impacto é alto, porém pouco provável de acontecer. O risco “b” caracteriza-se por um risco de impacto muito alto, porém sua probabilidade de ocorrência é rara (Brasil, 2020b).

Figura 4 - Matriz de riscos

Impacto	Muito Alto	15 Risco (b)	19	22	24	25
	Alto	10	14 Risco (a)	18	21	23
	Médio	6	9	13	17	20
	Baixo	3	5	8	12	16
	Muito baixo	1	2	4	7	11
		Raro	Pouco provável	Provável	Muito provável	Praticamente certo
Probabilidade						
Nível do risco (a): 14 Nível do risco (b): 15						

Fonte: Seplan, apud. TCU (2020).

No que diz respeito ao impacto, essa é a dimensão mais relevante na análise de riscos. Um evento de impacto extremamente alto, ainda que com baixa probabilidade de ocorrência, deve preocupar mais os gestores do que um evento com alta probabilidade, mas de impacto muito baixo. Matrizes que calculam o nível de risco pela simples soma ou multiplicação dos níveis de impacto e probabilidade podem gerar avaliações distorcidas, ao equiparar riscos que, na prática, possuem significados e consequências bastante distintos, como nos exemplos mencionados (Brasil, 2020b).

Quanto mais profundo for o entendimento das pessoas sobre os riscos e os processos envolvidos no trabalho, mais uniforme será a avaliação qualitativa do impacto e da probabilidade feita pelo grupo. O ideal é avaliar os riscos levando em consideração a situação real, com os controles existentes em funcionamento. Além disso, não há uma escala padrão absoluta para elaboração das matrizes de avaliação de nível de risco. Os gestores devem considerar níveis de análise que agreguem valor à tomada de decisão, evitando esforço analítico desnecessário (Brasil, 2020b).

4.4.2.4 Avaliação dos riscos

A próxima etapa do processo de Gestão de Riscos seria a avaliação dos mesmos, que envolve a comparação do seu nível com o limite de exposição a riscos, objetivando determinar se o risco é aceitável. Esse limite representa o nível de risco acima do qual seria desejável o tratamento do risco, e espera-se que com esse tratamento, o nível de risco real fique abaixo do limite de exposição (Brasil, 2020b).

Nesta fase, objetiva-se identificar os riscos que podem afetar o atingimento dos objetivos da auditoria, analisar suas causas e consequências, classificar os riscos em categorias e avaliar a adequação dos controles internos da gestão. Com isso, a equipe de auditoria poderá priorizar a análise de riscos e controles de maneira detalhada e fundamentada (Brasil, 2017a).

Conforme Neto e Gomes (2019), para auxiliar os auditores nas decisões relacionadas ao gerenciamento do Risco de Auditoria (RA), levando em conta três categorias distintas de risco — 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 fórmula: $RA = RI \times RC \times RD$. O quadro a seguir apresenta os conceitos relacionados a cada um desses elementos.

Quadro 6 - Componentes do Modelo de Riscos

Risco	Definição
Risco de Auditoria (RA)	Risco que representa a possibilidade do relatório de auditoria ser tecnicamente inadequado.
Risco Inerente (RI)	Trata-se do risco associado à entidade, ao negócio, à atividade ou ao processo – em outras palavras, ao objeto da auditoria – na falta de medidas gerenciais que possam diminuir a probabilidade do risco ou mitigar seu impacto sobre os objetivos.
Risco de Controle (RC)	É o risco de que as medidas gerenciais implementadas pela administração (como controles internos, por exemplo) não sejam suficientes para prevenir, identificar e corrigir, de maneira oportuna, distorções significativas resultantes de erros ou fraudes.
Risco de Detecção (RD)	É o risco de que os procedimentos de auditoria executados pelo auditor, destinados a manter o risco de auditoria em níveis aceitáveis, não identifiquem distorções que possam ser significativas, seja de forma individual ou combinada.
Risco Residual, Remanescente (RR) ou Risco de Distorção Relevante (RDR)	É a junção do RI com o RC, que representa o risco que a administração mantém, consciente ou inconscientemente. Em outras palavras, é o RI após levar em conta o impacto das medidas adotadas pela gestão para gerenciá-lo.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Neto e Gomes (2019).

Para avaliar o RC, são realizados tanto testes de desenho, quanto de implementação de controles, frequentemente denominados "Avaliação dos Controles Internos". Esses testes visam verificar a eficácia e a confiabilidade dos controles em questão. Esse risco representa o inverso do nível de confiança (NC) que se pode atribuir a esses controles (Neto, Gomes, 2019).

Embora um controle seja eficaz em seu desenho e execução, ele oferece apenas uma segurança razoável, e não absoluta, em relação aos objetivos para os quais foi estabelecido. Assim, não é recomendável confiar plenamente em um controle. Essa premissa é refletida na escala de avaliação do RC apresentada no quadro 7, que foi elaborada para ajudar o auditor em sua análise (Neto, Gomes, 2019).

Quadro 7 - Escala de Avaliação dos Riscos de Controle

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

Fonte: Elaborado pela autora com base em Neto e Gomes (2019, p. 20).

Além de avaliar o risco e a eficácia de controles, os auditores também precisam levar em conta o risco de auditoria ao planejar suas atividades. Esse risco refere-se à chance de que o auditor possa chegar a conclusões incorretas ou emitir opiniões errôneas com base no trabalho realizado, e afeta a definição da estratégia de auditoria adequada, incluindo a natureza, o momento e a extensão dos procedimentos para coletar evidências (Brasil, 2017a).

4.4.2.5 Tratamento dos riscos

Em seguida, é realizado o tratamento dos riscos. De acordo com a Resolução nº 287 de 12 de abril de 2017 do TCU, o tratamento do risco engloba o planejamento e a realização de ações para modificar o nível do risco. Isso é realizado por meio de medidas de resposta ao risco, que transfiram, evitem ou mitiguem os mesmos. Para isso, primeiro deve-se identificar as causas e consequências dos riscos priorizados, depois registrar possíveis medidas de resposta ao risco, avaliando a viabilidade da implantação dessas medidas, decidir quais serão implementadas e confeccionar um plano de implementação das medidas para se incluir nos planos institucionais (Brasil, 2020b).

O tratamento dos riscos inclui a escolha de uma ou mais estratégias para alterar o nível de cada risco e a criação de planos de tratamento que, quando executados, resultarão na implementação de novos controles ou na modificação dos já existentes. Um dos principais benefícios

da gestão de riscos é o rigor que ela traz ao processo de identificação e escolha das alternativas de resposta aos riscos (ABNT, 2018; COSO, 2007).

Selecionar a alternativa mais adequada implica avaliar, de um lado, os custos e esforços envolvidos na implementação da medida de mitigação e, de outro, os benefícios que ela oferece. É fundamental considerar que o processo de tratamento pode criar riscos e que, em alguns casos, o tratamento preventivo pode não ser justificável do ponto de vista econômico, especialmente para riscos com grandes consequências potenciais, mas com baixa probabilidade de ocorrência (INTOSAI, 2007; ABNT, 2018).

O processo de tratamento de riscos é cíclico e envolve as seguintes etapas: a) avaliação das medidas de tratamento já implementadas; b) verificação se os níveis de risco residual são aceitáveis; c) caso não sejam, definição e execução de medidas adicionais de tratamento; e d) avaliação da eficácia dessas novas medidas. A documentação desta fase compõe o registro de riscos da organização, constituindo um plano de tratamento de riscos (ABNT, 2018).

Esse plano deve estabelecer a prioridade para a implementação de cada ação, além de identificar: a) as justificativas para a escolha das opções de tratamento, incluindo os benefícios esperados; b) os responsáveis pela aprovação e execução do plano; c) as ações propostas, os recursos necessários, incluindo planos de contingência e o cronograma; d) as medidas de desempenho e os requisitos de relatórios; e e) os métodos para monitorar a implementação do tratamento e os riscos (ABNT, 2018).

4.4.2.6 Monitoramento e melhoria contínua

Na penúltima fase tem-se o monitoramento e melhoria contínua, referente ao acompanhamento e verificação de desempenho ou situação de elementos da gestão de riscos. Em suma, verifica de forma contínua o funcionamento da implementação e dos resultados das medidas mitigadoras. Além disso, é fundamental manter constante aperfeiçoamento ou ajuste de aspectos da gestão de riscos avaliados nessa fase (Brasil, 2020b).

Esta etapa tem como objetivos (ABNT, 2018):

- a) identificar mudanças no contexto interno e externo, incluindo alterações nos critérios e níveis de risco, que podem necessitar revisão dos tratamentos de risco e suas prioridades, além de detectar riscos emergentes;
- b) obter informações adicionais para aprimorar a política, estrutura e processo de gestão de riscos;
- c) analisar eventos, incluindo quase incidentes, mudanças, tendências, sucessos e falhas, e extrair aprendizados desses eventos; e
- d) garantir que os controles sejam eficazes e eficientes tanto no projeto quanto na operação.

É fundamental garantir a segregação de funções também nas atividades de monitoramento. As responsabilidades relacionadas ao monitoramento devem estar claramente definidas na política e detalhadas em planos, manuais ou normativos da gestão de riscos, e incluem atividades como (Brasil, 2018b):

- a) monitoramento contínuo (ou, pelo menos, frequente) por parte das funções responsáveis pela gestão e supervisão de riscos, para avaliar o desempenho da gestão de riscos através de indicadores-chave, análise do ritmo das atividades e comparação com as necessidades para atingir objetivos ou manter atividades dentro dos critérios de risco estabelecidos;
- b) análise crítica dos riscos e seus tratamentos realizada pelas funções que gerenciam e supervisionam riscos, através de autoavaliação de riscos e controles (*Control and Risk Self Assessment – CRSA*); e
- c) auditorias conduzidas por funções que oferecem avaliações independentes, seja interna ou externa, focando na estrutura e processo de gestão de riscos em todos os níveis relevantes das atividades organizacionais, visando testar os aspectos sistêmicos da gestão de riscos ao invés de situações específicas.

Segundo o Referencial Básico de Gestão de Riscos do TCU (2018b), as atividades de monitoramento e análise crítica devem garantir que o registro de riscos esteja atualizado e que nele se documentem os resultados das ações mencionadas.

4.4.2.7 Comunicação Contínua

Por fim, o processo de gerenciamento de riscos necessita de comunicação contínua, fornecendo informações relativas ao risco e ao seu tratamento para todos que possuam relação ou sejam influenciados por ele (Brasil, 2020b).

5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

5.1 Introdução

Neste capítulo, serão discutidos os resultados da pesquisa, bem como analisada a matriz de riscos e controles criada pela autora. O objetivo é oferecer uma visão extensa sobre os riscos e controles aplicados à Gestão Patrimonial de uma OM da MB. A OM selecionada possui patrimônio avaliado em R\$ 45.436.004.

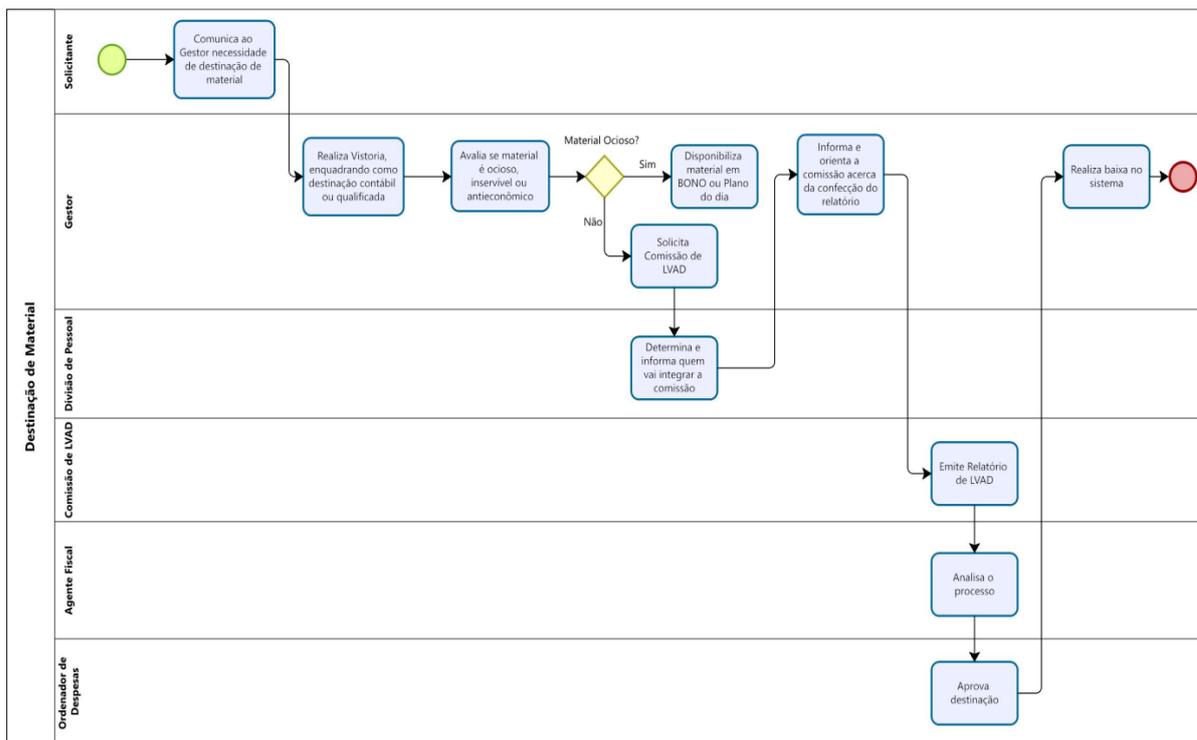
5.2 Mapeamento de Processos

No âmbito da pesquisa realizada, foram examinados os processos de destinação e alienação da OM em análise. Para facilitar a compreensão, o processo de destinação foi apresentado de maneira distinta, já que a alienação pode se dar através de venda, permuta ou doação. É importante ressaltar que a alienação sempre acontece após a destinação, evidenciando a interdependência entre os dois processos.

O processo de destinação tem início com uma comunicação formal por escrito ao gestor, informando a necessidade de destinar o material, seja em razão de estar inservível, ocioso ou antieconômico. Essa comunicação pode ser emitida pelo encarregado responsável ou por seu superior direto, sendo, por isso, representado na figura como 'solicitante'. Em seguida, o gestor realiza uma vistoria do material para determinar se a destinação será contábil ou qualificada, além de verificar se o material se enquadra nas condições de ocioso, inservível ou antieconômico.

Caso o material seja ocioso, é necessário realizar a divulgação do mesmo por meio de BONO ou de comunicação formal dentro da OM, como Plano do Dia. O gestor, então, encaminha à Divisão de Pessoal a solicitação para designação de integrantes da comissão de LVAD. Após receber os nomes, o gestor contata os membros da comissão, orientando-os sobre o processo e a elaboração dos documentos necessários. A comissão emite o relatório de LVAD, que é submetido à apreciação do Agente Fiscal e aprovado pelo OD. Por fim, o gestor procede à baixa do item nos sistemas.

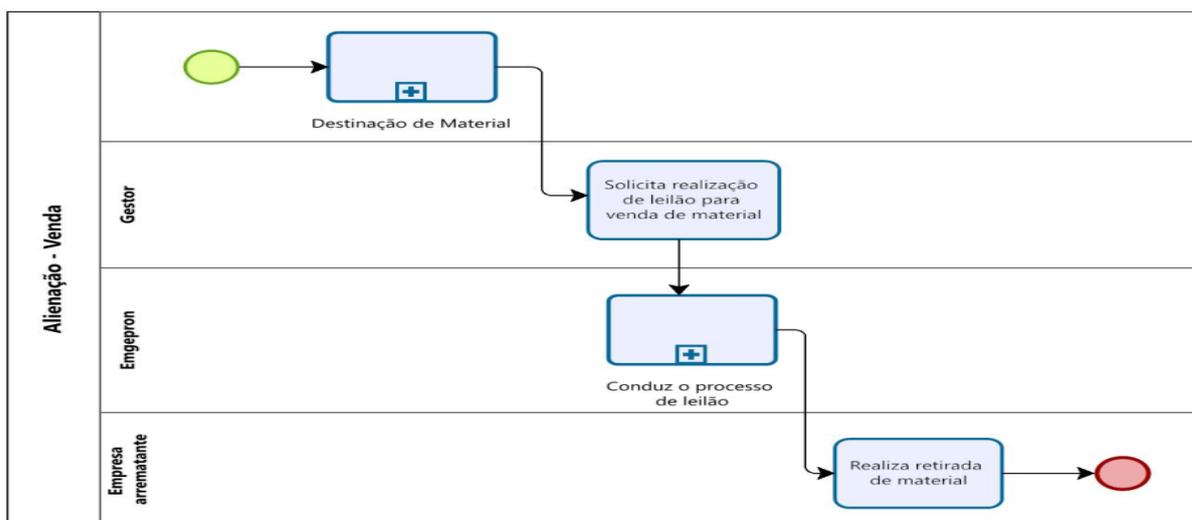
Figura 5 - Destinação de Material



Fonte: Elaborado pela Autora

A alienação por meio de venda ocorre após a conclusão da destinação do bem. O gestor solicita à EMGEPRON a condução do leilão, uma vez que essa é a entidade responsável por esse subprocesso. Após a declaração do vencedor do leilão, o material é retirado pela empresa arrematante, encerrando-se assim o processo.

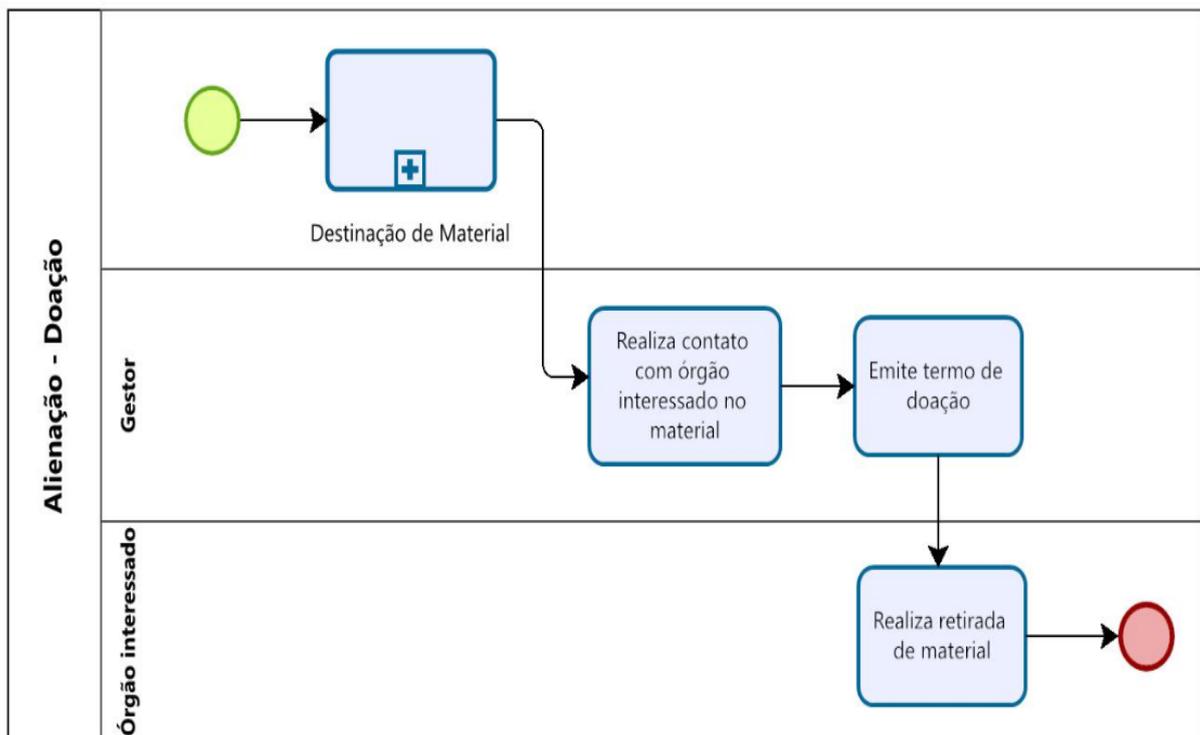
Figura 6 - Alienação - Venda



Fonte: Elaborado pela Autora

Em relação à doação, foi informado durante a entrevista que não há divulgação do material a ser doado em canais de comunicação federal ou regional. A doação ocorre apenas quando um órgão interessado entra em contato para verificar a possibilidade de doação, desde que o material solicitado esteja disponível e possa ser cedido.

Figura 7 - Alienação - Doação



Fonte: Elaborado pela Autora

Em relação à permuta, os entrevistados relataram que não há histórico da realização desse processo na OM estudada, portanto, essa modalidade não foi mapeada.

5.3 Matriz de Riscos e Controles

Com base na análise das atividades relacionadas ao processo de alienação e na revisão da literatura, além da observação prática na OM em questão, foram definidos os principais objetivos desse processo. Em seguida, foram mapeados os eventos de risco associados a cada um desses objetivos, levando em consideração as normas internas, a experiência prévia e a percepção do pesquisador sobre a área, como descrito no quadro a seguir.

Quadro 8 - Objetivos Chave e Riscos Associados

Objetivo Chave	Risco	Descrição
Cumprir leis e regulamentos, fortalecer a responsabilidade socioambiental, protegendo a imagem da Instituição	R1	Descarte inadequado do material
	R2	Ausência de conformidade com normas ambientais
Cumprir normas	R3	Documentação inadequada do processo de alienação
	R4	Baixa de materiais sem devida aprovação dos agentes responsáveis
	R5	Ausência de comissão designada formalmente para conduzir o processo de alienação
	R6	Ausência de emissão do documento de LVAD
Evitar ou reduzir custos de armazenagem/oportunidade	R7	Existência de material não destinado após processo de LVAD aprovado
	R8	Demora no processo de desfazimento
Fomentar a Governança Corporativa	R9	Ausência de transparência no processo de alienação
Manter sistemas atualizados tempestivamente, evitando discrepâncias nos mesmos e nas prestações de contas	R10	Lançamento inadequado ou intempestivo da baixa no sistema, ou a falta do mesmo
Segurança do Processo	R11	Ausência de fiscalização no processo

Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 9 - Objetivos Chave e Riscos Associados

Objetivo Chave	Risco	Descrição
Proteger o patrimônio público	R12	Desvios de material durante o processo
	R13	Acesso não autorizado de empresas participantes do leilão/arrematantes nas instalações da OM
	R14	Retirada de material indevido/equivocado pela empresa arrematante
	R15	Enquadramento inadequado do material como inservível por parte do gestor
	R16	Não aproveitamento de materiais ociosos ou recuperáveis por outras OM
	R17	Não utilização de matéria-prima aproveitável
	R18	Guarda inadequada do material aguardando leilão

Fonte: Elaborado pela autora.

Em seguida, foram analisadas as causas e consequências dos eventos de risco por meio de uma análise de causa e efeito, conforme detalhado no Apêndice A. Com a identificação dos riscos concluída, foram empregadas as escalas descritas nos quadros 4 e 5 para interpretá-los, mensurá-los e classificá-los com base em probabilidade e impacto. Essa avaliação também levou em conta a experiência do pesquisador, bem como as observações e entrevistas realizadas na OM analisada. É importante destacar que a determinação da relevância dos riscos envolve essencialmente o julgamento do profissional (Neto; Gomes, 2019). Por fim, a combinação dos resultados da avaliação de impacto e probabilidade levou à definição dos níveis de risco inerente, como mostrado na figura 8.

Figura 8 - Matriz de Risco Inerente na Gestão de Bens Móveis Permanentes

Impacto	Muito alto			R13	R12 R14	
	Alto	R2	R1			
	Médio	R4		R17		R7 R15
	Baixo	R6 R9	R5	R8 R11	R16	
	Muito Baixo		R3 R10		R18	
		Raro	Pouco provável	Provável	Muito provável	Praticamente certo
Probabilidade						

Fonte: Elaborado pela autora.

Após a análise dos riscos de auditoria, foram identificados os controles que a gestão estabeleceu para mitigar esses riscos. Em seguida, esses controles passaram por uma avaliação por meio de testes de design e implementação. É importante ressaltar que esses testes, denominados "Avaliação dos Controles Internos", visam verificar a eficácia dos controles e, indiretamente, o risco de controle. Dessa forma, a interação entre o risco de controle e o risco inerente definirá a relevância do risco residual, conforme demonstrado na figura 9.

Figura 9 - Matriz de Risco Residual na Gestão de Bens Móveis Permanentes

Risco Inerente (RI)	Muito alto					
	Alto		R12 R14			
	Médio			R13 R17		R7
	Baixo	R5 R11	R8 R16	R1		R15
	Muito Baixo	R3 R9 R10	R4 R6	R2 R18		
		Muito Baixo	Baixo	Médio	Alto	Muito alto
Risco de Controle (RC)						

Fonte: Elaborado pela autora.

Ao examinar a Matriz de Riscos e Controles, conforme apresentado no Apêndice B, a equipe de auditoria interna conseguiria priorizar de maneira eficaz os riscos que necessitam maior atenção. Além disso, a matriz fornece diretrizes sobre os tipos de testes a serem realizados, as conclusões que o auditor pode alcançar e as questões relevantes à auditoria relacionadas à Gestão de Bens Móveis Permanentes na MB.

Nesse contexto, podemos identificar a valiosa oportunidade de melhoria que a matriz representa, pois permite agregar valor ao ambiente organizacional. Ela oferece à instituição a chance de utilizar o conhecimento gerado para aperfeiçoar seus processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

6. CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 Conclusão

A pesquisa realizada teve como objetivo analisar o processo de alienação de bens móveis permanentes em uma Organização Militar da Marinha do Brasil, evidenciando como as auditorias podem apoiar os gestores na otimização de controles, na correção de falhas e na identificação de oportunidades de melhoria.

O primeiro estágio do estudo envolveu uma revisão abrangente da literatura e de documentos pertinentes, a fim de estabelecer uma fundamentação teórica robusta em áreas como gestão patrimonial, administração de bens móveis permanentes, auditoria interna governamental, auditoria focada em riscos e metodologias de auditoria. Além disso, foram abordados tópicos relevantes sobre a gestão patrimonial na MB e a importância da gestão de riscos para a melhoria organizacional.

A partir das entrevistas conduzidas, da observação do processo e da vivência do pesquisador, foram definidos os objetivos principais para cada atividade vinculada à gestão de bens móveis permanentes, além de se identificar os riscos que essas atividades podem acarretar. As causas e efeitos desses riscos foram examinados por meio de uma análise de causa e efeito. Com base nesse mapeamento, escalas de impacto e probabilidade foram utilizadas para determinar o nível de risco inerente.

Após essa avaliação, que possibilitou a determinação do risco residual, todas as informações foram organizadas em uma Matriz de Análise de Riscos e Controles. Essa matriz auxilia a equipe de auditoria interna na priorização dos riscos a serem tratados e fornece diretrizes sobre os testes a serem realizados, as conclusões possíveis e as questões relevantes à auditoria de bens móveis permanentes.

Assim, a pesquisa conseguiu alcançar tanto seu objetivo principal quanto os objetivos específicos, respondendo à pergunta de pesquisa formulada. Além disso, o estudo ajudou a esclarecer conceitos essenciais relacionados à gestão e auditoria patrimonial, especialmente no que diz respeito aos bens móveis permanentes. A criação de uma Matriz de Análise de Riscos e Controles tem o intuito de agregar valor às auditorias patrimoniais conduzidas pelo CCIMAR.

6.2 Sugestões

Como resultado do presente estudo, sugere-se que alguns controles sejam implementados ou fortalecidos, a fim de que a segurança do processo seja garantida. Após a baixa do material no sistema, os materiais que não serão vendidos devem ser controlados por planilha ou por ferramenta de dados compartilhada, a fim de que seu descarte seja executado. Com relação

à entrada das empresas envolvidas no leilão, deve-se manter controle rigoroso de sua entrada, saída e permanência da OM, sendo esta acompanhada, sem pausas, por militar /civil da OM. Foi relatado que pelo fato dos militares do setor do material serem responsáveis por diversas tarefas concomitantes, por vezes o pessoal da empresa permanece na OM sem supervisão.

Referente a doação de material para outros órgãos, é fundamental que o material que não sirva para realocação dentro da MB seja divulgado como disponível para outras entidades, reduzindo custos e atendendo ao princípio da eficiência. Isto pode ser realizado por meio de comunicações oficiais como ofício, e-mail, ou verificação de existência de um sistema em que essas informações sejam compartilhadas, ou até sua possível criação.

Para investigações posteriores, é aconselhável expandir, aprofundar e diversificar a pesquisa nas várias áreas da administração de bens, englobando categorias como estoques para consumo e bens imóveis. Ademais, recomenda-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 estratégia pode ajudar a reduzir a subjetividade nas escolhas feitas pelos profissionais, melhorando a qualidade dos serviços de auditoria patrimonial.

6.3 Recomendações

À luz das discussões apresentadas neste estudo, é altamente aconselhável que essas informações sejam disseminadas internamente na MB, pois podem se tornar um recurso essencial para melhorar as atividades de auditoria interna patrimonial do CCIMAR. Além disso, essas informações podem ser de grande valor para as OM que desempenham papéis na gestão patrimonial. Essa abordagem proporciona uma visão abrangente dos objetivos e suas prioridades, facilitando a avaliação dos riscos e a adoção de medidas de controle mais eficazes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BARBOSA, José Roberto dos Santos. **Gestão patrimonial de bens móveis na administração pública: um estudo de caso na Universidade Federal do Recôncavo da Bahia-UFRB**. Monografia 80 fhs. (Bacharelado e administração) – Faculdade Maria Milza – Governador Mangabeira – BA, 2015.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em junho 2024.

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 2018a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9373.htm#art18. Acesso em junho de 2024.

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. Acesso em junho de 2024.

BRASIL, Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. **Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. Brasília, 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em julho 2024.

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

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

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, 2017c. 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. Acesso em julho de 2024.

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, 2017a. Disponível em:

www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf. Acesso em julho de 2024.

BRASIL, **Portaria nº 448 de 13 de setembro de 2002 da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2002. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:8754. Acesso em julho de 2024.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 2023 10. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2023a. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:48458. Acesso em julho de 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de gestão de riscos do TCU**. 2. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão (Seplan), 2020b. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/46/B3/C6/F4/97D647109EB62737F18818A8/Manual_gestao_riscos_TCU_2_edicao.pdf. Acesso em agosto de 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de gestão de riscos / Tribunal de Contas da União**. – Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2018b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução TCU nº 287, de 12 de abril de 2017**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13 abr. 2017b. Seção 1, p. 122. Disponível em: <file:///C:/Users/16050096/Downloads/Resolucao%20287%202017%20-%20Politica%20de%20GR.pdf>. Acesso em de agosto de 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução 1.129 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao setor público: Patrimônio e Sistemas Contábeis (NBC T 16.9). Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136. Acesso em: agosto de 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 330. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 nov. 2009. Seção 1, p. 65-68.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Controle Interno - Estrutura Integrada**. 2013. Disponível em: https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. Acesso em agosto de 2024.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. 2007. Disponível em: <https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIERMExecutiveSummaryPortuguese.pdf>. Acesso em agosto de 2024.

COUTINHO, Roberto de Andrade. **Gestão patrimonial na administração pública**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

FENILI, Renato Ribeiro. **Gestão de Materiais**. Enap Didáticos, Nº 1. Brasília, 2015.

FERNANDES, E. C. **Análise do Controle Patrimonial de Bens Permanentes em uma Organização Pública**. Administração Pública e Gestão Social. Pernambuco, vol. 11, núm. 4, 2019.

FRANCISCHINI, P. G.; GURGEL, F. do A. **Administração de Materiais e do Patrimônio**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

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

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

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 2024.

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 2024.

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

JUNIOR, Fabiano Torres e DA SILVA, Lino Martins. **A Importância do controle contábil e extracontábil dos bens permanentes adquiridos pela administração pública federal**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ – v.8, n.2, 2003.

KUMMER, Mauro José. **Patrimônio público, materiais e logística**. Curitiba: Instituto Federal do Paraná para o Sistema Escola Técnica Aberta do Brasil - e-Tec Brasil, 2011.

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

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

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.

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

RIBEIRO. Osiris M.; LACOMBE José M. **Gestão e Controle do Patrimônio – A contabilidade prática**. São Paulo: Saraiva, 2013.

POZO, Hamilton. **Administração de recursos materiais e patrimoniais: uma abordagem logística**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

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 setembro de 2024.

SANTOS, Gerson dos. **Gestão Patrimonial: Ampliada e Atualizada**. 5. ed. Florianópolis: Secco, 2016.

SILVA, Jeniffer Caroline da; VERZELETTI, Gładson Menegazzo. **Desfazimento de Bens Inservíveis no IFSC**. 2020. Monografia (Especialização) - Gestão Pública na Educação Profissional Tecnológica do Instituto Federal de Santa Catarina IFSC. Santa Catarina, 2020.

SOUSA, Fabiana Formiga de. **Manual de controle patrimonial: uma contribuição à divisão de patrimônio da Universidade Federal Da Paraíba a partir do novo plano de contas aplicado ao setor público**. 2017. Tese (Mestrado) - Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação - Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2017.

SOUZA, Thiago Ramos de. **Os desafios da gestão patrimonial na administração pública federal** / Thiago Ramos de Souza. – São Paulo: Editora Dialética, 2023.

Subcomitê de Normas de Controle Interno. **Diretrizes para Normas de Controle Interno do Setor Público – Informações Adicionais sobre Gestão de Risco nas Entidades**. INTOSAI GOV 9130. Viena, 2007. Tradução: Antonio Alves de Carvalho Neto. Brasília, 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

APÊNDICE A – Análise de Causa e Efeito

Risco Chave	Descrição	Causa	Consequência
R1	Descarte inadequado do material	- Descarte de material destinado a ser destruído sem observar os princípios e objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos	- Danos ambientais; - Possíveis sanções legais; - Impacto na reputação da instituição.
R2	Ausência de conformidade com normas ambientais	- Falta de conhecimento das normas; - Ausência de normas internas; - Negligência	- Danos ambientais; - Possíveis sanções legais; - Impacto na reputação da instituição.
R3	Documentação inadequada do processo de alienação	- Falta de conhecimento das normas; - Falta de fiscalização das partes relacionadas	- Dificuldades de rastreamento de informações; - Dificuldades na realização de auditoria; - Descumprimento de normas.
R4	Baixa de materiais sem devida aprovação dos agentes responsáveis	- Falta de qualificação dos militares que atuam nas funções de Relator / Agente Fiscal / Ordenador de Despesas; - Negligência; - Conluio	- Possíveis desvios de material, gerando danos ao erário.
R5	Ausência de comissão designada formalmente para conduzir o processo de baixa de material	- Falta de qualificação dos militares que atuam nas funções da Gestão Patrimonial.	- Descumprimento de normas.

Risco Chave	Descrição	Causa	Consequência
R6	Ausência de emissão do documento de LVAD	- Falta de fiscalização e acompanhamento; - Negligência; e - Conluio.	- Descumprimento de normas.
R7	Existência de material não destinado após processo de LVAD aprovado	- Falta de proatividade do encarregado de incumbência, que não solicita o descarte ao gestor; - Falta de conhecimento do processo por parte de outros setores; e - Ausência de normas internas.	- Ocupação de espaços indevidos; - Desordem; e - Aumento dos custos com armazenagem/custo de oportunidade.
R8	Demora no processo de desfazimento	- Atraso no envio de subsídios por parte do setor solicitante; e - Falta de cobrança a quem conduz o processo.	- Utilização de locais para guarda do material por tempo excessivo, aumentando o custo de armazenagem/custo de oportunidade.
R9	Ausência de transparência no processo de alienação	- Não divulgação dos materiais alienados em meios adequados.	- Descumprimento de normas.
R10	Lançamento inadequado ou intempestivo da baixa no sistema, ou a falta do mesmo.	- Falta de qualificação dos militares que atuam nas funções da Gestão Patrimonial; - Falta de pessoal; e - Negligência.	- Inconsistências no sistema e na prestação de contas.
R11	Ausência de fiscalização no processo	Falta de qualificação dos militares que atuam nas funções de Relator / Agente Fiscal / Ordenador de Despesas. - Negligência; e - Conluio.	- Possíveis desvios de material.

Risco Chave	Descrição	Causa	Consequência
R12	Desvios de material durante o processo.	Falta de controle do material em processo de baixa, seja por falta de pessoal ou por negligência; e - Falta de local específico monitorado (cadeado, câmara) para acomodar todos os materiais.	Danos ao patrimônio público; e - Gastos de recursos com procedimentos administrativos de responsabilização.
R13	Acesso não autorizado de empresas participantes do leilão/arrematantes nas instalações da OM.	Ausência de normas internas.	Possíveis desvios de material, gerando danos ao erário; e - Acesso a informações indevidas.
R14	Retirada de material indevido/equivocado pela empresa arrematante.	Falta de fiscalização e acompanhamento do setor de Gestão Patrimonial; - Negligência; e - Conluio.	Desvios de material, gerando danos ao erário.
R15	Enquadramento inadequado do material como inservível por parte do gestor.	Falta de qualificação dos militares que atuam nas funções da Gestão Patrimonial; - Falta de conhecimento técnico sobre o material; - Ausência de vistoria inicial/detalhada pelo Gestor Patrimonial; - Ausência de atribuição de responsabilidades; e - Ausência de normas internas.	Desperdício de recursos; e - Destinação definitiva de Bens Móveis em excesso em desacordo com normas, leis e regulamentos.

Risco Chave	Descrição	Causa	Consequência
R16	Não aproveitamento de materiais ociosos ou recuperáveis por outras OM.	Descumprimento dos itens 3.6.3 e 3.6.4 da SGM-303: divulgação dos itens em BONO.	- Desperdício de recursos; e - Descumprimento de normas.
R17	Não utilização de matéria-prima aproveitável.	Descumprimento do item 3.7.3 da SGM-303: destruição para aproveitamento de matéria-prima.	- Desperdício de recursos; e - Descumprimento de normas.
R18	Guarda inadequada do material aguardando leilão.	Falta de local específico para acomodar todos os materiais; e - Falta de pessoal para controlar e fiscalizar a guarda do material.	Possíveis desvios de material; e - Desconformidade entre o material anunciado no leilão e o material a ser retirado pela empresa arrematante, descumprindo edital.

APÊNDICE B – Matriz de Riscos e Controles

OBJETIVO-CHAVE	RISCO		AVALIAÇÃO DO RISCO INERENTE (RI)			AVALIAÇÃO DO RISCO RESIDUAL (RR)						TIPO DE TESTE	CONCLUSÃO DO AUDITOR	QUESTÃO DE AUDITORIA
	CÓD.	DESCRIÇÃO	IMPACTO	PROBABILIDADE	RISCO INERENTE (RI)	CONTROLES EXISTENTES	AVALIAÇÃO PRELIMINAR DOS CONTROLES - RISCO DE CONTROLE (RC)		RISCO RESIDUAL (RR)					
Cumprir leis e regulamentos, fortalecer a responsabilidade socioambiental, protegendo a imagem da Instituição	R1	Descarte inadequado do material	4	2	14	Médio	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.	Mediano	0,6	8	Médio	Teste de Controle	A aplicação e a eficácia podem ser analisadas para checar o desempenho em relação aos objetivos desejados, enquanto é essencial também identificar as possíveis consequências decorrentes de seu funcionamento inadequado.	As leis, regulamentos e normas estão sendo cumpridos, de modo que a imagem da instituição seja resguardada?
	R2	Ausência de conformidade com normas ambientais	4	1	10	Médio	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	Satisfatório	0,4	4	Baixo	Teste de Controle		
Cumprir normas	R3	Documentação inadequada do processo de alienação	1	2	2	Baixo	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.	Mediano	0,6	1	Baixo	Teste de Controle e Procedimentos Substantivos	Levando-se em consideração o princípio da eficiência e após uma análise de custo-benefício, considera-se que não é necessário trabalhar este risco, pois trata-se de um risco baixo. Entretanto, caso o auditor avalie como necessário, eles poderão ser testados.	O processo de alienação como um todo ocorre em cumprimento a normas internas e regulamentos disponíveis?
	R4	Baixa de materiais sem devida aprovação dos agentes responsáveis	3	1	6	Baixo	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	Satisfatório	0,4	2	Baixo	Teste de Controle e Procedimentos Substantivos	Levando-se em consideração o princípio da eficiência e após uma análise de custo-benefício, considera-se que não é necessário trabalhar estes riscos, pois trata-se de um risco baixo. Entretanto, caso o auditor avalie como necessário, eles poderão ser testados.	
	R5	Ausência de comissão designada formalmente para conduzir o processo de baixa de material	2	2	5	Baixo	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.	Mediano	0,6	3	Baixo	Procedimentos substantivos	Levando-se em consideração o princípio da eficiência e após uma análise de custo-benefício, considera-se que não é necessário trabalhar estes riscos, pois trata-se de um risco baixo. Entretanto, caso o auditor avalie como necessário, eles poderão ser testados.	
	R6	Ausência de emissão do documento de LVAD	2	1	3	Baixo	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.	Mediano	0,6	2	Baixo	Procedimentos substantivos	Levando-se em consideração o princípio da eficiência e após uma análise de custo-benefício, considera-se que não é necessário trabalhar estes riscos, pois trata-se de um risco baixo. Entretanto, caso o auditor avalie como necessário, eles poderão ser testados.	

Fonte: Elaborado pela autora

OBJETIVO-CHAVE	RISCO		AVALIAÇÃO DO RISCO INERENTE (RI)				AVALIAÇÃO DO RISCO RESIDUAL (RR)						TIPO DE TESTE	CONCLUSÃO DO AUDITOR	QUESTÃO DE AUDITORIA
	CÓD.	DESCRIÇÃO	IMPACTO	PROBABILIDADE	RISCO INERENTE (RI)		CONTROLES EXISTENTES		AVALIAÇÃO PRELIMINAR DOS CONTROLES - RISCO DE CONTROLE (RC)		RISCO RESIDUAL (RR)				
Evitar ou reduzir custos de armazenagem/Oportunidade	R7	Existência de material não destinado após processo de LVAD aprovado	3	5	20	Alto	Controles inexistentes, mal desenhados ou mal implementados, isto é, não funcionais.	Inexistente	1,0	20	Alto	Teste de Controle e Procedimentos Substantivos	O controle é inexistente. A análise pode ser realizada para verificar as consequências negativas da falta desse controle.	Há dispêndio de recursos de maneira desnecessária, havendo desperdícios que poderiam ser evitados?	
	R8	Demora no processo de desfazimento	2	3	8	Médio	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.	Mediano	0,6	5	Baixo	Teste de Controle	A aplicação e a eficácia podem ser analisadas para checar o desempenho em relação aos objetivos desejados, enquanto é essencial também identificar as possíveis consequências decorrentes de seu funcionamento inadequado.		
Fomentar a Governança Corporativa	R9	Ausência de transparência no processo de alienação	2	1	3	Baixo	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	Satisfatório	0,4	1	Baixo	Teste de Controle e Procedimentos Substantivos	Levando-se em consideração o princípio da eficiência e após uma análise de custo-benefício, considera-se que não é necessário trabalhar estes riscos, pois trata-se de um risco baixo. Entretanto, caso o auditor avalie como necessário, eles poderão ser testados.	Há divulgação das etapas do processo de alienação, de modo que todas as partes envolvidas estejam cientes dos acontecimentos?	
Manter sistemas atualizados tempestivamente, evitando discrepâncias nos meses e nas prestações de contas	R10	Lançamento inadequado ou intempestivo da baixa no sistema, ou a falta do mesmo	1	2	2	Baixo	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	Satisfatório	0,4	1	Baixo	Procedimentos substantivos	Levando-se em consideração o princípio da eficiência e após uma análise de custo-benefício, considera-se que não é necessário trabalhar estes riscos, pois trata-se de um risco baixo. Entretanto, caso o auditor avalie como necessário, eles poderão ser testados.	Os registros nos sistemas de controle patrimonial são realizados de maneira adequada e tempestiva, incluindo dados precisos e atualizados, tais como descrição, localização e valor?	
Promover a adequada fiscalização intercorrente, fortalecendo a segurança do processo	R11	Ausência de fiscalização no processo	2	3	8	Médio	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	Satisfatório	0,4	3	Baixo	Teste de Controle	Levando-se em consideração o princípio da eficiência e após uma análise de custo-benefício, considera-se que não é necessário trabalhar estes riscos, pois trata-se de um risco baixo. Entretanto, caso o auditor avalie como necessário, eles poderão ser testados.	O princípio da fiscalização intercorrente é cumprido e utilizado para fortalecer a segurança dos processos?	

Fonte: Elaborado pela autora

OBJETIVO-CHAVE	RISCO		AVALIAÇÃO DO RISCO INERENTE (RI)			AVALIAÇÃO DO RISCO RESIDUAL (RR)						TIPO DE TESTE	CONCLUSÃO DO AUDITOR	QUESTÃO DE AUDITORIA
	CÓD.	DESCRIÇÃO	IMPACTO	PROBABILIDADE	RISCO INERENTE (RI)	CONTROLES EXISTENTES	AVALIAÇÃO PRELIMINAR DOS CONTROLES - RISCO DE CONTROLE (RC)		RISCO RESIDUAL (RR)					
Proteger o patrimônio público	R12	Desvios de material durante o processo	5	4	24	Alto	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.	Mediano	0,6	14	Médio	Teste de Controle e Procedimentos Substantivos	A aplicação e a eficácia podem ser analisadas para checar o desempenho em relação aos objetivos desejados, enquanto é essencial também identificar as possíveis consequências decorrentes de seu funcionamento inadequado.	O patrimônio está sendo resguardado, de modo que não haja danos ao erário?
	R13	Acesso não autorizado de empresas participantes do leilão/arrematantes nas instalações da OM	5	3	22	Alto	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.	Mediano	0,6	13	Médio	Teste de Controle	A aplicação e a eficácia podem ser analisadas para checar o desempenho em relação aos objetivos desejados, enquanto é essencial também identificar as possíveis consequências decorrentes de seu funcionamento inadequado.	
	R14	Retirada de material indevido/equivocado pela empresa arrematante	5	4	24	Alto	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.	Mediano	0,6	14	Médio	Teste de Controle e Procedimentos Substantivos	A aplicação e a eficácia podem ser analisadas para checar o desempenho em relação aos objetivos desejados, enquanto é essencial também identificar as possíveis consequências decorrentes de seu funcionamento inadequado.	
	R15	Enquadramento inadequado do material como inservível por parte do gestor	3	5	20	Alto	Controles têm abordagens ad hoc, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	Fraco	0,8	16	Médio	Teste de Controle	O controle foi avaliado como adequado na análise inicial, mas é necessário testar sua aplicação e eficácia para confirmar se está alcançando os objetivos desejados.	
	R16	Não aproveitamento de materiais ociosos ou recuperáveis por outras OM	2	4	12	Médio	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	Satisfatório	0,4	5	Baixo	Teste de Controle	Levando-se em consideração o princípio da eficiência e após uma análise de custo-benefício, considera-se que não é necessário trabalhar estes riscos, pois trata-se de um risco baixo. Entretanto, caso o auditor avalie como necessário, eles poderão ser testados.	
	R17	Não utilização de matéria-prima aproveitável	3	3	13	Médio	Controles inexistentes, mal desenhados ou mal implementados, isto é, não funcionais.	Inexistente	1,0	13	Médio	Teste de Controle e Procedimentos Substantivos	O controle é inexistente. A análise pode ser realizada para verificar as consequências negativas da falta desse controle.	
	R18	Guarda inadequada do material aguardando leilão	3	4	7	Médio	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.	Mediano	0,6	4	Baixo	Teste de Controle	A aplicação e a eficácia podem ser analisadas para checar o desempenho em relação aos objetivos desejados, enquanto é essencial também identificar as possíveis consequências decorrentes de seu funcionamento inadequado.	

Fonte: Elaborado pela autora