



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALAN BERNARDES DA SILVA

CONTROLE INTERNO NA MARINHA DO BRASIL: Avaliação do nível de maturidade da
Primeira Linha de Defesa

RIO DE JANEIRO

2023

Alan Bernardes da Silva

CONTROLE INTERNO NA MARINHA DO BRASIL: Avaliação do nível de maturidade da
Primeira Linha de Defesa

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Rio de Janeiro

2023

CIP - Catalogação na Publicação

S586c Silva, Alan Bernardes da
Controle Interno na Marinha do Brasil: avaliação do nível de maturidade da Primeira Linha de Defesa / Alan Bernardes da Silva. -- Rio de Janeiro, 2023. 140 f.

Orientador: Adolfo Henrique Coutinho e Silva.
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2023.

1. Marinha do Brasil. 2. Controle Interno. 3. Gerenciamento de Risco. 4. Três Linhas de Defesa. 5. Maturidade. I. Silva, Adolfo Henrique Coutinho e, orient. II. Título.

Alan Bernardes da Silva

CONTROLE INTERNO NA MARINHA DO BRASIL: Avaliação do nível de maturidade da
Primeira Linha de Defesa

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Rio de Janeiro, 25 de julho de 2023.

Prof. Dr. Adolfo Henrique Coutinho e Silva (Orientador) - Presidente
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Prof. Dr. Thiago de Abreu Costa – Membro Interno
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Prof. Dr. José Paulo Cosenza – Membro Externo
Universidade Federal Fluminense (UFF)

DEDICATÓRIA

Às minhas queridas e amadas, esposa, Juliana, e mãe, Sueli, que sempre estiveram ao meu lado em todos os momentos da minha jornada acadêmica e profissional, demonstrando sempre o amor sincero e incondicional e ao meu filho Davi, por ter complementado a razão do meu viver.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me guiar, e por me proporcionar muita força, saúde e perseverança para alcançar mais uma importante conquista na vida.

À Marinha do Brasil, instituição em que iniciei minha singradura em 2001, onde fui capaz de desenvolver e aplicar meus conhecimentos, e que me concedeu a oportunidade de continuar o meu aprimoramento acadêmico. Espero brevemente retribuir à instituição aplicando os conhecimentos adquiridos para o aperfeiçoamento da administração pública.

A todos os professores do Programa pela dedicação e pelos importantes conhecimentos transmitidos e à secretaria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRJ pelo excelente clima organizacional ao longo desses dois anos.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Adolfo, pela ajuda no processo de construção desta dissertação e atenção despendida nas diversas reuniões, bem como pelo tratamento sempre cordial e esclarecedor durante toda a elaboração desta pesquisa.

Aos amigos da turma de mestrado pela parceria, apoio e incentivos, principalmente naqueles momentos mais difíceis, nos quais conduzimos nossos estudos a distância, durante o período de pandemia, totalmente isolados, mas ao mesmo tempo conectados em prol de nosso desenvolvimento acadêmico. Foi fundamental a harmonia da turma para todos prosseguirem.

Um agradecimento muito especial à minha esposa, Juliana Bernardes, companheira de todas as horas, que me tornou pai, em paralelo a todo esse processo de um curso de mestrado, além disso, pacientemente, esperou e soube entender alguns poucos momentos de ausência demandadas pela importância desta conquista para nossas vidas. Obrigado pelo amor, carinho, companhia e torcida de sempre.

Outro agradecimento mais que especial eu destino ao meu filho, Davi Bernardes, que veio ao mundo para alegrar ainda mais a minha vida, assistiu muitas aulas do mestrado comigo, e desde então foi uma das maiores inspirações para eu sempre seguir em frente.

Por fim, à minha família e a meus amigos, pelo apoio incondicional. Muito obrigado aos meus pais e irmãos por constituírem os pilares em que finquei o meu porto seguro e aos meus amigos que juntamente a minha família, sempre me incentivaram e acreditaram em mim.

“A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.”

Arthur Schopenhauer

RESUMO

SILVA, Alan Bernardes da. **Controle Interno na Marinha do Brasil:** avaliação do nível de maturidade da primeira linha de defesa. Rio de Janeiro, 2023. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

O principal objetivo desta pesquisa é compreender e analisar a percepção da Segunda Linha de Defesa quanto ao nível de maturidade, em Gerenciamento de Riscos, da Primeira Linha de Defesa da Marinha do Brasil. Adicionalmente, buscou-se: apresentar a atual estrutura de controle interno da Marinha do Brasil, à luz dos últimos normativos referentes ao tema; descrever o funcionamento do gerenciamento de riscos da Marinha do Brasil; e descrever a forma de atuação da Primeira Linha de Defesa na gestão de riscos da Marinha do Brasil. Para tanto, foi procedido um estudo de caso, em duas etapas. Na primeira etapa foi efetuado uma pesquisa documental e bibliográfica que permitiu a constatação de que a Marinha do Brasil possui um ambiente de Controle Interno e Gerenciamento de Riscos bem estruturado e normatizado. Na segunda etapa, foram enviados questionários, no período de janeiro a fevereiro de 2023, para 14 Assessores de Controle Interno da Marinha do Brasil, representando a Segunda Linha de defesa, para captar sua percepção mediante a avaliação de 6 atributos (Ambiente; Cultura; Processos; Integração; Indicadores de Desempenho; e Resiliência e Sustentabilidade) em uma escala de maturidade de 5 níveis. Ao final da pesquisa, o nível de maturidade percebido pela Segunda Linha de Defesa, foi o Intermediário, denotando que existe uma estrutura de gestão de riscos formalizada e bem estabelecida, mas considerada apenas para os principais processos da Marinha do Brasil. Neste contexto, foi constatado que para amadurecimento da Força, há necessidade de constante atualização das normas internas, investimento na capacitação da força de trabalho da Marinha do Brasil, e autoavaliação periódica para monitoramento do nível de maturidade das Organizações Militares.

Palavras-chave: Marinha do Brasil. Controle Interno. Gerenciamento de Risco. Três Linhas de Defesa. Maturidade.

ABSTRACT

SILVA, Alan Bernardes da. **Controle Interno na Marinha do Brasil**: avaliação do nível de maturidade da primeira linha de defesa. Rio de Janeiro, 2023. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

The main objective of this research is to understand and analyze the perception of the Second Line of Defense regarding the level of maturity, in Risk Management, of the First Line of Defense of the Brazilian Navy. In addition, we sought: to present the current internal control structure of the Brazilian Navy, in the light of the latest regulations on the subject; describe the functioning of the Brazilian Navy's risk management; and to describe the way the First Line of Defense operates in the risk management of the Brazilian Navy. To this end, a two-stage case study was conducted. In the first stage, a documentary and bibliographic research was carried out that allowed the verification that the Brazilian Navy has a well-structured and standardized Internal Control and Risk Management environment. In the second stage, questionnaires were sent, from January to February 2023, to 14 Internal Control Advisors of the Brazilian Navy, representing the Second Line of Defense, to capture their perception through the evaluation of 6 attributes (Environment; Culture; Processes; Integration; Performance Indicators; and Resilience and Sustainability) on a 5-level maturity scale. At the end of the research, the level of maturity perceived by the Second Line of Defense was the Intermediary, denoting that there is a formalized and well-established risk management structure, but considered only for the main processes of the Brazilian Navy. In this context, it was found that for the maturation of the Force, there is a need for constant updating of internal standards, investment in the training of the workforce of the Brazilian Navy, and periodic self-assessment to monitor the level of maturity of Military Organizations.

Keywords: Brazilian Navy. Internal Control. Risk Management. Three Lines of Defense. Maturity.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	25
Figura 2 - Processo de Gestão de Riscos	32
Figura 3 - Linha do tempo da gestão de riscos	33
Figura 4 - Modelo das Três Linhas de Defesa.....	38
Figura 5 - Estrutura de um modelo de maturidade de risco.....	45
Figura 6 - Áreas de jurisdição dos Distritos Navais	78
Figura 7 - Sistema de Controle interno da Marinha (SCIMB)	81
Figura 8 - Estrutura de Gestão de Riscos da MB	84
Figura 9 - Adaptação do Modelo 3LOD do IAA para a MB.....	88
Figura 10 - Síntese das estruturas do SCIMB e das Três Linhas de Defesa na MB.....	89
Figura 11 - Etapas do Processo de Gerenciamento de Riscos na MB.....	92
Figura 12 - Processos de Gestão de Riscos ISO x MB.....	93
Figura 13 - Grau de Maturidade por Atributo	96
Figura 14 - Variabilidade do Nível de Maturidade Por Atributos.....	99
Figura 15 - Ordenação das percepções médias.....	107
Figura 16 – Graus de Maturidade por atributo com e sem atribuição de pesos	110
Figura 17 - Ordenação das percepções combinadas.....	110

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Componentes do COSO I.....	23
Quadro 2 - As Três Linhas de Defesa segundo a IN nº3/2017	42
Quadro 3 - Comparação dos modelos de maturidade em gestão de riscos destacados	51
Quadro 4 - Comparação dos níveis de maturidade dos modelos destacados	53
Quadro 5 - Comparação dos modelos de maturidade em gestão de riscos compatíveis	58
Quadro 6 - Rol de OM que deverão instituir a ACI na MB	64
Quadro 7 - OM selecionadas para a pesquisa.....	66
Quadro 8 – Relação de documentos analisados.....	67
Quadro 9 - Níveis e Atributos para análise de dados	70
Quadro 10 – Descrição dos atributos.....	71
Quadro 11 – Descrição dos níveis de maturidade	71
Quadro 12 – Nível de maturidade das afirmativas	72
Quadro 13 - Atribuições dos Órgãos do SCIMB.....	80
Quadro 14 - Classificação dos Riscos Internos da MB quanto ao tratamento	86
Quadro 15 - Maturidade percebida para cada atributo	109

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Componentes de COSO II.....	34
Tabela 2 – Organizações Militares selecionadas para Análise.....	66
Tabela 3 – Faixa de pontuação dos atributos na percepção combinada da maturidade	74
Tabela 4 – Parâmetros de pontuação para definição da percepção combinada de maturidade	74
Tabela 5 - Força de trabalho da MB - 2020.....	77

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

3LOD	<i>Three Lines of Defense</i>
ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ACI	Assessoria de Controle Interno
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AMAZUL	Amazonia Azul Tecnologias de Defesas S.A.
ANEMAR	Anuário Estatístico da Marinha
BACEN	Banco Central
CCCPM	Caixa de Construções de Casas para o pessoal da Marinha
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGCFN	Comando-Geral do Corpo de Fuzileiro Navais
CGU	Controladoria-Geral da União
ComOpNav	Comando de Operações Navais
CON	Comando de Operações Navais
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission</i>
DCom	Diretoria de Contas da Marinha
DGDNTM	Diretoria-Geral de Desenvolvimento Nuclear e Tecnológico da Marinha
DGMM	Diretoria-Geral do Material da Marinha
DGN	Diretoria-Geral de Navegação
DGPM	Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha
DPC	Diretoria de Portos e Costas
ECIIA	<i>European Conference of Institute of Internal Auditors</i>
EMA	Estado-Maior da Armada
EMGEPRON	Empresa Gerencial de Projetos Navais
FA	Força Armada
FERMA	<i>Federation of European Risk Management Associations</i>
IAM	Inspeções-Administrativo Militares
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>

ISO	<i>Internacional Organization for Standardization</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MB	Marinha do Brasil
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NBCASP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
OBNAV	Objetivos Navais
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ODG	Órgão de Direção Geral
ODS	Órgão de Direção Geral
OM	Organização Militar
PEM	Plano Estratégico da Marinha
PEO	Planejamento Estratégico Operacional
PGR	Planejamento de Gerenciamento de Risco
QSP	Centro da Qualidade, Segurança e Produtividade para o Brasil e América Latina
RIMS	<i>Risk and Insurance Management Society</i>
RMM	<i>Risk Maturity Model</i>
SCI	Sistema de Controle Interno
SCIPEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SGM	Secretaria-Geral da Marinha
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
TCE	Tribunais de Contas dos Estados
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da informação
UAIG	Unidades de Auditoria Interna Governamentais

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	15
1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA.....	17
1.2.1 Objetivo principal	17
1.2.2 Objetivos específicos	17
1.3 JUSTIFICATIVA.....	18
1.4 RELEVÂNCIA.....	18
1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO E SUAS PECULIARIDADES	20
2.1.1 Controle Interno.....	20
2.1.2 Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF)	24
2.1.3 Evolução do Controle Interno Público Nacional.....	25
2.1.3.1 Controle Interno e a IN Conjunta N° 01/2016 (MPOG/CGU)	27
2.2 RISCO E GERENCIAMENTO DE RISCOS	28
2.2.1 Risco	28
2.2.2 Gerenciamento ou Gestão de Riscos.....	30
2.2.2.1 Gerenciamento de Riscos e COSO.....	33
2.2.3 Gerenciamento de Riscos na administração pública.....	35
2.2.3.1 IN Conjunta N° 01/2016 (MPOG/CGU) e o Gerenciamento de Riscos.....	36
2.3 O MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA – 3LOD.....	37
2.3.1 O Modelo das linhas de defesa no contexto público brasileiro.....	40
2.4 MATURIDADE E O MODELO DE AVALIAÇÃO DE MATURIDADE EM GERENCIAMENTO DE RISCOS	43
2.4.1 Modelos de Maturidade em Gerenciamento de Risco	46
2.4.1.1 Análise comparativa entre os modelos de maturidade em gestão de risco	51
2.4.2 Modelos de Maturidade em Gerenciamento de Risco compatíveis com a pesquisa.....	55
2.4.2.1 Análise comparativa dos Modelos de Maturidade compatíveis	57
2.5 ESTUDOS ANTERIORES NA MARINHA DO BRASIL	59
3 METODOLOGIA.....	63
3.1 CARACTERIZAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	63
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA.....	64
3.3 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	67

3.3.1 Seleção do Modelo de Maturidade da pesquisa	69
3.3.2 Adaptação do Modelo de Maturidade da pesquisa	70
3.3.2.1 Bloco 2 e a definição da percepção de maturidade individual dos atributos	72
3.3.2.2 Critérios de pontuação para definição da percepção de maturidade combinada.....	73
3.3.2.3 Critérios e definição do nível de maturidade percebido pela amostra.....	74
3.4 COLETA DE DADOS.....	75
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS DA PESQUISA	76
4.1 ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO DA MB.....	76
4.1.1 Introdução da Marinha do Brasil.....	76
4.1.2 Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB)	79
4.2 FUNCIONAMENTO DO GERENCIAMENTO DE RISCOS NA MB	83
4.3 ATUAÇÃO DA PRIMEIRA LINHA DE DEFESA NA GESTÃO DE RISCOS DA MB.....	89
4.4 PERCEPÇÃO DA MATURIDADE DA PRIMEIRA LINHA DE DEFESA DA MB.....	94
4.4.1 Perfil dos respondentes	94
4.4.2 Nível de Maturidade da Marinha do Brasil.....	95
4.4.2.1 Definição da percepção de maturidade individual dos atributos	96
4.4.2.2 Definição da percepção de maturidade combinada	109
4.4.2.3 Definição do nível de maturidade percebido.....	111
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	114
REFERÊNCIAS.....	120
APÊNDICE A – CARACTERÍSTICAS DOS ATRIBUTOS E SEUS NÍVEIS DE MATURIDADE	132
APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO DE ANÁLISE DO NÍVEL DE MATURIDADE DA PRIMEIRA LINHA DE DEFESA EM GERENCIAMENTO DE RISCOS	133
APÊNDICE C – ANÁLISE DAS RESPOSTAS AO INSTRUMENTO DE COLETA	139
ANEXO A – ORGANOGRAMA DA MARINHA DO BRASIL.....	140

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O setor público brasileiro passou por diversas transformações desde a reforma do Estado e o processo de ajuste fiscal atribuído à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, deu continuidade à fase de profissionalização da gestão pública. Nesta fase, diante do aumento da complexidade global, bem como por conta do elevado nível de exigência do cidadão, passou a ser necessário que o poder público, sob gestão de administradores públicos cada vez mais autônomos e responsáveis, produzisse serviços com maior qualidade (BEUREN; ZONATTO, 2014; BOGONI et al., 2010).

Neste sentido, o estudo de Silva, Abreu e Couto (2017) demonstra que de 2003 a 2016, foram emitidos 34 novos normativos ligados à modernização do Sistema de Controle Interno no âmbito da esfera pública, no intuito de melhoria da gestão. A máquina pública procurou modernizar seu ambiente de controle e foram adotados modelos de controle da iniciativa privada, orientados à melhoria da gestão e à prestação de contas à sociedade, dotando a Administração Pública de ferramentas eficazes para a aplicação dos recursos em observância aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, a fim de mitigar os crescentes e diversificados riscos que surgem no ambiente público (BEUREN; ZONATTO, 2014; BOGONI et al., 2010; BRASIL, 1988; CUNHA, 2012).

Neste contexto, desde 2012, por conta de iniciativas da Controladoria Geral da União (CGU), a administração pública tem demonstrado evolução ao incorporar na gestão pública, metodologias de gestão de riscos (BRASIL, 2017f). Em 2016, em parceria com o Ministério do Planejamento, a CGU publicou a Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, estabelecendo a obrigatoriedade da sistematização de práticas de gestão de riscos para todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, estando vigente até os dias de hoje (BRASIL, 2016).

Inserido no rol de órgãos federais, está a Marinha do Brasil (MB), uma das três Forças Armadas, caracterizada como um órgão da Administração Federal Direta, destinada à defesa da pátria e à garantia dos poderes constitucionais, conforme estabelecido na Constituição Federal (BRASIL, 1988). Em virtude disto, a MB também reuniu ações para implementar os conceitos de Gerenciamento de Riscos determinados pela citada Instrução Normativa Conjunta, bem como pela Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017, do Ministério da Transparência e da Controladoria Geral da União, também vigente, que definiu, entre outros aspectos, que as

estruturas de Controles Internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deveriam adotar, para o Gerenciamento de Riscos, o modelo das Três Linhas de Defesa, recomendado pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), modelo este que descreve, de maneira clara, as responsabilidades dos envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente de todos os envolvidos na gestão de riscos (BRASIL, 2017e; IIA, 2013).

O referido modelo das Três Linhas de Defesa diferencia três grupos envolvidos no gerenciamento de riscos: a) os que desempenham funções que gerenciam e têm propriedade sobre riscos, b) os que supervisionam riscos, e c) aqueles que fornecem avaliações independentes, sendo respectivamente, primeira, segunda e terceira linhas de defesa. Com foco na Primeira Linha de Defesa, temos que ela é a responsável pela Gestão operacional, ou seja, além de gerenciar os riscos e ter propriedade sobre eles, também é a responsável por implementar as ações para resolver deficiências em processos e controles, por manter controles internos eficazes e conduzir procedimentos de riscos e controles diários (IIA, 2013).

Na Marinha, o tema foi normatizado inicialmente por meio da Circular nº 2/2020, da Secretaria-Geral da Marinha (SGM), descrevendo que a sua Primeira Linha de Defesa, seria formada pelas Organizações Militares, mais especificamente pelos Agentes Responsáveis (Ordenador de Despesa, Agente Fiscal e Gestores) e o Conselho de Gestão. Desta maneira, eles possuem o objetivo de identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos à consecução dos objetivos e ainda são responsáveis por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles sob suas áreas de atuação (BRASIL, 2019, 2021e).

Quanto à Segunda Linha de Defesa na MB, foi estipulado que ela é composta principalmente por Assessorias de Controle Interno (ACI) criadas para apoiar os controles internos e realizar as atividades de supervisão e de monitoramento das ações desenvolvidas no âmbito da Primeira Linha de Defesa. E, por fim, tem-se a Terceira Linha de Defesa, que é a organização militar responsável pela auditoria interna, representada pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), que com base nos pressupostos de independência, autonomia técnica e objetividade, tem por atribuição prestar serviços de avaliação e de consultoria, visando preservar e adicionar valor à organização e a melhorar suas operações, processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (BRASIL, 2021e).

Diante do exposto, temos que de acordo com Rossi *et al.* (2017), conforme a gestão de riscos evoluiu, surgiu um grande número de livros, artigos e conferências dedicadas ao assunto, levando também ao desenvolvimento de uma série de normas e *frameworks* que prescrevem e aconselham as organizações sobre a melhor forma de gerir seus riscos. E, considerando a importância do assunto, faz-se necessário que as organizações tenham conhecimento sobre o

tema para adotarem a metodologia de gestão de riscos mais adequada para seu negócio e para seus objetivos organizacionais. Desta forma, qualquer esforço que atue no sentido de impulsionar a gestão de riscos, bem como analisar sua implementação, tal como o presente trabalho, pode fornecer informações valiosas para tomada de decisão.

Assim, considerando as informações apresentadas e refletindo sobre as funções e responsabilidades dos representantes da Primeira Linha de Defesa, em prol da melhoria da gestão, emerge a seguinte pergunta de pesquisa: **Em qual nível de maturidade em termos de Gerenciamento de Riscos está a Primeira Linha de Defesa da Marinha do Brasil?**

Aliado a isto, cabe ressaltar que, apesar de existirem, na Academia, diversos estudos nacionais (Santos, 2020; e Viana, 2021, por exemplo) e internacionais (Wibowo, Taufik, 2017; e Domańska-Szaruga, 2020, por exemplo), que vêm se dedicando a propor ou aplicar modelos de maturidade em gestão de riscos, em organizações do setor público, com o intuito de auxiliá-las na melhoria da gestão e alcance dos seus objetivos, até o momento, não foi identificada pesquisa que se concentre na avaliação da maturidade em gestão de riscos de uma instituição militar.

1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA

Apresentam-se, a seguir, o objetivo principal e os objetivos específicos que orientam o estudo, os quais foram elaborados com vistas a se obter a resposta ao problema de pesquisa.

1.2.1 Objetivo principal

Desta forma, o trabalho acadêmico a ser desenvolvido, diante das atuais exigências dos órgãos de controle, tem como principal objetivo: **Compreender e analisar a percepção da Segunda Linha de Defesa quanto ao nível de maturidade em Gerenciamento de Riscos da Primeira Linha de Defesa da Marinha do Brasil.**

1.2.2 Objetivos específicos

Como objetivos específicos, a pesquisa se propõe a:

- a) Apresentar a atual estrutura de controle interno da Marinha do Brasil, à luz dos últimos normativos referentes ao tema;
- b) Descrever o funcionamento do gerenciamento de riscos da Marinha do Brasil;
- c) Descrever a forma de atuação da Primeira Linha de Defesa na gestão de riscos da Marinha do Brasil; e

- d) Analisar a percepção da Segunda Linha de Defesa quanto às principais características e a maturidade da Primeira Linha de Defesa em gestão de riscos.

1.3 JUSTIFICATIVA

A *priori* cabe destacar que, nos últimos anos, a Gestão ou Gerenciamento de Riscos tem se tornado uma prioridade nas Organizações, de uma maneira geral, e conseqüentemente, por conta de orientações mandatórias dos órgãos controladores, as organizações públicas passaram a colocar foco no assunto, em prol de serviços públicos mais eficazes e eficientes, e da prevenção contra riscos de fraude e corrupção na gestão pública.

Neste sentido, para se obter os melhores resultados do Gerenciamento de Riscos na busca dos objetivos estratégicos das Organizações, torna-se imperioso o emprego de força de trabalho capacitada no tema.

Com isto, intenciona-se contribuir com o tema na academia, tratando sobre a maturidade em gestão de riscos, com abordagem do modelo das três linhas de defesa, na Marinha do Brasil, que está inserida no rol de órgãos da Administração Pública. Ressaltando-se que no meio acadêmico normalmente encontra-se pesquisas sobre a análise da maturidade em Gestão de Riscos voltadas à área de Tecnologia da Informação (TI) ou Gestão de Projetos, havendo um pequeno número de estudos voltados para a área pública, em especial militar.

A contribuição prática que a pesquisa traz à Força Naval é o diagnóstico da implementação de práticas de controle interno e gerenciamento de riscos operacionais da instituição, disciplinadas a partir da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 1 de 10 de maio de 2016 (BRASIL, 2016).

Por conseguinte, diante do exposto, com o intuito de verificar a maturidade da Primeira Linha de Defesa da Marinha do Brasil, em gerenciamento de riscos, o estudo, além de se justificar por complementar os achados das pesquisas anteriores e contribuir para a disseminação da temática no universo acadêmico, também se justifica por conta da busca pela melhoria da gestão de riscos em instituições públicas em geral, e em Organizações Militares.

Por último, vale registrar que a pesquisa também se justifica pois busca refletir sobre a inserção da contabilidade dentro do contexto social, trazendo uma aplicação prática das Ciências Contábeis em organizações do setor público.

1.4 RELEVÂNCIA

A relevância deste estudo tem origem na própria importância do tema para a sociedade

brasileira, em função da necessidade de desenvolvimento de uma boa gestão de risco ser fundamental para a prevenção de riscos de fraude e corrupção na gestão pública, bem como para contribuir para a prestação de serviços públicos mais eficazes e eficientes.

Outrossim, as orientações a respeito de gestão de riscos no âmbito da administração pública federal, são relativamente recentes, e o desenvolvimento do trabalho representa a possibilidade de se efetuar um diagnóstico da maturidade da força de trabalho atuante da MB, a Primeira Linha de Defesa, quem executa as atividades de gestão de riscos na Força.

Desta forma, classificando-se o nível de maturidade dessas práticas da Gestão de Risco, gera-se uma fonte de informações como ponto de partida para orientar a identificação de oportunidades de melhorias, bem como o processo de tomada de decisões no aprimoramento contínuo do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil.

Adicionalmente, espera-se que, a partir do diagnóstico mencionado, possa haver uma replicação desta análise, que possibilite à MB inferir sobre a evolução ou decadência da maturidade em gestão de riscos da sua Primeira Linha de Defesa.

No contexto acadêmico, os resultados do estudo proporcionam uma importante contribuição à literatura, que reside na análise desses marcos conceituais, provenientes do ambiente privado. Com isto, além de explorar os conceitos relativos a Controle Interno e Gestão de Riscos, a presente pesquisa servirá como instrumento de disseminação do modelo das três linhas de defesa do *Institute of Internal Auditors* (IIA), inserindo-o no âmbito da Administração Pública Federal e da Marinha do Brasil.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

A presente dissertação é composta por cinco seções. Além desta introdução, onde constam a pergunta de pesquisa e os objetivos, o restante da pesquisa está organizado em mais quatro partes. A segunda, trata da fundamentação teórica, trazendo os conceitos afetos aos eixos norteadores do estudo, que são o Controle Interno e a Gestão de Riscos, bem como apresenta aspectos sobre maturidade e modelos de avaliação de maturidade. A metodologia é apresentada na terceira seção, com o detalhamento dos procedimentos adotados na pesquisa, para a consecução dos objetivos definidos. Os resultados da pesquisa e sua respectiva análise são abordados na quarta seção. Na quinta e última seção são apresentadas as considerações finais, complementadas pelas considerações sobre possíveis futuros trabalhos na área.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção serão abordadas as concepções teóricas dos termos centrais da pesquisa. Inicialmente, o referencial teórico vai tratar do Controle Interno, em seguida serão abordados os entendimentos em torno do Risco e do Gerenciamento de Riscos, e, dando continuidade, o modelo das três linhas de defesa será apresentado, para que, em seguida, a seção seja encerrada com a exploração do conceito de maturidade e modelos de maturidade, que consiste em seu objetivo principal, bem como a apresentação de alguns estudos anteriores.

2.1 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO E SUAS PECULIARIDADES

Nesta subseção os seguintes aspectos serão objetivados: o estabelecimento do conceito de Controle Interno e suas abordagens como pano de fundo para a pesquisa; a apresentação da estrutura de órgãos públicos brasileiros do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF); e o destaque para a evolução do Controle Interno no setor público salientando a importância que a temática de Riscos alcançou dentro do Controle Interno.

2.1.1 Controle Interno

Dentro de uma organização, empresa ou órgão público, um dos elementos essenciais, é um controle interno eficiente, que ganha mais relevância em todos os segmentos e tipos de entidade, de acordo com o volume de negócio e recursos empregados, sendo, inclusive, tema de discussão nos meios acadêmicos e empresariais. (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2009; MONTEIRO, 2015; PEREIRA, 2004).

Conforme mencionado na contextualização da pesquisa, foi revelada a atenção para a melhoria dos controles internos, para um melhor gerenciamento dos recursos públicos, no entanto, conceituar controle interno se tornou uma tarefa difícil e extensiva, visto que há, na literatura, uma grande quantidade de definições, pois se trata de um assunto abrangente e diferenciado dentro de cada organização (TRISCIUZZI, 2009). Desta forma, para a presente pesquisa, algumas definições de controle interno foram destacadas.

Uma das primeiras definições identificadas foi elaborada nos Estados Unidos, pelo *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, na qual o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração (AICPA, 1949).

Outro conceito foi dado pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*¹), que considera o Controle Interno como um processo integrado e dinâmico, que se molda às organizações conforme as mudanças, e deve ser executado pela direção e todos os funcionários, e a sua estrutura é elaborada com o intuito de enfrentar os riscos e garantir segurança de que os seguintes objetivos gerais da entidade sejam alcançados no cumprimento da missão: (a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (b) cumprimento das obrigações de accountability; (c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e (d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2007).

Com o entendimento de que o Controle Interno seja suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, e ainda visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) T 16.8 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), resultante do trabalho de convergência das normas brasileiras do setor público às normas internacionais (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), apresenta, sob o enfoque contábil, que o controle interno, que deve ser exercido em todos os níveis da entidade pública, compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade pública, com a finalidade de: (a) salvaguardar ativos e garantir a veracidade dos componentes patrimoniais; (b) oferecer conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (c) propiciar informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes estabelecidas; (e) cooperar para a eficiência operacional da entidade; e (f) contribuir para a prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (CFC, 2008).

Visando adequar o conceito de Controle Interno a qualquer tipo de organização, COSO, surgiu em 1985 nos Estados Unidos, patrocinado por cinco grandes associações² ligadas à área financeira. Inicialmente conhecida como *National Commission on Fraudulent Financial Report* o *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), define Controle Interno como um processo conduzido por todos os profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável para atingimento dos objetivos relacionados à: a) eficácia e eficiência na

¹ INTOSAI é uma organização autônoma, independente e apolítica. É uma organização não-governamental com status consultivo especial no Conselho Econômico e Social das Nações Unidas (ECOSOC). Trata-se de uma organização de auditoria externa. Opera como um "guarda-chuva", para os proteger e auxiliar os vários governos, aos quais estão associados. Foi fundada em 1953, e por mais de 50 anos, tem fornecido um quadro estruturado para as várias instituições superiores melhorarem a auditoria externa pública mundial, para promover o desenvolvimento e transferência de conhecimentos, para reforçar a posição dos seus membros e os respectivos países que representam.

² American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA), Financial Executives International (FEI), The Institute of Internal Auditors (IIA) e o Institute of Management Accountants (IMA) (COSO, 1994)

execução das operações; b) confiabilidade e integridade da divulgação de informações financeiras e gerenciais; e c) conformidade no cumprimento de leis e regulamentos em geral (COSO, 1994).

Desta forma, independentemente do viés público ou privado, os conceitos apresentados de controle interno estão associados a processos, métodos e procedimentos, que devem ser integrados. A harmonização entre eles está no consenso de que o Controle Interno se destina a garantir a melhoria no processo de gestão organizacional e deve ser adotado por toda a organização, em prol do alcance, da melhor maneira possível, de seus objetivos pré-estabelecidos, com pequenas peculiaridades ou tendências de seus órgãos criadores.

Portanto, o controle interno é uma premissa básica a ser considerada em qualquer tipo de entidade, tanto na esfera pública quanto na privada, partindo-se do princípio que se torna inviável administrar de maneira adequada e satisfatória o que não se pode controlar, e, devido a sua importância, deve estar em todos os níveis das organizações, a ponto de subsidiar os processos de tomada de decisão (ATTIE, 2011; SANTOS, 2014). A ausência ou deficiência desse controle envolve uma alta vulnerabilidade das organizações à gestão incompetente dos recursos nelas investidos, com consequências adversas aos interesses de seus *stakeholders* (COSO, 1994; MONTEIRO; REIS, 2017).

Outro aspecto a ser observado, quanto aos controles, é a natureza dos controles internos, pois eles devem se alinhar com seu objetivo. O autor Migliavacca (2004) classifica os controles, quanto à sua natureza, como controles de prevenção (ou preventivos) e controles de detecção (ou detectivos). Os primeiros, são aqueles cujo objetivo é prevenir ocorrências antes do fato, são mais eficientes e menos caros, já os segundos, são os cujo objetivo é detectar as ocorrências, após o fato.

Seguindo as orientações COSO (1994), os controles não existem apenas por causa da necessidade de governar. A função de controlar é vital para governar uma organização, pois se trata da única forma pela qual ela pode aferir o desempenho da empresa e, por extensão, dos gestores (MONTEIRO; REIS, 2017).

Dando-se continuidade, na NBC T210 (R1) - Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, o CFC menciona que o controle interno da entidade reflete as necessidades da administração, a complexidade dos negócios, a natureza dos riscos a que a entidade está sujeita e as leis ou regulamentos relevantes, e este controle interno abrange uma vasta gama de atividades nos componentes do sistema de controles internos, que correspondem ao ambiente de controle, o processo de avaliação de riscos da entidade, o sistema de informações e processos de elaboração e divulgação das informações, o processo de

monitoramento do sistema de controles internos pela entidade, e as atividades de controle (CFC, 2016), componentes estes que tem origem no modelo de avaliação dos controles internos divulgado por COSO, que foi criada com o objetivo de estudar as causas de ocorrências de fraudes em demonstrações, e em 1992, divulgou o *Internal Control - Integrated Framework*, conhecido como COSO-I, que tornou-se modelo de referência mundial no estudo e aplicação de controles internos, alterado em 1994 e substituído em 2013 (COSO, 1994, 2013).

Neste contexto, na estrutura de controle interno do COSO I, ao ser abordado que o controle interno é um processo configurado para proporcionar razoável segurança à organização, cinco componentes são levados em consideração, derivados da forma como estão integrados com o processo de gestão organizacional, conforme descritos no Quadro 1 (COSO, 2013; WANDERLEY; FONSECA; PAULA, 2015).

Quadro 1 - Componentes do COSO I

Componente	Descrição
Ambiente de controle	Conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. Trata de atributos individuais dos funcionários, como integridade, valores éticos e competência, e como esses refletem no ambiente organizacional. Deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.
Análise de riscos	Envolve um processo dinâmico para a identificação, análise e gerenciamento dos riscos que podem comprometer o alcance dos objetivos pré-estabelecidos pela organização. É a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.
Atividades de controle	Tratam de estabelecimento de políticas e procedimentos, para análise da relevância dos riscos identificados, que visam garantir o cumprimento de diretrizes pré-estabelecidas para diminuir os efeitos dos riscos identificados.
Informação e comunicação	Diz respeito à maneira como a organização obtém ou gera e utiliza informações, tanto do ambiente interno quanto externo, a fim de apoiar o funcionamento dos outros componentes do controle interno.
Monitoramento	Acompanhamento das atividades, avaliando a presença e funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive sua eficácia, de forma a possibilitar alterações nas atividades de uma forma dinâmica.

Fonte: Adaptado de COSO (1994, 2013), Cunha (2012) e Monteiro (2015).

Outrossim, com foco na definição mais voltada ao viés público, dada pela NBCASP T 16.8, e conforme afirma Cunha (2012), o controle está intimamente ligado ao poder público, recaindo sobre todos os atos dos administradores e gestores, e é definido, sob o Decreto-lei nº200 de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a reforma e organização da Administração Federal, como um princípio fundamental da Administração Pública brasileira (BRASIL, 1967).

Portanto, ao se aplicar o controle interno no contexto do setor público, deve-se perceber sua significância para a gestão como elemento de apoio ao cumprimento de uma série de princípios, regulamentos e normas aos quais este setor está sujeito, em busca das finalidades elencadas na definição de controle interno editada pela NBC T 16.8. Com isto, para atingimento dos objetivos, o Sistema de Controle Interno tem a necessidade de uma bem definida estrutura

organizacional, conforme é tratado na subseção seguinte.

2.1.2 Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPEF)

Conforme sustentam Sarens, Vissher e Van Gils (2010), o controle interno no setor público possui especificidades e deve ser compreendido no contexto de atuação das organizações públicas, conforme uma série de requisitos que devem ser observados: (1) o seu foco no atendimento dos objetivos sociais ou políticos; (2) a aplicação dos recursos públicos; (3) a importância do ciclo orçamentário; (4) a complexidade do seu desempenho mediante equilíbrio entre valores tradicionais, como a legalidade, integridade e transparência e os valores modernos, como a eficiência e eficácia; e (5) o amplo escopo de responsabilidade pública.

No Brasil, as normas gerais de direito financeiro, instituídas pela Lei nº 4.320/1964, introduziram o conceito de orçamento-programa como instrumento destinado a viabilizar o planejamento governamental. Com isto, por intermédio de uma sistemática de planejamento organizada por programas, projetos e atividades, foram criados os controles administrativos planejados, determinando, assim, a apresentação dos conceitos de controle externo e interno no serviço público (BRASIL, 1964; SANTOS, 2014).

Desta forma, no intuito de fortalecer o controle interno brasileiro e buscar a garantia do alcance de resultados das políticas públicas e ações dos órgãos, a estrutura do Sistema de Controle Interno, com foco no Poder Executivo Federal, encontra respaldo nos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal Brasileira, onde os controles internos e externos são exercidos por meio dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, incluindo-se neles o controle externo exercido pelo Congresso Nacional com assessoria do Tribunal de Contas da União (TCU) (BRASIL, 1988; VIANA, 2021).

Com base nos objetivos constitucionais, o SCIPEF é organizado e disciplinado pela Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 (BRASIL, 2001b) e regulado pelo Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000 (BRASIL, 2000), dos quais pode-se obter que ele se destina a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais (BRASIL, 2001b). Outrossim, as diretrizes, os princípios, os conceitos e as normas técnicas relativas às ações de controle aplicáveis ao Serviço Público Federal foram aprovadas pela Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001 (BRASIL, 2001a), da Secretaria Federal de Controle Interno – SFCI, vinculada à Controladoria Geral da União (CGU), constando como finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, texto idêntico ao previsto no Art. 74 da Carta Magna:

a) Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos

programas de governo e dos orçamentos da União;

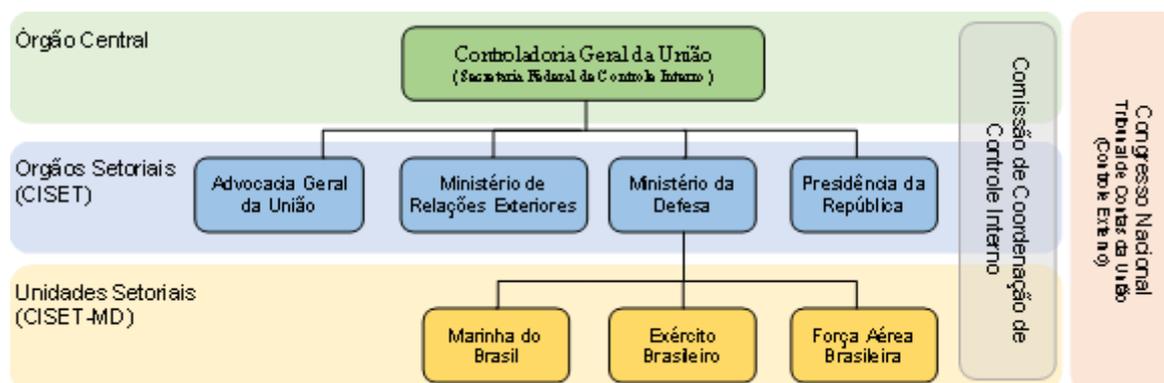
b) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

c) Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e

d) Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Com base nas orientações emanadas pela Carta Magna, cada Poder desenvolveu uma estrutura própria de controle interno e de normativos em busca de uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos públicos, contribuindo desta maneira para a adoção de boas práticas na atividades governamentais e em prol de melhores entregas para a sociedade.

Figura 1 - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal



Fonte: Elaboração própria, adaptado de Brasil (2000; 2017e)

O Art. 8º do Decreto 3.591/2000 (BRASIL, 2000), em seu capítulo III, organiza e estrutura o SCI do Poder Executivo Federal, que foi atualizada pela Instrução Normativa nº03/2017 (BRASIL, 2017e) conforme ilustrado, de maneira sucinta, na Figura 1. A necessidade de melhorias nos controles internos e gestão eficaz dos recursos públicos, por meio do reforço do controle social e do aperfeiçoamento da gestão pública, tem promovido a valorização de boas práticas de gestão. Tal valorização tem como consequência a promoção da transparência e a busca por melhores resultados no setor público. Nesse sentido, a subseção seguinte abordará a evolução do controle interno dentro deste contexto.

2.1.3 Evolução do Controle Interno Público Nacional

Conforme contextualizado, em pesquisa cujo objetivo era identificar e analisar os recentes avanços presentes na legislação brasileira quanto à aplicação do Controle Interno no setor público para prevenção contra falhas, fraudes e corrupção na gestão pública, foi observado

por Silva, Abreu e Couto (2017) o aumento da preocupação por parte do Governo Federal, no sentido de aprimorar o Sistema de Controle Interno na gestão pública no Brasil. Os autores pesquisaram normativos emitidos entre os anos de 2003 e 2016, e concluíram que o número de normas emitidas neste sentido cresceu significativamente, especialmente após o anúncio da Operação Lava Jato³.

Em paralelo a esta evolução, no que tange à esfera privada, Castro (2008) afirma que com o passar dos anos, as empresas perceberam que poderiam diminuir seus gastos efetuados com auditoria externa investindo na evolução de seu Controle Interno e obtendo com isto, a redução de riscos do trabalho de auditores externos, além de possibilitar sua dedicação à situação econômico-financeira da organização. Da mesma maneira, a demonstrada evolução dos normativos afetos ao sistema de controle interno pode contribuir para a prevenção de falhas, fraudes e corrupção na gestão pública, através da aplicação de modernos instrumentos de gestão de risco e monitoramento das atividades desenvolvidas pelos agentes públicos (SILVA; ABREU; COUTO, 2017).

Neste sentido, percebe-se que o universo do SCI passa a priorizar sua atuação com atividades de natureza preventiva, dando ênfase a controles de prevenção, de forma a impedir que erros ou anormalidades ocorram durante o processo, e não mais sejam apenas detectados posteriormente aos fatos. Monteiro (2012) em seu estudo sobre auditoria preventiva com foco em riscos, corrobora com isto destacando que a atuação dos órgãos públicos através dos SCI não pode se limitar a detecção e relato de descumprimento de normativos. O autor afirma que há a necessidade de uma atuação preventiva nas organizações e de auditorias com caráter preventivo, com foco nos riscos, buscando o aperfeiçoamento da administração pública.

Outrossim, desde 2011, neste viés de mudança de paradigma dos controles internos para natureza preventiva, o TCU vem estabelecendo objetivos estratégicos voltados para a promoção de práticas de gestão de riscos na administração pública, inserindo como meta, em seu Plano Estratégico, o objetivo de Induzir o aperfeiçoamento da gestão de riscos e controles internos da Administração Pública (BRASIL, 2018c).

Em uma pesquisa que objetivou sucintamente realizar uma análise dos objetivos e da importância do controle interno no setor público no contexto brasileiro, Monteiro (2015), ao

³ A operação Lava Jato teve como motivo mais relevante as fraudes em licitações na Petrobras. Trata-se da maior operação da história do país em termos de valores reavidos pelo Estado: mais de R\$ 2,9 bilhões, sendo R\$ 700 milhões repatriados. Ao todo são R\$ 37,6 bilhões em pedidos de ressarcimento. Com o então juiz federal Sergio Moro à frente do caso, foram mais de 1.200 processos instaurados, 160 prisões, 52 acordos de delação premiada, 209 acusados, 105 condenados, 5 acordos de leniência, 16 empresas envolvidas e mais de R\$ 42,8 bilhões desviados. À frente da operação, a maior força tarefa já montada pela Polícia Federal. Os condenados nos crimes somam penas de 1.140 anos. Envolvendo praticamente todos os grandes partidos nacionais, a Lava Jato destaca-se não apenas como a maior operação em números, mas especialmente pelo rigor na punição dos envolvidos.

efetuar uma revisão da literatura, identificou que a maioria dos autores relaciona a questão da relevância do controle interno com a gestão do risco. Constatando esta que é corroborada por Vinnari e Skærbæk (2014) que analisaram gestão de risco em um município na Finlândia, identificando que o controle interno e a gestão do risco podem apoiar no combate a fraudes e que a ocorrência de fraude em uma organização pode ser considerada como o resultado de uma deficiência do sistema de gestão de riscos.

Nesta linha, em 2016, um dos últimos normativos analisados no estudo de Silva, Abreu e Couto (2017), demonstrando a evolução das normas de Controle Interno, foi a Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e da Controladoria Geral da União (BRASIL, 2016), estabelecendo a necessidade de implementação de Controle Interno voltado para a avaliação e gerenciamento de riscos no âmbito do Poder Executivo Federal, conforme expandido na próxima subseção.

2.1.3.1 Controle Interno e a IN Conjunta N° 01/2016 (MPOG/CGU)

A Controladoria Geral da União no desempenho de suas atribuições de órgão normativo e Central do SCIEPF, publicou, em conjunto com o MPOG, a Instrução Normativa Conjunta N° 01 de 10 de maio de 2016, para dispor sobre as medidas a serem adotadas, por órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, para a sistematização das atividades relacionadas a gestão de riscos, aos controles internos e governança.

Conceituando o Controle Interno, a IN demonstra aderência ao conceito COSO, definindo-o, com similaridade, como um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: (a) Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (b) Cumprimento das obrigações de *accountability*; (c) Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e (d) Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.

A referida IN, em seu art. 3º, explicita a necessidade de implementação de controle interno, na esfera pública, voltado para a avaliação e gerenciamento de riscos no âmbito do Poder Executivo Federal. Elencando regras de implementação, a IN reforça que os controles internos da gestão, devem ser efetivos e consistentes com a natureza, complexidade e riscos, e devem considerar cinco componentes, os quais são adaptados dos componentes COSO I, constantes no Quadro 1.

Art. 3º. [...] deverão implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público. [...] A definição e a operacionalização dos controles internos devem levar em conta os riscos que se pretende mitigar, tendo em vista os objetivos das organizações públicas. Assim, tendo em vista os objetivos estabelecidos pelos órgãos e entidades da administração pública, e os riscos decorrentes de eventos internos ou externos que possam obstaculizar o alcance desses objetivos, devem ser posicionados os controles internos mais adequados para mitigar a probabilidade de ocorrência dos riscos, ou o seu impacto sobre os objetivos organizacionais (BRASIL, 2016).

Em suas orientações a IN elenca princípios basilares, para os quais, os órgãos ou entidades devem dar atenção, ao desenharem e implementarem seus controles internos e objetivos a serem buscados pela Gestão. Desta forma, muitas das atividades a serem desenvolvidas, no controle interno, envolvem um caráter preventivo, sendo este considerado o tipo de controle mais importante para garantia dos interesses organizacionais (REIS, 2012).

Com isso, fica explícito que com o passar dos tempos o Controle Interno foi sendo aprimorado, adotando uma postura preventiva, na qual o Risco e sua gestão ganharam visibilidade na contribuição para o alcance dos objetivos organizacionais. Desta forma, na próxima subseção, serão abordados os conceitos de Risco e Gerenciamento de Riscos, agregando-se conteúdo ao presente referencial teórico.

2.2 RISCO E GERENCIAMENTO DE RISCOS

Com o aumento da notoriedade dispensada aos Riscos, objetivando o aperfeiçoamento dos processos e a melhoria dos atos de gestão, insere-se o Gerenciamento ou Gestão de Riscos nas organizações. Portanto, a presente subseção abordará a temática mediante os seguintes propósitos: conceituar Risco e Gerenciamento de Riscos, apresentando suas peculiaridades e sua evolução; demonstrar a importância dispensada ao tema, no setor público brasileiro; e destacar a evolução da abordagem sobre riscos pelos Órgãos de Controle e pelo SCIPEF.

2.2.1 Risco

O estudo do Risco não é algo recente e a temática tem sido objeto de estudo de várias áreas sociais e econômicas, assim como várias pesquisas na área de gestão, tanto privada como pública, têm focado em como trabalhar com risco no nível das organizações. Esta temática normalmente tem sido associada à área de finanças e as empresas de seguro sempre têm tido a primazia em termos de modelagem de riscos. No entanto, na área de negócios, na última década, o termo Risco tem estado em evidência e o seu tratamento têm crescido significativamente. (CAMPANÁRIO; ROVAI; COSTA, 2012; SILVA et al., 2021).

Para conceituar Risco na pesquisa, considera-se, inicialmente, a definição de risco dada por Frank Knight, em 1921, que, de acordo com o que diz Holton (2004), é a definição mais conhecida. Na referida definição o economista sugere um paralelo de diferenciação entre incerteza e risco. De um lado seu raciocínio posiciona a incerteza como se referindo a situações imensuráveis em que uma decisão pode gerar muitos resultados diferentes, porém cada um apresentando possibilidades de ocorrência desconhecidas. Por outro lado, o economista, refere-se ao risco, como situações relacionadas a todos os possíveis resultados, tanto para perdas ou para ganhos, nos quais a possibilidade de cada resultado vir a ocorrer é conhecida, sendo assim, mensurável. Em outras palavras, Knight define o risco como uma incerteza mensurável, ou seja, com possibilidade de ser determinada quantitativamente (BOGONI; FERNANDES, 2011).

De maneira semelhante, mas com abordagem menos econômica, Ávila (2016), define o risco como a possibilidade daquilo que se tem a expectativa de acontecer não ocorra, no entanto, não implicando desta maneira em algo indesejável, uma vez que os resultados podem ser tanto positivos quanto negativos, de acordo com sua posição em relação ao esperado. Assim então, complementando, o autor sugere que se pode entender o risco como a probabilidade de algo indesejado acontecer ou de um evento adverso ao esperado se realizar.

Na mesma linha, de acordo com a NBR ISO 31000 (2018), norma que dispõe a respeito da gestão de riscos, todos os tipos e tamanhos de organizações enfrentam influências internas e externas que trazem incertezas quanto ao atingimento de suas metas, e o efeito que esta incerteza tem sobre os objetivos da organização é chamado de risco, sendo ele um desvio positivo ou negativo em relação ao esperado. Quanto à incerteza, a referida norma diz que ela é o estado, mesmo que parcial, da deficiência das informações relacionadas a um evento, como sua compreensão, seu conhecimento, sua consequência ou sua probabilidade.

Para Assaf Neto (2007, p. 215), a ideia de risco “está diretamente associada às probabilidades de ocorrências de determinados resultados em relação a um valor médio esperado. É um conceito voltado para o futuro, revelando uma possibilidade de perda convergindo com a ideia da evolução da gestão para o caráter preditivo e preventivo. Segundo ele, a definição de risco nas empresas está de acordo com as apresentadas, sendo o mesmo entendido como a existência de situações que impedem o alcance de objetivos corporativos e/ou operacionais, interpretado pelo nível de incerteza associado a um evento.

Outrossim, no contexto brasileiro, por intermédio da Resolução nº 3.380/2006, que dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional, o Banco Central, em alinhamento com as definições mencionadas, definiu risco operacional, no Art. 2º, como a possibilidade de ocorrência de perdas resultantes de falha, deficiência ou inadequação

de processos internos, pessoas e sistemas, ou de eventos externos (BRASIL, 2006).

Corroborando com isto, no âmbito da gestão de recursos públicos, o TCU, órgão que executa as funções de controle externo no SCIPF, define risco como a possibilidade de ocorrência de um evento que afete adversamente a realização de objetivos organizacionais, entendendo que o risco é inerente a todas as atividades humanas, em todos os campos, e está presente tanto nas atividades que envolvem a aplicação desses recursos, como naquelas que envolvem a fiscalização e o controle da sua boa e regular aplicação (BRASIL, 2018c).

Com isto, o entendimento de risco evoluiu para a gestão de riscos corporativos, devido ao entendimento de que gerenciar riscos compreende uma gama de fatores que extrapolam os limites da identificação e da quantificação dos riscos, uma vez que podem ser traçadas hipóteses que são incorporadas à estratégia organizacional e à tomada de decisão (CIORCIARI; BLATTNER, 2008; FREITAS, 2002; RANA; WICKRAMASINGHE; BRACCI, 2019).

Portanto, assim como Caetano (2010), sem a pretensão de eleger uma definição para risco como a mais apropriada, percebe-se que há convergência entre as definições de risco citadas. Ademais, em relação aos aspectos negativos e positivos do risco, fica visível a necessidade da gestão eficaz e da realização eficiente das atividades de gestão de riscos, assunto este que será tratado na próxima subseção.

2.2.2 Gerenciamento ou Gestão de Riscos

De acordo com Freitas (2002) a análise de riscos foi originalmente empregada pelos militares em suas operações, para que se pudesse estudar estratégias diferentes passíveis de serem executadas. A partir disto, passou a ser empregada na medicina, nos transportes, no ramo de seguro e, principalmente, no mercado financeiro. Posteriormente, a partir da análise de risco, surgiu o conceito de gestão ou gerenciamento de riscos, que passou a ser utilizado pelas grandes corporações e ficou conhecido internacionalmente como *Risk Management*.

Seguindo o contexto de origem militar, pode-se destacar o que consta no Manual de Gerenciamento e Riscos do Exército Estadunidense, o *Field Manual 100-14: Risk Management* (ARMY MEDICAL DEPT CENTER AND SCHOOL FORT SAM HOUSTON TX, 1998), que conceitua a Gestão de Risco como um processo de identificação, avaliação e controle de riscos decorrentes de fatores operacionais e de tomada de decisões para balanceamento dos custos de risco com os benefícios de missão. Dentro deste conceito, o risco é caracterizado pela probabilidade e pela severidade de potencial perda que poderá resultar em perigos devido a presença do inimigo, de um adversário ou alguma outra condição de perigo.

Já no contexto geral, mas guardando similaridade, o Instituto Brasileiro de Governança

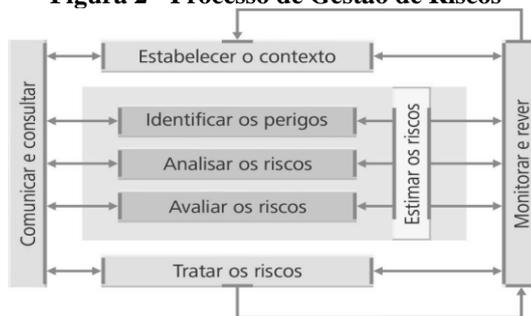
Corporativa (IBGC) define Gerenciamento de Riscos como um sistema intrínseco ao planejamento estratégico, composto por processos desenhados para identificar e responder a eventos que possam afetar os objetivos da organização e por uma estrutura de governança corporativa responsável por manter esse sistema vivo e em funcionamento. Por meio desses processos, a organização pode mapear oportunidades de ganhos e reduzir a probabilidade e o impacto de perdas. O IBGC declara que a gestão de riscos vem se tornando mais importante no cotidiano das organizações não só como uma ferramenta de reação contra fracassos corporativos a serem evitados, mas pela sua importância estratégica. As informações e tratamentos de riscos levantados pela Gestão de Riscos são integrantes do processo de tomada de decisões, da proteção de ativos e do processo de criação de valor, o que evidencia a importância de que essa estrutura seja dotada de uma governança adequada (IBGC, 2017).

Portanto, nos dias de hoje o gerenciamento de risco está em todos os campos de conhecimento de forma doutrinária. Cada um aplica sua metodologia desenvolvida de forma a evitar perdas ou criar oportunidades. A implementação de uma estrutura de gestão de riscos corporativos apoia e melhora a consciência de risco em todos os níveis, desde estratégicos até operacionais, e as atividades de gerenciamento de risco, como monitoramento, medição e relatórios devem ser integradas em toda a organização, não podendo ser visto como um processo estático, mas devendo ser adaptado dinamicamente aos ambientes interno e externo em constante mudança (CIORCIARI; BLATTNER, 2008; FARRELL; GALLAGHER, 2015).

Desta maneira, segundo Bogoni e Fernandes (2011) a gestão de riscos pode ser compreendida como o processo no qual cada gerência ou gestor decide como os riscos, que representam ameaças aos objetivos sob sua gestão, serão tratados, e talvez o grande desafio da gestão de riscos seja, em tempos de constantes e profundas mudanças, buscar mecanismos que minimizem o impacto dos riscos advindos de tais mudanças.

Neste contexto, cabe destacar a contribuição dada à doutrina de gestão de riscos que provém da norma internacional da *Internacional Organization for Standardization – ISO 31000: Principles and Guidelines for Risk Management*, que no Brasil está normatizada pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT, 2009). A ABNT NBR ISO 31000, cujo propósito é fornecer uma abordagem comum para a aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas às atividades de gestão de riscos em organizações de qualquer área, contribuiu fundamentalmente detalhando o processo de gestão de riscos, conforme a Figura 2.

Figura 2 - Processo de Gestão de Riscos



Fonte: Azevedo (2017).

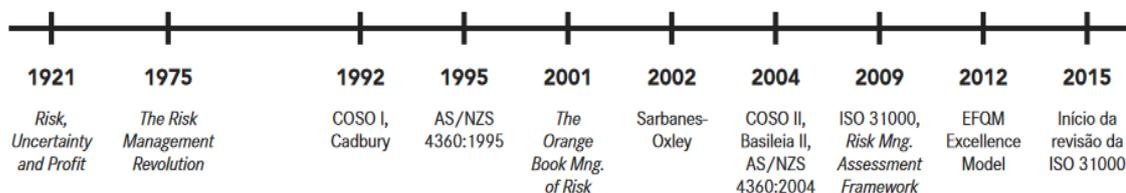
A ISO 31000 fornece princípios e diretrizes para gerenciar qualquer tipo de risco em toda ou em parte de qualquer organização, tratando-se de uma norma genérica, independentemente de indústria, setor ou área, e não concorrendo com outras normas sobre gestão de riscos em áreas específicas. Assim, sua lógica é bastante simples e estrutura-se em três partes fundamentais interrelacionadas: os princípios, a estrutura e o processo de gestão de riscos (ABNT, 2009).

O processo de gestão de riscos ajuda as organizações a identificar e priorizar sistematicamente os riscos em um estágio inicial e a enfrentar os maiores riscos com o mínimo de esforço possível. Neste contexto, a gestão de riscos é uma ferramenta essencial para que as organizações identifiquem ameaças e vulnerabilidades e mensure os impactos de um incidente (BARODT; MONTAGNE; BOUTELLIER, 2008; MAYER; FAGUNDES, 2021).

Em suma, o objeto central da Gestão de Riscos vai além de sua identificação e mitigação. A sua contribuição fundamental consiste em agregar valor de forma sustentada para todas as atividades da organização, observando-se, nesse processo, a potencialidade dos aspectos negativos e positivos vinculados a eventos que possam causar impacto na dinâmica da organização, o que significa direcionar esforços para transformar o que é negativo em positivo ou ameaças em oportunidades (CAETANO, 2010).

Com isto, tanto as organizações públicas quanto as privadas, tornaram a gestão dos riscos um pilar central na condução de suas atividades. Com isso o interesse na qualificação e capacitação da mão de obra, em lidar com a incerteza, aumentou, especialmente em termos de prevenção dos impactos negativos. Isto teve como consequência o desenvolvimento de técnicas, ferramentas, processos e metodologias imersos sob a temática de controle interno e gestão de riscos (ROSSI et al., 2017), conforme demonstrado na Figura 3.

Figura 3 - Linha do tempo da gestão de riscos



Fonte: TCU (2018c, p. 13).

Desta forma, como pode ser visto na Figura 3, surgiram estruturas que visavam normatizar os temas ao longo dos anos, originadas de vários países como Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Austrália e Nova Zelândia, e dentre elas, a estrutura COSO I. Esta estrutura se demonstrou ser uma das mais adequadas à gestão eficaz dos controles internos e tornou-se referência para ajudar organizações a avaliar e aperfeiçoar seus SCI, sendo incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades, visando o cumprimento de seus objetivos (RANA; WICKRAMASINGHE; BRACCI, 2019; TRISCIUZZI, 2009).

No entanto, devido à intensificação da preocupação com riscos, COSO publicou, em 2004, o modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II como uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos, estabelecendo assim, uma definição padrão para Gestão de Riscos (BRASIL, 2009; MOELLER, 2007).

2.2.2.1 Gerenciamento de Riscos e COSO

Desta maneira, COSO II define Gerenciamento de Risco como um processo, conduzido por um conselho de administração de uma entidade, diretoria e demais funcionários, aplicados na definição da estratégia e em toda a empresa, projetados para identificar eventos potenciais que podem afetar a entidade e administrar os riscos, de modo a mantê-los compatíveis com seu apetite a risco e fornecer uma garantia razoável em relação à realização dos objetivos da entidade (COSO, 2004, p. 4).

Segundo o TCU, COSO ERM amplia o alcance dos controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo ao tema e agregando técnicas de gerenciamento de riscos corporativos. O referido modelo, não substitui a estrutura de controles internos das organizações, mas incorporou a estrutura de COSO I, podendo ser utilizada, tanto para atender às necessidades de controle interno quanto para adotar um processo completo de gerenciamento

de riscos.

Ainda assim, o TCU reforça que com o novo modelo, a nova postura é de prever e prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos. (BRASIL, 2009).

Desta forma, de acordo com o modelo COSO II ou COSO ERM, o gerenciamento dos riscos corporativos é constituído de oito componentes, que os gestores precisam adotar para gerenciar os riscos de modo eficaz, e quatro categorias de objetivos organizacionais, estando todos interrelacionados e integrados com o processo de gestão e por meio do qual a administração gerencia a organização (BRASIL, 2009).

Em relação aos objetivos da organização foi acrescentada a Estratégia, entendida como sendo as metas de alto nível alinhados e suportados pela missão da organização. Quanto aos componentes, houve a alteração de algumas nomenclaturas e inserção de três novos componentes, em consequência da expansão do modelo e inserção do teor de riscos no modelo COSO I, conforme descritos na Tabela 1.

Tabela 1 - Componentes de COSO II

Componente	Descrição
Ambiente Interno	É o núcleo de qualquer Organização. O pessoal, seus atributos individuais, integridade, valores éticos e competência, e o ambiente no qual operam. Provê uma atmosfera na qual as pessoas conduzem suas atividades e cumprem suas responsabilidades de controle, servindo de base para os demais componentes. Retrata a “consciência e a cultura de controle” e é afetado fortemente pelo histórico e pela cultura da organização.
Fixação de objetivos	Os objetivos devem ser definidos previamente, alinhados com a missão da organização, de forma que os riscos que os afetam sejam identificados e enquadrados dentro dos limites de tolerância admitidos.
Identificação dos eventos	Os eventos internos e externos que afetam a realização dos objetivos da organização devem ser identificados e distinguidos entre riscos e oportunidades, para possibilitar o planejamento do seu tratamento adequado, como parte de um contexto, e não de forma isolada.
Avaliação de Riscos	A organização deve ser conscientes dos riscos que envolvem o negócio, e deve gerenciá-los de forma que não prejudiquem os objetivos estratégicos.
Resposta aos riscos	A diretoria deve selecionar as ações a serem tomadas em relação aos riscos identificados, de forma que eles sejam evitados, aceitos, reduzidos ou compartilhados, em conformidade com apetite a risco da organização.
Atividade de Controle	Geralmente estão expressas em políticas e procedimentos de controle, que devem ser estabelecidos e aplicados para auxiliar e assegurar que ações identificadas pela administração, para tratar os riscos relacionados aos objetivos, sejam realizadas de forma eficaz.
Informações e Comunicações	Informações e sistemas de comunicação, permitindo que as pessoas da organização colem e troquem informações necessárias para conduzir, gerenciar e controlar suas operações.
Monitoramento	Acompanhamento da qualidade do controle interno, visando, ao longo do tempo, assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

Fonte: Adaptado de COSO (2004) e ENAP (2018).

Nesta perspectiva, diante do exposto, pode-se dizer que as boas práticas de governança corporativa nas entidades privadas têm a finalidade de maximizar seus resultados econômicos, contribuindo para a prosperidade das empresas. No entanto, ao se pensar em governança corporativa na gestão pública, outros aspectos precisam ser levados em consideração

(SLOMSKI, 2000). É neste contexto das pesquisas sobre governança que a temática de gestão de riscos também tem se sobressaído, sendo considerada, inclusive, como um pilar para a boa governança e para a gestão de organizações públicas (BLACK, 2005).

2.2.3 Gerenciamento de Riscos na administração pública

Com o desenvolvimento da nova gestão pública, nos anos 90, os riscos passaram a ser utilizados como base para as atividades do governo e a gestão dos riscos passou a ser realizada como mecanismo estratégico para os entes públicos (POWER, 2004, 2009).

A gestão de riscos se tornou uma referência de boa governança ao redor do mundo e a adoção dessa prática se revela particularmente importante no setor público, pois reflete o anseio da população por serviços mais seguros e padrões de vida mais elevados. Em paralelo representa um aprimoramento de processos decisórios frente a incertezas, o que proporciona o aumento de benefícios e a diminuição dos custos à sociedade (SILVA et al., 2021).

Integrar a gestão de riscos como elemento-chave da responsabilidade gerencial, implantar uma abordagem de controle interno baseada no risco e incluir a gestão de riscos nos programas de apoio ao desenvolvimento das competências dos gestores públicos foram algumas das recomendações feitas ao Brasil em relatório da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁴. O relatório sugeriu a criação de uma cultura de gestão que promovesse a gestão de riscos como ferramenta estratégica do sistema de governança no setor público brasileiro (OCDE, 2011), no entanto, mesmo um pouco antes dessas recomendações, já se observava a incorporação de abordagens de gestão de riscos em legislações correlatas a contratação de produtos e serviços, bem como em outras normas relacionadas à auditoria e controle interno, sendo restritas a finalidades específicas como, por exemplo, compras e aquisição de serviços de tecnologia da informação.

Desde 2011, com o intuito de mudança de paradigma dos controles internos para uma natureza preventiva, o TCU vem estabelecendo objetivos estratégicos voltados para a promoção e indução de práticas de gestão de riscos na administração pública, inserindo como meta, em seu Plano Estratégico, o objetivo de Induzir o aperfeiçoamento da gestão de riscos e controles internos da Administração Pública (BRASIL, 2018c).

Neste contexto, a gestão de riscos é um processo estratégico e fundamental para as organizações do setor público, pois quando conduzido de modo eficaz, contribui para o aumento

⁴ OCDE é uma organização econômica intergovernamental com 38 países membros, fundada em 1961 para estimular o progresso econômico e o comércio mundial.

da confiança dos cidadãos nas organizações públicas ao subsidiar informações para a tomada de decisão, para um melhor desempenho na realização dos objetivos de políticas, organizações e serviços públicos e auxilia na prevenção de perdas e no gerenciamento de incidentes (BRASIL, 2018c).

No setor público o governo lida com riscos por meio de diversas funções, como, por exemplo, a função de proteger direitos, criar condições para a prosperidade econômica, manter a integridade do meio ambiente, melhorar a saúde humana ou prestar serviços governamentais. Em quase todos os casos, a gestão de riscos exige que os decisores ponderem e aceitem meios-termos entre interesses conflitantes, em seus esforços para identificar uma solução ótima e aceitável (COSTA; FAJARDO, 2011).

Neste contexto, segundo Cunha (2012), no Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) adotou os modelos COSO como referência de análise das contas, enfatizando a gestão dos riscos corporativos. Outrossim, são perceptíveis as características de COSO nos conceitos e definições dados na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) T 16.8 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Além disso, levando-se em consideração a ampla gama de entidades que utilizam como referência o modelo COSO, em especial o órgão de controle externo do SCIPF, é razoável supor que os órgãos públicos adotem esse modelo na avaliação e aperfeiçoamento de seus sistemas de controle interno e gestão de riscos (CUNHA, 2012).

Diante do exposto, cabe lembrar que, conforme mencionado anteriormente, na subseção 2.1.3.1, a IN Conjunta N° 01/2016/ MPOG/CGU, foi publicada também para a sistematização das atividades relacionadas a gestão de riscos. Desta forma, na próxima subseção serão expostos os aspectos relativos a Gerenciamento de Riscos da referida IN.

2.2.3.1 IN Conjunta N° 01/2016 (MPOG/CGU) e o Gerenciamento de Riscos

A IN conceitua Risco como a possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos, e Gerenciamento de Riscos como um processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

A referida IN impõe que, de acordo com suas diretrizes, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal implementem, mantenham, monitorem e revisem o processo de gestão de riscos, compatível com sua missão e seus objetivos estratégicos, elencando princípios a serem observados e os objetivos para a gestão de riscos.

Quanto à estrutura do modelo de gestão de riscos a ser implementado e atualizado,

consta que a Alta Administração, bem como seus servidores ou funcionários, deverão considerar oito componentes, demonstrando novamente aderência a COSO, tratando-se agora dos componentes do modelo COSO II, constantes na Tabela 1.

Diante do exposto, o normativo definiu que os órgãos e entidades do poder Executivo Federal teriam até 12 meses, a partir de sua publicação para instituir a sua Política de Gestão de Riscos, com algumas definições mínimas, das quais destaca-se as competências e responsabilidades para a efetivação da gestão de riscos no âmbito do órgão ou entidade.

Outrossim, neste teor, em se tratando das responsabilidades dos envolvidos na estruturação das Políticas de Gestão de Riscos, com o intuito de incentivar sua escrita de maneira clara e provendo uma atuação coordenada e eficiente de todos, cabe mencionar o incentivo à implementação do modelo das Três Linhas de Defesa, que foi apresentado ao mundo pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA, 2013), conforme será abordado na próxima subseção.

2.3 O MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA – 3LOD

Embora o Modelo das Três Linhas de Defesa, conhecido internacionalmente como *Three Lines of Defense* (3LOD), não tenha sido uma criação do IIA, este Instituto foi um forte impulsionador deste Modelo. Inicialmente o 3LOD surgiu com a publicação pela *Federation of European Risk Management Associations* (FERMA)⁵ e pela *European Conference of Institute of Internal Auditors*(ECIIA)⁶ na *8th Company Law Directive* e foi desde então recomendado pelo IIA fundamentado na interação entre os atores das áreas de gestão de riscos e controle interno (DEN DEKKER; CARGOU, 2010; DIOGO, 2021).

Desde seu surgimento, o modelo se tornou amplamente reconhecido e tem sido largamente aceito como referência de delegação de responsabilidades de controle e gestão de riscos nas operações das organizações, para projetar e implementar um sistema eficaz de gestão de governança total para o controle de riscos de negócios, em especial nas empresas do setor financeiro, de onde o modelo se originou (DEN DEKKER; CARGOU, 2010; IIA, 2013;

⁵ A *Federation of European Risk Management Associations* (FERMA) traz juntos 20 associações nacionais de gestão de riscos de 18 países. Ele representa uma ampla gama de setores empresariais, desde a manufatura até serviços financeiros, instituições de caridade, organizações de saúde e órgãos governamentais locais. Os objetivos da FERMA são apoiar seus membros coordenando, aumentando a conscientização e o uso efetivo de gestão de riscos, seguros e financiamento de riscos na Europa. FERMA organiza um fórum bienal e uma pesquisa bienal de benchmarking sobre o status da gestão de risco na Europa. Os resultados desta pesquisa são apresentados em um seminário para todos os membros.

⁶ A *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA) é o órgão representativo profissional de 33 Institutos nacionais de Auditoria Interna na área europeia. O objetivo do ECIIA é apoiar a posição dos profissionais de auditoria interna na União Europeia e nos países membros do ECIIA e promover a aplicação do Instituto global de Normas e Códigos de Ética do Instituto De Auditoria Interna a todos os profissionais de auditoria interna do setor público e privado. O ECIIA realiza pesquisas sobre temas relacionados à auditoria interna, controle de negócios, gestão de riscos e governança corporativa. Publica artigos de posição, relatórios de briefing e um boletim informativo trimestral.

VOUSINAS; VOUSINAS, 2021).

Neste sentido, Marques (2007) afirma que uma boa governança necessita de identificação clara e de articulação das definições de responsabilidade, além de uma compreensão real das relações existentes entre as partes interessadas da organização, para que seja possível controlar seus recursos e por fim, dividir os resultados.

Conforme o *Institute of Internal Auditors* (2013), atividades relacionadas ao gerenciamento de riscos e controle estão sendo cada vez mais divididas entre diversos departamentos e setores, e com isto, o trabalho deve ser coordenado com cautela, para que haja garantia de que os processos de riscos e controle sejam conduzidos conforme planejado pelas organizações.

Nesta conjuntura, a divulgação feita pela IIA, ocorrida em janeiro de 2013, foi materializada em sua Declaração de Posicionamento (IIA, 2013) dissertando que o referido modelo é uma forma simples e eficaz de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais. Segundo o Instituto, o modelo apresenta um ponto de vista novo sobre as operações, ajudando a garantir o sucesso contínuo das iniciativas de gerenciamento de riscos, sendo aplicável a qualquer organização, melhorando a clareza dos riscos e controles e ajudando a aumentar a eficácia dos sistemas de gerenciamento de riscos (IIA, 2013).

Com isto, o modelo de três linhas de defesa, ou 3LOD, conforme visualizado na representação gráfica do modelo constante na Figura 4, propõe a designação das responsabilidades em forma de coordenação entre os envolvidos, e não a criação de estruturas departamentais para atendê-lo (BRASIL, 2018b).



Fonte: Brasil (2018b) adaptado de IIA (2013).

Os papéis de diferentes funções, sua competência e responsabilidade, bem como a coordenação que deve demonstrar especificamente como podem cooperar para fins de gestão de riscos eficaz e eficiente, são claramente indicados pelo modelo (LUBURIĆ, 2017). O 3LOD,

conforme representado na Figura 4, aprimora a compreensão da gestão e controle de riscos, esclarecendo funções e deveres e sua premissa subjacente é que, sob a supervisão e direção da alta administração e do conselho de administração, três grupos separados, ou seja, as linhas de defesa, dentro de uma organização, são necessários para uma gestão efetiva de risco e controle (IIA, 2015).

Portanto, cada uma das três linhas tem um papel distinto a ser desempenhado e quando cada um executa efetivamente o papel que lhe foi atribuído, aumenta a probabilidade de sucesso no alcance dos objetivos (IIA, 2013, 2015).

A Primeira Linha de Defesa é a gestão operacional, exercendo funções que gerenciam e têm propriedade sobre riscos (IIA, 2013). O Tribunal de Contas da União, na interpretação do modelo, descreve as características desta linha de defesa da seguinte maneira:

[...] é composta pelos controles internos operacionais, dos gestores e diretos sobre as atividades. Os gestores [...] são responsáveis por implementar medidas de controle preventivas, detectivas e corretivas nos processos sob sua responsabilidade, para manter um controle interno efetivo. [...] Gestores e suas medidas de controle representam a Primeira Linha de Defesa, por estarem mais próximos da execução das atividades cotidianas da organização. É por isso que eles têm a capacidade de identificar primeiro os problemas na execução das atividades e de responder a esses problemas. Como decorrência disso, são os responsáveis por definir e implementar os controles necessários (BRASIL, 2018b, p. 20).

Já a Segunda Linha de Defesa exerce as funções que supervisionam o gerenciamento de riscos, sendo descrita pelo TCU conforme o seguinte:

[...] função de gerenciamento de riscos, ou a coordenação dessa função, que serve para monitorar e contribuir para a implementação de práticas de gerenciamento de risco na Primeira Linha de Defesa. [...] assistem aos gestores na definição de tolerâncias ao risco e na forma como as informações de risco e controles são divulgadas internamente na organização [...] também podem-se incluir nessa linha de defesa as atividades de conformidade, o que significa monitorar os riscos de desconformidade com leis e regulamentos [...] como a Segunda Linha de Defesa também trata de atividades que, por natureza, pertencem aos gestores, no caso, gestores de risco, eles podem intervir diretamente na definição e implementação dos controles (BRASIL, 2018b, p. 20).

Finalmente, a Terceira Linha de Defesa, é a auditoria interna, exercendo funções que fornecem avaliações independentes, a qual o TCU caracteriza conforme segue:

[...] é composta pela auditoria interna da organização. Cabe à auditoria interna fornecer à alta administração e aos órgãos de governança a avaliação objetiva e independente quanto à eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança (BRASIL, 2018b, p. 20).

Em alinhamento com o exposto, Pardini (2019) descreve que o referido modelo surgiu mediante recomendação da lei para monitoramento da efetividade do sistema de controles

internos, auditoria interna e gerenciamento de riscos. O autor afirma que a primeira linha é composta pelos gestores, que são responsáveis pelo gerenciamento de riscos de seus processos, o alinhamento e a supervisão do sistema de controle interno com os riscos intrínsecos. Já, na Segunda Linha de Defesa estão as áreas que auxiliam os gestores a executar suas responsabilidades, por exemplo, o controle interno, gestão de risco e outros; e por fim, na Terceira Linha de Defesa temos a auditoria interna, que é responsável por realizar o monitoramento periódico através de uma avaliação independente dos processos existentes (PARDINI, 2019).

Diante do exposto, retomando os conceito de controle interno e gerenciamento de riscos, abordados respectivamente nas subseções 2.1.1 e 2.2.2, todos os funcionários em uma organização têm alguma responsabilidade pelos controles, mas para ajudar a garantir que os deveres essenciais sejam desempenhados como pretendido, o modelo das três linhas de defesa traz clareza para funções e responsabilidades específicas (IIA, 2015).

Diante disto, pode ser observado que o modelo das três linhas de defesa surgiu para resolver uma limitação do COSO II, como *framework* de referência para o Gerenciamento de Riscos, que é a ausência de clareza na designação de responsabilidades. Embora COSO II, descreva os componentes, princípios e fatores necessários para que uma organização gerencie efetivamente seus riscos através da implementação do controle interno, conforme abordado na subseção 2.2.3.1, o referido *framework* é em grande parte silencioso quanto a quem é responsável por deveres específicos. Responsabilidades claras devem ser definidas para que cada grupo entenda seu papel no enfrentamento do risco e controle, os aspectos pelos quais são responsáveis e como coordenarão seus esforços uns com os outros (IIA, 2015).

Desta forma, quando uma organização tem as três linhas estruturadas adequadamente, não deve haver lacunas na cobertura de funções, nem qualquer duplicação desnecessária de esforço, e com isto o risco e controle tem uma maior probabilidade de ser efetivamente gerenciado. Outrossim, o conselho de administração terá maior oportunidade de receber informações imparciais sobre os riscos mais significativos da organização e sobre como a gestão está se comportando frente a esses riscos (IIA, 2015).

2.3.1 O Modelo das linhas de defesa no contexto público brasileiro

Em se tratando da seara pública, em prol da modernização do controle interno, e o desenvolvimento da gestão de riscos, a mencionada IN Conjunta N° 01/2016, relacionou uma série de conceitos amplamente difundidos no ambiente privado, dentre os quais surgiu a menção, mas sem maiores detalhamentos, das linhas ou camadas de defesa (BRASIL, 2016).

Conforme citado, no contexto privado, o modelo Três Linhas de Defesa tem servido como uma estrutura de gestão e controle de riscos amplamente aceita, simples e eficaz, ajudando a garantir o sucesso contínuo das iniciativas de gestão de riscos; e foi considerado adequado para qualquer organização, independentemente do tamanho ou complexidade (VOUSINAS; VOUSINAS, 2021), desta forma inclui-se neste universo de organizações, os órgãos públicos do Poder Executivo Federal.

Diante do exposto, em 2017, o Ministério da Transparência e a Controladoria-Geral da União, instituíram a Instrução Normativa Nº 3, de 09 de junho de 2017, com o propósito de aprovar o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal no qual o Modelo das Três Linhas de Defesa foi detalhado (BRASIL, 2017e).

O referido normativo introduziu o tema referente ao exercício do controle no âmbito do Poder Executivo Federal (PEF) remontando à edição do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que, ao defini-lo como princípio fundamental para o exercício de todas as atividades da Administração Federal, aplicado em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, segmentou-o em três linhas, ou camadas, básicas, de atuação na busca pela aplicação eficiente, eficaz e efetiva dos recursos, sendo exercido em todos os ambientes e níveis, seja na gestão operacional; na supervisão e monitoramento; ou na auditoria interna. (BRASIL, 2017e).

Outrossim, em seu preambulo, anexo à IN nº 3, o citado Referencial menciona que na legislação brasileira, havia estruturação para as finalidades, organização e competências dos Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno, ou seja, para todos os sistemas, no entanto, quanto ao Sistema de Controle Interno, não havia atribuição de competências relacionadas a seus papéis e responsabilidades de gestão e supervisão em suas respectivas áreas, que são a primeira e segunda camadas de defesa (BRASIL, 2017e).

Portanto, neste cenário, o Referencial Técnico aprovado pela IN nº 3/2017, é um instrumento de convergência das práticas de auditoria interna governamental exercidas no âmbito do PEF com modelos, normas e boas práticas internacionais e com a IN Conjunta MP/CGU nº 1/2016, que determinou a sistematização de práticas relacionadas a governança, gestão de riscos e controles internos no Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017e).

Isto posto, além deste Referencial ter como propósito a definição de princípios, conceitos e diretrizes para nortear a prática da auditoria interna governamental, ele fornece uma estrutura básica para o aperfeiçoamento de sua atuação, com a finalidade de agregar valor à gestão dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, impondo sua observação por todos os órgãos e unidades que integram o SCIPF e pelas unidades de auditoria interna singulares

dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal (BRASIL, 1988, 2001b, 2017e).

Desta forma, segundo os ditames da IN em questão, os órgãos e entidades da Administração Pública Federal devem atuar de forma regular e alinhada ao interesse público. Portanto, exercendo sua responsabilidade, a alta administração das organizações públicas, sem prejuízo das responsabilidades dos gestores dos processos organizacionais e das políticas públicas nos seus respectivos âmbitos de atuação, quanto ao estabelecimento, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão, devem estruturar seus controles internos contemplando as três linhas de defesa da gestão, às quais devem comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas (BRASIL, 2017e).

Desta maneira, conforme o Quadro 2, a IN, apresenta ainda o arcabouço conceitual da estrutura do modelo das três linhas de defesa adaptado à realidade do setor público.

Quadro 2 - As Três Linhas de Defesa segundo a IN nº3/2017

<p>Primeira Linha de Defesa</p> <ul style="list-style-type: none"> - Contempla os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio; - Identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos para garantir a realização das atividades conforme metas e objetivos da organização; e - De forma a assegurar sua adequação e eficácia, os controles internos devem ser integrados ao processo de gestão, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização.
<p>Segunda Linha de Defesa</p> <ul style="list-style-type: none"> - Está situada ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada; - Apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da Primeira Linha de Defesa, incluindo gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento; e - As Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) nos Ministérios podem ter sua atuação complementada por outras estruturas específicas definidas pelas próprias organizações.
<p>Terceira Linha de Defesa</p> <ul style="list-style-type: none"> - É representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade; - A atividade de auditoria interna governamental deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIG) são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade; e - As UAIG devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e efetivo funcionamento da primeira e da Segunda Linha de Defesa da gestão, por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Fonte: Adaptado da IN nº 3/2017 da CGU (BRASIL, 2017e).

Diante de todo o exposto, percebe-se que para que os objetivos gerais das organizações sejam alcançados de maneira eficaz, eficiente e efetiva, o ideal é que todos estejam envolvidos nos processos de controle e gestão de riscos, com suas responsabilidades e funções estabelecidas, sem duplicidade ou falta de qualquer atividade na condução dos processos em

geral, e quanto maior a experiência dos envolvidos melhores serão os resultados, ou seja, o resultado tende a ser tão maior quanto maior for o nível de maturidade dos envolvidos. Desta forma, a próxima subseção abordará aspectos sobre o tema Maturidade.

2.4 MATURIDADE E O MODELO DE AVALIAÇÃO DE MATURIDADE EM GERENCIAMENTO DE RISCOS

O termo maturidade pode ser definido como um estado de estar completo, perfeito ou pronto. É uma plenitude do desenvolvimento, podendo ser definido como uma medida para avaliar as capacidades de uma organização em relação a um determinado tema (CUENCA et al., 2013; NOVAIS, 2016; WIBOWO; WALUYO, 2015). Consequentemente, um modelo de avaliação de maturidade é geralmente definido como um conjunto estruturado de elementos que descreve um caminho evolutivo de melhoria de processos imaturos para processos plenos e maduros, eficazes e qualitativamente melhores (WIBOWO; WALUYO, 2015). Pode-se inferir que existe uma relação entre a maturidade organizacional e seus processos, na qual os modelos de maturidade são utilizados para avaliar os processos (NOVAIS, 2016).

Segundo Mehta (2010), a falta de conhecimento, ou imaturidade, para identificar um escopo correto, pode levar a um aumento no custo geral de conformidade, se uma avaliação de risco inapropriada for realizada. Desta forma, o manejo efetivo do conhecimento, ou seja, a busca pelo amadurecimento, está sendo cada vez mais reconhecida como um fator significativo (EHMS; LANGEN, 2002).

Diante do exposto, partindo das discussões acerca de maturidade como uma medida de avaliação da capacidade de execução de seus processos em eficiência, eficácia e atendimento de objetivos, pode-se depreender que a maturidade em gestão de riscos é o nível de capacidade atual da organização, em desenvolver o processo de gestão de riscos (ARAÚJO, 2014).

Buscando melhorar a cultura da gestão de riscos, a gestão de uma organização precisa de um certo ponto de referência para poder determinar o nível de avanço desse processo. Para que possa existir evolução e aperfeiçoamentos da estrutura, e para que as falhas possam ser identificadas e as devidas correções executadas, é necessário que seja realizado um monitoramento constante e uma avaliação da maturidade da gestão de riscos, observando e analisando aspectos e dimensões do processo e assim estabelecendo as mudanças adequadas (BRASIL, 2018c). Portanto, é necessário um modelo que permita comparar os resultados da avaliação da gestão de riscos com o ponto de referência, o que permitirá determinar o seu nível de maturidade. A determinação do nível de maturidade é a base para o desenvolvimento de um programa de mudanças e ações detalhadas que permitam a realização do nível desejado de

maturidade da cultura de gestão de riscos (DOMAŃSKA-SZARUGA, 2020).

Segundo Cuenca et al. (2013), efetuar a avaliação da maturidade de uma empresa quanto ao gerenciamento de risco corporativo é justificado, em termos de importância, por permitir o entendimento da situação organizacional e por auxiliar a identificar a forma mais adequada de melhorar o sistema. A ideia principal de qualquer modelo de maturidade, é avaliar o nível de alcance das metas esperadas, e a maturidade também pode mostrar a preparação para definir novos desafios de negócios e desenvolvimento (RUDNICKA, 2017).

Desta forma, o modelo de maturidade é um conjunto de ferramentas e práticas que possibilitam a avaliação da competência de gestão de uma organização, bem como a melhoria dos fatores-chave que levam ao alcance dos objetivos assumidos (LOOY, 2014; TUBIS; WERBIŃSKA-WOJCIECHOWSKA, 2021).

O modelo de maturidade, portanto, tem duas funções: diagnóstico e planejamento. A primeira consiste em avaliar as competências da organização, determinando o nível de implementação de soluções e práticas individuais e, conseqüentemente, avaliando os pontos fortes e fracos da organização. Já a segunda, permite que os tomadores de decisão mostrem o caminho do desenvolvimento determinando o escopo de atividades e mudanças, o que é necessário para aumentar o nível de maturidade (JUCHNIEWICZ, 2010).

Para a avaliação do nível de maturidade em gestão de riscos, é necessária a predefinição de níveis de maturidade, sendo, geralmente, definidos quatro ou cinco níveis de progressão e qualidade do processo de gestão de riscos, onde eles são relacionados com atributos ou competências, conforme a maioria dos frameworks e dos modelos de maturidade encontrados na literatura, conforme será apresentado na próxima subseção. Os níveis obedecem a uma escala gradual, a partir do nível inicial ou inexistente, considerado o de menor maturidade, até chegar ao maduro, no qual é atingida a plenitude da maturidade em gestão de riscos. Cada nível representa um grau maior de competência de capacidade do que o anterior, e assim que uma organização atinge plenamente o nível atual, está apta a evoluir para o próximo nível (HEPPER, 2017; WIECZOREK-KOSMALA, 2014).

Geralmente, o modelo de maturidade em gestão de riscos é elaborado em formato de matriz, são criados desenvolvendo-se um catálogo de atributos, que são características para serem submetidos à avaliação, que são cruzados com uma escala de níveis de maturidade preestabelecidos no modelo, de acordo com o formato da Figura 5 (BAK; JEDYNAK, 2022; WIECZOREK-KOSMALA, 2014). Tal escala deve refletir os níveis de maturidade individual de determinadas práticas de gestão em relação aos atributos selecionados e ao tema geral da avaliação desenvolvida na pesquisa. (BAK; JEDYNAK, 2022)

Figura 5 - Estrutura de um modelo de maturidade de risco

	Nível 1	Nível 2	Nível 3	Nível 4
Atributo 1				
Atributo 2				
Atributo 3				
Atributo 4				

Fonte: Nascimento (2018) adaptado de Wieczorek-Kosmala (2014).

Neste contexto, geralmente, para que seja realizada a avaliação da maturidade propriamente dita, se estrutura um questionário, que é aplicado a uma amostra previamente estabelecida e selecionada de respondentes. Estes são submetidos a um roteiro de questões, as quais necessariamente guardam relação a aspectos (atributos) considerados do processo do qual se deseja diagnosticar o nível de maturidade (NOVAIS, 2016).

De qualquer forma, diagnosticar os níveis de maturidade permite que a organização melhore suas práticas, almejando alcançar sempre o próximo nível, partindo de práticas e processos indefinidos e inconsistentes, passando por práticas repetitivas no nível das unidades organizacionais, até processos de negócios amplamente definidos, medidos, gerenciados, controlados e eficazes (OBJECT MANAGEMENT GROUP, 2008; SIQUEIRA, 2005).

Os níveis de maturidade devem ser vistos como estados relativamente robustos de uma organização que se baseia em atividades e processos praticados e otimizados ao longo do tempo, passando-se de uma avaliação estática, de cada período, para uma dinâmica, e comparativa, ao se efetuar uma visão geral de vários diagnósticos em períodos diferentes (CIORCIARI; BLATTNER, 2008; EHMS; LANGEN, 2002). Com isto, em alinhamento com Kriouile e Elmaallam (2011) entende-se que as organizações que querem se proteger e se desenvolver, devem implementar um processo eficaz de gestão de riscos, submetendo-o a uma avaliação periódica por meio de um modelo de maturidade apropriado.

No contexto público brasileiro, conforme mencionado nas seções anteriores, o fomento à gestão de riscos na administração pública federal vem sendo patrocinado pelos órgãos de controle, TCU e CGU, que definem que a maturidade da gestão de riscos de uma organização é determinada pelas capacidades existentes em termos de liderança, políticas e estratégias, e de preparo das pessoas para gestão de riscos, bem como pelo emprego dessas capacidades aos processos e parcerias e pelos resultados obtidos na melhoria do desempenho da organização no cumprimento de sua missão institucional (BRASIL, 2018c). Nesta linha de raciocínio, um estudo do TCU, realizado entre novembro de 2012 e fevereiro de 2013, envolvendo 65 entidades da administração federal indireta, verificou que a maioria das

organizações públicas estava com um nível baixo da maturidade da gestão de riscos, o que impulsionou o desenvolvimento de um modelo de avaliação de maturidade dos órgãos públicos que será sucintamente descrito, na pesquisa, na próxima subseção (Brasil, 2017e).

Portanto, diante do exposto, fica evidenciado que é necessário avaliar e medir a maturidade do risco organizacional continuamente a fim de determinar se os riscos são devidamente gerenciados de acordo com os objetivos organizacionais. Com isto na próxima subseção serão apresentados e discutidos alguns modelos de maturidade em gestão de riscos existentes na literatura.

2.4.1 Modelos de Maturidade em Gerenciamento de Risco

Conforme mencionado, um modelo de maturidade funciona como um guia para a organização, auxiliando-a a ter conhecimento de onde e como está, para realizar um plano de melhoria na busca da excelência (NASCIMENTO, 2018). Desta forma, alguns estudos, nos mais variados setores, abrangendo diversas áreas, em diversos tipos de Organizações, vêm se dedicando a demonstrar como a abordagem dos modelos de maturidade em gestão de riscos pode contribuir para minimizar os riscos organizacionais, comprovando o quanto podem auxiliar na melhoria da gestão para alcance dos objetivos das entidades.

Existem diversos trabalhos, nacionais e internacionais, cujos temas envolvem a proposta de modelos específicos de avaliação da maturidade em gestão de riscos em diversas áreas e setores da economia, como por exemplo Tecnologia e Segurança da Informação (ELMAALLAM; KRIOUILE, 2011; MAYER; FAGUNDES, 2021; NASCIMENTO, 2018), Logística e Cadeia de Suprimentos (OLIVA, 2016; RUDNICKA, 2017; TUBIS; WERBIŃSKA-WOJCIECHOWSKA, 2021), Energia (INTRONA et al., 2014), Telecomunicações (CAMPANÁRIO; ROVAI; COSTA, 2012), Transporte de cargas (FERREIRA, 2018), Sustentabilidade (HEPPER, 2017), Construção Civil (WIBOWO; TAUFIK, 2017), e Órgãos Públicos em geral (ARAÚJO, 2014; AZEVEDO, 2017; BRASIL, 2017f; IBGC, 2017; NOVAIS, 2016; SANTOS, 2020; VIANA, 2021), bem como modelos genéricos (CIORCIARI; BLATTNER, 2008; DOMAŃSKA-SZARUGA, 2020; OBJECT MANAGEMENT GROUP, 2008; QSP, 2019; WIECZOREK-KOSMALA, 2014), aplicáveis a quaisquer tipos de organização.

Com a revisão da literatura foi possível perceber que há uma grande quantidade de modelos de maturidade de gestão de risco, tanto com teor profissional, elaborados por instituições e entidades de classe, quanto modelos de cunho acadêmico, elaborados por autores pesquisadores, que adaptam modelos prévios para elaboração e aplicação em suas pesquisas.

Desta forma, as propostas de Modelos de Maturidade de Risco previstas na literatura seguem a ideia geral de sua construção, com uma descrição gradual dos avanços da gestão de riscos até a maturidade plena. Esses modelos se diferem, no entanto, entre outros aspectos, em relação ao número de níveis e os atributos examinados. Com isto, dentre os estudos analisados para esta pesquisa, destacam-se alguns modelos, conforme sucintamente descritos abaixo:

a) *Risk Maturity Model (RMM) framework*

O modelo de Hillson, publicado em 1997, tem como base o processo de gerenciamento de projetos e é considerado um modelo pioneiro, servindo de referência para outros modelos criados nos anos subsequentes e podendo ser considerado a base de modelos de maturidade em riscos. Além do pioneirismo, sua relevância se deve também por ser um framework com enfoque acadêmico, sendo o mais referenciado na literatura. (FERREIRA, 2018; NASCIMENTO, 2018; VIANA, 2021).

Em sua estrutura, este *framework* propõe quatro níveis de maturidade (inocente, iniciante, normalizado e natural) e quatro atributos organizacionais (cultura, processos, experiência e aplicação) para estabelecimento tanto das características que definem cada nível de maturidade quanto as ações referentes ao progresso para os níveis mais avançados do modelo (FERREIRA, 2018).

Segundo Viana (2021), o modelo apresenta claramente as descrições de cada atributo, fazendo referência e cruzamento com os níveis de maturidade elaborados, expondo assim uma descrição de evolução de nível de maturidade de cada atributo. Este modelo apresenta uma estrutura e abordagem que propiciam aplicação e adaptação para avaliar a maturidade em riscos em áreas específicas como *Supply Chain*, compras, construção e projetos. O RMM de Hillson é aplicável genericamente a qualquer tipo de organização e a qualquer setor (HILLSON, 1997).

b) COSO ERM (COSO II)

Conforme mencionado na seção 2.2.3.1, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* publicou em 2004 a obra *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (COSO ERM ou COSO II) com a finalidade de ajudar as entidades a proteger e aperfeiçoar o valor das partes interessadas (COSO, 2004).

Este modelo de gestão de riscos foi destacado pois é uma estrutura consagrada na literatura, servindo de base para construção de vários outros modelos. Ele foi projetado para ser empregado em todo tipo de organização e para criar uma consciência sobre riscos e controles por toda a empresa. Foi concebido como um modelo comum para a discussão e avaliação de

riscos organizacionais, tornando-se, portanto, uma das principais referências em gerenciamento de riscos corporativos, capaz de integrar conceitos da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), de Controle Interno, e de Planejamento Estratégico (COSO, 2004; NASCIMENTO, 2018).

De acordo com Nascimento (2018), o modelo de COSO sugere um modelo de avaliação da maturidade de risco mediante a análise das características da organização por um modelo com cinco níveis de maturidade (Muito Fraco, Pobre, Médio, Bom e Ótimo) cruzados com seus oito atributos, chamados de componentes (Ambiente Interno, Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Resposta aos Riscos, Atividade de Controle, Informações e Comunicações, e Monitoramento), conforme consta na Tabela 1 da seção 2.2.2.1.

c) RIMS⁷ Risk Maturity Model

Este modelo de maturidade de riscos foi publicado em 2006 pela *Risk and Insurance Management Society* (RIMS) que desenvolveu seu próprio modelo principalmente como um recurso educacional e de benchmarking para diretores de risco e outros profissionais de risco para colaborar com seu Conselho de Administração, alta gestão, gestão de operações e gerentes das funções de suporte de TI, auditoria interna, conformidade, etc (RIMS, 2006). É uma ferramenta usada para gerenciamento de riscos para desenvolver programas de gestão de riscos de negócios sustentáveis, permitindo que os profissionais de risco classifiquem seus programas de gerenciamento de riscos e estabeleçam um roteiro para melhoria (NASCIMENTO, 2018).

O *RIMS Maturity Model* é um framework de ERM (*Enterprise Risk Management*) para avaliação da maturidade de riscos, portanto, ele é um modelo com enfoque maior direcionado à aplicação em ambientes de empresas, por consultores e profissionais de gestão de riscos. Este modelo se destaca pela aplicabilidade e está disponível numa ferramenta online para que executivos possam executar a avaliação do nível de maturidade (FERREIRA, 2018).

O RIMS RMM prevê cinco níveis de maturidade (Ad Hoc, Inicial, Repetitivo, Gerenciado, Liderado) que são estabelecidos por sete atributos (Abordagem baseada em ERM, Gerenciamento de Processos ERM, Gestão do Apetite do Risco, Avaliação de Causa Raiz, Descobrir e Identificar os Riscos, Gerenciamento de Desempenho, e Resiliência e Sustentabilidade Empresarial), para definição da maturidade organizacional, baseados em gestão de negócio que impulsionam o valor comercial, projetados para serem compatíveis com várias estruturas especializadas, como *Australian/New Zealand Risk Standard*, *COSO ERM*,

⁷ A Risk and Insurance Management Society, Inc. (RIMS) é uma organização sem fins lucrativos dedicada ao avanço da gestão de riscos, uma profissão que protege recursos físicos, financeiros e humanos. Fundada em 1950, a RIMS representa cerca de 3.900 entidades industriais, de serviços, sem fins lucrativos, de caridade e de governo. A sociedade atende cerca de 9.600 profissionais de gestão de riscos em todo o mundo.

COBIT 4.0, Standard & Poor's ERM, Sarbanes-Oxley (FERREIRA, 2018; NASCIMENTO, 2018; RIMS, 2006).

d) *Operational Risk Management Maturity Model*

A empresa BDO⁸ que pode ser considerada a quinta maior prestadora de serviços de Consultoria e Auditoria contábil do mundo, foi a responsável pelo desenvolvimento deste modelo de avaliação de maturidade em gerenciamento de riscos. De acordo com Ferreira (2018) e Viana (2021), a finalidade do *Operational Risk Management Maturity Model* é melhorar o desenvolvimento de sistemas de controles internos na área de empresas seguradoras e que utilizam o seguro no financiamento do risco. Este modelo foi desenvolvido como parte de solução atuarial como uma ferramenta de gestão de risco operacional no mercado de seguros, sendo, portanto, uma ferramenta elaborada para fortalecer e proteger o mercado de seguros (FERREIRA, 2018; LA PARRA; FERRANDO, 2008).

A análise efetuada por este *framework* consiste em avaliar as características do sistema de gestão de uma organização, realizando-se o cruzamento dos cinco níveis de maturidade estabelecido (Tradicional, Consciente, Monitorado, Quantificado e Integrado) com seus quatro atributos operacionais (Cultura, Processos, Efeitos Práticos e Experiencia) para avaliar os processos e o ambiente da organização na definição do seu nível de maturidade em riscos (FERREIRA, 2018; VIANA, 2021).

e) ISO 31000 – QSP 31000

Em que pese a norma ISO 31000 (ABNT, 2009) se limitar a princípios e recomendações para a estruturação do processo de gestão de risco, conforme ilustrado na Figura 2, não estabelecendo propriamente um modelo de avaliação de gestão de riscos, o Centro da Qualidade, Segurança e Produtividade para o Brasil e América Latina – QSP⁹, que é uma associação técnico-científica voltada à capacitação e certificação de profissionais e ao apoio técnico a organizações nas áreas de Gestão de Riscos, QSMS e Normas ISO, desenvolveu e lançou em 2010 uma norma certificável denominada QSP 31000, baseada na norma ISO 31000. Desta forma, a norma QSP 31000 englobou grande parte da ISO 31000, transformando suas recomendações em itens objetivamente verificáveis (QSP, 2019).

⁸BDO é uma das cinco maiores redes de contabilidade no mundo, prestando serviços para empresas de contabilidade pública, atendendo a clientes nacionais e internacionais em todo o mundo.

⁹ Criado em fevereiro de 1991 por um grupo de 16 empresas, professores universitários e consultores, o QSO - centro da qualidade, segurança e produtividade - é uma associação técnico-científica, sem fins lucrativos, que reúne empresas e profissionais dos mais diferentes setores de atividade, tendo assessorado, em seus 30 anos de existência, mais de 2.000 clientes e associados e treinado mais de 100.000 profissionais.

Destaca-se que há pouca publicação sobre a norma QSP 31000, o que dificulta a obtenção de maiores detalhes no entanto, de acordo com o estudo de Azevedo (2017) que aplicou este modelo na avaliação de maturidade desenvolvida, pode-se constatar que foram estabelecidos cinco níveis de maturidade para a análise (Ingênuo, Consciente, Definido, Gerenciado e Habilitado), os quais são estabelecidos mediante a resposta dada a um questionário de quinze questões referentes à temática gestão de risco, não sendo no entanto, estabelecido um conjunto de atributos ou componentes, de maneira segregada, como ocorre na maioria dos modelos de avaliação.

f) Modelo de Avaliação da Maturidade em Gestão de Riscos do TCU

Este modelo de maturidade do órgão de controle externo do Poder Executivo Federal, teve origem quando o Tribunal de Contas da União realizou levantamento, conforme mencionado na seção anterior, entre novembro de 2012 e fevereiro de 2013, envolvendo 65 entidades da administração federal indireta, para avaliar a maturidade da gestão de riscos nessas organizações e desenvolver um indicador que pudesse ser aplicado para medir o nível de maturidade de entidades públicas na gestão de riscos (BRASIL, 2018c). Com isto, em 2017, foi concebido um modelo de avaliação que incorporou critérios das melhores práticas internacionais em uso no setor público brasileiro, oriundas dos modelos e normas de gestão de risco mundialmente trabalhados e reconhecidas, como o citado COSO ERM (COSO, 2004) e a norma ABNT NBR ISO 31000 Gestão de Riscos – princípios e diretrizes (ABNT, 2009), bem como levou em consideração a IN-MP/CGU Nº 1/2016 que inseriu os conceitos de Gerenciamento de Riscos na Gestão Pública (SANTOS, 2020).

O modelo de avaliação da maturidade em gestão de riscos elaborado pelo TCU propõe em sua dinâmica de avaliação, quatro dimensões (Ambiente, Processos, Parcerias e Resultados), que possuem a mesma aplicação operacional dos atributos dos demais modelos. Cruzando-se as informações referentes às dimensões citadas, com uma escala de maturidade com cinco níveis (Inexistente, Inicial, Básico, Aprimorado e Avançado) obtém-se uma pontuação e um índice de maturidade para cada dimensão. Assim sendo, o índice de maturidade global da gestão de riscos da organização é alcançado pela média ponderada dos índices de maturidade das dimensões (BRASIL, 2017f; VIANA, 2021).

g) Modelo de Avaliação da Maturidade em Gestão de Riscos do IBGC

Outro modelo nacional disponível na literatura, que por isso coube destaque nesta

subseção, é o Modelo do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, publicado no Caderno de Governança Corporativa 19, que é o resultado de projeto desenvolvido e executado pela Comissão de Gerenciamento de Riscos Corporativos do IBGC, com o intuito de contribuir para que as incertezas que acompanham os riscos sejam administradas de forma adequada, garantindo que os administradores estejam mais bem preparados para uma tomada de decisão refletida e equilibrada (IBGC, 2017).

Para a avaliação da organização, o presente modelo estabelece o cruzamento de cinco níveis de maturidade (Inicial, Fragmentado, Definido, Consolidado e Otimizado) que fornecem características para reflexões acerca de sete componentes (Estratégia de GRCorp, Governança de GRCorp, Política de GRCorp, Processo de GRCorp e interação desse processo com os demais ciclos de gestão, Linguagem de riscos e métodos de avaliação, Sistemas, dados e modelos de informação, Cultura de GRCorp, comunicação e treinamento e Monitoramento (interno e externo) e melhoria contínua.) de gerenciamento de riscos. Mediante enquadramento do nível de maturidade de cada componente, por meio da análise de 16 reflexões, a organização gera informações que a tornam capaz de definir sua maturidade em gestão de riscos.

2.4.1.1 Análise comparativa entre os modelos de maturidade em gestão de risco

Apesar de diferentes quanto às suas características, os modelos guardam muitas semelhanças por conta da construção dos novos modelos serem executadas com base em modelos antecessores (KOHLEGGGER; MAIER; THALMANN, 2009). Com isto, no Quadro 3 consta a síntese dos Modelos de maturidade em gerenciamento de Riscos destacados na pesquisa, como forma de visualizar melhor suas características principais.

Quadro 3 - Comparação dos modelos de maturidade em gestão de riscos destacados

(continua)

Modelo	Autor	Níveis de Maturidade	Atributos
RISK MATURITY MODEL (RMM)	Hillson 1997	1. Inocente 2. Iniciante 3. Normalizado 4. Natural	1. Cultura 2. Processos 3. Experiencia 4. Aplicação
COSO – ERM	COSO 2004	1. Muito Fraco 2. Pobre 3. Médio 4. Bom 5. Ótimo	1. Ambiente Interno 2. Definição de Objetivos 3. Identificação de Evento 4. Avaliação de Risco 5. Respostas aos Riscos 6. Atividades de Controle 7. Informação e Comunicação 8. Monitoramento

Quadro 3 - Comparação dos modelos de maturidade em gestão de riscos destacados

(conclusão)

Modelo	Autor/Ano	Níveis de Maturidade	Atributos
<i>OPERATIONAL RISK MANAGEMENT MATURITY MODEL</i>	BDO 2008	1. Tradicional 2. Consciente 3. Monitorado 4. Quantificado 5. Integrado	1. Cultura 2. Processos 3. Efeitos Práticos 4. Experiencia
<i>ISO - QSP 31000</i>	QSP 2010	1. Ingênuo 2. Consciente 3. Definido 4. Gerenciado 5. Habilitado	---
<i>MODELO DO TCU</i>	TCU 2017	1. Inexistente 2. Inicial 3. Básico 4. Aprimorado 5. Avançado	1. Ambiente 2. Processos 3. Parcerias 4. Resultados
<i>MODELO DO IBGC</i>	IBGC 2017	1. Inicial 2. Fragmentado 3. Definido 4. Consolidado 5. Otimizado	1. Estratégia de GRCorp 2. Governança de GRCorp 3. Política de GRCorp 4. Processo de GRCorp e interação desse processo com os demais ciclos de gestão 5. Linguagem de riscos e métodos de avaliação 6. Sistemas, dados e modelos de informação 7. Cultura de GRCorp, comunicação e treinamento e Monitoramento (interno e externo) e melhoria contínua.

Fonte: Elaboração própria.

Apesar de existir um grande número de modelos de maturidade, eles compartilham de vários aspectos comuns, conforme podemos ver no Quadro 3. Entre os componentes que podem ou não estar presentes nos modelos está: número de níveis, um descritivo para cada nível, um sumário das principais características deste descritivo, número de atributos, dimensões ou área de processo, número de elementos ou atividades em cada área de processo, e a descrição de cada atividade que poderia representar cada nível de maturidade (FRASER; MOULTRIE; GREGORY, 2002), informações estas que em sua maioria não estão detalhadas neste estudo, mas que são de fácil observação consultando-se diretamente as referências.

Khoshgoftar e Osman (2009), mencionam em seu estudo, que uma deficiência em termos de modelo de maturidade é a não existência de um padrão global de modelo de maturidade, que pode residir no fato de a temática representar um conceito novo que precisa de esclarecimentos e considerações. No entanto, hoje em dia, mesmo após ter sido fomentada a discussão, ainda não há um padrão único global, mas sim modelos mais difundidos que outros, tanto por órgãos profissionais quanto na academia.

Prosseguindo e iniciando-se a comparação dos 7 modelos destacados, pelas características mais genéricas, partindo-se da procedência, temos que apenas os modelos do

IBGC e do TCU são modelos nacionais, ressaltando-se que o do IBGC é destinado à iniciativa privada, enquanto o TCU à esfera pública brasileira. Outrossim, um período de 20 anos separa o modelo mais antigo, que é o de Hillson, de 1997, dos mais contemporâneos, que são os brasileiros, do TCU e do IBGC, ambos de 2017, ressaltando-se que os mais contemporâneos tendem a conter teor mais atualizado, como por exemplo serem compatíveis com a SOX no contexto internacional ou a IN-MP/CGU N° 1/2016, no contexto público nacional.

Seguindo à análise dos níveis de maturidade apresentados pelos modelos, pode-se observar no Quadro 3, bem como, com um enfoque maior, no Quadro 4, que apenas o modelo de Hillson, que é um modelo acadêmico considerado como referência e base para os demais modelos de maturidade em gestão de riscos, possui quatro níveis de maturidade e os demais possuem cinco níveis. Observa-se que o que falta no modelo acadêmico é um nível intermediário como existente nos demais modelos (VIANA, 2021).

Quadro 4 - Comparação dos níveis de maturidade dos modelos destacados

MODELO	NÍVEIS DE MATURIDADE				
	INICIAIS		INTERMEDIÁRIO	SUPERIORES	
<i>HILLSON</i>	Inocente	Iniciante	- - -	Normalizado	Natural
COSO	Muito Fraco	Pobre	Médio	Bom	Ótimo
RIMS	Ad hoc	Inicial	Repetitivo	Gerenciado	Liderado
<i>OPERATIONAL RMM</i>	Tradicional	Consciente	Monitorado	Quantificado	Integrado
<i>ISO - QSP 31000</i>	Ingênuo	Consciente	Definido	Gerenciado	Habilitado
TCU	Inexistente	Inicial	Básico	Aprimorado	Avançado
IBGC	Inicial	Fragmentado	Definido	Consolidado	Otimizado

Fonte: Elaboração própria.

Traçando-se um paralelo entre os sete modelos, percebe-se que todos eles possuem de maneira semelhante, os dois níveis iniciais de maturidade, onde as organizações apresentam características que ainda não conseguem aplicar de forma efetiva a gestão de riscos nem obter resultados que possam ser mensurados. Na sequência, aumentando-se o nível de maturidade, o nível intermediário é o equivalente a organizações que já possuem metodologia e ferramentas, registram alguns resultados, mas necessitam de evolução e melhorias para garantir perenidade e geração de valor à organização através da gestão de riscos. Já nos níveis superiores, os modelos classificam as organizações que já possuem uma estrutura de gestão de riscos com resultados documentados, colocando em seu último estágio aquelas que não somente utilizam a gestão de riscos e tem resultados, mas possuem a capacidade de integrar totalmente a estrutura à estratégia da instituição, seus processos finalísticos e objetivos, gerando valor para os negócios a ponto de isto se tornar fonte de vantagem competitiva.

Avaliando os atributos dos modelos destacados, apenas não foi identificada a definição

de atributos no modelo ISO-QSP-31000. Quanto aos demais constata-se que suas nomenclaturas variam bastante, no entanto, ao analisar o teor de suas avaliações, todos guardam bastante semelhança nas análises de maturidade sugeridas. Destes seis modelos, em termos de quantidade, metade tem apenas quatro atributos, com bastante semelhança, que são o Hillson, o *Operational* e o TCU, sendo que os demais possuem cerca de sete atributos. Outrossim, conforme mencionado anteriormente, os modelos TCU e RIMS se baseiam no modelo COSO ERM, portanto guardam bastante semelhança em sua base de avaliação da maturidade apesar de não possuírem o mesmo nome ou número de atributos.

Conforme Viana (2021), o Modelo Operacional e o Hillson possuem atributos semelhantes ao tratarem cultura, processos, experiência e aplicação prática. Já o do TCU possui um primeiro atributo relacionado a ambiente em que aborda gestão de riscos, controle, governança e cultura, tratando a respeito de pessoas, liderança, e políticas e estratégia, o que demonstra proximidade dos demais modelos, quanto ao atributo ambiente. Da mesma forma os demais modelos se relacionam como ambiente organizacional em seus primeiros atributos.

Todos os modelos levam em consideração o processo de gestão de riscos, em um ou mais atributos intermediários, tratando de forma geral do gerenciamento, identificação, tratamento e respostas aos riscos, assim como o modelo ISO-QSP 31000 o faz em seu instrumento de coleta. De acordo com Viana (2021), o atributo processos do Modelo TCU guarda compatibilidade com Hillson e com o Operacional pois tratam do processo com um único atributo. Já os demais o expandem em mais de um atributo, com nomenclaturas diversas, porém com análises semelhantes. Ainda quanto ao processo, cabe citar que o modelo RIMS aborda em seus atributos, todo o processo de gestão de riscos, deixando clara também a importância da cultura organizacional e envolvimento de todas as partes organizacionais na implementação da gestão de riscos e sua sustentabilidade (VIANA, 2021).

O atributo “parcerias” do TCU é um aspecto diferencial perante os demais modelos, pois aborda os arranjos institucionais considerando a integração de processos em arranjos organizacionais baseados na colaboração entre as partes da organização para o gerenciamento de riscos. Outro modelo com uma peculiaridade é o IBGC que é destinado a empresas interessadas em implantar ou aprimorar o modelo de gerenciamento de riscos corporativos (GRCorp) e não apenas medir a maturidade. Quanto a estes dois modelos mencionados, cabe dizer também, que por ambos serem modelos de 2017, já contêm em suas orientações doutrinárias, aspectos relativos ao Modelo das três linhas de defesa, difundidas pelo IIA e internalizado no âmbito público pela mencionada IN-MP/CGU N° 1/2016.

Também em relação a estes modelos brasileiros, foi possível perceber uma vantagem

na operacionalização em se utilizar o modelo do TCU em relação à dinâmica proposta pelo IBGC, já que a avaliação da maturidade da organização sugerida pelo TCU propõe uma base objetiva e parâmetros numéricos de determinação dos índices de maturidade de cada tributo bem como da organização. Já o modelo do IBGC propõe reflexões subjetivas acerca da maturidade de cada atributo, recomendado que cada organização avalie seu estágio em cada dimensão e, então, realize a autoclassificação nos níveis de maturidades propostos, o que deixa a acurácia desta classificação suscetível ao nível de conhecimento dos avaliadores sobre gerenciamento de risco.

Quanto aos atributos finais de todos os modelos, cabe mencionar que todos tratam do desempenho, monitoramento, e dos resultados obtidos com a gestão de riscos, sejam eles em um único ou em mais atributos, mas ambos guardando semelhança quanto ao teor avaliativo.

Importante ressaltar que todos os modelos avaliados possuem características comuns, mas também complementares, assim como afirmou Viana (2021) ressaltando a inclusão de aspectos quantitativos em alguns modelos, para avaliação de desempenho, o que não era previsto no modelo base proposto por Hillson (1997).

Desta forma, diante dos modelos apresentados, é possível construir um embasamento significativo, assim como ter a compreensão dos fatores necessários que devem ser levados em consideração em um modelo de análise de maturidade em gestão de riscos em uma organização. Com isso, na próxima subseção, serão apresentados os dois modelos que, conforme mencionado, foram construídos com base em alguns destes modelos citados, e que foram identificados como compatíveis para aplicação na presente pesquisa.

2.4.2 Modelos de Maturidade em Gerenciamento de Risco compatíveis com a pesquisa

Das pesquisas analisadas para o desenvolvimento do presente estudo, conforme mencionado anteriormente, os trabalhos de Azevedo (2017) e Viana (2021), cujos modelos de avaliação de maturidade foram construídos com base em alguns dos modelos destacados na subseção anterior, foram identificados como os que possuem mais aderência e maior viabilidade de aplicação, de acordo com os objetivos da pesquisa. A identificação deles e as considerações para aplicação na presente pesquisa, conforme será abordado no capítulo de metodologia, foram efetuadas levando-se em conta os seguintes aspectos, tanto da pesquisa quanto do contexto:

- a. Publicação da Instrução Normativa nº 01 em 10 de maio de 2016;
- b. Não identificação de estudo similar com a Marinha do Brasil;
- c. Aderência do escopo das pesquisas em relação ao estudo em desenvolvimento;
- d. Características culturais, sociais e políticas específicas da Marinha do Brasil, que

influenciam seus sistemas de gestão e governança;

- e. Descrição objetiva dos conceitos e características do modelo proposto;
- f. Disponibilização do instrumento de coleta e sua operacionalização na pesquisa;
- g. Submissão e aprovação do instrumento de coleta ao Conselho de Ética ou similar; e
- h. Instrumento de coleta submetido a teste piloto prévio à aprovação.

Desta forma, segue a descrição sucinta dos modelos identificados como compatíveis:

a) Azevedo (2017)

Estudo de caso, descritivo, quali-quantitativo, com objetivo de pesquisar o nível de maturidade do gerenciamento de riscos na Universidade Federal de Santa Catarina. Adotou entrevistas e questionários a 17 respondentes, cuja estrutura é adaptada do modelo de avaliação de maturidade em gerenciamento de riscos ISO 31000 – QSP 31000. A parte principal, sobre o gerenciamento de riscos, é composta de 15 questões para as quais o respondente aponta uma nota, na forma cardinal, de 1 a 5 conforme o nível de gerenciamento de risco percebido.

Quanto aos critérios estabelecidos, conforme citado, foi adotada uma escala do modelo ISO 31000 – QSP 3100, com 5 níveis de maturidade (Ingênuo, Consciente, Definido, Gerenciado e Habilitado), sem atributos a serem considerados, e ao final da aplicação do questionário a média aritmética de cada questão permite entender qual nível de maturidade, em relação ao tema específico daquela questão, a organização se enquadra. Continuando, obtém-se a maturidade em gerenciamento de risco da instituição, calculando-se a média aritmética das médias de cada questão, efetuando-se em seguida o enquadramento na escala de maturidade, assim como feito individualmente para cada questão.

b) Viana (2021)

Estudo de caso, descritivo e exploratório, cujo objetivo é analisar o nível de maturidade em gestão de riscos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Nordeste brasileiro. Foram efetuadas análises documentais e aplicação de questionário a 9 respondentes. A estrutura do modelo proposto é elaborada com base no *Risk Maturity Model (RMM) framework*; RIMS Risk Maturity Model; Operational Risk Management Maturity Model; e Modelo de Avaliação da Maturidade em Gestão de Riscos do TCU, que são alguns dos modelos de maturidade em gestão de riscos destacados na subseção anterior.

Diante disto, a proposta de avaliação de maturidade em questão fica caracterizada pela análise da relação de 5 níveis de maturidade (Inicial, Básico, Intermediário, Aprimorado e Avançado) com os seis atributos operacionais (Ambiente, Cultura, Processos, Integração,

Indicadores de Desempenho e Resiliência e Sustentabilidade).

O instrumento de coleta elaborado consiste em um questionário com seis questões afirmativas, sendo uma relacionada a cada atributo, onde o respondente estabelece um nível de concordância com cada uma das 5 afirmativas (uma sobre cada nível de maturidade), mediante uma escala adaptada de Likert, com cinco opções, desde discorda totalmente até concorda totalmente, que pontuam de 1 a 5. Diante da coleta de dados efetuada, a operacionalização do modelo ocorre mediante alguns cálculos e análises das médias, medianas e desvio-padrão das pontuações de cada afirmativa, bem como atribuição de peso para atributos mais relevantes, para primeiramente ser efetuada a definição do nível de maturidade de cada atributo e posteriormente de toda a amostra.

2.4.2.1 Análise comparativa dos Modelos de Maturidade compatíveis

Seguindo-se os critérios de identificação e seleção mencionados na subseção 2.4.2, de maneira geral, conforme a execução da análise dos dois trabalhos, foi possível verificar que ambos guardam estreita afinidade com o escopo desta pesquisa.

Quanto à amostra das pesquisas, coincidentemente ambos os estudos foram efetuados em relação a Instituições Federais de Ensino Superior, diferenciando-se apenas por serem de regiões diferentes do Brasil e pelo número de respondentes do instrumento de coleta, sendo 15 respondentes da região Sul e 9 respondentes na região Nordeste, nos estudos de Azevedo e Viana, respectivamente.

Quanto a aspectos jurídicos, ambos os estudos foram provocados pela publicação da Instrução Normativa Conjunta nº 01 em 10 de maio de 2016 pela CGU em conjunto com o MPOG que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, conforme discorrido nas subseções 2.1.3.1 e 2.2.3.1 deste referencial.

Conforme a subseção anterior, constatou-se que ambos os modelos propostos tiveram suas estruturas inspiradas em modelos preexistentes na literatura e no Quadro 5 consta a síntese para comparação de suas principais características.

Quanto aos níveis de maturidade, ambos adotaram uma escala de cinco níveis, contendo a descrição objetiva com as características de cada nível de maturidade, demonstrando uma evolução desde o nível mais baixo, ao mais elevado. Já quanto aos atributos, o modelo de Viana foi construído com seis atributos, conforme mencionado, no entanto, o estudo de Azevedo, não há a abordagem de atributos, da mesma forma como ocorre em seu modelo de influência, tratando, desta maneira, de analisar os assuntos relativos à gestão de riscos de forma fragmentada pelas questões do instrumento de coleta de dados, mediante análise de maturidade de subtemas específicos que influenciam apenas na maturidade geral ao final da coleta.

Quadro 5 - Comparação dos modelos de maturidade em gestão de riscos compatíveis

Modelo	Influência	Níveis de Maturidade	Atributos	Instrumento de Coleta de Dados	Operacionalização
AZEVEDO (2017)	ISO-QSP-31000	1.Ingênuo 2.Consciente 3.Definido 4.Gerenciado 5.Habilitado	---	Questionário com 15 perguntas	Média aritmética
VIANA (2021)	<i>Hillson RMM;</i> RIMS RMM; Operational; e TCU	1.Inicial 2.Básico 3.Intermediário 4.Aprimorado 5.Avançado	1. Ambiente 2. Cultura 3. Processos 4. Integração 5. Indicadores de desempenho 6. Resiliência e sustentabilidade	Questionário com 6 afirmativas (30 cenários de gestão de risco)	Média Mediana Desvio padrão Soma Ponderada

Fonte: Elaboração própria com base em Azevedo (2017) e Viana (2021).

Em se tratando do instrumento de coleta de dados, temos que em ambos os estudos foram construídos questionários, e que, antes de serem aplicados, foram submetidos a testes piloto. No entanto apenas Viana menciona sobre a aprovação do Conselho de Ética em Pesquisa. Adicionalmente, foi possível ter acesso a estes questionários, bem como de suas descrições e instruções de operacionalização, o que permitiu a percepção de que suas metodologias são bastante diferentes.

Desta forma, na análise da operacionalização, fica evidenciada uma análise mais objetiva no modelo de Azevedo. O modelo de Viana é construído para que seja efetuada a análise da maturidade, mediante a definição do nível de concordância, por uma escala Likert, com os cenários de maturidade pré-estabelecidos em cada uma das afirmativas que integram as seis questões relativas aos atributos e, na sequência, utiliza técnicas, como o cálculo da média, mediana, desvio-padrão, bem como a soma das pontuações obtidas com a ponderação de pesos às pontuações dos atributos para a definição da maturidade da amostra, o que pode trazer dificuldades para interpretação dos resultados. Em contrapartida, o estudo de Azevedo, propõe apenas uma classificação da maturidade, para cada um dos subtemas abordados em cada uma das quinze questões, com isso gerando uma pontuação individual do respondente, que contribui ao final, com a classificação da maturidade da amostra, mediante o cálculo da média aritmética das pontuações individuais dos respondentes. Desta forma, qualquer subtema, ou questão, tem exatamente a mesma importância para a definição do nível de maturidade.

Com isto, após a mencionada comparação e diante do referencial teórico apresentado, a próxima subseção traz para a pesquisa alguns estudos anteriores sobre a Marinha do Brasil, que contextualizam um cenário histórico relacionado a tópicos abordados.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES NA MARINHA DO BRASIL

Até o presente momento da pesquisa, não foi encontrado um estudo que trate da maturidade em gerenciamento de riscos, ou mesmo dessa maturidade envolvendo o modelo das três linhas de defesa no âmbito da Marinha do Brasil. No entanto, foi observado que alguns estudos têm se dedicado a analisar aspectos relacionados aos controles internos e gestão de riscos na Marinha do Brasil há bastante tempo. Assim sendo, apresenta-se a seguir uma síntese de algumas pesquisas relevantes que podem contribuir para esta subseção.

O trabalho de Nascimento (2010) apresenta uma análise comparativa entre a metodologia da auditoria de desempenho e o modelo GESPÚBLICA¹⁰, com o objetivo contribuir para a melhoria das atividades de controle interno na Marinha do Brasil. O autor realizou uma pesquisa bibliográfica sobre o assunto e utilizou a análise documental como metodologia. Em suma, os resultados indicam que existiam diferenças metodológicas, mas que ambas são importantes para a melhoria da gestão pública, destacando a importância da auditoria de desempenho como instrumento de avaliação e melhoria da gestão pública, enfatizando sua função de avaliar a efetividade e a eficiência das ações governamentais.

A pesquisa de Costa e Fajardo (2011), por meio da pesquisa bibliográfica, buscou explorar o impacto que a ferramenta de gerenciamento de riscos promovia no desempenho dos processos de gestão da Marinha do Brasil, sob a ótica dos resultados estratégicos pretendidos pelo órgão. Diante disto, e tendo em vista as condicionantes impostas pelo Tribunal de Contas, para apresentação das prestações de contas do erário, constatou-se que: havia a necessidade de implantação do Planejamento Estratégico nas unidades administrativas da MB; que os riscos estratégicos mais relevantes dizem respeito à necessidade de pessoal e material; e que o gerenciamento dos riscos em nível estratégico iria requerer o comprometimento e o acompanhamento permanente dos altos escalões da Administração da Marinha.

Reis (2012), em sua pesquisa, tem como objetivo realizar um estudo do sistema de pagamento de pessoal da Marinha do Brasil, investigando o processo de controle interno implementado no sistema e identificando possíveis lacunas. O estudo é realizado por meio de uma revisão bibliográfica sobre controle interno e auditoria, além da análise documental do sistema de pagamento de pessoal da Marinha do Brasil. Os resultados indicaram a existência

¹⁰ GESPÚBLICA é um programa que tem como objetivo promover a melhoria da gestão pública brasileira. Foi criado em 2005 e se baseia em princípios como o foco no cidadão, a gestão para resultados e a transparência. O Programa tem uma metodologia própria de avaliação da gestão pública, que se divide em oito dimensões, e oferece instrumentos e capacitação para que os órgãos públicos possam melhorar sua gestão. Referência: BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. GESPÚBLICA - Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização. Disponível em: <http://www.gespublica.gov.br/ogpublica>.

de controles internos efetivos, mas também identificaram pontos a serem melhorados, como a necessidade de revisão e atualização dos manuais de procedimentos e aprimoramento dos mecanismos de detecção de erros e fraudes, que hoje são afetos ao gerenciamento de riscos.

O estudo de Cunha (2012) apresenta uma pesquisa sobre o controle interno em um órgão da MB, comparando as práticas adotadas na instituição com o modelo COSO-I. Através de entrevistas com gestores, auditores internos e outros membros da organização, o autor analisa as similaridades e diferenças entre o controle interno da Marinha do Brasil e COSO-I, afastando a ideia de que órgãos públicos não possuem mecanismos suficientes que visem evitar desvios de recurso do erário. Foram identificadas, dentre as principais lacunas e oportunidades de melhoria nas práticas de controle interno, que enquanto o modelo da Marinha do Brasil apresentou um maior enfoque na gestão de riscos, o modelo COSO-I destacou-se por fornecer uma visão mais ampla e integrada do controle interno. Apesar disso, o estudo sugere grande harmonia entre os modelos, existindo a necessidade de combinar os dois modelos para aprimoramento das práticas de controle interno na MB, visando maior eficácia na gestão de riscos e no cumprimento de suas missões institucionais.

A pesquisa de Santos (2014) teve como objetivo investigar a evidenciação dos princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil. Foi realizada uma pesquisa documental com os relatórios de auditoria emitidos e constatado que as recomendações apresentadas nos relatórios nem sempre eram monitoradas e implementadas adequadamente pelos gestores da Marinha. Diante desses resultados, sugere-se que o órgão de controle interno da Marinha aprimore a elaboração de seus relatórios de auditoria, evidenciando de maneira mais clara os princípios de governança e melhorando o monitoramento e implementação das recomendações apresentadas, ressaltando a importância da promoção de uma cultura de transparência e accountability, na Marinha, para fortalecer a governança na instituição, com maior atuação dos Conselhos de Gestão.

O artigo de Wanderley, Fonseca e Paula (2015) apresenta uma análise da implementação da estrutura de controle interno de COSO em um órgão de compra da Marinha do Brasil. Por meio de um estudo de caso, os resultados indicaram que, com relação à harmonização teórica, os documentos analisados aproximavam-se a COSO I, de maneira superficial, nas dimensões “ambiente de controle” e “procedimentos de controle”, e quanto à harmonização prática, apesar de ter sido identificado uma grande valorização dos aspectos relacionados com a integridade e ética, conforme o modelo, foram observados afastamentos em relação a todas as cinco dimensões de COSO I. Portanto, a conclusão dos autores sugere que o órgão necessita ter sua estrutura de Controle Interno aprimorada, uma vez que não contempla,

em sua plenitude, as diretrizes e recomendações do COSO I. Existem oportunidades de melhoria na documentação dos processos e na comunicação das informações entre as áreas.

Souza (2017), em seu estudo, teve como objetivo analisar as práticas de governança adotadas na Marinha do Brasil, identificando suas principais características e os impactos gerados na organização. Os resultados apontam que a MB tem adotado práticas de governança que visam a transparência, ética, responsabilidade social e prestação de contas. A MB tem investido em gestão de riscos e controle interno, com o objetivo de fortalecer a gestão e minimizar os riscos associados às atividades da organização. As práticas de governança adotadas na MB contribuíram para a melhoria da gestão e para a promoção de uma cultura ética e transparente. No entanto, a autora sugere a necessidade de fortalecer a implementação dessas práticas em todas as áreas da MB, promovendo a disseminação da cultura de governança, independentemente da natureza das unidades militares.

A pesquisa de Viveiros (2018) com o objetivo de analisar a governança pública na Unidade de Controle Interno da Marinha do Brasil, sob a perspectiva do referencial básico de governança do TCU, avaliou a implementação de boas práticas de governança, incluindo a gestão de riscos. Mediante o uso de um estudo de caso, por meio de entrevistas e análise documental, o autor destaca a importância da gestão de riscos como um elemento crucial da governança pública e recomenda a adoção de medidas para aprimorar a efetividade do controle interno e o fortalecimento da governança na Marinha do Brasil, destacando a implementação recente da Política de Gestão de Riscos da Marinha do Brasil, como uma das principais modificações administrativas relacionadas ao conteúdo do manual.

Harduim (2019) desenvolveu um estudo de caso sobre a implementação da gestão de riscos em uma organização militar da Marinha do Brasil. Em seus resultados destacou a importância de uma abordagem sistemática para a gestão de riscos e evidenciou como a aplicação da gestão de riscos pode melhorar a tomada de decisões e aprimorar o desempenho organizacional. Além disso, o estudo ressaltou a necessidade de um comprometimento da alta gestão para a efetiva implementação da gestão de riscos em organizações militares, bem como ações relacionadas a Capacitação, Conhecimento, Comunicação e Cultura.

À luz das evidências apresentadas, é possível constatar a existência de vários autores que abordaram de forma abrangente assuntos relativos ao controle interno e à gestão de riscos em suas pesquisas. Alguns desses estudiosos se dedicaram a examinar a harmonização (CUNHA, 2012; WANDERLEY; FONSECA; PAULA, 2015) ou a conformidade (NASCIMENTO, 2010; SANTOS, 2014) com modelos de controle interno e gerenciamento de riscos, bem como com as normas e legislações pertinentes vigentes à época da realização de

seus trabalhos. Outros buscaram compreender os efeitos da implementação desses modelos de gestão em unidades militares ou na Marinha como um todo (COSTA; FAJARDO, 2011; HARDUIM, 2019; REIS, 2012; SOUZA, 2017; VIVEIROS, 2018).

É notável, pelas conclusões, que a MB necessita ter sua estrutura de Controle Interno aprimorada (WANDERLEY; FONSECA; PAULA, 2015). Desta forma, apesar de ter algumas diferenças metodológicas com modelos preexistentes (NASCIMENTO, 2010), afastando a ideia de que órgãos públicos não possuem mecanismos suficientes de gerenciamento de riscos e controle interno (CUNHA, 2012), a Marinha tem adotado práticas de governança que visam a transparência, ética, responsabilidade social e prestação de contas, e investido em gestão de riscos e controle interno (SOUZA, 2017), destacando a implementação recente da Política de Gestão de Riscos da Marinha do Brasil (VIVEIROS, 2018). Entretanto, os riscos estratégicos mais relevantes dizem respeito à necessidade de pessoal e material (COSTA; FAJARDO, 2011) e para melhoria, necessita de comprometimento e acompanhamento permanente dos altos escalões da Administração da Marinha (COSTA; FAJARDO, 2011; HARDUIM, 2019) e maior atuação dos Conselhos de Gestão (SANTOS, 2014) bem como necessita de revisão e atualização dos manuais de procedimentos afetos à gestão de riscos na MB (REIS, 2012).

Portanto, todos os estudos convergem para a conclusão de que há sempre espaço para o aprimoramento da gestão pública, a melhoria nos processos de tomada de decisões e, conseqüentemente, o alcance dos objetivos estratégicos.

Nesse contexto, o presente estudo visa contribuir para a literatura ao analisar o nível de maturidade em gestão de riscos na Marinha do Brasil, utilizando o Modelo das Três Linhas de Defesa como referência. Para tanto, após a exposição da fundamentação teórica sobre controle interno e gestão de riscos, incluindo o Modelo das Três Linhas de Defesa, bem como a incorporação do contexto de modelos de maturidade no escopo do estudo, juntamente com as pesquisas anteriores, a próxima seção abordará os procedimentos metodológicos adotados para alcançar os objetivos da pesquisa.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, apresentam-se os procedimentos utilizados para o alcance dos objetivos da pesquisa, que, inicialmente, contarão com a caracterização e classificação do estudo, passando, depois, para a descrição dos critérios utilizados para a seleção da instituição escolhida para estudo de caso nesta pesquisa, para a descrição do universo e da amostra de respondentes selecionados para coleta de dados da pesquisa e, finalmente, descrevendo-se os aspectos considerados na construção do questionário, instrumento utilizado para a coleta de dados, bem como descrevendo-se os procedimentos adotados na análise dos dados obtidos.

3.1 CARACTERIZAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O método de estudo da presente pesquisa é o fenomenológico, pois conforme Gil (2000), preocupa-se com a descrição direta da experiência tal como ela é, e com isto, foi procedido um estudo de caso pois de acordo com Yin (2010), este método é preferido para eventos contemporâneos quando os comportamentos relevantes não podem ser manipulados. O estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes (YIN, 2010).

De acordo com Collins e Hussey (2005, p. 73), um estudo de caso implica uma análise de uma única unidade, como uma organização, um grupo de funcionários, um evento, um processo ou até mesmo um indivíduo. Este estudo, por estar direcionado à análise de uma única Organização, a Marinha do Brasil, pode ser entendida, portanto, como um estudo de caso único.

A escolha pelo estudo de caso atendeu, dentre outras demandas, à necessidade de flexibilidade para o estudo de processos relacionados a uma mudança recente de postura e cultura, relativos à gestão de riscos, imposta pela modernização da legislação afeta ao assunto.

Vale destacar que a Marinha do Brasil, no contexto de entidade pública do poder executivo federal, vinculada ao ministério da Defesa, tem seu orçamento proveniente de recursos públicos, cuja execução deve observar os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988, p. 36). Desta forma, a referida instituição, pertencendo ao segmento militar, possui características próprias, como função, estrutura e forma de funcionamento, distintas das instituições públicas em geral, e, por isso, possui um Sistema de Controle Interno peculiar. Portanto, diante destas especificidades, e pelo fato de não ter sido identificado pesquisa similar, este estudo de caso contribuirá para o aperfeiçoamento do conhecimento do tema em questão.

A presente pesquisa foi realizada mediante análise e interpretação dos dados obtidos e com isso, também consiste em um estudo qualitativo, uma vez que de acordo com Yin (2010) realiza o levantamento de dados provenientes de múltiplas fontes, e os resultados obtidos foram tratados a partir da análise do conteúdo.

Outrossim, além da classificação apresentada, este estudo também se enquadra nos conceitos de pesquisa descritiva, pois segundo Gil (2000), esse tipo de pesquisa têm a principal finalidade de descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

Por uma questão de acessibilidade e conveniência, a população da pesquisa foi composta por Assessorias de Controle Interno de Organizações Militares da Marinha do Brasil, levando-se em consideração para o fato de que os regulamentos jurídicos e as normas internas, são uniformes para todas as Organizações Militares que compõem a MB, independentemente de sua área geográfica, localização, orçamento, quantitativo de pessoal e estrutura.

Atualmente, a Marinha do Brasil conta com 430 Órgãos e Organizações Militares, distribuídas por todo o território brasileiro, conforme observado no organograma no Anexo A.

Dentre as normas afetas ao Controle Interno e o Gerenciamento de Riscos na MB, a Circular nº 3/2023, da Secretaria-Geral da Marinha, atualização da Circular nº 2/2020, da SGM, trata de peculiaridades referentes à Assessoria de Controle Interno (ACI), e define, por critérios relacionados à abrangência do setor, à materialidade e/ou relevância, um Rol de 21 OM, divididas em cinco categorias, que devem ter instituída a ACI, conforme Quadro 6.

Quadro 6 - Rol de OM que deverão instituir a ACI na MB

(continua)

Categoria	OM
Órgão de Direção-Geral (ODG)	- Estado-Maior da Armada (EMA)
Órgão de Direção-Setorial (ODS)	- Comando-Geral do Corpo de Fuzileiro Navais (CGCFN) - Comando de Operações Navais (ComOpNav) - Diretoria-Geral de Desenvolvimento Nuclear e Tecnológico da Marinha (DGDNTM) - Diretoria-Geral do Material da Marinha (DGMM) - Diretoria-Geral de Navegação (DGN) - Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha (DGPM) - Secretaria-Geral da Marinha (SGM)

Quadro 6 - Rol de OM que deverão instituir a ACI na MB

(conclusão)

Categoria	OM
Área de jurisdição	- Comandos dos 1º Distrito Naval (Com1ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com2ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com3ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com4ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com5ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com6ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com7ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com8ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com9ºDN)
Fundo e Autarquia	- Diretoria de Portos e Costas (DPC) (FDPEM) - Caixa de Construções de Casas para o pessoal da Marinha (CCCPM)
OM com materialidade e/ou relevância operacional	- DGDNTM (COGESN) - CTMSP

Fonte: Adaptado da Circular nº 3/2023 da SGM (BRASIL, 2022a).

Aliado a isto, na Política de Gestão de Riscos da Marinha do Brasil consta que os controles e mecanismos aplicados ao tratamento dos riscos deverão ser executados pelas diversas OM da MB, conforme demandado pelas estruturas de Gestão de Riscos, a qual classifica as OM que se encontram na base do Organograma, que coincidem com as OM supervisionadas pelas ACI citadas, como Órgãos de Execução dos Controles de Risco (BRASIL, 2017c).

Neste contexto, cabe mencionar que a ACI é um elemento organizacional de assessoramento ao dirigente máximo da OM que a instituiu, cuja finalidade é atuar de forma integral nas atividades de Controle Interno, tendo como atribuições, dentre outras, supervisionar e monitorar os atos de gestão da própria OM e das OM subordinadas, integrando desta forma, a Segunda Linha de Defesa (BRASIL, 2019).

Portanto, entende-se que as OM supervisionadas pelas ACI, são as OM que estão na base do organograma, no nível de execução e compõem a Primeira Linha de Defesa, de quem objetiva-se analisar o nível de maturidade em gerenciamento de risco.

Levando-se em consideração que existem 21 Assessorias de Controle Interno indicadas na mencionada Circular, conforme Quadro 6 verificou-se que estas não são homogêneas pois não exercem atividades em nível operacional similares, em termos de gerenciamento de riscos, e/ou possuem especificidades que não permitem a comparação umas com as outras. Por esta razão, foram excluídas da análise três tipos específicos para o adequado atingimento do objetivo da presente pesquisa, conforme a Tabela 2, sendo selecionadas 14 OM para a análise.

Primeiramente, foram excluídas da análise as OM das categorias “ODG” e “Fundo e Autarquia” em razão de estarem enquadrados em níveis hierárquicos superiores e, portanto,

fora do escopo do estudo;

Em segundo lugar, foram excluídas a DGDNTM, da categoria “ODS” e suas subordinadas, que são OM que compõem a categoria “OM com materialidade e/ou relevância operacional”, em função de peculiaridades e requisitos de confidencialidade, afetos aos assuntos de sua jurisdição; e

Em terceiro, foi excluído o ComOpNav da Categoria “ODS”, pois conforme o organograma, as OM da categoria “Área de Jurisdição” são subordinadas hierarquicamente ao ComOpNav, e como se deseja analisar a maturidade dos níveis administrativos de hierarquia mais baixa, serão consideradas apenas as ACI dos Distritos Navais.

Tabela 2 – Organizações Militares selecionadas para Análise

	Quantidade	%
Total de OM com ACI	21	100
(-) Categoria ODG (alto nível hierárquico)	(1)	
Categoria “Fundo e Autarquia” (alto nível hierárquico)	(2)	
(-) ODS DGDNTM (sigilo)	(1)	
OM com materialidade e/ou relevância operacional (sigilo)	(2)	
(-) ODS ComOpNav (sobreposição de ACI)	(1)	
= Total de OM com ACI selecionadas para o estudo	14	66,67

Fonte: Elaboração própria.

Desta maneira, o Quadro 7 apresenta as 14 OM selecionadas para análise, cujos Assessores de Controle Interno responderam ao questionário com 100% de retorno.

Quadro 7 - OM selecionadas para a pesquisa

Categoria	OM
Órgão de Direção-Setorial (ODS)	- Comando-Geral do Corpo de Fuzileiro Navais (CGCFN) - Diretoria-Geral do Material da Marinha (DGMM) - Diretoria-Geral de Navegação (DGN) - Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha (DGPM) - Secretaria-Geral da Marinha (SGM)
Área de jurisdição	- Comandos dos 1º Distrito Naval (Com1ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com2ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com3ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com4ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com5ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com6ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com7ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com8ºDN) - Comandos dos 1º Distrito Naval (Com9ºDN)

Fonte: Adaptado da Circular nº 3/2023 da SGM (BRASIL, 2022a).

O método de amostragem utilizado foi o de amostragem não-probabilística estratificada, do tipo amostragem de julgamento ou proposital, já que para se definir a população da pesquisa dividiu-se a totalidade das OM em um grupo menor, selecionando-a apenas com base em critério lógicos, definidos pelo pesquisador, considerando-se o objetivo do estudo.

3.3 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Conforme mencionado, um estudo de caso, segundo Yin (2010), utiliza diversas fontes de evidência, com isto, o caminho a ser percorrido no presente estudo prevê a análise de documentos da organização, bem como a aplicação de questionários para avaliar a percepção dos respondentes sobre o tema objeto da pesquisa. Desta forma, para a realização da pesquisa, foi necessário efetuar a análise de diversos documentos, conforme destaque no Quadro 8, ressaltando que todos são documentos ostensivos e de acesso público.

Quadro 8 – Relação de documentos analisados

Natureza das Informação	Documentos Analisados
Estrutura de controle interno da MB	Port. n° 45/2013 da MB; Instrução Normativa Conjunta CGU/MP n° 01/2016; Instrução Normativa n° 03/2017 do Ministério da Transparência e CGU; Port. n° 18/2021 da MB; EMA-134 - Manual de Gestão Administrativa da Marinha; SGM-301 - Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade; e SGM-601 - Normas sobre auditoria, análise e apresentação de contas da Marinha.
Funcionamento do gerenciamento de riscos da MB	Instrução Normativa Conjunta CGU/MP n° 01/2016; Port. n° 110/2017, do EMA; Política de Gestão de Riscos da Marinha; Planejamento Estratégico Operacional da Marinha – 2040; Planejamento Estratégico Operacional do CCIMAR – 2020 a 2023; SGM-107 - Normas gerais de Administração; EMA-134 - Manual de Gestão Administrativa da Marinha; ARMADAINST n. 32-1 - Instruções para implementação da Política de GP da MB; Instrução Normativa Conjunta CGU/MP n° 01/2016; Instrução Normativa n° 03/2017 do Ministério da Transparência e CGU; Circular n°3/2023, da SGM; Port. n° 18/2021 da MB; e Framework das Três Linhas de Defesa do IIA.
Atuação da Primeira Linha de Defesa na gestão de riscos da MB	Port. n° 18/2021 da MB; Circular n°3/2023, da SGM; SGM-301 - Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade; SGM-107 - Normas gerais de Administração; EMA-134 - Manual de Gestão Administrativa da Marinha; Política de Gestão de Riscos da Marinha; ANEMAR 2020 – Anuário estatístico da MB; ARMADAINST n. 32-1 - Instruções para implementação da Política de GP da MB; e Manual de Procedimentos do programa Netuno (MaPNetuno).

Fonte: Elaboração própria.

Adicionalmente, para se obter a percepção da Segunda Linha de Defesa, quanto à maturidade em gerenciamento de risco da Primeira Linha de Defesa, foi aplicado um questionário aos Assessores de Controle Interno, integrantes das ACI da amostra.

A estrutura do questionário utilizado como instrumento de coleta de dados, conforme consta no Apêndice B, está dividida em dois blocos:

a) O Bloco 1 está voltado à coleta de dados para a identificação do perfil dos respondentes, isto é, buscam-se as informações como por exemplo idade, escolaridade, tempo de serviço na MB e tempo de atuação na ACI; e

b) O Bloco 2 é onde encontram-se as questões temáticas, que permitem ao respondente, da Segunda Linha de Defesa, expressar a sua percepção quanto ao nível de maturidade da Primeira Linha de Defesa em gerenciamento de riscos.

Com isso, cabe ressaltar que a escolha dos Assessores para responderem aos questionários, foi proveniente do que consta na Circular nº 3/2023 da SGM, que trata das atividades a serem desempenhadas pelas ACI, na figura da Segunda Linha de Defesa, visando o aprimoramento da gestão administrativa na MB (BRASIL, 2022a). Na referida circular consta que os Assessores, dentre diversas atividades, devem atuar de forma a contribuir para que as atividades realizadas pela Primeira Linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada, supervisionando e monitorando as ações voltadas para as atividades de controles internos, gerenciamento de riscos, orientação técnica e treinamento (BRASIL, 2022a).

Ademais, em vista do que foi exposto, entende-se que as ACI são profundas conhecedoras sobre as atividades de controle interno e gerenciamento de riscos de sua OM e das OM que lhe são subordinadas, que fazem parte da Primeira Linha de Defesa. Desta forma, estão nas ACI as pessoas chave, em condições de responder acerca das características necessárias para a apuração da maturidade de sua OM e de suas OM subordinadas.

Adicionalmente, ressalta-se que é vantajoso abordar as ACI uma vez que sua força de trabalho está imersa no tema estudado, e, portanto, com maior familiaridade e aprofundamento no assunto em lide, diferentemente do que ocorre com os Agentes Responsáveis, e similares, componentes da Primeira Linha de Defesa, que executam suas diversas funções técnicas e em segundo plano devem se atentar para os regramentos afetos ao gerenciamento de riscos.

Outrossim, as ACI são responsáveis por várias OM subordinadas, então infere-se que ela detém o conhecimento agrupado das condições que elas se encontram, em termos de controle interno e gerenciamento de riscos, otimizando assim a coleta de dados para o estudo.

3.3.1 Seleção do Modelo de Maturidade da pesquisa

Conforme critérios de identificação e seleção definidos na subseção 2.4.2, os Modelos de Azevedo (2017) e Viana (2021) foram submetidos a comparação, conforme descrito na subseção 2.4.2.1, para definição de como seria efetuada a adaptação à presente pesquisa. Com isto, em busca da maior acurácia na definição da maturidade em gerenciamento de riscos e deparando-se com as inúmeras informações, o estudo de Viana (2021) foi selecionado para ser adaptado e aplicado em termos de estrutura do modelo de maturidade, instrumento de coleta de dados, e como inspiração para parte da análise dos dados, e o estudo de Azevedo (2017), serviu como modelo para a operacionalização dos cálculos para condução da análise de dados.

Cabe mencionar que em se tratando de dois estudos aplicados em instituições federais brasileiras, ambos guardam grande similaridade com a Marinha do Brasil, em relação a características culturais, sociais e políticas, que influenciam a gestão das organizações, pois devem ser submetidas a legislações e normas federais assim como ocorre com a força armada em questão. Outrossim, os aspectos principais que contribuíram para a seleção do modelo de Viana, como estrutura, foram a influência do Modelo de Maturidade do TCU; a consideração de Atributos na construção do modelo; além da utilização de pesos para os atributos mais relevantes na análise; já do modelo de Azevedo, a relevância reside na análise dos dados que é operacionalizada de maneira objetiva e clara, mediante o cálculo da média aritmética das pontuações obtidas no instrumento de coleta.

Viana extraiu de cada modelo de influência o que melhor se adequava à sua pesquisa, incluindo o modelo do TCU, que é amplamente utilizado por órgãos públicos brasileiros e influenciado pela IN-MP/CGU N° 1/2016, resultando em um modelo mais compatível com seus objetivos e, conseqüentemente, em uma análise mais personalizada da amostra. A estruturação dos seis atributos trouxe vantagens para a análise da maturidade realizada, uma vez que permite uma análise individual de cenários de maturidade para cada atributo, além da maturidade completa, agrupando os atributos.

Em relação a ponderação por pesos, isso é uma característica que agrega muito valor ao modelo de Viana, já que há aspectos de alguns atributos que contribuem muito mais para a maturidade em gestão de riscos do que outros, justificando sua atribuição de maior importância na definição da avaliação.

Quanto à análise dos valores calculados, ressalta-se que, de acordo com Nascimento (2018), é interessante a utilização de métodos científicos para o entender o nível de maturidade, pois isso fornece elementos quantitativos para a tomada de decisão e ajuda os gestores a

realizarem uma avaliação de maturidade em riscos mais objetiva e prática. No entanto, o excesso de cálculos pode gerar dúvidas no método, tornando imperativo adotar os cálculos similares aos de Azevedo na presente pesquisa.

3.3.2 Adaptação do Modelo de Maturidade da pesquisa

A referida adaptação, tendo como origem os estudos de Azevedo (2017) e Viana (2021), se tratou principalmente de intervenções acerca da transformação da linguagem empregada, inserindo-se o contexto da Marinha do Brasil ao Instrumento de Coleta. A proposta de avaliação de maturidade desta pesquisa, fica caracterizada pela análise da relação de seis atributos estabelecidos, com cinco níveis de maturidade, conforme Quadro 9.

Quadro 9 - Níveis e Atributos para análise de dados

Atributos	Níveis de Maturidade
1. Ambiente	1. Inicial
2. Cultura	2. Básico
3. Processos	3. Intermediário
4. Integração	4. Aprimorado
5. Indicadores de Desempenho	5. Avançado
6. Resiliência e Sustentabilidade	

Fonte: Adaptado de Viana (2021).

Para definição do nível de maturidade de cada atributo, o respondente levará em consideração a Primeira Linha de Defesa da Marinha do Brasil, na figura do conjunto de Gestores Públicos Militares, que executam as atividades afetas à gestão, ao controle e ao gerenciamento de riscos das Organizações Militares.

Segundo a Circular nº 3/2023 da Secretaria-Geral da Marinha, que trata de assuntos relativos à Assessoria de Controle Interno (ACI), a Primeira Linha de Defesa é formada pelos Agentes Responsáveis (Ordenador de Despesa, Agente Fiscal e Gestores) e o Conselho de Gestão, que, durante a implementação das políticas públicas e a execução de atividades e tarefas no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio, devem identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos à consecução de seus objetivos e metas. São, ainda, os responsáveis por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles sob suas áreas de atuação (BRASIL, 2022a), ou seja, a Primeira Linha de Defesa é composta pelos militares responsáveis pela execução da Gestão de Riscos.

Desta forma, Segundo Viana (2021), para o estabelecimento dos atributos, foram levados em consideração fatores de todos os modelos analisados em sua pesquisa. Com isso, no Quadro 10 constam as descrições adaptadas da avaliação dos atributos a serem considerados.

Quadro 10 – Descrição dos atributos

Atributos	Descrição dos Atributos
Ambiente	Avalia as OM analisadas, quanto à interiorização do ambiente de Gestão de Riscos criado pela Marinha do Brasil, em sua Política de Gestão de Riscos, no cumprimento das legislações atinentes ao gerenciamento de Riscos, buscando integrar estratégias e Plano de Gestão de Risco em todos os níveis da entidade, nas diversas partes da organização, assegurando que o gerenciamento de riscos seja um processo efetuado por todos os Agentes Responsáveis e demais militares envolvidos nos macroprocessos da OM em prol de seus objetivos estratégicos.
Cultura	Avalia se a gestão das Organizações Militares analisadas, que são a Primeira Linha de Defesa, responsável pela execução da gestão de riscos, é atuante no fortalecimento da cultura de gestão de riscos e controles internos, existindo política, orientação e comando formal sobre gestão de riscos e controles internos para todos os níveis organizacionais, reconhecendo os benefícios da gestão de riscos e promovendo ações proativas de todos os gestores.
Processos	Avalia a existência e o nível de implementação de processos de gestão de riscos formalmente estabelecidos para gestão de riscos e controles internos por meio da implementação de Ordens Internas e/ou Planos de Gerenciamento de Riscos que abordem as ações a serem implementadas, estabeleçam a frequência de monitoramento e controle que a OM exercerá em seu gerenciamento de riscos, e estabeleçam ferramentas, controles, e ações para tratamento dos riscos identificados.
Integração	Avalia as ações de integração, parcerias e arranjos estabelecidos pela Primeira Linha de Defesa, para possibilitar relacionamento colaborativo entre os departamentos das Organizações Militares, visando o alcance de seus objetivos.
Indicadores de Desempenho	Avalia os efeitos das práticas de gestão de riscos executadas pela Primeira Linha de Defesa, como tem sido eficaz para a melhoria dos processos de governança e gestão e como os resultados têm contribuído para o alcance dos objetivos estratégicos das Organizações Militares.
Resiliência e Sustentabilidade	Avalia a capacidade das Organizações Militares em se recuperar rapidamente de contratemplos, assegurando uma resposta adequada às mudanças ocorridas no ambiente interno e externo buscando garantir o alcance dos objetivos estratégicos.

Fonte: Adaptado de Viana (2021).

Para a formação dos níveis de maturidade do modelo proposto, Viana (2021) adaptou as nomenclaturas da escala do modelo de maturidade do TCU, mantendo cinco níveis de maturidade, e a adaptação para a pesquisa resultou nas descrições do Quadro 11.

Quadro 11 – Descrição dos níveis de maturidade

(continua)

Níveis de Maturidade	Características dos níveis de maturidade
Inicial	Os componentes da Primeira Linha de Defesa das Organizações Militares consideradas, não têm conhecimento sobre a necessidade da gestão de riscos. Estas OM não possuem estrutura e processos para administrar as incertezas, respondendo de forma reativa aos riscos e oportunidades, sem construir histórico de ocorrências para planejamentos futuros.
Básico	Poucos componentes da Primeira Linha de Defesa das Organizações Militares consideradas têm conhecimento sobre a necessidade da gestão de riscos, fazendo uso de uma estrutura frágil e iniciante ou não formalizada para administrar incertezas. Há compreensão sobre os benefícios da gestão de riscos, mas não possuem ainda uma implementação sólida para concretizar resultados.
Intermediário	A Primeira Linha de Defesa das Organizações militares consideradas já conta com uma boa e formalizada estrutura para gerenciamento de riscos, existindo comunicação e decisões com base em gerenciamento de riscos em seus principais processos.

Quadro 11 – Descrição dos níveis de maturidade

(conclusão)

Níveis de Maturidade	Características dos níveis de maturidade
Aprimorado	Nas Organizações militares consideradas, há um processo de gestão de riscos estruturado e formalizado em todos ou nos principais processos. As metas em riscos são atingidas com consistência, bem como capturados os benefícios de sua gestão.
Avançado	Há, nas Organizações Militares consideradas, um processo consciente e proativo de gestão de riscos, já incorporado à cultura da organização, que pode ser verificado em todos os processos, sendo utilizada para alcance dos objetivos estratégicos por sua Primeira Linha de Defesa.

Fonte: Adaptado de Viana (2021).

Portanto, a análise cruzada de cada nível de maturidade, resulta em cinco possibilidades de cenários para cada atributo, conforme consta no Apêndice A, os quais serão levados em consideração pelos respondentes ao se manifestarem no questionário aplicado.

3.3.2.1 Bloco 2 e a definição da percepção de maturidade individual dos atributos

Diante da caracterização dos níveis de maturidade, dos atributos e de sua relação, resta descrever o Bloco 2 do instrumento de coleta, que é onde o respondente estabelecerá sua percepção em relação ao gerenciamento de riscos analisado.

O segundo bloco, inspirado na pesquisa de Viana (2021), consiste em um questionário com seis questões temáticas, sendo cada uma delas relacionada a um dos atributos. Para cada questão, encontram-se disponíveis cinco afirmativas como respostas, que seguem uma ordem crescente, de acordo com a evolução da maturidade, onde cada afirmativa é equivalente a um nível de maturidade em gestão de riscos, conforme demonstrado no Quadro 12.

Quadro 12 – Nível de maturidade das afirmativas

Questão	Níveis de Maturidade
Afirmativa 1	Inicial
Afirmativa 2	Básico
Afirmativa 3	Intermediário
Afirmativa 4	Aprimorado
Afirmativa 5	Avançado

Fonte: Adaptado de Viana (2021).

A fim de se evitar a identificação dos Respondentes à pesquisa, sua identificação será feita denominando-os como R1, R2, ..., até R14, na ordem de envio de suas respostas.

Assim, para responder à questão de cada atributo, cada respondente deve indicar o seu grau de concordância para cada Afirmativa em uma escala adaptada de Likert, com cinco opções que variam de “discorda totalmente” até “concorda totalmente”. Além disso, ao final de

cada questão há um espaço aberto para que possa incluir comentários ou qualquer informação acerca do atributo ou de seu nível de concordância às Afirmativas. Esse espaço representa uma melhoria no modelo original para coletar de forma mais precisa a percepção dos respondentes.

Nesse sentido, fica estabelecido que o nível de maturidade individual, percebido pelo respondente em cada atributo, é o equivalente à Afirmativa que obtiver o maior grau de concordância. Entretanto, nos casos em que houver mais de uma Afirmativa com o maior grau de concordância, considera-se o nível de maturidade da Afirmativa inferior para o atributo.

Essa classificação do nível de concordância, em todas as afirmativas, será relevante nos próximos passos, pois será fundamental para determinar a percepção da maturidade combinada de todos os respondentes, conforme será abordado nas subseções seguintes.

3.3.2.2 Critérios de pontuação para definição da percepção de maturidade combinada

Inspirado nos modelos originais, foi elaborada uma proposta de pontuação, cálculo e classificação final de níveis de maturidade em gestão de riscos que se aplicará ao modelo proposto no presente trabalho.

Quanto à definição da maturidade combinada dos atributos, que é o equivalente à maturidade percebida pelo respondente, levando-se em consideração a combinação das análises dos 6 atributos, ficam estabelecidos três passos: a atribuição de pontos à maturidade de cada atributo; a soma das pontuações dos atributos, considerando-se os pesos definidos, e a classificação do valor obtido nesta soma nas faixas de níveis de maturidade da pesquisa.

Inicialmente a pontuação individual dos atributos tem origem na relação entre o nível de maturidade e o grau de concordância estabelecido com as afirmativas, onde o menor nível de maturidade equivale a um ponto e o quinto e maior nível de maturidade equivale a cinco pontos. Assim, a pontuação individual obtida para cada atributo é a equivalente à alternativa que obtiver maior concordância do respondente, conforme Quadro 12, ressaltando-se que para os casos de discordância total em todas as afirmativas de um atributo, aplica-se zero na pontuação individual do referido atributo, e no caso de mais de uma alternativa obter o maior grau de concordância, atribui-se a pontuação individual equivalente ao nível de maturidade inferior dentre elas. Portanto, a faixa de pontuações individuais possíveis, para os atributos, varia desde zero a cinco pontos para cada atributo.

No segundo passo, a pontuação da maturidade combinada é estabelecida atribuindo-se peso dobrado para os atributos que tem uma participação direta na estruturação da gestão de riscos (Ambiente, Cultura, Processos e Indicadores de desempenho) e atribuindo-se peso simples para os demais (Integração e Resiliência e Sustentabilidade). Assim, é possível

estabelecer as faixas de pontuação, correspondentes aos atributos, para a obtenção do nível de maturidade combinada conforme demonstrado na Tabela 3, atribuindo-se os pesos referidos às faixas de pontuação individual, que varia de zero a cinco.

Tabela 3 – Faixa de pontuação dos atributos na percepção combinada da maturidade

Atributo	Peso	Faixa de pontuação
Ambiente	2	0 a 10
Cultura	2	0 a 10
Processos	2	0 a 10
Integração	1	0 a 5
Indicadores de Desempenho	2	0 a 10
Resiliência e Sustentabilidade	1	0 a 5
Total de Pontos		0 a 50

Fonte: Adaptado de Viana (2021).

Desta forma, distribuindo-se a faixa total de pontos, que de acordo com a Tabela 3 varia de zero a cinquenta, pela escala de cinco níveis de maturidade do modelo de avaliação proposto, obtém-se a faixa de pontuação para cada nível de maturidade, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Parâmetros de pontuação para definição da percepção combinada de maturidade

Níveis de Maturidade	Faixa de pontuação
Inicial	0 a 10
Básico	11 a 20
Intermediário	21 a 30
Aprimorado	31 a 40
Avançado	41 a 50

Fonte: Adaptado de Viana (2021).

Com isto, o terceiro e último passo é o enquadramento do valor obtido no segundo passo, dentro das faixas de maturidade da Tabela 4, atribuindo-se assim qual o nível de maturidade combinada percebido, ou seja, a percepção de um respondente em relação à maturidade em gestão de riscos analisada.

3.3.2.3 Critérios e definição do nível de maturidade percebido pela amostra

Prosseguindo com a análise dos dados com o objetivo de obter o nível de maturidade em gestão de riscos percebido pelos 14 respondentes, representando a amostra de Assessorias de Controle Interno, são necessárias duas etapas.

A primeira etapa consiste em determinar o nível de maturidade de cada atributo individualmente, a partir das pontuações atribuídas pelos respondentes. Para isso, é calculada a média das pontuações atribuídas a cada atributo, inspirado no modelo de Azevedo (2017).

Na segunda e última etapa, os procedimentos utilizados para análise individual são replicados para obter a percepção combinada de maturidade da amostra. Nesse sentido, é realizada a multiplicação do valor referente à maturidade de cada atributo, obtidas na primeira etapa, pelos seus respectivos pesos, conforme a Tabela 3, cuja soma resulta na pontuação total de percepção da amostra. Em seguida, a pontuação total é comparada com os parâmetros estabelecidos na Tabela 4 para definir a percepção da amostra em relação ao gerenciamento de riscos analisado, ou seja, a percepção da Segunda Linha de Defesa da Marinha do Brasil, quanto ao nível de maturidade da Primeira Linha de Defesa, em Gerenciamento de Riscos.

3.4 COLETA DE DADOS

Em se tratando da coleta de dados, os documentos constantes do Quadro 8, utilizados no caminho inicial da pesquisa, são de caráter ostensivo e foram obtidos na Internet e na Intranet da Marinha do Brasil. Outrossim, após a edição dos questionários online, eles foram disponibilizados no período de janeiro a fevereiro de 2023 para coleta de dados. Estes questionários foram aplicados de forma online, através da ferramenta “Formulários Google”, mediante compartilhamento do link por e-mail, para que pudesse ser acessado em qualquer tipo de dispositivo com acesso à internet.

Cabe mencionar que o roteiro do questionário foi debatido com profissionais da área de controle interno da Marinha, no intuito de se adaptar o modelo de análise para obtenção da melhor avaliação do tema proposto, e, ressalta-se, que tal procedimento promoveu um refinamento do instrumento de coleta de dados, que foi fundamental ao sucesso da pesquisa.

Como requisito para a aplicação do Questionário às 14 ACI, antes do início do Bloco 1, os respondentes têm acesso a uma Carta de Convite à pesquisa e somente após aceitarem as condições para a sua participação no estudo, cujos requisitos foram descritos, que passaram à fase de alimentação do instrumento de coleta de dados.

Ademais, foi realizado um teste piloto com o questionário aplicado, com vistas a verificar a adequação das questões quanto ao objetivo e ao universo a serem aplicados, o que resultou em pequenos ajustes textuais, dando origem às que estão presentes no Apêndice B.

Na sequência, a análise dos dados obtidos, conforme constará na próxima seção, iniciou-se com a análise documental, e posteriormente foi efetuada a estruturação dos resultados obtidos com os questionários, mediante tabulação em uma planilha Excel. Com isto foi realizada a análise de conteúdo com a comparação e triangulação dos registros efetuados pelas ACI da amostra, com as percepções dos respondentes aos questionários e demais registros de documentos internos da MB à luz da literatura sobre o tema.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO DA MB

Na intenção de se atingir o estabelecido no primeiro objetivo específico, qual seja, apresentar a atual estrutura de controle interno da Marinha do Brasil, à luz dos últimos normativos referentes ao tema, foi desenvolvida uma pesquisa documental, na qual foram consultados e analisados legislações e documentos internos da referida força armada, dentre eles as Normas, Manuais, Anuários Estatísticos, e Planos/Planejamentos Estratégicos, conforme detalhado no Quadro 8, obtidos por acesso à Internet e à Intranet da Marinha.

4.1.1 Introdução da Marinha do Brasil

Inicialmente faz-se necessário situar e introduzir o contexto da referida Força Armada como um caminho para que seja apresentada a Estrutura do SCIMB.

Desta forma, conforme identificado no artigo 142 da CF, as Forças Armadas são instituições organizadas com base na hierarquia e disciplina e de caráter permanente e regular, sendo constituídas pela Marinha do Brasil, pelo Exército Brasileiro (EB) e pela Força Aérea Brasileira (FAB) (BRASIL, 1988). Essas Instituições são responsáveis pela Expressão Militar do Poder Nacional, que é dividido em Poder Naval (MB), Poder Militar Terrestre (EB) e Poder Militar Aeroespacial (FAB) (BRASIL, 2017b, 2020c).

Mais especificamente o Poder Naval, que é a expressão militar do Poder Nacional, mediante uso do mar, é exercido pela Marinha do Brasil, compreendendo “os meios navais, aeronavais e de fuzileiros navais; as infraestruturas de apoio; e as estruturas de comando e controle, de logística e administrativa” da referida Força (BRASIL, 2017b, p. 1–5), que, com foco em sua atribuição constitucional, tem a missão sucinta de contribuir para a defesa da Pátria e para o apoio à Política Externa (BRASIL, 2017b, 2020c).

São de competência subsidiárias particulares da MB: orientar e controlar a Marinha Mercante e suas atividades relativas à defesa nacional; prover a segurança da navegação aquaviária; contribuir com políticas nacionais com respeito ao mar; implementar e fiscalizar leis e regulamentos, no mar e nas águas interiores, em coordenação com outros órgãos do Poder Executivo, Federal ou Estadual; cooperar com os órgãos federais, na repressão aos delitos de repercussão nacional ou internacional, no uso do mar, águas interiores e de áreas portuárias, na forma de apoio logístico, de inteligência, de comunicações e de instrução. Pela especificidade destas atribuições subsidiárias particulares, é da competência do Comandante da Marinha (CM)

o trato de tais assuntos, ficando designado para esse fim como “Autoridade marítima” (BRASIL, 2020c).

Sendo, portanto, uma Organização Pública de grande porte e de abrangência nacional, a MB, em busca do cumprimento de sua missão, enfrenta o desafio de exercer seu amplo rol de responsabilidades em contraste com um orçamento cada vez mais enxuto (HARDUIM, 2019). Para tal, a força naval é constituída por Organizações Militares de tipos distintos, com diversas características, pelas quais elas podem ser tipificadas, de acordo com as atividades que necessitam ser desenvolvidas, com aspectos de emprego operacional e administrativos, sendo elas navios, submarinos e organizações terrestres das mais diferentes especificidades, inclusive de Fuzileiros Navais (BRASIL, 2021d).

Desta forma a Marinha do Brasil conta com uma força de trabalho de aproximadamente 84 mil militares e servidores civis, conforme a Tabela 5, dos sexos masculino e feminino, provenientes de todo o território nacional, especializados em várias áreas profissionais (BRASIL, 2020b).

Tabela 5 - Força de trabalho da MB - 2020

Categoria	Quantidade
Oficiais	13.579
Praças	65.474
Servidores Civis	3.374
Total:	82.427

Fonte: Adaptado do Anuário Estatístico da Marinha (BRASIL, 2021b).

Conforme seu organograma, constante no Anexo A, a MB conta com 430 unidades, dentre Órgãos e Organizações Militares, distribuídas por todo o território brasileiro.

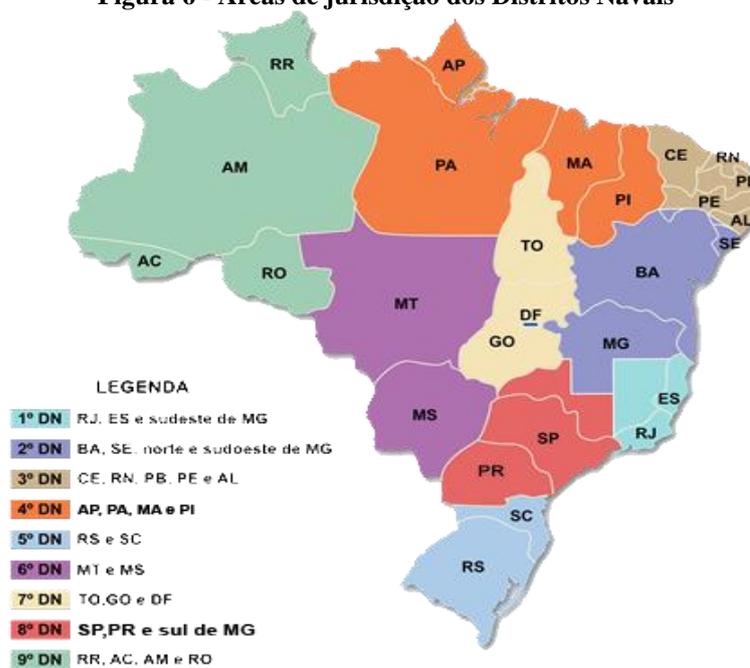
Neste organograma, a Alta Administração Naval é representada pelo Comandante da Marinha (CM), autoridade suprema, seus órgãos consultivos, que são o Almirantado e o Estado-Maior da Armada (EMA), que atua como Órgão de Direção Geral (ODG), coordenando os sete Órgãos de Direção Setoriais (ODS): o Comando de Operações Navais (ComOpNav); a Secretaria Geral da Marinha (SGM); a Diretoria Geral de Material da Marinha (DGMM); a Diretoria Geral de Pessoal da Marinha (DGPM); a Diretoria Geral de Navegação (DGN); a Diretoria Geral de Desenvolvimento Nuclear e Tecnológico da Marinha (DGDNTM) e o Comando Geral do Corpo de Fuzileiros Navais (CGCFN) (BRASIL, 2021d).

Em subordinação direta ao Comandante da Marinha, estão os Órgãos de Assistência Direta e Imediata, que são o seu Gabinete (GCM), o Centro de Inteligência da Marinha (CIM), a Procuradoria Especial da Marinha (PEM), a Secretaria da Comissão Interministerial para os

Recursos do Mar (SECIRM), o Centro de Comunicação Social da Marinha (CCSM), o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), o Tribunal Marítimo (TM) e a Comissão de Promoção de Oficiais (CPO) (BRASIL, 2021d).

Conforme pode ser percebido, a MB é uma instituição tradicional e complexa com Organizações Militares (OM) distribuídas por todas as regiões do território brasileiro em nove Distritos Navais (DN). Os DN são diretamente subordinados ao ComOpNav e cada um apresenta sua área de jurisdição com características específicas, influenciadas pela região onde se localizam, pelo porte das OM subordinadas e pelas tarefas que executam, conforme a Figura 6 que demonstra a divisão territorial do país entre os referidos Distritos Navais. Cada um deles é composto por um ou mais estados e, normalmente, os Distritos possuem as fronteiras dos Estados que os compõem como delimitadores de sua área atuação, ressaltando-se, no entanto, o 1º (com sede no Rio de Janeiro), o 2º (com sede em Salvador) e o 8º (com sede em São Paulo) Distritos como exceções, por levarem em consideração as áreas fluviais e econômicas como aspectos delimitadores de suas áreas de jurisdição (BRASIL, 2022b; HARDUIM, 2019).

Figura 6 - Áreas de jurisdição dos Distritos Navais



Fonte: Marinha do Brasil (2022b).

A estrutura organizacional utilizada pela MB é fundamentada pelo Decreto-Lei 200/1967, sendo principalmente hierárquica. O Decreto-Lei também apresenta os princípios fundamentais que devem ser obedecidos na Administração Pública e que são aplicados na MB: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle (BRASIL, 2020c), e com foco no controle e já com o entendimento das características da MB, inicia-se na

próxima subseção a apresentação do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB).

4.1.2 Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB)

O Controle Interno na MB teve início a cerca de 50 anos atrás, em 10 de maio de 1974, com a criação do Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA), como consequência da evolução das atividades de controle exercidas pela Secretaria-Geral da Marinha (SGM) que havia sido criada em 4 de agosto de 1952 (BRASIL, 2014; SANTOS, 2014, p. 57). Posteriormente, o SAMA foi extinto, sendo sucedido pela criação da Diretoria de Contas da Marinha (DCoM), em 25 de setembro de 1998 (BRASIL, 2014).

Na sequência, em 29 de outubro de 2012, por transferência para subordinação direta ao Comandante da Marinha, a DCoM teve a denominação alterada para Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), assumindo a função de Unidade Setorial de Controle Interno (CISSET-MD) na estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPFEF) mencionada na subseção 2.1.2.

Subordinado ao Órgão Setorial de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET) e interlocutor da Marinha junto aos órgãos de fiscalização e controle extra-MB, o CCIMAR, assumiu, no SCIMB, competências para exercer atividades de Auditoria Interna Governamental e para atuar em todas as Organizações Militares da MB e Órgãos da Administração Indireta vinculados (BRASIL, 2014, 2020a).

As normas internas relativas ao SCIMB, foram aprovadas pela Portaria nº 18, de 18 de maio de 2021, da MB (BRASIL, 2021c), revogando a Portaria nº 45/MB/2013 (BRASIL, 2013), com o objetivo de efetuar o alinhamento à nova fase da gestão administrativa e às boas práticas previstas na IN Conjunta nº 01/2016, do então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria-Geral da União (CGU), conforme mencionado nos itens 2.1.3.1 e 2.2.3.1, e na Instrução Normativa nº 3/2017 que detalha o Modelo das Três Linhas de Defesa neste contexto, conforme mencionado no subitem 2.3.1 (BRASIL, 2021c).

As Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas da Marinha (SGM-601), uma das normas internas da MB que trata sobre Controle Interno e Gerenciamento de Riscos, publicada em 2014, está pautada nas diretrizes provenientes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPFEF) e nas Instruções Normativas do TCU, assim como nas orientações previstas em Portarias e Decisões Normativas da CGU e da CISSET-MD, que regulamentam as atividades de auditoria, análise, tomada e prestação de contas, no âmbito da Marinha do Brasil (BRASIL, 2014; NASCIMENTO, 2010), conforme havia sido aprovado

em 2013, pela Portaria nº 45 da MB. No entanto, apesar desta norma ainda estar vigente, em sua quinta revisão, ainda não reflete as atualizações provenientes das evoluções contidas na mencionada Portaria nº 18/2021 da MB.

De acordo com a supracitada Portaria de 2021, o SCIMB está estruturado para executar atividades de controle dos atos de gestão praticados pelos administradores públicos na MB, inclusive quanto a riscos e integridade, bem como prestar apoio ao SCIPF e a TCU, cuja missão é a de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade. O referido sistema é composto pelos seguintes órgãos: Estado-Maior da Armada (EMA); Órgãos de Direção Setoriais (ODS); Secretaria-Geral da Marinha (SGM); Diretoria de Administração da Marinha (DAdM); Diretoria de Finanças da Marinha (DFM); Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM); CCIMAR; Organizações Militares da MB; Conselho do Plano Diretor (COPLAN)¹¹; Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR)¹²; e Assessorias de Controle Interno (ACI) (BRASIL, 2021c). No Quadro 13 constam as atribuições desempenhadas pelos órgãos que compõem o SCIMB:

Quadro 13 - Atribuições dos Órgãos do SCIMB

(continua)

Órgãos	Atribuições
EMA	Supervisionar, como ODG, ações para atingir os objetivos estratégicos da MB; Estabelecer e implementar a Política de Gestão de Riscos da MB; e atender e acompanhar as demandas oriundas de órgãos de controle extra-MB, em coordenação com os ODS e o CCIMAR.
ODS	Assessorar o EMA no controle interno, a nível setorial, por intermédio de suas Diretorias Especializadas (DE) e ACI; e atender e acompanhar as demandas de seu setor, oriundas de órgãos de controle extra-MB, em coordenação com o CCIMAR.
SGM	Além das atribuições de ODS, atuar como Órgão Central do SCIMB, provendo assessoria e orientação aos demais integrantes do Sistema, no tocante as atividades relacionadas com: a) orçamento, economia e finanças, patrimônio, sistemas digitais administrativos e contabilidade; e b) normatização das atividades de controle interno, visando à otimização do fluxo de informações e a integração dos sistemas corporativos operados pelas Diretorias Especializadas (DE) do Setor SGM.
DAdM	Assessorar as OM nos assuntos afetos a licitações, acordos e atos administrativos;
DFM	Atuar como Unidade Setorial responsável pelas atividades relacionadas a Administração Financeira, Contabilidade e Custos na MB.

¹¹ O COPLAN é um órgão colegiado (composto pelo Chefe do EMA; Titulares dos ODS; Diretor de Coordenação do Orçamento da Marinha; Diretor de Gestão Orçamentária da Marinha e Chefe do GCM; e Subchefe de Orçamento e Plano Diretor do EMA), consultivo, de caráter permanente, que tem o propósito de assessorar o CM no trato dos assuntos relacionados com o Ciclo de Planejamento do Sistema do Plano Diretor (SPD). Em suas reuniões, o COPLAN compatibiliza as necessidades apresentadas pelos ODS com os recursos disponíveis, sob a ótica das prioridades estabelecidas para a MB, com o objetivo de montar o Plano de Ação (PA) para o exercício subsequente. O PA da Marinha é o programa utilizado como base para a elaboração da Proposta Orçamentária da MB, e servirá de ferramenta para o acompanhamento orçamentário dos recursos após a aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA) permitindo, assim, o embasamento de eventuais pleitos de ampliação da capacidade de execução orçamentária e financeira da Força.

¹² O COFAMAR é um Órgão colegiado (composto pelo CM; Chefe do EMA; Titulares dos ODS; Diretor de Coordenação do Orçamento da Marinha; Diretor de Gestão Orçamentária da Marinha, Diretor de Finanças da Marinha, Diretor do Centro de Controle Interno da Marinha e Subchefe de Orçamento e Plano Diretor do EMA; e Chefe do Gabinete do CM.) e tem como propósito assessorar o CM nos assuntos administrativo-financeiros, exercendo o mais elevado nível de controle da execução do Plano de Ação, estando presente no mais alto nível de controle interno da Administração Naval. Em suas reuniões, o COFAMAR avalia a execução físico-financeira do PA, a situação do Fundo Naval (FN) e outras atividades relacionadas com a administração financeira da MB.

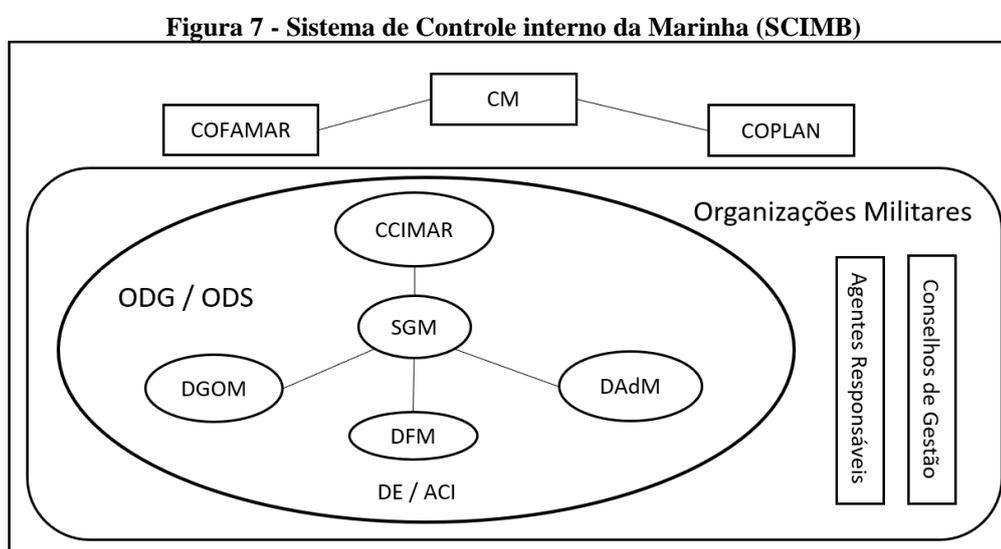
Quadro 13 - Atribuições dos Órgãos do SCIMB

(conclusão)

Órgãos	Atribuições
DGOM	Atuar como Unidade Setorial, responsável pelas atividades relacionadas ao Orçamento na MB.
CCIMAR	Atuar como Unidade Setorial de Controle Interno da MB, responsável pelas áreas de controle interno da gestão, auditoria, consultoria, análise e prestação de contas;
OMs da MB	Responsáveis pelo controle interno sobre suas atividades administrativas e operacionais, com a participação de seus Agentes Responsáveis e Conselhos de Gestão ¹³ .
COPLAN	Assessorar o CM no trato dos assuntos relacionados com o Ciclo de Planejamento do Sistema do Plano Diretor (SPD).
COFAMAR	Assessorar o CM, exercendo o mais elevado nível de controle do Plano de Ação (PA).
ACI	Aperfeiçoar o controle interno da gestão nas OM e entidades vinculadas à MB.

Fonte: Adaptado de Marinha do Brasil (2014, 2021c).

O SCIMB está estruturado funcionalmente, sob a ótica do controle interno, conforme pode ser demonstrado no esquema constante na Figura 7.



Fonte: Elaboração própria a partir de Marinha do Brasil (2014, 2021c)

Notas: CM (Comandante da Marinha); COFAMAR (Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha); COPLAN (Conselho do Plano Diretor); ODG (Órgão de Direção Geral); ODS (Órgão de Direção Setorial); CCIMAR (Centro de Controle Interno da Marinha); DGOM (Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha); SGM (Secretaria-Geral da Marinha); DFM (Diretoria de Finanças da Marinha); DAdM (Diretoria de Administração da Marinha); DE (Diretorias Especializadas); e ACI (Assessorias de Controle Interno).

De acordo com o que pode-se observar, devido ao tamanho da MB e à complexidade, de suas atribuições, foi estabelecida uma estrutura do Sistema de Controle Interno, com intuito de ser eficiente e eficaz, em prol da contribuição para o alcance dos objetivos organizacionais. O SCIMB está atualmente presente desde o mais alto nível da administração naval, mediante a atuação do COPLAN e do COFAMAR, passando pelas atividades fundamentais do ODG

¹³ Conselho de Gestão - órgãos de assessoramento da direção de cada OM, tendo como presidente o titular da OM ou quem receber delegação para tal atribuição, com atuação na administração econômico-financeira, mediante planejamento, programação, controle e fiscalização da aplicação dos recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição da OM ou pelos quais ela responde.

(EMA) e dos ODS (incluindo o SGM como Órgão Central), assessorados por suas DE (com atenção especial para DAdM, DFM e DGOM); bem como pelas atividades de controle interno exercidas pelo CCIMAR e pelas ACI; chegando até o menor nível de execução, com a atuação dos Agentes Responsáveis e Conselhos de Gestão das diversas OM da MB.

Conforme a SGM-601, esta complexidade das organizações impôs a diversificação das atividades de controle interno, passando da tradicional fiscalização de documentos para a avaliação da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos atos de gestão praticados pelos agentes públicos (BRASIL, 2014). Neste caminho, o CCIMAR, em conjunto com as demais Diretorias Especializadas (DE) componentes do SCIMB, busca estar cada vez mais próximo às organizações da administração direta ou indireta da MB, atuando, por meio de tempestiva orientação, de modo a reduzir a necessidade de correções (BRASIL, 2014).

Neste sentido, percebe-se que a Marinha vai ao encontro da evolução do Controle Interno público nacional, conforme abordado no item 2.1.3, quando passa a focar sua atuação com atividades de natureza preventiva, dando ênfase a controles de prevenção para impedir que erros ou anormalidades ocorram durante os processos, e não mais sejam apenas detectados depois de ocorrerem. Isto corrobora com o que diz o estudo de Monteiro (2015), destacando que a atuação dos órgãos públicos através dos SCI não pode se limitar a detecção e relato de descumprimento de normativos, sendo necessária a atuação preventiva nas organizações, com foco nos riscos, buscando o aperfeiçoamento da administração pública.

Outrossim, conforme a EMA-134, norma interna emitida pelo ODG, os controles internos da gestão da MB têm por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pela administração da OM, e tem como objetivos, os mesmos definidos na IN Conjunta MP/CGU nº01/2016, conforme citado no item 2.1.3.1, demonstrando harmonização com o normativo (BRASIL, 2016, 2018a). Nesta mesma publicação, há outra evidência de alinhamento da MB com a estrutura de controle interno COSO I, ditando que na estrutura de controles internos da MB, implementação dos controles internos da gestão, a administração e a tripulação das OM, devem observar o Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controles Internos, e Informação e Comunicação, que são os cinco componentes de COSO I (BRASIL, 2018a), corroborando portanto com os estudos de Cunha (2012) e Wanderley, Fonseca e Paula (2015), que constataram que as práticas de Controle Interno da MB tem similaridades com o referido modelo internacional.

Portanto, diante do exposto, depreende-se dos documentos analisados, que, além de existir um Sistema de Controle Interno na Marinha do Brasil, ele atende às disposições legais

emanadas na legislação brasileira e pelos Órgãos de Controle Externo. Outrossim, a implementação deste sistema está em constante aperfeiçoamento e adequação, por conta das peculiaridades a respeito da natureza da instituição, que é um Órgão Militar, com estrutura singular, distribuído por todo o território nacional.

4.2 FUNCIONAMENTO DO GERENCIAMENTO DE RISCOS NA MB

Dando-se continuidade à análise documental, com o objetivo de descrever como está sendo conduzido o gerenciamento (ou gestão) de riscos da Marinha do Brasil, que é o segundo objetivo específico do estudo, foi efetuada uma análise, com foco nas orientações acerca do Gerenciamento de Riscos, do ponto de vista dos regramentos estabelecidos na Administração Pública e das Normas Internas da MB.

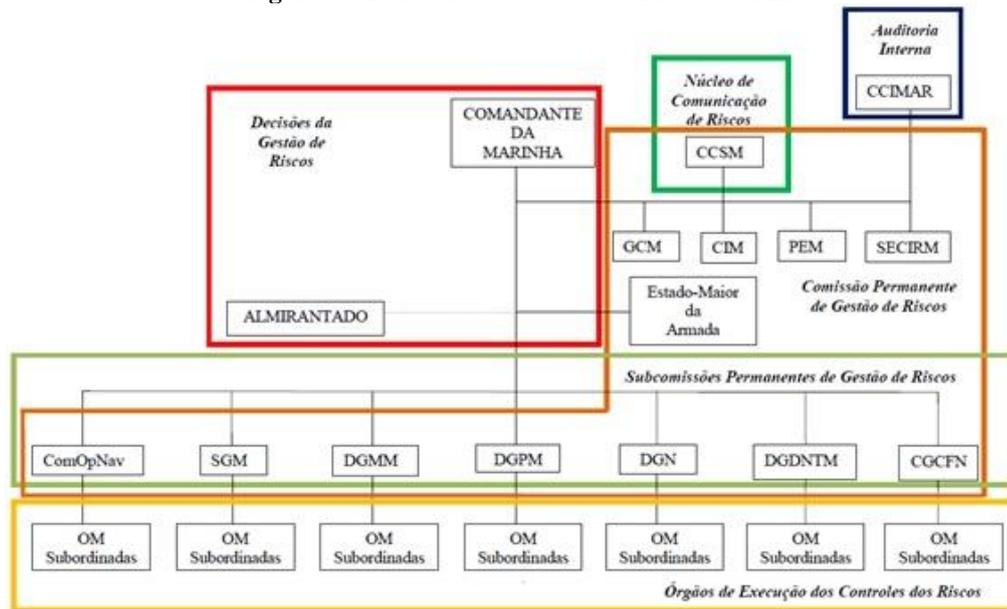
Desta forma, inicialmente tratando a respeito da IN Conjunta MP/CGU nº01/2016, legislação que iniciou a transformação dos Controles Internos, dando ênfase para a Gestão de Riscos, cabe mencionar que o referido normativo definiu, em 10 de maio de 2016, que os Órgãos e Entidades do poder Executivo Federal teriam até 12 meses, a partir de sua publicação, para instituir a sua Política de Gestão de Riscos (BRASIL, 2016).

Dentro deste prazo, a Marinha, conforme estabelecido, publicou no Boletim Administrativo da Marinha do Brasil (Tomo I) nº 5/2017 a sua Política de Gestão de Riscos, sendo a mesma aprovada, em 04 de maio de 2017, pela Portaria nº110 do EMA, com propósito padronizar e estabelecer critérios claros na orientação da gestão dos riscos associados ao alcance dos objetivos estratégicos da Marinha (BRASIL, 2017d).

No entanto, cabe ressaltar que, apesar desta Política ter sido aprovada em 2017, a Gestão de Riscos não era uma novidade na Marinha, pois conforme registrado em suas disposições gerais, e de acordo com o que pode ser percebido na subseção de estudos anteriores, ela já era uma ferramenta de emprego consolidado, nos ambientes organizacionais e operacionais, aplicada, respectivamente, no Planejamento Estratégico Organizacional (PEO) de todas as OM, e nos Planos de Segurança Orgânica e de Prevenção de Acidentes Aeronáuticos, reiterando, portanto, o caráter de padronização implantado pela Política, no gerenciamento de riscos da MB (BRASIL, 2017c). A pesquisa de Costa e Fajardo (2011) é um dos estudos que corrobora com este caráter de existência prévia ao explorar o impacto que a ferramenta de gerenciamento de riscos promovia no desempenho dos processos de gestão da Marinha do Brasil.

A Política de Riscos da MB, para melhor tratar da condução da Gestão de Riscos na MB, estabelece uma organização estrutural e de responsabilidades, conforme a Figura 8:

Figura 8 - Estrutura de Gestão de Riscos da MB



Fonte: Brasil (2017a, ANEXO B).

Notas: CCSM (Centro de Comunicação Social da Marinha); CCIMAR (Centro de Controle Interno da Marinha); GCM (Gabinete do Comandante da Marinha); CIM (Centro de Inteligência da Marinha); PEM (Procuradoria Especial da Marinha); SECIRM (Secretaria da Comissão Interministerial para os Recursos do Mar); ComOpNav (Comando de Operações Navais); SGM (Secretaria-Geral da Marinha); DGMM (Diretoria-Geral de Material da Marinha); DGPM (Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha); DGN (Diretoria Geral de Navegação); DGDNTM (Diretoria-Geral de Desenvolvimento Nuclear e Tecnológico da Marinha); e CGCFN (Comando Geral do Corpo de Fuzileiros Navais).

De acordo com as instruções e conforme visualizado na estrutura da Figura 8, desde o início de 2017, fica estabelecido que as decisões referentes à gestão de riscos são de competência do CM, assessorado pelo Almirantado, e o EMA, como ODG, deverá planejar, coordenar, fiscalizar e controlar as atividades de Gestão de Riscos da MB, a fim de executar as seguintes tarefas:

- a) Identificar e analisar os riscos;
- b) Avaliar e tratar dos riscos;
- c) Implementar controle e avaliação da efetividade da Gestão de Riscos;
- d) Monitorar controles e medidas das atividades de gestão de risco;
- e) Elaborar o Plano de Gerenciamento de Riscos da MB;
- f) Promover a integração das atividades de controle de riscos;
- g) Definir o processo de registro e divulgação dos dados; e
- h) Estabelecer processos de comunicação.

Para realização destas tarefas foram criados os seguintes componentes:

- a) Auditoria Interna, cujas atividades são realizadas pelo CCIMAR;

b) Comissão Permanente de Gestão de Riscos, que é presidida pelo Chefe do Estado-Maior da Armada, secretariada pelo Subchefe de Estratégia do EMA e composta pelos Oficiais Gerais titulares dos ODS e das seguintes OM: Gabinete do Comandante da Marinha (GCM), Procuradoria Especial da Marinha, Centro de Inteligência da Marinha (CIM), Centro de Comunicação Social da Marinha (CCSM) e a Secretaria da Comissão Interministerial para os Recursos do Mar (SECIRM). A comissão permanente tem competências relacionadas a direção, orientação, coordenação, integração e fiscalização das atividades realizadas pelas Subcomissões e Órgãos de Execução de Controle de Riscos;

c) Subcomissões Permanentes de Gestão de Riscos, onde cada Órgão de Direção Setorial é responsável por uma subcomissão, com a responsabilidade de monitorar os riscos ao seu nível e definir os Planos de Contingências dos riscos sob suas responsabilidades;

d) Órgãos de Execução dos Controles dos Riscos, representados pelas diversas OM da MB, que são responsáveis por executar os controles e mecanismos de gerenciamento de Riscos demandados pelas estruturas superiores do processo de Gestão de Riscos na MB; e

e) Núcleo de Comunicação de Riscos, representado pelo CCSM na execução de suas atividades de comunicação e consulta sobre os riscos da MB.

A Comissão, as Subcomissões e os Órgãos de Execução dos Controles de Riscos são os responsáveis por cumprir as orientações referentes a Gestão de Riscos relacionadas aos Objetivos Navais, que estão detalhadas na Política de Gestão de Riscos na Marinha (BRASIL, 2017c) e nas Instruções para Implementação da Política de Gestão de Riscos da Marinha do Brasil (ARMADAINST n° 32-1) (BRASIL, 2017a), ambos documentos redigidos pelo EMA exercendo sua função na estrutura de Gerenciamento de Riscos da MB. Outrossim, segundo o Manual de Gestão Administrativa da Marinha (EMA-134), para instituírem sua Gestão de Riscos, além de atentarem às orientações da Política de Gestão de Riscos da MB, suas instruções complementares e demais legislações pertinentes, as OM deverão utilizar na sua análise, as orientações das normas elaboradas pela SGM, bem como as orientações setoriais da Gestão de Riscos (BRASIL, 2018a).

Quanto aos riscos, a Política de Gestão de Riscos da Marinha os classifica quanto ao ambiente de origem, como interno e externo, considerando este último como aqueles riscos nos quais a MB não tem controle direto. Já os riscos internos, são os associados à própria estrutura da MB, seus processos, sua estrutura de governança, pessoal, recursos e tecnologia, e considerando o nível de tratamento destes riscos, adicionalmente, a Política de Riscos da MB prevê que eles podem ser classificados em Estratégicos, Setoriais e Locais, conforme o Quadro

14 (BRASIL, 2017c).

Quadro 14 - Classificação dos Riscos Internos da MB quanto ao tratamento

Classificação	Descrição
Estratégicos	Estreitamente relacionados aos OBNAV, cujo tratamento é coordenado pelo ODG.
Setoriais	Apesar de não serem estratégicos, impactam nos alcances dos objetivos dos ODS, os quais serão responsáveis pelo seu tratamento.
Locais	São relacionados aos objetivos contidos nos PEO das OM, as quais serão darão tratamento.

Fonte: Marinha do Brasil (2017c).

Em se tratando de cumprimento de orientações por norma elaborada pela SGM, as Normas Gerais de Administração (SGM-107), que orientou a implantação de práticas de excelência em gestão na administração naval, abordou no capítulo 5 de sua última revisão, a gestão de riscos nas Organizações Militares da MB (BRASIL, 2021d). Este capítulo fora concebido com o propósito de apresentar os principais aspectos da gestão de Riscos inicialmente classificando o risco em categorias quanto à Origem (externos e internos), assim como a Política de Riscos da MB, quanto ao Tipo (legais, financeiros, reputacionais, humanos, dos processos, tecnológicos, e de integridade) e quanto ao Contexto de Análise (estratégico, gerencial, e operacional) (BRASIL, 2021d).

Para a presente pesquisa, a classificação mais relevante é a Local, dada pela Política de Gestão de Riscos, referente aos riscos internos, pois são relativas aos riscos tratados pelos Órgãos de Execução dos Controles de Risco, sendo, portanto, tratados por intermédio dos seus Agentes Responsáveis e Conselhos de Gestão.

Em sua Política de Riscos, a MB entende que a gestão de riscos tem o propósito de identificar, avaliar, tratar, monitorar e comunicar os riscos que possam interferir na execução dos seus objetivos estratégicos, denominados Objetivos Navais (OBNAV), que estão especificados no Plano Estratégico da Marinha (PEM)¹⁴ (BRASIL, 2017d, 2018a). No PEM, dentre outros OBNAV, como demonstração da importância do tema desta pesquisa, temos como um dos objetivos, o OBNAV 12, a ação de aperfeiçoar a gestão orçamentária, financeira e administrativa da MB, com a estratégia de evoluir a gestão das OM como resultado da adequada aplicação dos instrumentos de gestão, bem como pelo robustecimento das estruturas de governança corporativa da Força (BRASIL, 2020c) o que denota a intenção da Marinha em desenvolver suas atividades gerenciais.

Desta mesma forma, também enaltecendo a importância do tema, alinhado ao OBNAV 12 da MB, num ambiente de novos padrões para as práticas de gestão deliberados pela CGU

¹⁴ O Plano Estratégico da Marinha (PEM) é um documento de alto nível da Marinha do Brasil (MB), que visa ao planejamento de médio e longo prazos da Marinha e apresenta objetivos estratégicos organizados em uma cadeia de valor, orientados pela Visão de Futuro da Força (BRASIL, 2018a, p. 3–1).

(Órgão Central do SCIPEF), o CCIMAR, OM responsável pelos assuntos de controle interno na MB, em revisão do seu PEO, estabeleceu como seu primeiro objetivo estratégico a ser considerado nesta nova fase de gestão, “contribuir para o aprimoramento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle interno na MB”, em busca da excelência dos resultados (BRASIL, 2020a, p. 10).

Quanto ao Gerenciamento de Riscos, conforme citado na SGM-107, para a MB consiste na aplicação de princípios e processos para identificação e avaliação dos riscos aos quais as organizações estão expostas em suas atividades, com o objetivo de aumentar a probabilidade dos eventos positivos e reduzir a dos negativos, e auxiliar na tomada de decisão, para realinhamento dos esforços organizacionais para a consecução de sua missão e alcance da visão de futuro (BRASIL, 2021d, p. 5–1).

Outro ponto relevante para a pesquisa, a respeito do atual funcionamento do Gerenciamento de Riscos na MB, foi a determinação para que todos os órgãos da Administração Pública estruturassem seus controles internos contemplando o modelo das Três Linhas de Defesa da gestão de riscos, às quais deveriam comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos. Conforme explorado no item 2.3.1, este assunto foi introduzido sutilmente na Administração Pública, em 2016, pela instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº1, de 10 de maio de 2016, e reforçado em 2017 pela Instrução Normativa Nº 3, de 09 de junho de 2017, do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, após de já ter sido aprovada a Política de Gestão de Riscos da MB (BRASIL, 2016, 2017e),

Portanto, na MB, apesar do tema das três linhas de defesa ainda não ter sido inserido em nenhuma norma interna, foi formalizado, inicialmente, por meio da circular nº 2 de 2 de dezembro de 2019, da Secretaria-Geral da Marinha (SGM), e posteriormente pela Portaria nº 18, de 18 de maio de 2021, do Comandante da Marinha, que aprova as normas relativas ao SCIMB. A referida Circular, hoje atualizada para a Circular nº 3/2023 da SGM, de 25 de novembro de 2022, tem o propósito de orientar as OM da MB, visando o aprimoramento da gestão administrativa da MB, quanto às atividades das três linhas (BRASIL, 2021c, 2022a).

Em consonância com as diretrizes emanadas pela última circular citada, a estrutura de Controle Interno da MB deve contemplar o modelo das Três Linhas de Defesa da gestão, a qual deve comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas (BRASIL, 2022a).

As três linhas de defesa estão organizadas da seguinte maneira:

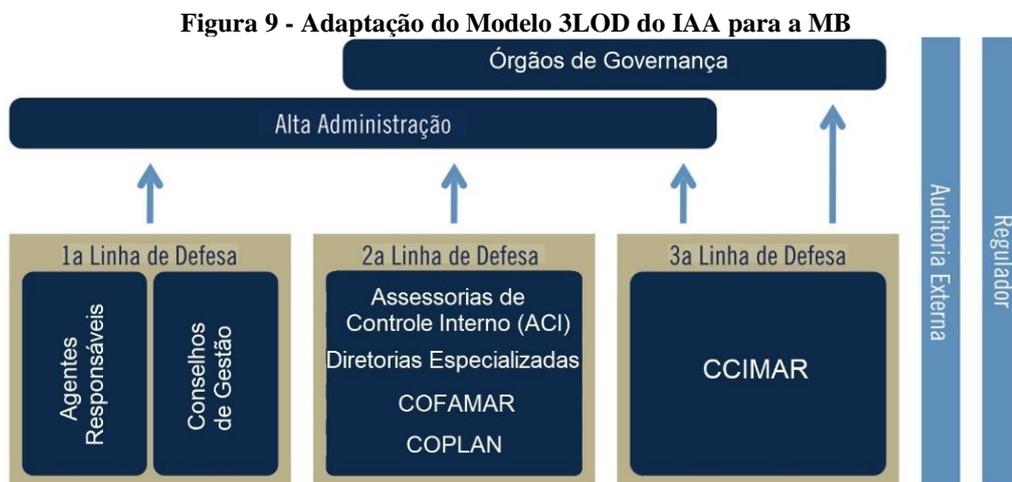
a) Primeira Linha de Defesa - contempla os controles internos em todas as OM da MB, que devem ser instituídos e mantidos pelos Agentes Responsáveis e o Conselho de Gestão,

durante a execução de atividades e tarefas. É responsável por identificar, avaliar e controlar, e mitigar os riscos à gestão, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da OM. São, ainda, os responsáveis por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em suas áreas de atuação (BRASIL, 2022a, p. 2);

b) Segunda Linha de Defesa - é composta pelas Assessorias de Controle Interno subordinadas ao EMA e aos ODS, bem como pelas DE do setor SGM que já possuem mecanismos de CI previstos, o COFAMAR e o COPLAN. Tem por objetivo apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar as atividades de supervisão e de monitoramento das ações desenvolvidas no âmbito da Primeira Linha de Defesa (BRASIL, 2022a, p. 2); e

c) Terceira Linha de Defesa - representada pelo CCIMAR, que com base nos pressupostos de independência, autonomia técnica e objetividade, devendo prestar serviços de auditoria e consultoria, visando preservar e adicionar valor às OM melhorando seus processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (BRASIL, 2022a, p. 3).

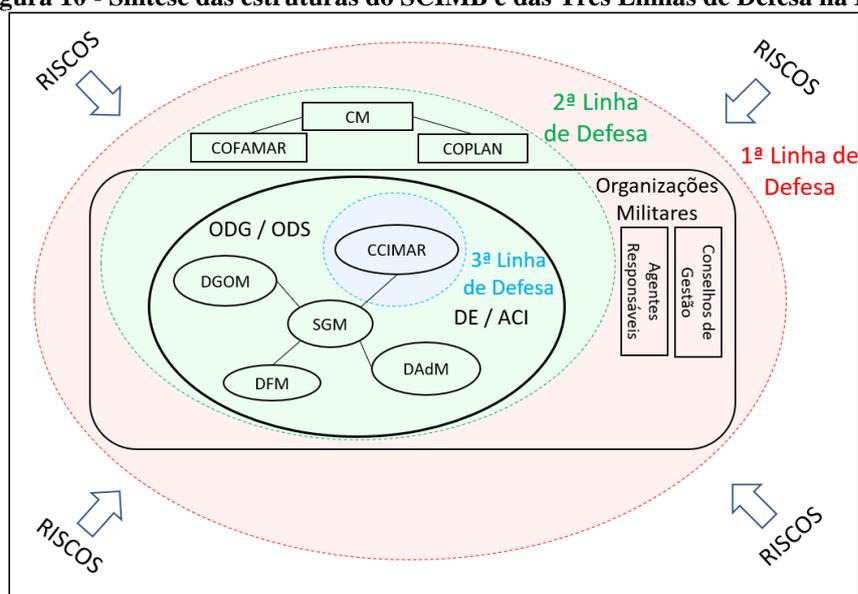
De maneira objetiva, os componentes das três linhas de defesa da MB, em adaptação ao modelo gráfico divulgado pelo *Institute of Internal Auditors* (2013) e às definições supracitadas, constam conforme o exposto na Figura 9:



Fonte: Elaboração própria a partir de IAA (2013) e Marinha do Brasil (2022a).

Outrossim, sobrepondo o modelo das Três Linhas de Defesa da MB na estrutura do SCIMB exibida na subseção anterior, é obtida uma ilustração da estrutura de Gestão de Riscos e Controle Interno da MB, conforme a Figura 10:

Figura 10 - Síntese das estruturas do SCIMB e das Três Linhas de Defesa na MB



Fonte: Elaboração própria.

Notas: CM (Comandante da Marinha); COFAMAR (Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha); COPLAN (Conselho do Plano Diretor); ODG (Órgão de Direção Geral); ODS (Órgão de Direção Setorial); CCIMAR (Centro de Controle Interno da Marinha); DGOM (Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha); SGM (Secretaria-Geral da Marinha); DFM (Diretoria de Finanças da Marinha); DAdM (Diretoria de Administração da Marinha); DE (Diretorias Especializadas); e ACI (Assessorias de Controle Interno).

Isto posto, depreende-se que a MB, conforme dita o TCU, passou a focar sua atuação com atividades de natureza preventiva, no sentido de aperfeiçoamento da gestão, quando publicou sua Política de Gestão de Riscos para padronizar e orientar o funcionamento do gerenciamento de riscos na MB. Outrossim, foi constatado que, mesmo antes da obrigatoriedade do Modelo das Três Linhas de Defesa, a MB já possuía uma estrutura de Gestão de Riscos estabelecida, com responsabilidades e papéis definidos. No entanto, não obstante ao conteúdo preexistente, o Modelo das Três Linhas foi considerado, estabelecendo-se uma definição clara de papéis e responsabilidades, na estrutura de Controle Interno e Gerenciamento de Riscos da MB, conforme dita a legislação.

4.3 ATUAÇÃO DA PRIMEIRA LINHA DE DEFESA NA GESTÃO DE RISCOS DA MB

Na sequência, de maneira a tratar sobre a atuação da Primeira Linha de Defesa na gestão de riscos da Marinha do Brasil, conforme previsto no terceiro objetivo específico, reitera-se que a Primeira Linha de Defesa é composta pelas diversas Organizações Militares da MB, representada mediante ações de seus Agentes Responsáveis e de seus Conselhos de Gestão, conforme previsto na Portaria nº18/MB e na Circular nº 3/2023 da SGM (BRASIL, 2021c, 2022a).

Estes atores, representando as OMs da MB no SCIMB, conforme descrito no Quadro

13 e visualizado na Figura 10, coincidem com os responsáveis pelas atividades dos Órgãos de Execução dos Controles de Risco, na estrutura de Gestão de Riscos da MB, constante na Figura 8, pois são eles que executam os controles e mecanismos de Gerenciamento de Riscos no processo de gestão de Riscos da MB.

A definição de Agente Responsável, de acordo com o que está previsto na norma interna SGM-301, é em síntese a pessoa que manuseie recursos públicos para execução de suas atividades profissionais em nome da instituição, e está descrito da seguinte maneira:

[...]toda pessoa física que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos da União e das entidades da Administração Indireta ou pelos quais estas respondam, ou que, em nome destas, assuma obrigação de natureza pecuniária e, ainda, o gestor de quaisquer recursos repassados, pela União, mediante transferência voluntárias, acordo, ajuste ou instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal, a Município, a entidades públicas ou organizações particulares. (BRASIL, 2020d, p. 1–2).

Na Marinha do Brasil, são considerados Agentes Responsáveis, portanto, todos os militares e servidores que exercem atividades inerentes às contas de gestão e de responsabilidade, cujas funções podem ser: Titular de OMs (dirigente máximo); Ordenador de Despesa e seu substituto; Agente Fiscal e seu substituto; Agente Financeiro e seu substituto; Gestor de Municimento; Gestor da Caixa de Economias; Gestor de Suprimento de Fundos; Gestor Patrimonial; Gestor de Material para Fornecimento; Gestor de Material para Fabricação; Gestor de Pagamento da Marinha; Agente de Pagamento; Gestor da Conta de Pagamentos Imediatos (COPIMED); Agentes Subordinados aos gestores; Fiscal de Cobrança de Taxa de Utilização de Faróis (TUF); servidores que exerçam funções semelhantes às anteriores na ENGEPRON, CCCPM, AMAZUL e Órgãos de Fundos; Contador Titular e seu Substituto; Pregoeiro e equipe de apoio; e Presidente e demais membros da Comissão Permanente de Licitações (BRASIL, 2020d).

A respeito da Conselho de Gestão, o Manual de Gestão Administrativa da Marinha (EMA-134), cita que toda OM terá um em sua estrutura organizacional e a Norma Geral de Administração (SGM-107) menciona que ele está integrado na estrutura organizacional das OM como um órgão de assessoramento, com a finalidade de assessorar o Titular da OM nos assuntos relacionados à administração geral e desenvolvimento organizacional da OM, mediante planejamento, programação, controle e fiscalização da aplicação de recursos, bem como na orientação para o desenvolvimento de atividades voltadas para o aprimoramento da gestão

apoiadas pelo Programa Netuno¹⁵ (BRASIL, 2018a, 2021d).

A composição do Conselho de Gestão, formada em sua maioria por Agentes responsáveis, é variável, em função da OM e dos temas a serem discutidos nas reuniões, contando com no mínimo três membros, e, conforme as especificidades das reuniões, os membros desempenharão as funções de Presidente, Membros Permanentes, Consultores Técnicos, Secretários, Consultores Específicos, Comissões Executivas ou Relatores (BRASIL, 2021d).

Quanto à atuação, não obstante a responsabilidade do Órgão de Controle Interno da MB, inerente ao CCIMAR, e de Controle Externo, inerente ao Congresso Nacional, com o auxílio do TCU, na verificação da regularidade do recebimento, guarda e prestação de contas de numerários, valores ou outros bens postos à disposição da MB, a SGM, na posição de Órgão Central de SCIMB, divulgou, no capítulo 2 das Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade (SGM-301), instruções específicas para as OM da MB, que estão na base do Sistema de Controle Interno, ou seja, a Primeira linha de Defesa, salientando que é imprescindível a existência de um sistema de controle interno atuante, em cada OM que execute recurso público, chamando a atenção para o controle interno executado pelos Agentes responsáveis e pelos Conselhos de Gestão (BRASIL, 2020d).

Tal importância decorre, fundamentalmente, do fato de que o controle interno das OM, com foco no gerenciamento de riscos, no mais baixo nível de execução, pode atuar concomitantemente aos acontecimentos e às despesas de modo geral, portanto, em condições privilegiadas para, com propriedade e oportunidade, avaliar e adotar as providências necessárias para sanar as eventuais impropriedades ou irregularidades detectadas, permitindo, assim, evitar ou minimizar possíveis prejuízos à Fazenda Nacional (BRASIL, 2020d).

Outrossim, o Manual de Gestão Administrativa da Marinha (EMA-134) registra que a responsabilidade por estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar os controles internos da gestão é da própria administração da OM, a Primeira Linha de Defesa, sem prejuízo das demais atividades, cabendo ainda, junto aos demais tripulantes da OM, a operacionalização dos controles internos da gestão e a identificação e comunicação de deficiências às instâncias superiores (BRASIL, 2018a, p. 6–9).

Em observação ao disposto neste manual, as OM seguem as orientações da Política de Gestão de Riscos da MB, suas instruções complementares, e demais legislações pertinentes na

¹⁵ O Programa Netuno é um processo administrativo destinado a aprimorar a gestão das Organizações Militares (OM) e, conseqüentemente, proporcionar à Marinha do Brasil (MB) as melhores condições para estar pronta e adequada à estatura político-estratégica exigida pelo País. O Programa Netuno tem a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços e da administração organizacional (BRASIL, 2018a, p. 4–1).

execução de seu Gerenciamento de Riscos, utilizando em sua análise as orientações das normas elaboradas pelo EMA e SGM (BRASIL, 2018a, p. 3–4).

Desta forma, nas Instruções para implementação da Política de GR da MB (ARMADAINST n° 32-1) consta que a principal ferramenta da Gestão de Riscos da MB é o Plano de Gerenciamento de Riscos (PGR), que é um documento que especifica a abordagem, os componentes de gestão e os recursos a serem aplicados para o gerenciamento dos riscos das OM. O PGR é uma ferramenta que visa auxiliar na efetiva e rápida tomada de decisão, ao ser associado aos processos de planejamento e identificação das ameaças e as oportunidades vinculadas aos objetivos organizacionais (BRASIL, 2017a).

Está previsto nas Normas Gerais de Administração (SGM-107) que o Gerenciamento de Riscos deve ser incorporado aos processos, atividades e rotinas de cada OM, devendo ser identificados e avaliados seus riscos em virtude de suas características e atividade fim, sob o acompanhamento de seus Conselhos de gestão, de modo a assegurar que o gerenciamento de riscos esteja acontecendo de forma apropriada em cada nível da estrutura organizacional, de acordo com o PGR da OM (BRASIL, 2021d).

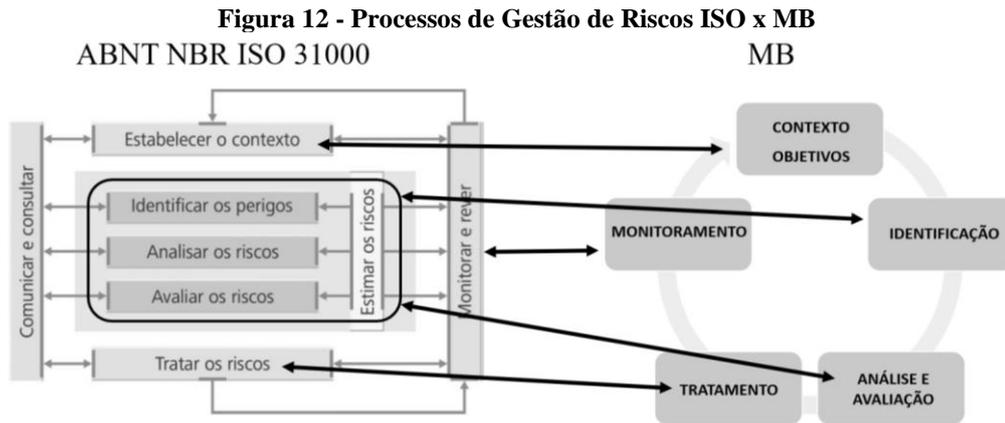
Desta forma, para estruturar a estratégia do Gerenciamento de Riscos, que é documentada no PGR, as OM devem seguir o Processo de Gerenciamento de Riscos da MB, que equivale a um conjunto de atividades dividido em cinco etapas, conforme representado na Figura 11 e detalhado no Manual de Procedimentos do Programa Netuno (MaPNetuno) (BRASIL, 2021a, 2021d).

Figura 11 - Etapas do Processo de Gerenciamento de Riscos na MB



Fonte: Marinha do Brasil (2021d).

Conforme observado, de acordo com a Figura 12, estas cinco etapas do Processo de Gerenciamento de Riscos da MB, demonstram alinhamento com o Processo de Gestão de Riscos da norma ABNT NBR ISO 31000, conforme abordado no item 2.2.2, contemplando um conjunto de atividades que devem ser desempenhadas para que o Plano de Gerenciamento de Riscos da OM seja elaborado.



Fonte: Adaptado de Azevedo (2017) e Marinha do Brasil (2021d)

Na primeira etapa do processo, deve ser feito o estabelecimento do contexto a ser abordado, onde é definido o nível de profundidade e abrangência do gerenciamento de riscos, tendo como foco principal os objetivos estratégicos da OM (BRASIL, 2021a, 2021d).

Na segunda etapa, pautada nos objetivos levantados na primeira, é feita a identificação de riscos, sejam eles de origem externa ou interna à OM. Deve ser feito o levantamento tanto dos riscos, como das possíveis consequências no andamento das atividades das OM, salienta-se que devem ser usadas ferramentas adequadas para a coleta das informações que permitirão a identificação destes riscos. Várias técnicas podem ser utilizadas de acordo com a peculiaridade de cada organização, como exemplo Brainstorming, Técnica Delphi, Entrevistas, Diagramas de causa e efeito, Fluxogramas, Análise SWOT, Análise de cenários, Técnica *Bow-Tie*, dentre outras (BRASIL, 2021a, 2021d).

Já na terceira etapa, após os riscos terem sido identificados, a OM realiza a análise e avaliação de riscos mediante a compreensão do nível de cada risco, a fim de possibilitar um planejamento das respostas que serão dadas pela Organização. Este nível é feito mediante a combinação da chance de ocorrência do risco (probabilidade: muito baixa, baixa, média, alta e muita alta) com sua consequência para a OM (impacto: muito alto, alto, médio, baixo, e muito baixo), de forma que seja possível identificar suas magnitudes para auxiliar a distinção de quais riscos são prioritários (BRASIL, 2021a, 2021d).

Na quarta etapa, a OM planeja quais serão as ações de controle que vai utilizar para tratar os riscos identificados, formulando respostas a eles, de forma a aumentar os riscos positivos e reduzir os negativos. As respostas a estes riscos podem ser dos tipos mitigar, transferir, eliminar ou aceitar, de acordo com a estratégia da OM ao definir seu apetite a risco, podendo ser documentadas de diversas formas, como por exemplo em Matriz de risco ou Planilha 5W3H (BRASIL, 2021a, 2021d).

A quinta e última etapa do processo se refere à fase de implementação, monitoramento

e controle dos riscos. Na implementação as atividades definidas como respostas devem ser implementadas de modo a ver o efeito alcançado e assegurar a eficácia dos controles. O monitoramento e controle dos riscos serão realizados pelo Conselho de Gestão ou por uma Comissão Executiva criada para tal finalidade (BRASIL, 2021a, 2021d).

Desta forma, foi constatado que a atuação da Primeira Linha de Defesa da MB em Gestão de Riscos está diretamente relacionada aos Agentes Responsáveis e ao Conselho de Gestão, na execução de suas atividades, em paralelo a um sistema de controle interno atuante em suas OM, com foco em evitar ou minimizar possíveis prejuízos ao erário. Neste sentido, foi constatado que para que seja possível adotar essa postura preventiva, o PGR deve ser elaborado por todas as OM da MB, sendo um documento resultante do planejamento das respostas aos riscos, que aborda as ações a serem implementadas e estabelece a frequência de monitoramento e controle que a OM exercerá em seu gerenciamento de riscos (BRASIL, 2021d).

4.4 PERCEPÇÃO DA MATURIDADE DA PRIMEIRA LINHA DE DEFESA DA MB

No intuito de alcançar o quarto objetivo específico, que é analisar a percepção da Segunda Linha de Defesa quanto às principais características e a maturidade da Primeira Linha de Defesa, foi aplicado um questionário à Segunda Linha de Defesa da MB, conforme a amostra prevista na subseção 3.2.

4.4.1 Perfil dos respondentes

Os respondentes selecionados para a presente pesquisa foram os Assessores de Controle Interno das OM constantes no Quadro 7, pois dentre suas atividades, devem atuar de forma a contribuir para que as atividades realizadas pela Primeira Linha de Defesa sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada, supervisionando e monitorando as ações voltadas para as atividades de controles internos, gerenciamento de riscos, orientação técnica e treinamento (BRASIL, 2022a).

Desta forma, considera-se que os respondentes selecionados são profundos conhecedores sobre as atividades de controle interno e gerenciamento de riscos de sua OM e das OM que lhe são subordinadas, sendo, portanto, as pessoas chave, para responder acerca da maturidade das OM sob sua supervisão.

Assim, o questionário de coleta de dados foi enviado para 14 Assessores de Controle Interno, atingindo um índice de retorno de 100%. Tal índice pode ser atribuído ao fato de o pesquisador também ser um Oficial da MB, motivando assim a participação de todos.

As idades dos participantes da pesquisa se iniciam nos 30 anos e vão até os 68 anos, com idade média de 48 anos. Dentre eles, a grande maioria é do gênero masculino, representando 78,57% da amostra, na qual apenas três respondentes são do gênero feminino. Este fato demonstra representatividade feminina maior do que a da mão de obra da MB que de acordo com suas estatísticas mais recentes, conta com 90% de força de trabalho masculina e apenas 10% feminina (BRASIL, 2021b).

Quanto à formação, a Circular nº 3/2023 da SGM prevê que, preferencialmente, os Assessores sejam das áreas de Administração, Contabilidade e Economia (BRASIL, 2022a). No entanto, na amostra, nenhum dos assessores é formado em economia, apenas um deles é formado em Ciência Contábeis e outros cinco são formados em Administração. Além destes, há mais um que é formado em Engenharia de Produção, e outros sete, 50% da amostra, são graduados pela Escola Naval, cuja formação é Ciências Navais, o que para a referida função tem similaridade com a área de Administração. Portanto apenas um Assessor foge ao previsto na Circular. Outrossim, a totalidade dos Assessores são Pós-Graduados, sendo mestres em sua grande maioria, 71,43%, e dos 4 que compõem o percentual restante, um possui doutorado e outros três tem o nível de Especialização.

A respeito da experiência, temos que o Assessor com menor tempo de serviço na Marinha possui cinco anos e o mais experiente possui 47 anos na Força. Neste contexto, dos catorze, temos apenas dois Assessores com menos de dez anos, outros dois ainda não completaram 10 anos, e os dez restantes possuem mais de 25 anos de casa. Salienta-se que quanto mais tempo de serviço maior a tendência de o Assessor ter mais experiência.

Outro ponto a ser observado é que a citada circular, que trata sobre o perfil dos ACI prevê que a atividade de Assessor de Controle Interno deve ser exercida, no mínimo, por Oficial Superior da ativa, ou da reserva, ou por Servidor Civil assemelhado (BRASIL, 2022a) e, da amostra, contando com 57,14% de oficiais da ativa, apenas dois não são oficiais superiores, sendo um Primeiro-tenente e o outro Capitão Tenente. Os demais, num total de doze, abrangem todos os três postos de Oficiais Superiores, sendo nove Capitães de Mar e Guerra, um Capitão de Fragata e dois Capitães de Corveta.

Constatou-se que mais da metade dos respondentes tem mais de 1 ano e meio na função de assessor, destacando-se o de maior experiência com 7 anos no comando do setor, e o menos experiente, com apenas três meses de atuação.

4.4.2 Nível de Maturidade da Marinha do Brasil

Para chegar na maturidade percebida pela amostra, os passos da metodologia foram

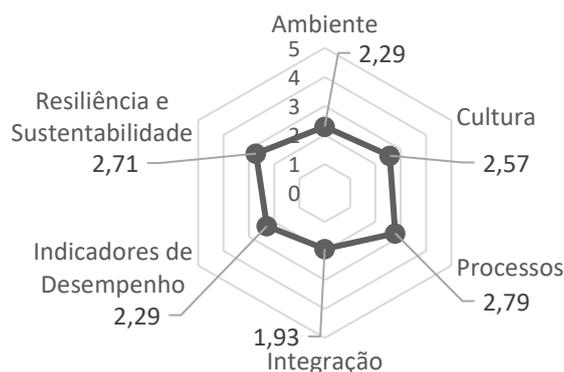
seguidos, conforme descrição nas subseções seguintes.

4.4.2.1 Definição da percepção de maturidade individual dos atributos

A Figura 13 apresenta o nível de maturidade médio para os seis atributos analisados para o computo do nível de maturidade da instituição.

Com base nos resultados observados na Figura 13 é possível verificar que os atributos **PROCESSOS** e **RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE** apresentam o maior nível de maturidade, com pontuação 2,79 e 2,71, respectivamente; com **CULTURA** na sequência, obtendo 2,57; em seguida, **AMBIENTE** e **INDICADORES DE DESEMPENHO**, com pontuação de 2,29 para ambos; e, por último, o atributo **INTEGRAÇÃO** foi o que apresentou a menor pontuação, correspondendo a 1,93.

Figura 13 - Grau de Maturidade por Atributo



Fonte: Dados da pesquisa

Notas: (a) Escala de maturidade varia de 0 a 5 (b) Cada atributo é representado por um vértice e a distância do vértice em relação ao centro do hexágono é diretamente proporcional à média do atributo.

Diante do que se pode visualizar, fica evidente que os níveis de maturidade percebidos pelos respondentes, para cada atributo, giram em torno dos níveis **BÁSICO** e **INTERMEDIÁRIO**, o que denota a existência de bastante espaço para melhoria da gestão de riscos na instituição como um todo. Viveiros (2018) corrobora com isso, nas conclusões de sua pesquisa que trouxe destaque para a importância da gestão de riscos como um elemento crucial da governança pública e recomenda a adoção de medidas para aprimorar a efetividade do controle interno e o fortalecimento da governança na Marinha do Brasil, a partir da efetiva implementação da Política de Gestão de Riscos da MB. Este espaço para evolução também pode ser percebido quando o Respondente 10 tece sua observação ao avaliar o atributo **CULTURA**.

Os responsáveis pela execução dos riscos possuem entendimento da importância do assunto, porém **a cultura ainda tem um caminho a ser percorrido até que todos os militares da organização tenham plena consciência** da sua relevância. (Fonte: R10 – Atributo Cultura, grifo nosso)

Frente a isto, com base nos dados colhidos na pesquisa, e estudos anteriores como Costa e Fajardo (2011), Souza (2017), Viveiros (2018) e Harduim (2019), por exemplo, que exploram aspectos sobre as práticas de Governança e da implementação do Gerenciamento de Riscos na MB, depreende-se que já existia, na Marinha do Brasil, um ambiente de Gerenciamento de Riscos estabelecido, contanto com Controles Internos em constante amadurecimento, o que foi reforçado com a implementação da Política de Gestão de Riscos, conforme pôde ser confirmado na etapa bibliográfica da pesquisa bem como na afirmação do Respondente 14 para o atributo AMBIENTE:

Já **possuem um ambiente de gestão de riscos estabelecido pela Política de Riscos da MB**, mas o assunto é dominado só por quem trabalha com o isto. (Fonte: R14 – Atributo Ambiente, grifo nosso)

No entanto, mesmo já havendo tal ambiente, com ações estabelecidas para se mitigar os riscos, na maioria dos processos, o assunto ainda se encontra concentrado nos setores que detêm mais afinidade com o gerenciamento de riscos, que são quem executa e medem as práticas do processo de riscos, caracterizando um baixo nível de integração interna nas organizações. Esta baixa maturidade da integração pode ser percebida na fala citada anteriormente, de R14, bem como na seguinte, realizada pelo Respondente 7 ao avaliar o atributo INTEGRAÇÃO:

As **ações estão restritas apenas ao setor responsável pelo gerenciamento de risco** nas OM. (Fonte: R7 – Atributo Integração, grifo nosso)

Outrossim, diante de ações, mesmo que tímidas ou embrionárias, quanto ao gerenciamento de riscos, e apesar de se haverem poucas unidades que medem a efetividade da gestão de riscos, conforme diz o Respondente 6, para o atributo INDICADORES DE DESEMPENHO, pode-se dizer que a capacidade de se manter alinhada às metas, diante de contratemplos e mudanças no ambiente operacional, é percebida de maneira positiva pelos respondentes, assim como aponta o Respondente 5, sobre RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE.

Somente a Subcomissão permanente de Riscos e **poucas OM utilizam indicadores para a gestão de riscos**. (Fonte: R6 – Atributo Indicadores de Desempenho, grifo nosso)

As OM **possuem razoável capacidade de visualizar cenários e tomar ações**

preventivas e contingenciais para solucionar problemas. (Fonte: R5 – Atributo Resiliência e Sustentabilidade, grifo nosso)

Desta maneira, com o intuito de amadurecimento das unidades, em gerenciamento de riscos, e com o objetivo de melhoria contínua da gestão pública, destacam-se oportunidades de melhorias em alguns atributos, para alavancar a maturidade da instituição, como por exemplo AMBIENTE e CULTURA, que a propósito, possuem grande afinidade com o componente Ambiente Interno de COSO (COSO, 2004; ENAP, 2018). Estes atributos representam uma atmosfera na qual as pessoas conduzem suas atividades e cumprem suas responsabilidades de controle, servindo de base para os demais componentes e atributos, e retratam a consciência e a cultura da organização, portanto quanto maiores forem a difusão do assunto e a prática das doutrinas de Gestão de Riscos, maior é a probabilidade de amadurecimento do gerenciamento de riscos da Instituição. Na afirmativa do respondente R1, a seguir, pode-se perceber este panorama, quando ele afirma, na avaliação do atributo ambiente, que nem todos os ambientes colocam em prática as doutrinas existentes de gestão de riscos.

As OM do setor, em sua maioria, ainda precisam melhorar o nível de maturidade nessa área. Apesar de terem documentos que formalizem a gestão de riscos, **nem todos os ambientes de atividades das unidades colocam a doutrina em prática.** (Fonte: R1 – Atributo Ambiente, grifo nosso)

A constante atualização das normas internas da marinha, em conformidade com o que Reis (2012) identificou como ponto de melhoria em sua pesquisa, bem como a atuação da Segunda Linha de Defesa na cobrança da confecção e monitoramento dos PGR das OM, são ações que podem promover a visibilidade da Gestão de Riscos e consequentemente o aumento da maturidade dos atributos AMBIENTE e CULTURA.

Outrossim, cabe destacar que, conforme observado, o atributo INTEGRAÇÃO possui a menor pontuação, sendo percebido como BÁSICO, e isto pode ser consequência da baixa maturidade de AMBIENTE e CULTURA, pois não havendo promoção da temática, nem ações proativas em todos os níveis organizacionais, para desenvolvimento da consciência de gerenciamento de riscos, dificilmente haverá um relacionamento colaborativo entre os diversos setores das OM, e automaticamente a Gestão de Riscos ficará centralizada nas mãos dos “donos do assunto”, que é uma realidade atual na Marinha do Brasil, como pode-se perceber pelas afirmações a seguir:

Há uma **necessidade do aumento da mentalidade** de Gestão de Risco no âmbito da MB, **não sendo represado este conhecimento somente na área que trabalha com o assunto em tela.** (Fonte: R8 – Atributo Cultura, grifo nosso)

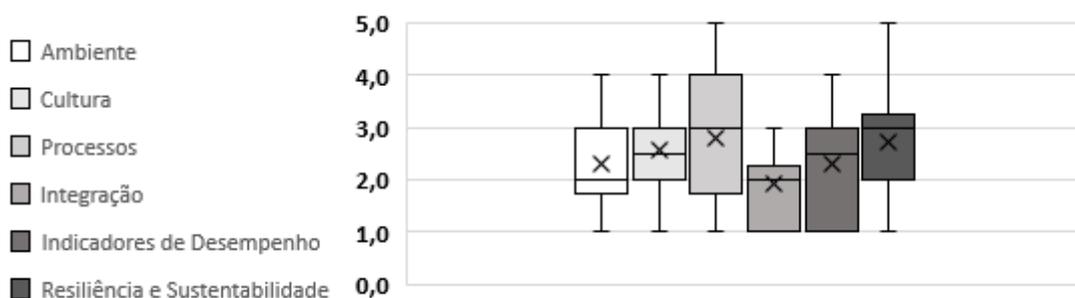
As ações ainda são **cumpridas de forma isolada** sem a devida integração. (Fonte:

R13 – Atributo Integração, grifo nosso)

A pesquisa de Costa e Fajardo (2011), que explorou o impacto do gerenciamento de riscos na gestão da MB, concluiu que para haver um desenvolvimento do gerenciamento dos riscos em nível estratégico, seria necessário o comprometimento e o acompanhamento permanente dos altos escalões da Administração da Marinha. Neste contexto, segundo o autor, as instâncias superiores são os verdadeiros responsáveis pelo cumprimento das políticas e programas governamentais. Portanto, pode-se entender que eles devem promover ações que fortaleçam a CULTURA de riscos, dentro do AMBIENTE já estabelecido, de maneira que todas as áreas da instituição tenham conhecimento e tenham condições de atuar com INTEGRAÇÃO em prol do atingimento dos objetivos estratégicos.

Prosseguindo com a análise, embora a Figura 13 reflita o nível de maturidade dos atributos apurados na percepção dos Assessores de Controle Interno, a Figura 14 demonstra que existe uma significativa variabilidade na percepção destes respondentes.

Figura 14 - Variabilidade do Nível de Maturidade Por Atributos



Fonte: Dados da pesquisa

Notas: (a) Escala de maturidade varia de 0 a 5 (b) valor mínimo é indicado pelo valor mais baixo do eixo vertical e o valor máximo pelo valor mais alto (c) a média dos valores é indicado pelo “X” (d) o retângulo no meio, ou caixa, possui três linhas horizontais: as linhas de baixo e de cima, que são o próprio contorno da caixa, indicam o primeiro o terceiro quartis, respectivamente; e a linha interna da caixa indica o segundo quartil ou mediana (e) O retângulo contém 50% dos valores do conjunto de dados. (f) A posição da linha mediana no retângulo informa sobre a assimetria da distribuição; ao centro indica assimetria e se estiver mais próxima de uma das linhas de contorno da caixa indica assimetria.

Na análise da Figura 14, observa-se que os atributos, PROCESSOS e RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE apresentam a maior variabilidade nas respostas, indicando níveis de maturidade, desde o nível inicial, até o nível avançado. Por outro lado, o atributo cuja variabilidade foi menor, ou seja, houve menor amplitude dos dados, foi o INTEGRAÇÃO, cuja percepção dos respondentes indicou níveis de maturidade desde inicial até o nível intermediário, denotando maior concordância entre os respondentes. Já os atributos AMBIENTE, CULTURA e INDICADORES DE DESEMPENHO obtiveram dispersão mediana, com percepções que vão desde o nível inicial ao aprimorado.

Analisando por outro ponto de vista, partindo do princípio de que no diagrama da Figura 14, 75% das respostas estão concentradas nos quartis Q2 e Q3, é possível depreender que o atributo “Cultura” foi o que obteve maior concordância entre os respondentes, ou seja, menor dispersão, ao passo que o atributo “Processos” foi o que obteve maior variação de percepções.

O atributo PROCESSO, percebido com a maior maturidade dentre os demais, avalia a existência e o nível de implementação de processos formais de gestão de riscos e controles internos em uma organização, por meio da implementação de Ordens Internas e/ou PGR que estabelecem as ações a serem implementadas, a frequência de monitoramento e controle da organização em seu gerenciamento de riscos, bem como as ferramentas, controles e ações para tratar os riscos identificados.

Desta forma, de acordo com as normas internas, o PGR é a compilação destes tópicos e a materialização da Gestão de Riscos, e ele está vinculado ao cumprimento da Política de Gestão de Riscos. Portanto, se trata de ato de cumprimento de determinações legais e organizacionais. Assim, como nas Forças Armadas o caráter de hierarquia e conformidade com a legislação é um fator de grande notoriedade, isso justifica este atributo ter obtido a percepção de maior maturidade.

No entanto, as organizações demonstram ter o tempo de maturação diferenciado, resultando em uma expressiva dispersão das 14 percepções, conforme observamos nas indagações dos respondentes:

Os processos estão sendo implementados. **Algumas OM estão mais avançadas que outras**, mas é um assunto que tem sido abordado com muita atenção do Comando. (Fonte: R1 – Atributo Processos, grifo nosso)

No âmbito setorial, o processo de gestão de riscos está totalmente formalizado e implementado, sendo monitorado quadrimestralmente pela Subcomissão Permanente de Riscos [...]. **Em âmbito organizacional, existe a necessidade de aprimoramento do monitoramento em algumas OM.** (Fonte: R6 – Atributo Processos, grifo nosso)

Pode-se perceber também, nas afirmações a seguir, algumas Organizações estão mais avançadas quanto à implantação da gestão de riscos em seus processos:

Os principais processos [...] estão identificados, são avaliados, analisados, classificados, tratados e monitorados, porém ainda necessita evoluir bastante. (Fonte: R4 – Atributo Processos, grifo nosso)

As OM da área possuem uma estrutura de processos na gestão de riscos bem delineada, com base nas publicações do EMA e do SGM, que se baseiam na Política de Gestão de Riscos da Marinha. (Fonte: R10 – Atributo Processos, grifo nosso)

O PGR é formalmente implantado e monitorado com os resultados apresentados

no Conselho de Gestão. (Fonte: R11 – Atributo Processos, grifo nosso)

Ao mesmo tempo, nota-se que outras OM, que ainda não investiram no desenvolvimento de PGR robustos ou mesmo ainda não o desenvolveram, estão em uma fase incipiente, o que resulta na percepção de baixa maturidade por alguns respondentes, conforme seguem algumas assertivas:

O processo geral de gestão de riscos **foi implementado na maioria dos macroprocessos das OM**, restando ajustar os demais. (Fonte: R14 – Atributo Processos, grifo nosso)

O processo de gestão de riscos começou a ser elaborado para produzir o Plano de gerenciamento de Riscos das OM. (Fonte: R2 – Atributo Processos, grifo nosso)

RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE, o segundo na sequência de maturidade percebida, avalia a capacidade das Organizações Militares em se recuperar rapidamente de contratemplos, com respostas adequadas às mudanças ocorridas no ambiente interno e externo para garantir o alcance dos objetivos estratégicos.

Neste contexto, diante da também grande variabilidade de percepção dos respondentes, entende-se que não há um equilíbrio na implementação da Gestão de Riscos como uma medida preventiva da gestão das Organizações Militares em prol do atingimento dos objetivos estratégicos. Conforme sintetizado na seguinte fala:

As OM possuem profissionais capazes de implementar uma boa gestão de riscos, no entanto o processo de mudança é lento. **Algumas estão em um nível mais avançados e outras estão em Processo inicial**. (Fonte: R1 – Atributo Resiliência e Sustentabilidade, grifo nosso)

No contexto da pesquisa, apenas desenvolvendo-se um PGR cujo apetite a risco da organização seja definido, em paralelo à identificação dos riscos, que as Organizações atingirão o amadurecimento para estarem preparadas, de maneira preventiva, para enfrentar sem crise as mudanças de ambientes. Situação que se nota nas afirmações de alguns respondentes a seguir:

A maior parte das OM supervisionadas pela ACI possuem os Planos de Gerenciamento de Riscos integrados ao planejamento estratégico e ao apetite a riscos. (Fonte: R10 – Atributo Resiliência e Sustentabilidade, grifo nosso)

Apetite a risco encontra-se estabelecido na Política do [...] e **padroniza as ações a serem tomadas diante do apetite a riscos do setor**. (Fonte: R13 – Atributo Resiliência e Sustentabilidade, grifo nosso)

No entanto, apesar do atributo atingir um patamar relativamente mais alto, algumas observações de outros respondentes demonstram claramente a disparidade de percepção de sua maturidade, quando dão a entender que as ações ainda são tomadas de maneira reativa:

[...] **não possuem capacidade de visualizar cenários e tomar ações preventivas** para solucionar problemas e explorar oportunidades [...], **mas estão preparadas para responder a mudanças do ambiente interno e externo.** (Fonte: R4 – Atributo Resiliência e Sustentabilidade, grifo nosso)

As OM **apenas reagem às mudanças de cenário** e os Planos de Gerenciamento de Riscos nem sempre estão alinhados com o Planejamento Estratégico Organizacional. (Fonte: R6 – Atributo Resiliência e Sustentabilidade, grifo nosso)

Na sequência de maturidade percebida estão os atributos CULTURA, AMBIENTE e INDICADORES DE DESEMPENHO, com variabilidade entre 1 e 4.

CULTURA é o atributo que permite avaliar se a gestão da Primeira Linha de Defesa, responsável pela execução da gestão de riscos, é atuante no fortalecimento da cultura de gestão de riscos e controles internos, mediante disseminação e prática do assunto nas organizações. Neste contexto, apesar do Gerenciamento de Riscos estar sendo desenvolvido na MB há bastante tempo, conforme depreende-se pela subseção 2.7, de estudos anteriores, pela percepção dos respondentes pode-se notar que ainda está numa situação embrionária, conforme as percepções abaixo:

A cultura institucional de documentar e **tratar metodologicamente a gestão de riscos ainda é incipiente.** (Fonte: R3 – Atributo Cultura, grifo nosso)

Os responsáveis pela execução dos riscos possuem entendimento da importância do assunto, porém **a cultura ainda tem um caminho a ser percorrido até que todos os militares da organização tenham plena consciência** da sua relevância. (Fonte: R10 – Atributo Cultura, grifo nosso)

Depreende-se também que há o entendimento de uma relação estreita entre a cultura e a capacitação dos militares, conforme visto na fala do Respondente 5:

A cultura da MB é alinhada à análise de riscos, **seja pela capacitação dos militares nos diversos cursos de carreira, seja pelo uso, no setor operativo, da gerência de riscos.** (Fonte: R5 – Atributo Cultura, grifo nosso)

Relação esta que é reforçada na fala do Respondente 4, dando a entender que apesar de haver disseminação em algumas organizações, a cultura de riscos não é plenamente absorvida e colocada em prática em grande parte das OM:

A Assessoria [...], sozinha, conduz o Gerenciamento de Riscos deste Comando e de suas OM subordinadas [...]. **Embora haja divulgação interna, devido as atividades do dia a dia, poucos militares e servidores civis são capacitados.** Esta Assessoria divulga mensalmente os cursos disponibilizados pela ENAP. (Fonte: R4 – Atributo Cultura, grifo nosso)

Complementando, de maneira a ilustrar uma percepção de maturidade baixa, na variabilidade do atributo, há situações diversas a ponto de existir resistência à quebra de paradigmas em prol de mudança de postura da gestão, conforme o comentário a seguir:

Há uma grande resistência para implementação das atividades de gestão de riscos. Geralmente as atividades são realizadas apenas para cumprir um requisito formal.” (Fonte: R6 – Atributo Cultura, grifo nosso)

Passando-se ao atributo AMBIENTE, sabe-se que é o atributo que avalia as OM quanto à interiorização do ambiente de Gestão de Riscos criado pela Marinha do Brasil, e conforme já mencionado, isto já pode ser verificado pela existência de sua Política de Gestão de Riscos e pelo cumprimento das legislações atinentes ao gerenciamento de Riscos na MB.

No entanto, apesar de existir uma estrutura teórica bem robusta, conforme foi descrito nas subseções 4.2 e 4.3, a dispersa percepção dos respondentes, evidencia expressiva diferença de absorção da temática de riscos nas unidades. Enquanto alguns respondentes percebem que, na prática, o ambiente de gestão de riscos ainda está necessitando de evolução, conforme as afirmativas abaixo:

O ambiente de riscos ainda está sendo estabelecido com a Ordem Interna e Plano de Gerenciamento de Riscos que estão em elaboração. (Fonte: R2 – Atributo Ambiente, grifo nosso)

A mentalidade de Gestão de Risco ainda não está enraizada na MB. (Fonte: R2 – Atributo Ambiente, grifo nosso)

Ainda não há plena gestão de riscos nas OM. A maioria das ações está baseada na conformidade dos documentos normativos. (Fonte: R7 – Atributo Ambiente, grifo nosso)

Por outro lado, alguns Assessores percebem que o assunto está disseminado e evoluído de tal maneira que já estão sendo feitas atualizações nas formalizações sobre gestão de riscos:

O PGR setorial foi aprovado em 2022. A partir dele, **os demais que já existem estão sendo atualizados.** (Fonte: R5 – Atributo Ambiente, grifo nosso)

No âmbito das OM, **a Gestão de riscos já foi implementada e encontra-se em fase de revisão mediante atualização do Plano de Direção Setorial e Plano Estratégico Organizacional** das OM. (Fonte: R10 – Atributo Ambiente, grifo nosso)

O [...] possui seu **PGR implantado, monitorado e acompanhada a sua evolução com a mitigação dos riscos.** (Fonte: R11 – Atributo Ambiente, grifo nosso)

Estamos na **segunda revisão dos PGR, atreladas aos novos PEO**, aprovados no 2º semestre de 2022. (Fonte: R13 – Atributo Ambiente, grifo nosso)

Portanto, fica ainda mais evidente que há necessidade de um nivelamento quanto à absorção da temática referente a gestão de riscos nas OM, assim como concluiu Harduim (2019) ao sugerir que são necessárias ações relacionadas a Capacitação, Conhecimento, Comunicação e Cultura para amadurecimento da gestão de riscos em uma organização militar.

Colocando em análise o atributo INDICADORES DE DESEMPENHO, ele avalia, de maneira quantitativa, os efeitos das práticas de gestão de riscos executadas pela Primeira Linha

de Defesa, no alcance dos objetivos estratégicos das Organizações Militares. Com isto, ao se estabelecer índices de monitoramento, é possível acompanhar os resultados provenientes do gerenciamento de riscos, quantificando-os e estabelecendo índices numéricos que possam auxiliar na tomada de decisão.

Quanto a isso, em relação à percepção dos respondentes, conforme as afirmações abaixo, fica claro que a prática de utilizar indicadores de desempenho existe na Marinha e é tratada nas reuniões de Conselho de Gestão, que compõem a Primeira Linha de Defesa:

Existem indicadores de desempenho financeiros e de gestão que são acompanhados no Conselho de gestão, mas ainda não foram definidos índices para acompanhamento do gerenciamento de riscos. (Fonte: R2 – Atributo Indicadores de Desempenho, grifo nosso)

[...] **Os resultados, de modo geral, são monitorados pela Primeira Linha de Defesa nas reuniões do Conselho de Gestão.** Indicadores de Desempenho são utilizados para acompanhamento e tomada de decisão [...] (Fonte: R4 – Atributo Indicadores de Desempenho, grifo nosso)

Os indicadores de desempenho para acompanhamento e tomada de decisão, **são tratados na reunião do Conselho de Gestão.** (Fonte: R14 – Atributo Indicadores de Desempenho, grifo nosso)

No entanto, para Gestão de Riscos, estes indicadores ainda não são uma prática difundida e bem definida, na maioria das OM, por isso a percepção de baixa maturidade, conforme é observado nos depoimentos a seguir:

Existem indicadores de desempenho financeiros e de gestão que são acompanhados no Conselho de gestão, mas **ainda não foram definidos índices para acompanhamento do gerenciamento de riscos.** (Fonte: R2 – Atributo Indicadores de Desempenho, grifo nosso)

Os indicadores de riscos **existem em alguns locais, mas carecem de maior aprofundamento e análise.** (Fonte: R5 – Atributo Indicadores de Desempenho, grifo nosso)

Somente a Subcomissão permanente de Riscos e **poucas OM utilizam indicadores para a gestão de riscos.** (Fonte: R6 – Atributo Indicadores de Desempenho, grifo nosso)

Praticamente não há bons indicadores para esta finalidade. (Fonte: R7 – Atributo Indicadores de Desempenho, grifo nosso)

Neste contexto, o investimento na criação de bons indicadores relativos a riscos poderia trazer um incremento para a Administração, na tomada de decisões e alcance dos objetivos estratégicos, pois assim como Nascimento (2010) enfatizou em sua pesquisa sobre gestão pública, os indicadores de desempenho representam elementos fundamentais para avaliação da gestão pública, funcionando como um excelente instrumento de controle interno para a melhoria no alcance dos resultados de seus processos.

Por último, com a menor variabilidade das pontuações atribuídas e desta forma denotando a menor dispersão de opiniões entre os respondentes, o atributo INTEGRAÇÃO, que detêm a percepção de menor maturidade, avalia as ações de integração, parcerias e arranjos estabelecidos pela Primeira Linha de Defesa, para possibilitar um relacionamento colaborativo entre os departamentos das Organizações Militares, em busca de seus objetivos.

Desta forma, mediante análise dos dados da pesquisa, pode-se verificar que, na percepção dos respondentes, a deficiência na integração ocorre por conta de influência que sofre da já mencionada falta de capacitação dos militares. Devido à baixa captação de conhecimento relativo a Gerenciamento de Riscos na MB, pela maioria dos setores das Organizações Militares, a temática relativa à gestão de riscos fica concentrada em determinados setores ou militares, denominados como responsáveis, que são designados para tratar ou decidir sobre riscos. Nas seguintes afirmativas pode ser verificado claramente a centralização de atividades:

A parte de Gestão de Risco fica **represado com o setor da OM que trata do assunto**.
(Fonte: R8 – Atributo Integração, grifo nosso)

A gestão de riscos **ainda não é uma realidade ostensiva na MB** [...], apesar de já estar formalizada. **Na prática não ocorre de forma integrada, mas centralizada em algumas atividades específicas**. (Fonte: R9 – Atributo Integração, grifo nosso)

Nos mapeamentos dos macroprocessos há a **definição dos responsáveis pelos riscos**.
(Fonte: R14 – Atributo Integração, grifo nosso)

Em geral, os **militares "designados para tomar decisão"** em ambientes de riscos são os titulares das OM. (Fonte: R5 – Atributo Integração, grifo nosso)

Diante de todo o exposto, conforme pôde-se notar, as percepções dos respondentes dão a entender que algumas OM têm o seu Gerenciamento de Riscos bem estruturado, já outras ainda estão em um patamar inicial. Com isto, as OM possuidoras dos maiores níveis de maturidade no desenvolvimento do gerenciamento de riscos podem ser consideradas *benchmarks* a serem seguidas para alavancar a maturidade das demais, rumo ao aprimoramento e amadurecimento geral da MB.

Neste sentido, conforme Santos (2014) mencionou em seu estudo, é necessário uma maior atuação dos Conselhos de Gestão para fortalecer a governança na instituição, e consequentemente a cultura de Gerenciamento de Riscos. Neste ponto, pode-se acrescentar que além da atuação do Conselho de gestão, por si só, que faz parte da Primeira Linha de Defesa, a própria Segunda Linha de Defesa, que dentre outros são as Assessorias de Controle Interno, deve intensificar suas ações de supervisão, orientação e capacitação das OM, para que a Maturidade em Gerenciamento de Riscos seja alavancada. Salienta-se que estas são algumas das atividades definidas na Circular n° 3/2023 da SGM, e que as ACI foram criadas para apoiar

os controles internos e realizar as atividades de supervisão e de monitoração das ações desenvolvidas no âmbito da Primeira Linha de Defesa (BRASIL, 2022a).

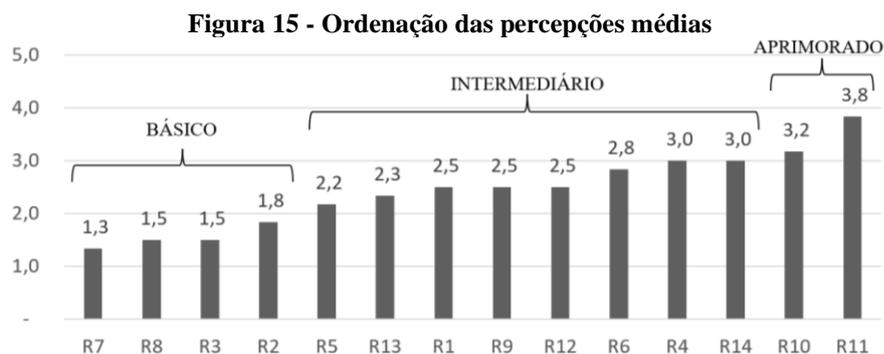
Dessa maneira, apesar de existir a Política de Gestão de Riscos aprovada desde 2017 na MB, bem como haver as normas internas que disseminam o assunto e determinam a tomada de ações, como a confecção dos Planos de Gerenciamento de Riscos, ainda há necessidade de evolução no contexto de Gerenciamento de Riscos, pois o ambiente criado com os instrumentos teóricos ainda não foi totalmente absorvido e colocado em prática na Instituição.

Assim como Harduim (2019) que ressaltou a necessidade de um comprometimento da Alta Administração para a efetiva implementação da gestão de riscos em organizações militares, fica evidente que são necessárias ações concretas para disseminar as práticas voltadas para a inclusão da gestão de riscos nos processos e atividades organizacionais.

Outrossim, de acordo com a análise das diferentes percepções dos respondentes, pode-se dizer que esta dispersão apresentada se deve ao fato de haver uma grande heterogeneidade na forma de condução do Gerenciamento de Riscos nas diversas Organizações Militares da MB. Fato este que é evidenciado na pesquisa de Souza (2017), onde ao analisar as práticas de governança adotadas na Marinha do Brasil, a autora percebeu que a heterogeneidade da natureza das unidades militares era fator relevante para a forma como lidavam com a governança, denotando bastante diferença entre os tipos de organização.

Apesar de todas as unidades militares estarem suscetíveis à mesma Política de Gestão de Riscos, Legislações e Normas Internas, a maturação e o desenvolvimento de suas gestões não são uniformes, dependendo da absorção do tema na capacitação da Primeira Linha de Defesa para conduzir o desenvolvimento das melhorias necessárias, conforme constatado na subseção 4.4. Desta forma, os resultados da pesquisa parecem indicar que não há um nivelamento do conhecimento ou da capacidade de gestão de riscos dos executores e impulsionadores do assunto, e por conta disto o desenvolvimento da Gestão de Riscos ocorre de maneira heterogênea, semelhante ao que fora indicado por Souza (2017).

Neste sentido, além da análise apresentada até o momento, também é relevante demonstrar o nível de maturidade percebido na perspectiva de cada respondente. Desta forma, a Figura 15 apresenta graficamente as percepções médias dos respondentes da pesquisa.



Fonte: Dados da pesquisa.

Ao observar a Figura 15, pode-se verificar que as maturidades médias percebidas pelos respondentes se distribuem entre três níveis de maturidade dos cinco possíveis, sendo 28,6% das unidades avaliadas como BÁSICAS (R7, R8, R3 e R2), 57,1% como INTERMEDIÁRIAS (R5, R13, R1, R9, R12, R6, R4, e R14), além das duas que se destacam positivamente, como APRIMORADAS, equivalendo a 14,3% (R10 e R11).

Destacando-se a percepção atribuída pelos respondentes R10 e R11, que são os únicos respondentes que, no âmbito de suas Assessorias de Controle Interno, captaram a maturidade de suas OM, e das OM subordinadas, como condizentes com o nível APRIMORADO de Maturidade em Gerenciamento de Riscos, pode-se dizer que aqui podem estar os *benchmarks* que poderão impulsionar a Marinha no amadurecimento da Gestão de Risco de sua Primeira Linha de Defesa, chamando ainda mais atenção para as Organizações correspondentes ao R11, cuja percepção média equivale a 3,8, pontuação esta que está próxima ao limite superior do nível APRIMORADO, tendendo a evoluir para a classificação de nível AVANÇADO.

Pode-se captar a percepção do nível APRIMORADO de R10, ao tratar, por exemplo de AMBIENTE, quando o respondente afirma que “no âmbito das OM, a Gestão de riscos já foi implementada e encontra-se em fase de revisão mediante atualização do Plano de Direção Setorial e Plano Estratégico Organizacional das OM.”, ou quando em relação a PROCESSOS diz que “as OM da área possuem uma estrutura de processos na gestão de riscos bem delineada, com base nas publicações do EMA e do SGM, que se baseiam na Política de Gestão de Riscos da Marinha.”, ou também ao afirmar quanto a INDICADORES DE DESEMPENHO que “a integração da gestão de riscos com [...] indicadores de desempenho tem ocorrido de forma contínua, mediante a atualização periódica [...]”

Quanto à percepção de R11, cuja maturidade média é a de maior pontuação, pode-se observar coerência com seu nível de maturidade percebido em sua indagação sobre AMBIENTE, quando diz que “... possui seu PGR implantado, monitorado e acompanhada a sua evolução com a mitigação dos riscos.”, quando em CULTURA afirma “nosso PGR tem

acompanhamento periódico e ajustado no todo”, em PROCESSO quando diz que “o PGR é formalmente implantado e monitorado com os resultados apresentados no Conselho de Gestão”, em INTEGRAÇÃO quando fala que “O resultado do monitoramento sempre é avaliado e apresentado e discutido com o Comando nos Conselhos de Gestão.”, bem como quando analisa INDICADORES DE DESEMPENHO e afirma que “são trabalhados e apresentados no Conselho de Gestão”. Restando foco em RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE para aumentar sua percepção de maturidade já que neste atributo afirma que “Esse trabalho ainda vem sendo desenvolvido no sentido de que seja aprimorado”.

A importância de se ter Organizações Militares em nível APRIMORADO em gestão de riscos está em se poder dizer que nelas o processo de gestão de riscos encontra-se estruturado e formalizado em todos ou nos principais processos. Assim, as metas em riscos são atingidas com consistência, e podem ser capturados os benefícios de sua gestão, gerando o aprimoramento da organização militar e possibilitando o alcance dos objetivos organizacionais.

Outrossim, o caminho para o nível AVANÇADO é traçado ao se aproveitar os benefícios de uma gestão de riscos cada vez mais consciente, e este nível automaticamente tende a ser alcançado pois desenvolvendo-se desta maneira, a cultura da organização em gestão de riscos alcança um patamar que se torna proativa em todos os processos organizacionais por ser levada em consideração por todos os militares nos processos organizacionais.

Adicionalmente, assim como foi dado destaque às percepções de R10 e R11, cabe destacar que as unidades correspondentes aos R4, R14, e R6, cujas percepções médias equivalem a 3,0, 3,0, e 2,8, respectivamente, estão no limite do nível intermediário para aprimorado, necessitando de poucas mudanças para elevar seu nível de maturidade. Neste mesmo contexto estão as unidades equivalentes à percepção de R2, cuja média é 1,8, faltando pouco para subir de patamar e serem percebidas como intermediárias.

Diante dos dados, na busca de argumentos que trouxessem alguma relação ou que justificassem a ordenação das percepções obtidas, assim como ocorreu na pesquisa de Souza (2017), foram colocados em foco a natureza das organizações e o perfil dos Respondentes.

No entanto, não foi possível identificar uma tendência ou razão que justificasse uma relação causal para os resultados obtidos, pois diferentemente da autora, que abordou diretamente as organizações militares, na presente pesquisa, os dados foram coletados nas Assessorias, as quais responderam pelas OM que supervisionam, e estas sim possuem uma grande diversidade de natureza. Portanto, essa diversidade não foi captada.

Quanto ao perfil dos respondentes, também não houve um padrão de comportamento a ser descrito. Nos dados colhidos pode-se identificar desde Assessores experientes com

percepção de baixa maturidade, como outros com pouco tempo de função, mas com percepção de alta maturidade. Também, neste sentido, as idades, tempo de função e qualificação dos assessores denotaram uma grande dispersão entre os níveis de maturidade percebidos, não sendo possível uma interpretação lógica das informações.

Portanto, a análise da avaliação individual dos atributos, ainda sem a atribuição de pesos, demonstra-se, no Quadro 15, os níveis, por atributo, percebido pela amostra.

Quadro 15 - Maturidade percebida para cada atributo

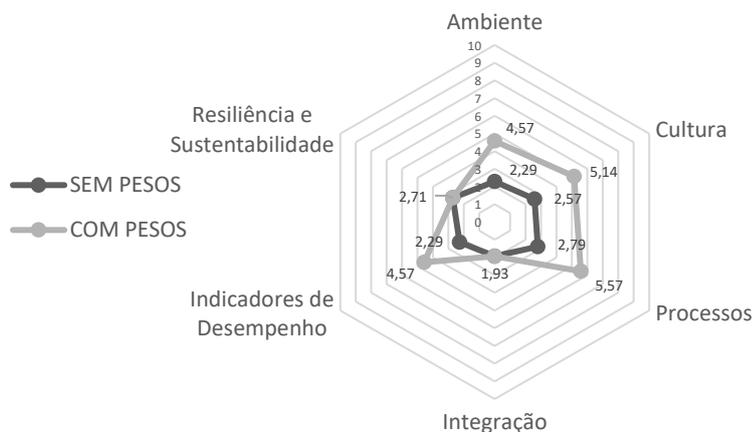
	AMBIENTE	CULTURA	PROCESSOS	INTEGRAÇÃO	INDICADORES DE DESEMPENHO	RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE
R1	INICIAL	BÁSICO	APRIMORADO	BÁSICO	INTERMEDIÁRIO	INTERMEDIÁRIO
R2	INICIAL	BÁSICO	BÁSICO	INTERMEDIÁRIO	BÁSICO	INICIAL
R3	BÁSICO	BÁSICO	INICIAL	INICIAL	INICIAL	BÁSICO
R4	APRIMORADO	INTERMEDIÁRIO	INTERMEDIÁRIO	BÁSICO	BÁSICO	APRIMORADO
R5	BÁSICO	INTERMEDIÁRIO	INTERMEDIÁRIO	BÁSICO	INICIAL	BÁSICO
R6	INTERMEDIÁRIO	BÁSICO	APRIMORADO	INTERMEDIÁRIO	INTERMEDIÁRIO	BÁSICO
R7	BÁSICO	INTERMEDIÁRIO	INICIAL	INICIAL	INICIAL	INICIAL
R8	BÁSICO	INICIAL	INICIAL	INICIAL	INICIAL	BÁSICO
R9	INTERMEDIÁRIO	INTERMEDIÁRIO	BÁSICO	BÁSICO	BÁSICO	INTERMEDIÁRIO
R10	INTERMEDIÁRIO	APRIMORADO	APRIMORADO	BÁSICO	INTERMEDIÁRIO	INTERMEDIÁRIO
R11	APRIMORADO	APRIMORADO	AVANÇADO	INTERMEDIÁRIO	APRIMORADO	INTERMEDIÁRIO
R12	INICIAL	INTERMEDIÁRIO	BÁSICO	INICIAL	INTERMEDIÁRIO	AVANÇADO
R13	BÁSICO	BÁSICO	INTERMEDIÁRIO	INICIAL	INTERMEDIÁRIO	INTERMEDIÁRIO
R14	BÁSICO	INTERMEDIÁRIO	APRIMORADO	BÁSICO	INTERMEDIÁRIO	APRIMORADO

Fonte: Elaboração própria.

4.4.2.2 Definição da percepção de maturidade combinada

Seguindo a metodologia proposta por Viana (2021), foi realizada uma análise complementar atribuindo pesos dobrados para os atributos cuja participação na estruturação da gestão de riscos seja direta (AMBIENTE, CULTURA, PROCESSOS e INDICADORES DE DESEMPENHO) e peso simples para os demais (INTEGRAÇÃO e RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE) e, desta forma, os atributos cuja importância é maior para a análise, ficam evidenciados ao terem seus pesos dobrados na observação do todo, influenciando assim, com maior sensibilidade, a metodologia de apuração da percepção dos respondentes sobre o nível de maturidade em questão.

Neste mesmo sentido, Nascimento (2010) a fim de contribuir para a melhoria na Gestão Pública, sugere a utilização de pesos nas análises a fim de atribuir maior importância aos processos-chave que são considerados fatores críticos para a obtenção do sucesso na Gestão.

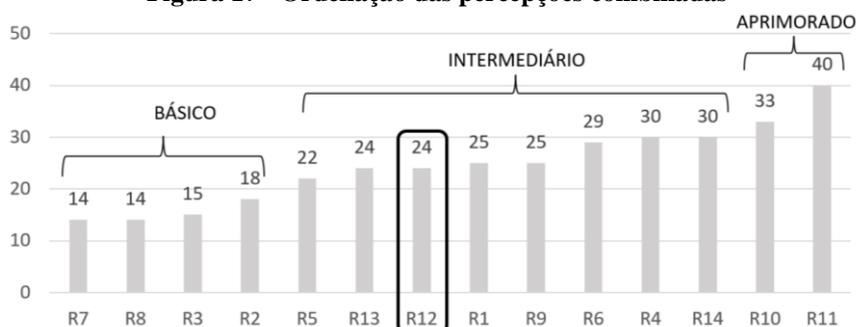
Figura 16 – Graus de Maturidade por atributo com e sem atribuição de pesos

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: Cada atributo é representado por um vértice, e a distância do vértice em relação ao centro do hexágono é diretamente proporcional ao efeito do atributo na apuração da maturidade percebida.

Com isto, ao se construir um novo gráfico do tipo radar, com as novas médias das pontuações de cada atributo, conforme o Apêndice C, podemos visualizar na Figura 16 o efeito da atribuição dos pesos na análise da percepção dos atributos, em comparação com as pontuações sem efeito de pesos.

Prosseguindo na análise com atribuição de pesos às pontuações dos atributos, de acordo com a metodologia da pesquisa, para verificar se a atribuição de pesos trouxe algum efeito para a ordenação das maturidades percebidas pelos respondentes, neste ponto efetua-se a soma das pontuações de cada atributo, obtendo-se 14 resultados, demonstrados no Apêndice C, que permitem a construção de um novo gráfico, conforme Figura 17. Assim, ao confrontar estes 14 resultados com as faixas e pontuações possíveis dos níveis de maturidade, conforme a Tabela 4, é possível interpretar o nível de maturidade combinada percebido por cada respondente.

Figura 17 - Ordenação das percepções combinadas

Fonte: Dados da pesquisa

Diante da nova ordenação, diferentemente do esperado, percebe-se que a atribuição de pesos praticamente não influenciou na ordenação ou na mudança dos níveis de maturidade percebidos na Figura 15. A distribuição de percepções permaneceu como antes: além das duas

unidades percebidas como APRIMORADAS, continuam as quatro unidades percebidas como BÁSICAS e as outras oito permaneceram percebidas como INTERMEDIÁRIAS.

Em termos de ordenação houve pouca mudança, permanecendo o destaque positivo para as percepções de maturidades APRIMORADAS dos respondentes R10 e R11. Cabendo destaque apenas para a percepção do respondente R12, conforme destacado na Figura 17, que apesar de permanecer no nível de maturidade INTERMEDIÁRIO, foi superada pelas percepções de R1 e R9.

Esta superação, se deve ao fato de o R12 ter percebido os atributos que receberam peso dobrado, com níveis de maturidade baixos, portanto influenciando menos a maturidade combinada, em relação a R1 e R9, e ficando com menor soma da pontuação relativa à maturidade combinada.

4.4.2.3 Definição do nível de maturidade percebido

Finalmente, com o intuito de identificar qual o nível de maturidade percebido por toda a amostra, foi efetuada a soma das médias das pontuações dos atributos, após atribuição dos pesos, cujo resultado obtido foi 24,49, conforme pode ser visto no Apêndice C.

Com isto, confrontando-se este valor com as faixas de pontuação para cada nível de maturidade constantes na Tabela 4, a pesquisa sugere que a maturidade percebida pela amostra é a equivalente ao nível de maturidade INTERMEDIÁRIO em gerenciamento de riscos, ou seja, a Segunda Linha de Defesa da Marinha do Brasil, percebe que a Primeira Linha de Defesa da Marinha do Brasil, possui maturidade intermediária em Gerenciamento de riscos. Destaca-se que tal nível de maturidade apurado coincide com o resultado do estudo de Viana (2021), um dos modelos de referência utilizado, ao analisar a maturidade em gestão de riscos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do nordeste brasileiro.

Analisando por outro ponto de vista, frente ao quase imperceptível efeito dos pesos na classificação da maturidade percebida pelos respondentes, foi efetuado um cálculo de média simples, das percepções médias de cada respondente, conforme constam na Figura 15, como forma de analisar a percepção da amostra em relação à Instituição. Com isto, classificando-se este resultado obtido em faixas de pontuação dos níveis de maturidade, desde Inicial (0 a 1,0), Básico (1,1 a 2,0), Intermediário (2,1 a 3,0), Aprimorado (3,1 a 4,0), até Avançado (4,1 a 5,0), foi constatado que por este ponto de vista a pesquisa também sugere que a maturidade percebida pela amostra é a equivalente ao nível de maturidade INTERMEDIÁRIO em gerenciamento de riscos, já que a média obtida foi a de 2,43.

Desta maneira, de acordo com o modelo de análise e o instrumento de coleta de dados

utilizados nesta pesquisa, o nível INTERMEDIÁRIO de maturidade apurado no estudo corresponde à formulação de que as Organizações Militares consideradas possuem uma estrutura formalizada e bem estabelecida para o gerenciamento de riscos executado pela Primeira Linha de Defesa, e a comunicação e a tomada de decisões utilizam o gerenciamento de riscos como base nos seus principais processos.

Ainda assim, cabe destacar que a pontuação apurada apresenta um nível de maturidade que está no meio do caminho para atingir o próximo patamar na escala de maturidade, cuja faixa de pontuação vai de 31 a 40, o qual é denominado APRIMORADO, e implica em uma estrutura de gerenciamento de riscos mais robusta e consistente, que é levada em consideração no maior número possível de processos, com o objetivo de beneficiar as organizações na realização de suas metas.

Desta forma, em análise aos primeiros objetivos específicos do trabalho, que destacam a estrutura e o funcionamento do Controle Interno e do Gerenciamento de Riscos existente na MB, ao se deparar com a legislação e as normas internas, pode-se depreender que o fato de a Marinha do Brasil ser uma instituição pública, e, principalmente de natureza militar, contribui para que as mudanças no ambiente regulador sejam aplicados na prática, já que a base para o militarismo é formada pelos pilares da hierarquia e da disciplina. Esta característica influencia no cumprimento de determinações legais provenientes dos órgãos de controle externo, possibilitando a adoção de medidas para aprimorar a efetividade do controle interno e o fortalecimento da governança na Marinha do Brasil, a partir da efetiva implementação da Política de Gestão de Riscos, tal como Viveiros (2018) concluiu e recomendou em sua pesquisa.

O nível de maturidade INTERMEDIÁRIO, percebido pela Segunda Linha de Defesa está coerente com o que foi constatado na análise dos primeiros objetivos específicos, já que a MB apresenta uma estrutura formalizada e bem estabelecida de Gerenciamento de Riscos e Controle Interno, diferentemente do que concluíram Wanderley, Fonseca e Paula (2015), que sugeriram que a MB possuía harmonização teórica e prática superficiais em relação a COSO I, em seu estudo sobre a estrutura de Controle Interno. Outrossim, a constatação de tal nível de maturidade corrobora com os achados de Cunha (2012) apresentados em sua pesquisa sobre o controle interno em um órgão da MB, afastando a ideia de que órgãos públicos não possuem mecanismos suficientes que visem evitar desvios de recurso do erário, bem como com as conclusões de Reis (2012) que denotou necessidade de constante atualização das normas internas da Marinha como ponto de melhoria para a gestão da Força.

Neste contexto, destaca-se que a maturidade percebida denota que a comunicação e a tomada de decisões, na Marinha, utilizam o gerenciamento de riscos como base apenas nos seus

principais processos, portanto, assim como concluiu Costa e Fajardo (2011), para que haja um desenvolvimento do gerenciamento dos riscos em nível estratégico, no qual o maior número possível de processos seja considerado, é necessário o envolvimento dos altos escalões da MB, principalmente no que tange às ações relacionadas a Capacitação, Conhecimento, Comunicação e Cultura para amadurecimento da gestão de riscos em uma organização militar, assim como concluíram Santos (2014) e Harduim (2019).

Por fim, encerra-se estas análises destacando a importância da avaliação de maturidade em gerenciamento de risco, que, conforme diz Nascimento (2018), funciona como uma espécie de norte, auxiliando uma organização a ter conhecimento de seu nível atual de maturidade. Todas as organizações, independente da heterogeneia identificada por Souza (2017), ou da aplicação de pesos na condução da metodologia, conforme sugerido por Nascimento (2010), devem ter um ponto de partida para iniciar seu amadurecimento. Elas devem avaliar qual o seu nível de maturidade atual, para descobrir os caminhos para se conquistar os próximos níveis. Desta forma, neste estudo, foi possível captar a avaliação do nível de maturidade da Primeira Linha de Defesa, da Marinha do Brasil, na percepção da Segunda Linha de Defesa, e esta percepção, ao definir que a maturidade encontrada é de nível INTERMEDIÁRIO, abre o caminho para a tomada de ações em prol do amadurecimento da referida Força Armada, representando portanto, um marco inicial, em busca da excelência e da maturidade plena, rumo ao alcance do nível APRIMORADO e eventualmente, com melhorias, do AVANÇADO.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa procurou responder à questão **“Em qual nível de maturidade em Gerenciamento de Riscos está a Primeira Linha de Defesa da Marinha do Brasil?”** e com o objetivo de compreender e Analisar a percepção da Segunda Linha de Defesa quanto ao nível de maturidade da Primeira Linha de Defesa da Marinha do Brasil, em Gerenciamento de Riscos, foi necessário atingir os objetivos específicos: (a) apresentação da atual estrutura de controle interno da Marinha do Brasil; (b) descrição do funcionamento do gerenciamento de riscos da Marinha do Brasil; (c) descrição da forma de atuação da Primeira Linha de Defesa na gestão de riscos da Marinha do Brasil; e (d) análise e percepção da Segunda Linha de Defesa quanto às principais características e a maturidade da Primeira Linha de Defesa.

Para alcançar os objetivos propostos, e responder à pergunta de pesquisa, este estudo de caso foi realizado em duas etapas: uma documental e outra através da aplicação de um instrumento de coleta de dados adaptado de Azevedo (2017) e Viana (2021). A primeira etapa buscou consubstanciar o referencial teórico, possibilitar um maior entendimento sobre o tema exposto e prover os elementos necessários para o alcance dos três primeiros objetivos específicos, compreendendo como está estabelecido o universo de Controle Interno e Gerenciamento de Riscos na MB, bem como serviu de alicerce para a confecção do instrumento de coleta aplicado na segunda etapa da pesquisa. Na segunda etapa o questionário foi aplicado a 14 Assessores de Controle Interno da Marinha do Brasil, que são a Segunda Linha de Defesa, para apresentarem suas respectivas percepções acerca da maturidade da Primeira Linha de Defesa no tema abordado.

Quanto à etapa de exploração documental da pesquisa, é possível concluir que a Marinha possui um ambiente de Controle Interno e de Gestão de Riscos bem estruturado em suas normas internas e manuais, seguindo os normativos dos Órgãos de Controle Externo. Foi identificado que as orientações provenientes da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 1/2016 e da Instrução Normativa Nº 3/2017 do Ministério da Transparência e da Controladoria-Geral da União, foram seguidas, sendo criada, dentre outras coisas, a Política de Gestão de Riscos da Marinha do Brasil, que além de ser um instrumento de formalização, foi uma ferramenta de padronização da Gestão de Riscos da Força, na qual foi incorporado o Modelo das Três Linhas de Defesa.

Depreende-se dos dados analisados que a Marinha do Brasil, em prol da melhoria contínua de seus processos, vai ao encontro da evolução do Controle Interno público nacional, se demonstrando de acordo com os ditames do TCU, quando passa a focar sua atuação com

atividades de natureza preventiva e estabelece objetivos estratégicos voltados para a melhoria dos controles internos da Administração Pública e para a promoção de práticas de Gestão de Riscos.

No entanto, apesar deste panorama, notou-se que a versão que se encontra vigente da Norma sobre auditoria, análise e apresentação de contas da Marinha (SGM-601), que trata do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil, dentre outros assuntos, é uma revisão do ano de 2014, e com isto ainda não reflete as atualizações provenientes das evoluções contidas na mencionada Portaria nº 18/2021 do Comandante da Marinha, o que pode ter dificultado a disseminação da cultura de riscos no ambiente da MB.

Outrossim, também neste sentido, contribuindo com este ponto fraco na disseminação do assunto, nota-se que as orientações mais recentes sobre os temas em questão são descentralizados, provenientes de diversas normas internas, manuais e documentos, em paralelo à referida norma que dissemina informações ainda não revisadas, o que dificulta a obtenção de orientações por quem ainda não está inserido no contexto que envolve o tema em tela.

Adicionalmente, o Modelo das Três Linhas de Defesa, apesar de constar na Política de Gestão de Riscos da MB, desde 2017, ainda não consta em nenhuma Norma Interna para ampla disseminação, não tendo, portanto, suas orientações absorvidas pela maioria dos componentes da Primeira Linha de Defesa, já que estes (Agentes Responsáveis e Conselhos de Gestão) costumam buscar nas normas internas a orientação para execução da Gestão das OM da MB.

Quanto à segunda etapa da pesquisa, na análise da percepção da Segunda Linha de Defesa sobre a maturidade da Primeira Linha de Defesa, em Gerenciamento de Riscos, destaca-se a representatividade das respostas obtidas na pesquisa. As 14 ACI respondentes assessoram 309 organizações militares, portanto, como a MB possui 430 OM, conforme ANEXO A, as respostas equivalem à percepção da maturidade em gerenciamento de riscos de 72% da MB.

A respeito da maturidade percebida, conclui-se que a percepção da Segunda Linha de Defesa é de que a Primeira Linha de Defesa possui um nível de maturidade INTERMEDIÁRIO, havendo ainda espaço para melhoria na gestão de riscos da Força. Em linhas gerais os dados demonstraram que:

- a) Quanto ao atributo AMBIENTE, apesar de haver uma estrutura normativa robusta, parece que não houve assimilação do assunto, por igual, em toda a Marinha, com isso, há necessidade de nivelamento de conhecimento da Primeira Linha de Defesa e padronização dos procedimentos adotados para Gestão de Riscos, para que haja evolução e amadurecimento. As duas organizações consideradas como referência podem ser vistas

como um modelo neste aspecto;

- b) Quanto ao atributo CULTURA, que está atrelado à promoção do tema pelas autoridades na gestão das OM, pôde-se constatar que ele ainda está em situação incipiente, dependendo de maior capacitação de militares para que consigam visualizar as oportunidades de inserir a gestão de riscos no dia a dia de suas funções, eliminando assim as resistências a mudanças e acarretando a colaboração de todos para alcance dos objetivos estratégicos das OM;
- c) Quanto ao atributo PROCESSOS, foi visto que é o atributo com maior maturidade, devido à sua relação com o cumprimento das leis, o que é uma característica das Forças Armadas. No entanto, apesar de algumas OM terem confeccionado seus Planos de Gerenciamento de Riscos (PGR) de maneira cerimonial, elas devem aprimorá-los para de fato implantarem o gerenciamento de riscos em seus processos;
- d) Quanto ao atributo INTEGRAÇÃO, foi constatado que a deficiência na integração entre os setores ocorre também por conta de influência que sofre da já mencionada falta de capacitação dos militares, concentrando-se as tarefas afetas a riscos em poucos conhecedores do assunto. Portanto, quanto mais militares forem capacitados em gestão de riscos, melhor será a integração da gestão, pois possibilitará a sinergia de todos em prol da implementação do gerenciamento de riscos nos processos das OM;
- e) Quanto ao atributo INDICADORES DE DESEMPENHO, pôde-se entender que apesar de na Marinha a utilização de indicadores ser um procedimento comum nas gestorias em geral, esta prática ainda não foi ampliada para ser utilizada nas tomadas de decisão relativas ao gerenciamento de riscos das OM; e
- f) Quanto ao atributo RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE, pode-se depreender que a partir do momento que as OM aplicarem de fato o Processo de Gestão de Riscos para elaboração e monitoramento de seus PGR, cujo apetite a risco da organização seja definido, as Organizações atingirão o amadurecimento em gerenciamento de riscos, de forma que estejam preparadas, de maneira preventiva, para enfrentar sem crises, as mudanças de ambientes.

Portanto, pode-se concluir que há necessidade de ações que fortaleçam a CULTURA de riscos, dentro deste AMBIENTE que já foi estabelecido na MB, de forma que todos os setores das OM, adquiram conhecimento suficiente para atuar entre si, com INTEGRAÇÃO, na condução de todos os PROCESSOS das OM, em prol do atingimento dos objetivos estratégicos. Desta forma, será possível a utilização de INDICADORES DE DESEMPENHO para que sejam monitoradas as ações de Gestão de Riscos implementadas e para que as OM

estejam sempre preparadas para as mudanças de condições e possíveis crises futuras, demonstrando sua capacidade de RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE.

No estudo, foi percebido que o Plano de Gerenciamento de Riscos das OM são os documentos mais importantes para a Gestão de Risco efetuada pela Primeira Linha de Defesa, pois é um documento que especifica a abordagem, os componentes de gestão e os recursos a serem aplicados para o gerenciamento dos riscos das OM, bem como visa auxiliar na efetiva e rápida tomada de decisão, ao ser associado aos processos de planejamento e identificação das ameaças e as oportunidades vinculadas aos objetivos organizacionais.

Com isso, sendo um documento resultante do planejamento das respostas aos riscos, que aborda as ações a serem implementadas e estabelece a frequência de monitoramento e controle que a OM exercerá em seu gerenciamento de riscos, surpreendeu bastante perceber que apesar de terem passados alguns anos após a determinação de serem elaborados os Planos de Gerenciamento de Riscos pelas OM, muitas delas ainda não o elaboraram ou mesmo o fizeram de maneira incipiente, apenas para cumprir a determinação.

Diante do exposto, seguem algumas sugestões para que a Marinha do Brasil busque o amadurecimento de sua Primeira Linha de Defesa, em Gerenciamento de Riscos. Primeiro, realize constante atualização das Normas Internas afetas ao Controle Interno e ao Gerenciamento de Riscos, constando sempre as orientações mais modernas para disseminação; Segundo, faça investimento na Capacitação da força de trabalho das OM, para que todos os Agentes Responsáveis e componentes dos Conselhos de Gestão tenham conhecimento para pôr a Gestão de Riscos em prática, principalmente na execução do processo de gerenciamento de riscos e elaboração/atualização dos PGR das OM; Terceiro, realize a implantação de um mecanismo de autoavaliação da maturidade em gestão de riscos, que ocorra periodicamente, para que as OM se mantenham atualizadas com o decorrer do tempo e possam monitorar seus processos.

Finalmente, cabe destacar as contribuições deste estudo ao incorporar-se à literatura, sob os aspectos práticos, teóricos e metodológicos. Primeiramente, sob a perspectiva prática, a pesquisa apresenta novas evidências complementares sobre a avaliação de maturidade em Gerenciamento de Riscos de instituições públicas e apresenta dados reais, sobre a experiência prática, na implementação e atualização do Sistema de Controle Interno em organizações militares. Na sequência, na perspectiva teórica, proporciona uma importante contribuição, que reside na análise desses marcos conceituais, provenientes do ambiente privado, relativos a Controle Interno e Gestão de Riscos, além de disseminar Modelo das Três Linhas de Defesa do *Institute of Internal Auditors (IIA)*, inserindo-o no âmbito da Administração Pública Federal e

da Marinha do Brasil. Por último, na perspectiva metodológica, a pesquisa contribui, demonstrando os efeitos práticos da utilização de pesos nas modelagens de avaliação de maturidade em gerenciamento de riscos, o que, no caso em análise, não produziu mudanças relevantes aos resultados, além do que, o estudo indicou que a avaliação realizada por assessores pode tornar o processo de avaliação do nível de maturidade mais simples e rápido, e, possivelmente, menos enviesado.

Outrossim, não obstante os resultados alcançados na presente pesquisa, é importante indicar as principais limitações relacionadas às escolhas metodológicas realizadas, quais sejam: (a) as pontuações atribuídas pelos respondentes são relativas às OM as quais eles assessoram como um grupo de OM e não individualmente, portanto não é possível captar a variação das maturidades entre essas OM; (b) a análise da maturidade se baseou na opinião dos Assessores de Controle Interno das Organizações militares, o que decorre de aspectos subjetivos fruto da experiência de cada respondente e ao seu nível de conhecimento do tema abordado, bem como não considerou a opinião dos profissionais que atuam diretamente nas atividades da primeira linha de defesa; (c) os resultados encontrados são restritos à amostra selecionada, não podendo ser generalizados para outros tipos de órgão públicos, bem como para períodos distintos; e (d) as orientações emanadas que representaram as mudanças de paradigma na Gestão Pública têm apenas cerca de cinco anos, ocorrendo a partir de 2017, e no meio deste período ocorreu a Pandemia do COVID-19, que trouxe efeitos a todo o mundo bem como à Administração Pública.

Como sugestões de futuros desdobramentos para o presente estudo podem ser apontadas as seguintes questões: (a) aplicar um instrumento de coleta diretamente à Primeira linha de Defesa, para comparação dos resultados obtidos; (b) fazer uma análise dos PGR das Organizações Militares para analisar como a Primeira linha de Defesa está conduzindo o gerenciamento de Riscos; (c) replicar a pesquisa nas outras Forças Armadas para comparação; ou (d) repetir o estudo alguns anos depois para comparar os resultados ao longo do tempo.

REFERÊNCIAS

- AICPA. **Internal control:** elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, special report. New York, USA. American Institute of Certified Public Accountants., 1949. 35 p. Disponível em: https://grove.olemiss.edu/aicpa_comm/103/. Acesso em: 06 jan. 2023.
- ARAÚJO, M. S. DE. **Análise de maturidade da gestão de riscos de TI na Fiocruz :** definição e aplicação de instrumento de avaliação e especificação de requisitos para um sistema computacional. 2014. 174 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Computação Aplicada) - Brasília, DF, Brasil: Universidade de Brasília, 2014. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/17275>. Acesso em: 09 set. 2022.
- ARMY MEDICAL DEPT CENTER AND SCHOOL FORT SAM HOUSTON TX. **Field Manual 100-14:** risk management. 1998. Disponível em: <https://apps.dtic.mil/sti/citations/ADA402771>. Acesso em: 28 jun. 2022.
- ASSAF NETO, A. **Finanças corporativas e valor.** São Paulo: Atlas, 2007.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR ISO 31000:** gestão de riscos: princípios e diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT, 2009. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4656830/mod_resource/content/1/ISO31000.pdf. Acesso em: 02 jul. 2022.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR ISO 31000:** gestão de riscos: diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT, 2018. Disponível em: <https://www.apostilasopcao.com.br/arquivos-opcao/erratas/10677/66973/abnt-nbr-iso-31000-2018.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2022.
- ATTIE, W. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- ÁVILA, M. D. G. Gestão de riscos no setor público. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v.12, n.2, p.179-198, 2016. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v12i2.110>. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/articleview/1>. Acesso em: 29 jun. 2022.
- AZEVEDO, I. A. DE. **Ações de Controle Interno da Universidade Federal de Santa Catarina: Um estudo sobre o nível de maturidade do gerenciamento de riscos.** 2017. 174 f. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária, Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/177788>. Acesso em: 06 jul. 2022.
- BAK, S.; JEDYNAK, P. **Risk Management Maturity:**a multidimensional model. Routledge, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.4324/9781003330905>. Acesso em: 15 out. 2022.
- BARODT, B.; MONTAGNE, E.; BOUTELLIER, R. Risikomanagement für kleine und mittlere Unternehmen. **DER SCHWEIZER TREUHÄNDER**, v. 3, n. 2008, p. 135-141, 2008. Disponível em: http://www.bwl-online.com/600KapitelOrdner/620KapitelOrdner/Risikomanagement_fur_KMU.pdf. Acesso em: 15 jun. 2022.
- BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. DA C. S. Profile of the articles on internal control in the public sector in national and international journals. **Revista de Administracao Publica**, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, 1 set. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-76121527>.

Acesso em: 05 jul. 2022.

BLACK, J. The emergence of risk-based regulation and the new public risk management in the United Kingdom. **Public Law**, p. 512–548, 2005. Disponível em: https://www.academia.edu/1295947/The_emergence_of_risk_based_regulation_and_the_new_public_risk_management_in_the_United_Kingdom. Acesso em: 10 jan. 2023.

BOGONI, N. M. et al. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 1, p. 119–142, 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rap/v44n1/v44n1a06.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2022.

BOGONI, N. M.; FERNANDES, F. C. Gestão de risco nas atividades de investimento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre)**, v. 17, n. 1, p. 117-148, 2011. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/read/a/DnGXkGfKK8qCdRkq6ShJzNd/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. p. 496. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2022.

BRASIL. **Critérios gerais de controle interno na Administração Pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. 2009. 68 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm>. Acesso em: 01 set. 2022.

BRASIL. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em: 09 ago. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 09 ago. 2022.

BRASIL. Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, 2001a. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/IN0106ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view>. Acesso em: 16 ago. 2022.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, 2001b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, 1964. Disponível

em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 13 jun. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Centro de Controle Interno da Marinha. **Planejamento estratégico organizacional do CCIMAR: 2020 a 2023**. Rio de Janeiro, 2020a. Disponível em: http://ccimar.mb/sites/default/files/documentos/PEO_CCIMAR.pdf. Acesso em: 02 mar. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Diretoria de Administração da Marinha. **Manual de Procedimentos do Programa Netuno (MaPNetuno) Versão 1.4**. Rio de Janeiro, RJ, 2021a.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **Anuário Estatístico da Marinha**. 48. ed., Brasília, 2020b.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **Anuário Estatístico da Marinha**. 49. ed., Brasília, 2021b.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **ARMADAINST 32-01: instruções para implementação da política de gestão de riscos da Marinha do Brasil**. Brasília, DF: EMA, 2017a. Disponível em: <https://www.ema.mb/armadainst>. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **EMA-134: manual de gestão administrativa da Marinha**. 1 Rev., 2018a. Disponível em:

<http://www.ema.mb/docs/publicacoes/EMA-134-Rev1-2018.rar>. Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **EMA-305: doutrina militar-naval**. 1ª ed. [s.l.] Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada, 2017b. Acesso em: 08 nov. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **PEM 2040: plano estratégico da Marinha**. Brasília, DF, 2020c. Disponível em: <https://www.marinha.mil.br/pem2040>. Acesso em: 08 nov. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **Política de gestão de risco da Marinha do Brasil**. Brasília, DF: EMA, 2017c. Acesso em: 01 nov. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **Portaria nº 110/EMA, de 04 de maio de 2017**. Rio de Janeiro, 2017d. Disponível em: <http://www.ema.mb/sites/default/arquivos/portaria/Port110-2017.zip>. Acesso em: 19 jul. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. **Portaria nº 45/MB, de 24 de janeiro de 2013**. 2013, 4p.

BRASIL. Marinha do Brasil. **Portaria nº 18/MB/MD, de 18 de maio de 2021**. 2021c, 5 p.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **Circular nº 2/2020, de 2 de dezembro de 2019**. Brasília: SGM, 2019.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **Circular nº 3/2023, de 25 de novembro de 2022**. Brasília, DF, 2022a.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-107: normas gerais de administração**. Brasília, 2021d. Disponível em: <http://sgm.mb/PUB/Normas/SGM-107-REV8.7z>. Acesso em: 18 jul. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-301: normas sobre administração financeira e contabilidade**. 8 Rev., 2020d. Brasília, 2020d. Disponível em: <http://sgm.mb/PUB/Normas/SGM-301-REV9.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-601: Normas sobre**

auditoria, análise e apresentação de contas na Marinha. Rev. 5. Brasília, 2014. Disponível em: <http://sgm.mb/PUB/Normas/SGM-601-REV-5.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2022.

BRASIL. Marinha do Brasil. Serviço de Seleção do Pessoal da Marinha. **Você sabe o que é um Distrito Naval (DN)?** Disponível em: <https://www.marinha.mil.br/sspm/?q=noticias/você-sabe-o-que-é-um-distrito-naval-dn>. Acesso em: 16 jul. 2022b.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017.** Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília. 2017e. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>. Acesso em: 10 fev. 2022.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta nº1, de 10 de maio de 2016.** Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília., 2016. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197. Acesso em: 10 fev. 2022.

BRASIL. O papel das três linhas de defesa no âmbito da Marinha do Brasil. **Revista Intendência em Pauta**, Rio de Janeiro, v. 4, n.1, p. 44, 2021e. Disponível em: https://issuu.com/marinha.mil/docs/revista_intendencia_em_pauta_n_4. Acesso em: 02 jul. 2022.

BRASIL. **Referencial de combate à fraude e à corrupção:** aplicável a órgãos e entidades da administração pública. 2. ed. Brasília : TCU, 2018b. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33149>. Acesso em: 07 set. 2022.

BRASIL. **Resolução nº 3380 de 29 de junho de 2006.** Dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional Brasília: Banco Central do Brasil, , 2006. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2006/pdf/res_3380_v2_L.pdf. Acesso em: 29 jun. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de auditoria de gestão de riscos.** Brasília: Tribunal de Contas da União, 2017f. 123 p. Disponível em: <https://www.biblioteca.deseguranca.com.br/livros/roteiro-de-auditoria-de-gestao-de-riscos/>. Acesso em: 02 jul. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de avaliação de maturidade da gestão de riscos.** Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018c, 164 p. Disponível em: https://www.editoraroncarati.com.br/v2/phocadownload/gestao_riscos_avaliacao_maturidade_tcu.pdf. Acesso em: 05 jul. 2022.

CAETANO, G. **Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos:** estudo bibliométrico dos artigos apresentados no Congresso USP e no ENANPAD entre 2001 e 2008. 2010. 151 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://tede.fecap.br:8080/handle/tede/461>. Acesso em: 18 jun. 2022.

CAMPANÁRIO, M. de A.; ROVAI, R. L.; COSTA, T. R. Metodologia e níveis de maturidade em gestão de riscos de projetos nas empresas de serviços de telecomunicações. CONVIBRA - Congresso Virtual Brasileiro de Administração, 4. 2012. **Anais[...]**São Paulo, SP, Brasil: 2012. Disponível em: <https://docplayer.com.br/1188410-Metodologia-e-niveis-de-maturidade-em-gestao-de-riscos-de-projetos-nas-empresas-de-servicos-de>

telecomunicacoes.html. Acesso em: 24 maio 2022.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução e controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação do CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização de controles internos no Estados, municípios e ON.** São Paulo: Atlas, 2009. 325 p.

CIORCIARI, M.; BLATTNER, P. Enterprise risk management maturity-level assessment tool. **Society of Actuaries**, v. 41, 25 p., 2008. Disponível em: <https://www.soa.org/globalassets/assets/files/resources/essays-monographs/2008-erm-symposium/mono-2008-m-as08-1-ciorciari.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2022.

COLLINS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control: integrated framework.** 1994. Disponível em: https://www.academia.edu/12912529/INTERNAL_CONTROL_INTEGRATED_FRAMEWORK_Committee_of_Sponsoring_Organizations_of_the_Treadway_Commission. Acesso em: 03 ago. 2022.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). Enterprise risk management: integrated framework. 2004. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1037&context=aicpa_assoc. Acesso em: 01 set. 2022.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). Controle Interno: estrutura integrada. 2013. Disponível em: https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. Acesso em: 03 ago. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.8.** 2008, p. 36-37. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf. Acesso em: 06 jul. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: TA 210 (R1): concordância com os termos do trabalho de auditoria.** 2016, p. 1-18. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em: 06 jul. 2022.

COSTA, S. R. R.; FAJARDO, J. M. Um estudo acerca do uso da gestão de riscos estratégicos na auditoria de gestão da Marinha do Brasil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis. v. 10, n. 28, p. 73-89, 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v10n28p73-89>. Acesso em: 22 mar. 2023.

CUENCA, L. et al. Structural elements of coordination mechanisms in collaborative planning processes and their assessment through maturity models: application to a ceramic tile company. *Computers in Industry*. **Anais[...]**. Elsevier, 2013. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/262272545_Structural_elements_of_coordination_mechanisms_in_collaborative_planning_processes_and_their_assessment_through_maturity_models_Application_to_a_ceramic_tile_company. DOI: 10.1016/j.compind.2013.06.019. Disponível em: Acesso: 09 set. 2022.

CUNHA, R. B. DA. **Controle interno em órgão da Marinha do Brasil: similaridades e diferenças com o modelo COSO-I**. 112 p., 2012. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/handle/1/8085>. Acesso em: 08 dez. 2021.

DEN DEKKER, P.; CARGOU, C. Guidance on the 8th EU Company Law Directive: monitoring the effectiveness of internal control, internal audit and risk management systems. **Guidance for boards and audit committees**, v. 41, 2010. 19 p. Disponível em: <https://www.ferma.eu/app/uploads/2011/09/eciia-ferma-guidance-on-the-8th-eu-company-law-directive.pdf>. Acesso em: 07 set. 2021.

DIOGO, S. A. **O papel da auditoria interna no regime geral de proteção de dados enquanto terceira linha de defesa**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Lisboa, Portugal: Instituto Politécnico de Lisboa, 2021. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.21/13312>. Acesso em: 07 set. 2021.

DOMAŃSKA-SZARUGA, B. Maturity of risk management culture. **Entrepreneurship and Sustainability Issues**, v. 7, n. 3, p. 2060-2078, 01 mar. 2020. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/ssi/jouesi/v7y2020i3p2060-2078.html>. Acesso em: 24 mai. 2022.

EHMS, K.; LANGEN, M. Holistic development of knowledge management with KMMM. **Siemens AG**, p. 1-8, 2002. Disponível em: http://www.providersedge.com/docs/km_articles/Holistic_Development_of_KM_with_KMMM.pdf. Acesso em: 24 mai. 2022.

ELMAALLAM, M.; KRIOUILE, A. Towards a model of maturity for is risk management. **International Journal of Computer Science & Information Technology (IJCSIT)**, v. 3, n. 4, 2011. Disponível em: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1068.8734&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em: 09 set. 2022.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (ENAP). **Implementando a gestão de riscos no setor público: módulo 2: estrutura do COSO ERM**. 2018, p. 181. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/4089/1/Modulo%202-Estrutura%20do%20COSO%20ERM.pdf>. Acesso em: 01 set. 2022.

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, p. 55-71, 2009. Disponível em: <http://www.revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/132/0>. Acesso em: 27 jun. 2022.

FARRELL, M.; GALLAGHER, R. The valuation implications of enterprise risk management maturity. **Journal of Risk and Insurance**, v. 82, n. 3, p. 625-657, 1 set. 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/jori.12035>. Acesso em: 12 jun. 2022.

FERREIRA, R. R. C. **Maturidade de gestão de riscos no transporte de cargas no Brasil**. 2018. 84 f. Dissertação (Mestrado em Gestão para a Competitividade) - Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/25811>. Acesso em: 17 jun. 2022.

FRASER, P.; MOULTRIE, J.; GREGORY, M. The use of maturity models/grids as a tool in assessing product development capability. *In: INTERNATIONAL ENGINEERING*
FREITAS, C. A. S. de. Gestão de risco: possibilidades de utilização pelo setor público e por entidades de fiscalização superior. **R. TCU**, v. 33, n. 93, jul./set. 2002. Disponível em: <http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/844/904>. Acesso em: 24 ago. 2022.

GIL, A. C. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HARDUIM, F. **A implementação da gestão de riscos em uma organização militar da Marinha do Brasil**. Dissertação (Mestrado em gestão Estratégica de organizações) - Centro de Educação Superior de Brasília, Brasília, 2019. Disponível em: https://old.iesb.br/Cms_Data/Contents/Portal/Media/arquivos/Mestrado/DissertacoesMPGEO/DissertacaoFernandoHarduim.pdf. Acesso em: 14 jun. 2022.

HEPPER, E. L. **Maturidade em Sustentabilidade Corporativa: Propondo um *framework* para diagnóstico**. 2017. 129 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Negócios) - Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <https://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/10363/1/000483999-Texto%2BCompleto-0.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2022.

HILLSON, D. A. Towards a risk maturity model. **The international journal of project & Business**, [S.l.], v. 1, n. 1, p. 35-45, 1997. Disponível em: <https://risk-doctor.com/wp-content/uploads/2020/06/RMM-IJPBRM-Mar97.pdf>. Acesso em: 13 out. 2022.

HOLTON, G. A. Defining risk. **Financial Analysts Journal**, v. 60, n. 6, p. 19-25, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.2469/faj.v60.n6.2669>. Acesso em: 05 jul. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). Gerenciamento de Riscos Corporativos: evolução em governança e estratégia. 2017, 66 p. Disponível em: <https://www.egov.df.gov.br/wp-content/uploads/2018/03/IBGC-%E2%80%93Gerenciamento-de-Riscos-Corporativos-%E2%80%932017.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2022.

INTOSAI. Diretrizes para as normas de controle interno do setor público. 2007, 104 p. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 05 jul. 2022.

INTRONA, V. et al. Energy management maturity model: an organizational tool to foster the continuous reduction of energy consumption in companies. **Journal of Cleaner Production**, v. 83, p. 108-117, 2014. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652614006817>. Acesso em: 09 set. 2022.

JUCHNIEWICZ, M. Project maturity of an organization as a tool to improve project management processes. **Modern concepts of production, quality and logistics management.**, p. 287-305, 2010. Não encontrei o link dele.

KHOSHGOFTAR, M.; OSMAN, O. **Comparison of maturity models**. Proceedings - 2009 2nd IEEE International Conference on Computer Science and Information Technology, ICCSIT 2009. **Anais[...]**. 2009. Disponível em: <https://ieeexplore.ieee.org/abstract/document/5234402/>. Acesso em: 14 out. 2022

KOHLEGGER, M.; MAIER, R.; THALMANN, S. Understanding maturity models results of a structured content analysis. *In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON KNOWLEDGE MANAGEMENT AND KNOWLEDGE TECHNOLOGIES AND PROCEEDINGS OF I-SEMANTICS*, 9., 2009. **Proceedings[...]**. 2009. Disponível em: <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=d4bbb80e3abd240a3a617a6f27fcd68d87e65f99>. Acesso em: 14 out. 2022.

LA PARRA, C.; FERRANDO, A. Operational Risk Management Maturity Model. *In:*

CONGRESSO IBÉRICO DE ATUÁRIOS. 1., 2008. **Anais**[...]. Lisboa: 2008. Acesso em: 20 out. 2022.

LOOY, A. VAN. Business process maturity: a comparative study on a sample of business process maturity models. Springer, 2014.

LUBURIĆ, R. Strengthening the three lines of defence in terms of more efficient operational risk management in central banks. **Journal of Central Banking Theory and Practice**, v. 6, n. 1, p. 29-53, 2017. Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/217610/1/jcbtp-2017-0003.pdf>. Acesso em: 25 maio 2022.

MANAGEMENT CONFERENCE. 2002, **Anais**[...]. 2002. Disponível em: <https://ieeexplore.ieee.org/abstract/document/1038431/>. Acesso em: 14 out. 2022.

MARQUES, M. DA C. DA C. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 2, p. 11-26, 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rac/a/754Hw7N8FRHzj67kWhPNPmN/?lang=pt&format=html>. Acesso em : 10 jan. 2023.

MAYER, J.; FAGUNDES, L. L. Modelo para Avaliar o Nível de Maturidade do Processo de Gestão de Riscos em Segurança da Informação. *In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE SISTEMAS DE INFORMAÇÃO (SBSI)*, 6. , 2010, Marabá. **Anais** [...]. Porto Alegre: Sociedade Brasileira de Computação, 2010. p. 1-12. Disponível em: <https://sol.sbc.org.br/index.php/sbsi/article/view/14696>. Acesso em: 27 maio 2022.

MEHTA, A. An approach toward Sarbanes-oxley ITGC Risk assessment. **ISACA Journal**, v. 5, p. 1-4, 2010. Disponível em: <https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/past-issues/2010/an-approach-toward-sarbanes-oxley-itgc-risk-assessment>. Acesso em: 12 jun. 2022.

MIGLIAVACCA, P. N. Controles internos nas organizações: fraudes, corrupção, ineficiências. São Paulo, Edicta, 2004. 210 p.

MOELLER, R. R. **COSO enterprise risk management: understanding the new integrated ERM framework**. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, 2007. DOI: 10.1002/9781118269145. Disponível em: <https://www.caposoftware.com/sgir-gestao-de-riscos-corporativos/coso-erm-enterprise-risk-management-framework/>. Acesso em: 01 set. 2022.

MONTEIRO, M. D. S. Auditoria Preventiva com foco em Riscos: a experiência da Controladoria Geral do Estado do Ceará (CGE/CE). 2012. *In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA*, 5. 2012. **Anais** [...]. Ceará, 2012. Disponível em: <http://consad.org.br/wp-content/uploads/2013/05/039-AUDITORIA-PREVENTIVA-COM-FOCO-EM-RISCOS-A-EXPERIÊNCIA-DA-CONTROLADORIA-E-OUVIDORIA-GERAL-DO-ESTADO-DO-CEARÁ-CGECE.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2022.

MONTEIRO, M. L.; COSTA, S. R. R. da. Análise das práticas de auditoria interna na Marinha do Brasil. *In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO, SOCIEDADE E INOVAÇÃO*. 10., 2018, Petrópolis(RJ). **Anais eletrônicos** [...]. Petrópolis(RJ): FMP-FASE, 2018. Disponível em: <https://www.even3.com.br/anais/xcasi/62889-ANALISE-DAS-PRATICAS-DE-AUDITORIA-INTERNA-NA-MARINHA-DO-BRASIL>. Acesso em: 12 jun. 2022.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159, 2015. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/762/76238832008.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2022.

NASCIMENTO, R. **A auditoria de desempenho e suas diferenças metodológicas com o GESPÚBLICA: uma contribuição para a melhoria das atividades de controle interno realizadas na Marinha do Brasil**, 2010. 127 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/handle/1/8195>. Acesso em: 08 dez. 2021.

NASCIMENTO, R. B. DO. **Modelo multicritério de avaliação da maturidade em gestão de riscos**, 2018. 85 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Computação Aplicada) - Universidade de Brasília, Brasília: Universidade de Brasília, 2018. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/34047>. Acesso em: 17 jun. 2022.

NOVAIS, B. F. **Análise da maturidade em gestão de riscos no MP: proposição e aplicação de um instrumento de avaliação orientado aos processos de TI**. 2016. 123 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Computação Aplicada) - Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/22217>. Acesso em: 9 set. 2022.

OBJECT MANAGEMENT GROUP. **Business Process maturity Model (BPMM) Report**. 2008. Disponível em: <http://www.omg.org/spec/BPMM/1.0/PDF>. Acesso em: 07 set. 2022.

OLIVA, F. L. A maturity model for enterprise risk management. **International Journal of Production Economics**, v. 173, p. 66-79, 01 mar. 2016. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0925527315005320>. Acesso em: 24 maio 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Avaliação da OCDE sobre o Sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira: gerenciando riscos por uma administração pública mais íntegra**. 60 p., 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/articulacao-internacional-1/convencao-da-ocde/arquivos/avaliacaointegridadebrasileiraocde.pdf>. Acesso em: 02 set. 2022.

PARDINI, E. P. **Auditoria interna, gestão de riscos, controles internos**. Palestra TRE Minas Gerais. [Minas Gerais]: Crossover Consulting & Auditing, maio 2019. Disponível em: http://www.tjmt.jus.br/intranet.arq/cms/grupopaginas/100/820/A_IMPORT%C3%82NCIA_D A_GEST%C3%83O_DE_RISCOS_E_AUDITORIA_INTERNA_PARA_A_EFETIVA_GOVERNAN%C3%87A.pdf. Acesso em: 07 set. 2022.

PEREIRA, A. N. Controles internos empresariais e gestão: visões e importância: uma abordagem exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 3, p. 27-44, dez. 2004. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/262>. Acesso em: 12 jun. 2022.

POWER, M. The risk management of everything. **Journal of Risk Finance**, v. 5, n. 3, p. 58-65, 2004. DOI: <https://doi.org/10.1108/eb023001>. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eb023001/full/html>. Acesso em: 01 set. 2022.

POWER, M. The risk management of nothing. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 6-7, p. 849-855, 2009. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/>

article/abs/pii/S0361368209000580. Acesso em: 01 set. 2022.

QSP. **Avaliação do grau de maturidade da gestão de riscos**. 2010. Disponível em: <https://www.qsp.org.br/>. Acesso em: 22 jul. 2022.

RANA, T.; WICKRAMASINGHE, D.; BRACCI, E. New development: integrating risk management in management control systems: lessons for public sector managers. **Public Money and Management**, v. 39, n. 2, p. 148-151, 17 fev. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580921>. Acesso em: 24 ago. 2022.

REIS, K. R. **Controle interno em órgão público**: um estudo do sistema de pagamento de pessoal da Marinha do Brasil. 2012. 157 f. Dissertação (Mestrado em Controle de Gestão) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <https://www.btd.uerj.br:8443/handle/1/8077>. Acesso em: 08 dez. 2022.

RIMS. RIMS Risk Maturity Model (RMM) for enterprise risk management preface and history. **Rims**, 2006. 10 p.

ROSSI, P. et al. **Gestão de riscos**: uma análise comparativa de normas, boas práticas e modelos de maturidade. 2017. 63 f. Trabalho de Conclusão de Curso (MBA em Governança, Projetos e Serviços de Tecnologia da Informação) - Departamento de Eletrônica e de Computação, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <http://itlab.poli.ufrj.br/pdf/monografias/2017/MGPS/Gestao%20de%20Riscos%20Uma%20Analise.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2022.

RUDNICKA, A. Sustainable supply chain maturity model. **Research in Logistics & Production**, [S.l.], v. 7, n. 3, p. 201-209, 2017. DOI: 10.21008/j.2083-4950.2017.7.3.2. Disponível em: <https://sin.put.poznan.pl/publications/details/i32195>. Acesso em: 07 set. 2022.

SANTOS, M. J. A. dos. **Evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha**. 2014. 97 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://www.btd.uerj.br:8443/handle/1/8153>. Acesso em: 05 jul. 2022.

SANTOS, Z. S. **Avaliação do nível de maturidade da gestão de riscos do INSS**. 2020. 18 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialista em Gestão Pública) - Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, DF., 2020. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/5163/1/Ziana%20Santos.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2022.

SARENS, G.; DE VISSCHER, C.; VAN GILS, D. Risk management and internal control in the public sector: an in-depth analysis of belgian social security public institutions. **Federale Overheidsdienst Financiën - België**, v. 70, n. 3, p. 65-90, 2010. Disponível em: https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/BdocB_2010_Q3e_deVisscher_Sarens_vanGils.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022.

SILVA, A. H. C. e; ABREU, C. L. de; COUTO, D. C. de F. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017. DOI: <https://doi.org/10.12979/32362>. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/32362>. Acesso em: 22 mai. 2022.

SILVA, D. A. da et al. Gestão de riscos no setor público: revisão bibliométrica e proposta de

agenda de pesquisa. **Revista do Serviço Público**, v. 72, n. 4, p. 824-854, 2021. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/3991>. Acesso em: 18 jun. 2022.

SIQUEIRA, J. O modelo de maturidade de processos: como maximizar o retorno dos investimentos em melhoria da qualidade e produtividade. **IBQN**. Rio de Janeiro, **Anais...Brasil**: fev. 2005. Disponível em: [http://www.ibqn.com.br/htm_artigos_links/Jairo_Siqueira_Artigo_Modelo de Maturidade.pdf](http://www.ibqn.com.br/htm_artigos_links/Jairo_Siqueira_Artigo_Modelo_de_Maturidade.pdf). Acesso em: 10 jan. 2023.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2000. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001439767>. Acesso em: 10 jan. 2023.

SOUZA, T. R. de. **As práticas voltadas para a melhoria da governança no âmbito da Marinha do Brasil**. 2017. 84 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19603/Disserta%20Final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 05 mar. 2023.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Declaração de posicionamento do IIA**: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. 2013. 10 p. Disponível em: <https://www.controladoria.go.gov.br/images/noticias/As-3-linhas-de-defesa---IIA.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Leveraging COSO across the three: lines of defense**. 2015. 32 p. Disponível em: https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/professional_practice/position_papers/COSO-2015-3LOD-PDF.PDF. Acesso em: 25 maio. 2022.

TRISCIUZZI, C. R. F. **A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização**: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro. 2009. 196 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <https://www.livrosgratis.com.br/ler-livro-online-76853/a-auditoria-interna-como-ferramenta-de-melhoria-dos-controles-internos-de-uma-organizacao--estudo-de-caso-em-uma-empresa-do-segmento-industrial-do-rio-de-janeiro>. Acesso em: 12 ago. 2022.

TUBIS, A. A.; WERBIŃSKA-WOJCIECHOWSKA, S. Risk management maturity model for logistic processes. **Sustainability (Switzerland)**, v. 13, n. 2, p. 1-19, 2021. DOI: 10.3390/su13020659. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/348438708_Risk_Management_Maturity_Model_for_Logistic_Processes. Acesso em: 24 mai. 2022.

VIANA, T. de A. **Maturidade em gestão de riscos nas instituições federais de ensino superior (IFES)**: análise da maturidade em IFES do nordeste brasileiro. 2021. 131 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Juazeiro do Norte - CE, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/46556>. Acesso em: 03 ago. 2022.

VINNARI, E.; SKÆRBÆK, P. The uncertainties of risk management: a field study on risk management internal audit practices in a finnish municipality. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 27, n. 3, p. 489-526, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2012-1106>. Acesso em: 12 jun. 2022.

VIVEIROS, B. R. **Governança pública na unidade de controle interno da Marinha do Brasil à luz do referencial básico de governança do Tribunal de Contas da União**. 2018. 132 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/8197>. Acesso em: 22 mar. 2023.

VOUSINAS, G.; VOUSINAS, G. L. Beyond the three lines of defense: the five lines of defense model for financial institutions. **ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives**, v. 10, p. 95-110, 2021. DOI: 10.35944/jofrp.2021.10.1.006. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/352185977_Beyond_the_three_lines_of_defense_The_five_lines_of_defense_model_for_financial_institutions. Acesso em: 30 maio 2022.

WANDERLEY, C. A. N.; FONSECA, A. C. P. D. DA; PAULA, H. A. de. Controles internos no setor público à luz da estrutura do COSO: o caso de um órgão de compra da Marinha do Brasil. **ConTexto**, [S.l.], v. 15, n. 30, p. 77-93, maio/ ago. 2015. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/46627>. Acesso em: 07 out. 2022.

WIBOWO, A.; TAUFIK, J. Developing a self-assessment model of risk management maturity for client organizations of public construction projects: indonesian context. **Procedia Engineering**, v. 171, p. 274-281, 2017. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877705817303454>. Acesso em: 12 jun. 2022.

WIBOWO, M. A.; WALUYO, R. Knowledge management maturity in construction companies. **Procedia Engineering**, v. 125, p. 89-94, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.proeng.2015.11.014>. Acesso em: 07 set. 2022.

WIECZOREK-KOSMALA, M. Risk management practices from risk maturity models perspective. **Journal of East European Management Studies**, [S.l.], v. 19, n. 2, p. 133-159, 2014. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/24330969>. Acesso em: 12 jun. 2022.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. Acesso em: 14 jul. 2022.

APÊNDICE A – CARACTERÍSTICAS DOS ATRIBUTOS E SEUS NÍVEIS DE MATURIDADE

Níveis / Atributos	Inicial	Básico	Intermediário	Avançado	Avançado
Ambiente	As Organizações Militares ainda não possuem um ambiente de gestão de riscos estabelecido e com isto não há procedimentos para apoiar suas responsabilidades de governança de riscos e assegurar que a gestão de riscos seja integrada aos processos e projetos e a todas as áreas, funções e atividades relevantes para o alcance dos objetivos estratégicos da Organização. Não há Ordem interna, Plano de Gerenciamento de Riscos ou instrumento interno elaborado com a finalidade de estabelecer o processo de gestão de riscos da OM.	As Organizações Militares já possuem um ambiente de gestão de riscos estabelecido, mediante aprovação da Política de Gestão de Riscos da Marinha e de normas administrativas que apoiam suas responsabilidades de governança de riscos, mas ainda não podem assegurar que a gestão de riscos seja integrada aos processos e projetos e a todas as áreas, funções e atividades relevantes para o alcance dos objetivos estratégicos da Organização. O Plano de Gerenciamento de Riscos, com a finalidade de estabelecer o processo de gestão de riscos das OM, estão em desenvolvimento.	As Organizações militares já tiveram seus Planos de Gerenciamento de Riscos aprovados. Os responsáveis pela governança e gestão das Organizações Militares o estão implantando e buscando assegurar que a gestão de riscos seja integrada aos processos e projetos e a todas as áreas, funções e atividades relevantes para o alcance dos objetivos estratégicos de suas Organizações.	As Organizações militares já tiveram seus Planos de Gerenciamento de Riscos aprovados. Os responsáveis pela governança e gestão das Organizações Militares já o implantaram e estão assegurando que a gestão de riscos seja integrada a todos os processos e projetos e a todas as áreas, funções e atividades relevantes para o alcance dos objetivos estratégicos de suas Organizações.	As Organizações Militares analisadas já implementaram plenamente a Gestão de Riscos, conforme estabelecido em seus Planos de Gerenciamento de Riscos, com o intuito de cumprir sua missão institucional e agregar valor para as partes interessadas. Seus Planos de Gerenciamento de Riscos estão totalmente integrados aos demais processos de planejamento, permitindo a avaliação dos riscos, o estabelecimento de respostas, o monitoramento das ações e o auxílio das tomadas de decisões a fim de orientar a definição de objetivos estratégicos da Organização.
Cultura	Os responsáveis pela execução da gestão de riscos não possuem conhecimento sobre gestão de riscos, estão resistentes ao processo de mudança e preferem manter os atuais processos sem modificações significativas.	Os responsáveis pela execução da gestão de riscos a levam em consideração em alguns projetos, áreas ou processos específicos, com uma estrutura de gestão de riscos deficitária, mas apenas a executam de maneira cerimonial, para cumprimento de determinações.	Os responsáveis pela execução da gestão de riscos possuem conhecimento no assunto e executam a gestão de riscos nos projetos, áreas ou processos, de maneira consciente em alguns setores, mas possuem uma estrutura de gestão de riscos estabelecida apenas nestes setores.	Os responsáveis pela execução da gestão de riscos possuem conhecimento no assunto e divulgam o Plano de Gerenciamento de Riscos, aprovado por instância superior, a todos os militares da organização e todos os benefícios são reconhecidos e capturados.	Os responsáveis pela execução da gestão de riscos e todos os militares das organizações analisadas, tem plenos conhecimentos sobre os benefícios da Gestão de Riscos, que é levada em consideração na liderança da organização, sendo a gestão de riscos uma prática proativa, motivada e recompensada.
Processos	Não há estrutura e processo formal de Gestão nas Organizações Militares consideradas.	Ainda não há um processo formal de gestão de riscos nas Organizações Militares consideradas, mas já se pode observar algumas práticas administrativas relacionadas aos riscos.	Existe um processo formal de gestão de riscos, mas sua implantação ainda é restrita a alguns macroprocessos nas Organizações Militares consideradas.	Existe um processo formal de gestão de riscos e ele foi implementado nas Organizações Militares analisadas, sendo incorporados à maioria de seus macroprocessos.	O processo de gestão de riscos é robusto e proativo, sendo levado em consideração e incorporado em todos os níveis e processos de gestão. Os referidos processos são monitorados periodicamente para garantir a melhoria constante das Organizações Militares no alcance de todos os seus Objetivos Estratégicos.
Integração	Não existem militares, designados responsáveis, com autoridade para tomar decisões relacionadas ao gerenciamento dos principais riscos relacionados a cada objetivo, meta ou resultado esperado das políticas de gestão.	Existem militares, designados responsáveis, com autoridade para tomar decisões relacionadas ao gerenciamento dos principais riscos relacionados a cada objetivo, meta ou resultado esperado das políticas de gestão.	Além dos militares designados responsáveis para implementar decisões relacionadas ao gerenciamento dos principais riscos, existe o envolvimento de parceria entre os departamentos que compartilham o interesse nos objetivos e que participam do processo de identificação e avaliação dos riscos relacionados a cada objetivo, meta ou resultado esperado.	Há informação de gestão de risco regular e confiável para permitir que cada departamento ou militar parceiro monitore todos os riscos e o desempenho em relação a cada objetivo, meta ou resultado esperado.	Os departamentos e gestores parceiros definem planos e medidas de contingência formais e documentados, em relação a todos os riscos, para garantir a obtenção dos objetivos estratégicos da Organização Militar.
Indicadores de Desempenho	As Organizações analisadas não registram, mensuram ou documentam os incidentes que podem levar a perdas. São contabilizadas de forma indireta em outros custos ou despesas. Não visualiza o potencial de ganhos com resultados e benefícios da gestão de riscos e não possui seu apetite a riscos definido e atualizado.	As Organizações analisadas não registram, mensuram e documentam os incidentes de forma consistente, pois somente registram e controlam os incidentes que consideram relevantes em termos de impacto orçamentário. Estas Organizações já consideram que a gestão de riscos possibilita benefícios e está em fase de estruturação para mensuração de resultados. Está em fase de discussão para definição de seu apetite a riscos.	As Organizações analisadas registram, mensuram e documentam os incidentes. Já possuem indicadores de desempenho para controle da Gestão de Riscos. A organização compreende que a gestão de riscos é capaz de gerar benefícios e já consegue medir resultados, mas ainda de forma inconsistente. Já há apetite a riscos definido e formalizado.	As Organizações analisadas registram, mensuram e documentam os incidentes. Já é capaz de perceber e mensurar resultados financeiros obtidos através da gestão de riscos de forma consistente. A instituição já consegue integrar o planejamento orçamentário ao apetite a riscos.	As Organizações analisadas utilizam seus indicadores conscientemente para evitar perdas ou interrupções. A instituição já consegue integrar o planejamento orçamentário ao apetite a riscos e realiza atualização periódica do Plano de Gerenciamento de Riscos com base no apetite definido.
Resiliência e Sustentabilidade	As Organizações Analisadas ainda não são capazes de lidar com as mudanças impostas pelo ambiente sem que ocorram imprevistos e impactos devido a riscos. As organizações têm dificuldades de se recuperarem de incidentes concretizados, sofrendo com paralisações de atividades e perdas. Não possuem Planos de Gerenciamento de Riscos.	As Organizações Analisadas se adaptam de forma reativa às mudanças impostas pelo ambiente, sem utilizar a gestão de riscos. As organizações se recuperam de crises e incidentes com muito esforço e falta de organização. Estão em fase de implantação dos Planos de Gerenciamento de Riscos.	As Organizações Analisadas ainda são reativas em relação às mudanças do ambiente, mas já são capazes de considerarem a gestão de riscos em suas decisões e ações. As organizações já conseguem se recuperar rapidamente de crises e incidentes mais críticos e previsíveis. Possuem Planos de Gerenciamento de Riscos incompletos.	As Organizações Analisadas já conseguem prever e reagir proativamente, utilizando gestão de riscos em relação às mudanças ambientais. Conseguem evitar ou se recuperar rapidamente de crises e incidentes e possuem Plano de Gerenciamento de Riscos robustos.	As Organizações Analisadas utilizam técnicas avançadas de cenários e possuem plano de continuidade de ações. Elas proativamente evitam crises ou incidentes ou conseguem se recuperar rapidamente deles. Os Planos de Gerenciamento de Riscos são integrados ao planejamento estratégico e apetite a riscos.

Fonte: Adaptado de Viana (2021).

APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO DE ANÁLISE DO NÍVEL DE MATURIDADE DA PRIMEIRA LINHA DE DEFESA EM GERENCIAMENTO DE RISCOS

Carta de apresentação do Instrumento de Coleta de Dados

Prezado(a) respondente, você está sendo convidado(a) a participar de uma pesquisa no âmbito do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (PPGCC-UFRJ), cujo objetivo é compreender e analisar a percepção da Segunda Linha de Defesa quanto ao nível de maturidade da Primeira Linha de Defesa da Marinha do Brasil, em Gerenciamento de Riscos.

Neste cenário, as Assessorias de Controle Interno da Marinha do Brasil compõem a Segunda Linha de Defesa, que orienta e supervisiona a Primeira Linha de Defesa, sendo esta última formada pelos Agentes Responsáveis (Ordenador de Despesa, Agente Fiscal e Gestores) e o Conselho de Gestão das OM, que, durante a implementação das políticas públicas e a execução de atividades e tarefas, devem identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos à consecução de seus objetivos e metas, sendo portanto, composta pelos militares responsáveis pela execução do Gerenciamento de Riscos.

Desta forma, gostaria de solicitar a sua colaboração, na posição da Segunda Linha de Defesa, lembrando que esta pesquisa se trata de um estudo para fins acadêmicos e os dados fornecidos serão utilizados para fins estritamente científicos e serão tratados de forma agregada, de maneira que seja impossível a identificação dos respondentes.

A duração do questionário foi estimada em 15 minutos e sua colaboração será inestimável para o desenvolvimento da pesquisa acadêmica deste país.

Agradeço desde já sua disponibilidade.

Cordialmente,

Alan Bernardes da Silva

Mestrando do PPGCC/UFRJ

Bloco 1 - Perfil dos Respondentes

1. Qual seu Posto / Graduação? _____
2. Qual sua idade? _____
3. Qual seu gênero? () Masculino () Feminino () Prefiro não dizer () Outro: _____
4. Qual o seu nível de escolaridade? a) Ensino Médio b) Graduação c) Pós-Graduação - Especialização d) Pós-Graduação -Mestrado e) Pós-Graduação - Doutorado
5. Caso possua Ensino Superior, qual sua formação em nível de graduação?
a) Administração b) Ciências Contábeis c) Economia
d) Ciências Navais e) Outros: _____
6. Quanto tempo tem de serviço na MB? _____

7. Qual sua função na Assessoria de Controle Interno? _____
8. Há quanto tempo atua na Assessoria de Controle Interno? _____
9. Sua Assessoria de Controle Interno é subordinada a qual OM? _____

Bloco 2 - Questionário de análise de maturidade em gestão de riscos

A análise quanto à maturidade em gerenciamento de riscos proposta nesta pesquisa será efetuada com base em 6 Atributos (Ambiente, Cultura, Processos, Integração, Indicadores de Desempenho, e Resiliência e Sustentabilidade), sendo este questionário composto de 6 questões temáticas, uma para cada atributo. Desta forma, para cada questão, encontram-se disponíveis cinco afirmativas, para as quais deverá, o respondente, sob sua percepção, selecionar o seu nível de concordância com cada afirmativa, numa escala que varia desde “Discorda totalmente” até “Concorda totalmente”, tendo um campo disponível para tecer comentários acerca dos fatores que influenciaram o seu nível de concordância com as afirmativas disponíveis.

QUESTÃO 1 - Atributo AMBIENTE - Considerando o nível de envolvimento e operacionalização da gestão de riscos na estruturação do ambiente das Organizações Militares, o quanto a gestão de riscos está presente em todos os níveis organizacionais? A gestão de riscos está formalizada? Marque o quanto você concorda com o atual nível de maturidade de gestão de riscos da Primeira Linha de Defesa nas OM supervisionadas por sua ACI, onde 1 há concordância total e 5 há discordância total.

a) As Organizações Militares ainda não possuem um ambiente de gestão de riscos estabelecido e com isto não há procedimentos para apoiar suas responsabilidades de governança de riscos e assegurar que a gestão de riscos seja integrada aos processos e projetos e a todas as áreas, funções e atividades relevantes para o alcance dos objetivos estratégicos da Organização. Não há Ordem interna, Plano de Gerenciamento de Riscos ou instrumento interno elaborado com a finalidade de estabelecer o processo de gestão de riscos da OM.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

b) As Organizações Militares já possuem um ambiente de gestão de riscos estabelecido, mediante aprovação da Política de Gestão de Riscos da Marinha e de normas administrativas que apoiam suas responsabilidades de governança de riscos, mas ainda não podem assegurar que a gestão de riscos seja integrada aos processos e projetos e a todas as áreas, funções e atividades relevantes para o alcance dos objetivos estratégicos da Organização. O Plano de Gerenciamento de Riscos, com a finalidade de estabelecer o processo de gestão de riscos das OM, estão em desenvolvimento.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

c) As Organizações militares já tiveram seus Planos de Gerenciamento de Riscos aprovados. Os responsáveis pela governança e gestão das Organizações Militares o estão implantando e buscando assegurar que a gestão de

riscos seja integrada aos processos e projetos e a todas as áreas, funções e atividades relevantes para o alcance dos objetivos estratégicos de suas Organizações.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

d) As Organizações militares já tiveram seus Planos de Gerenciamento de Riscos aprovados. Os responsáveis pela governança e gestão das Organizações Militares já o implantaram e estão assegurando que a gestão de riscos seja integrada a todos os processos e projetos e a todas as áreas, funções e atividades relevantes para o alcance dos objetivos estratégicos de suas Organizações.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

e) As Organizações Militares analisadas já implementaram plenamente a Gestão de Riscos, conforme estabelecido em seus Planos de Gerenciamento de Riscos, com o intuito de cumprir sua missão institucional e agregar valor para as partes interessadas. Seus Planos de Gerenciamento de Riscos estão totalmente integrados aos demais processos de planejamento, permitindo a avaliação dos riscos, o estabelecimento de respostas, o monitoramento das ações e o auxílio das tomadas de decisões a fim de orientar a definição de objetivos estratégicos da Organização.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

f) Comente sobre os fatores que influenciaram a sua definição do nível de concordância referente ao atributo AMBIENTE: _____

QUESTÃO 2 - Atributo CULTURA - Considerando a atuação da Primeira Linha de Defesa na formação e fortalecimento da cultura em torno da gestão de riscos e controles internos, de que forma se considera a gestão de riscos inserida na rotina organizacional e operacionalizada na rotina dos processos e atividades de trabalho? Marque abaixo o quanto você concorda com o atual nível de maturidade de gestão.

a) Os responsáveis pela execução da gestão de riscos não possuem conhecimento sobre gestão de riscos, estão resistentes ao processo de mudança e preferem manter os atuais processos sem modificações significativas.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

b) Os responsáveis pela execução da gestão de riscos a levam em consideração em alguns projetos, áreas ou processos específicos, com uma estrutura de gestão de riscos deficitária, mas apenas a executam de maneira cerimonial, para cumprimento de determinações.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

c) Os responsáveis pela execução da gestão de riscos possuem conhecimento no assunto e executam a gestão de riscos nos projetos, áreas ou processos, de maneira consciente em alguns setores, mas possuem uma estrutura de gestão de riscos estabelecida apenas nestes setores.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

d) Os responsáveis pela execução da gestão de riscos possuem conhecimento no assunto e divulgam o Plano de Gerenciamento de Riscos, aprovado por instância superior, a todos os militares da organização e todos os benefícios são reconhecidos e capturados.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

e) Os responsáveis pela execução da gestão de riscos e todos os militares das organizações analisadas, tem plenos conhecimentos sobre os benefícios da Gestão de Riscos, que é levada em consideração na liderança da organização, sendo a gestão de riscos uma prática proativa, motivada e recompensada.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

f) Comente sobre os fatores que influenciaram a sua definição do nível de concordância referente ao atributo CULTURA: _____

QUESTÃO 3 - Atributo PROCESSOS - Considerando a implementação dos processos necessários para identificação, avaliação, análise, classificação, tratamento e monitoramento da gestão de riscos, em que estágio pode-se considerar a prática de gerenciamento nas OM analisadas? Marque abaixo o quanto você concorda com o atual nível de maturidade de gestão de riscos nas OM supervisionadas por sua ACI.

a) Não há estrutura e processo formal de Gestão nas Organizações Militares consideradas.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

b) Ainda não há um processo formal de gestão de riscos nas Organizações Militares consideradas, mas já se pode observar algumas práticas administrativas relacionadas aos riscos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

c) Existe um processo formal de gestão de riscos, mas sua implantação ainda é restrita a alguns macroprocessos nas Organizações Militares consideradas.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

d) Existe um processo formal de gestão de riscos e ele foi implementado nas Organizações Militares analisadas, sendo incorporados à maioria de seus macroprocessos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

e) O processo de gestão de riscos é robusto e proativo, sendo levado em consideração e incorporado em todos os níveis e processos de gestão. Os referidos processos são monitorados periodicamente para garantir a melhoria constante das Organizações Militares no alcance de todos os seus Objetivos Estratégicos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

f) Comente sobre os fatores que influenciaram a sua definição do nível de concordância referente ao atributo PROCESSOS: _____

QUESTÃO 4 - Atributo INTEGRAÇÃO - Considerando as parcerias, planos de comunicação, compartilhamento de riscos e arranjos institucionais, qual o nível de colaboração entre setores e gestores no processo de gestão de riscos? Marque abaixo o quanto você concorda com o atual nível de maturidade de gestão de riscos sob supervisão de sua ACI.

a) Não existem militares, designados responsáveis, com autoridade para tomar decisões relacionadas ao gerenciamento dos principais riscos relacionados a cada objetivo, meta ou resultado esperado das políticas de gestão.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

b) Existem militares, designados responsáveis, com autoridade para tomar decisões relacionadas ao gerenciamento dos principais riscos relacionados a cada objetivo, meta ou resultado esperado das políticas de gestão.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

c) Além dos militares designados responsáveis para implementar decisões relacionadas ao gerenciamento dos principais riscos, existe o envolvimento de parceria entre os departamentos que compartilham o interesse nos objetivos e que participam do processo de identificação e avaliação dos riscos relacionados a cada objetivo, meta ou resultado esperado.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

d) Há informação de gestão de risco regular e confiável para permitir que cada departamento ou militar parceiro monitore todos os riscos e o desempenho em relação a cada objetivo, meta ou resultado esperado.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

e) Os departamentos e gestores parceiros definem planos e medidas de contingência formais e documentados, em relação a todos os riscos, para garantir a obtenção dos objetivos estratégicos da Organização Militar.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

f) Comente sobre os fatores que influenciaram a sua definição do nível de concordância referente ao atributo INTEGRAÇÃO: _____

QUESTÃO 5 - Atributo INDICADORES DE DESEMPENHO - Considerando a integração da gestão de riscos com o Planejamento Estratégico e a Política de Gestão de Riscos da MB, assim como o monitoramento dos resultados, a Primeira Linha de Defesa, em suas OM, faz uso de indicadores de desempenho para acompanhamento e tomada de decisão? Marque abaixo o quanto você concorda com o atual nível de maturidade de gestão de riscos.

a) As Organizações analisadas não registram, mensuram ou documentam os incidentes que podem levar a perdas. São contabilizadas de forma indireta em outros custos ou despesas. Não visualiza o potencial de ganhos com resultados e benefícios da gestão de riscos e não possui seu apetite a riscos definido e atualizado.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

b) As Organizações analisadas não registram, mensuram e documentam os incidentes de forma consistente, pois somente registram e controlam os incidentes que consideram relevantes em termos de impacto orçamentário. Estas Organizações já consideram que a gestão de riscos possibilita benefícios e está em fase de estruturação para mensuração de resultados. Está em fase de discussão para definição de seu apetite a riscos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

c) As Organizações analisadas registram, mensuram e documentam os incidentes. Já possuem indicadores de desempenho para controle da Gestão de Riscos. A organização compreende que a gestão de riscos é capaz de gerar benefícios e já consegue medir resultados, mas ainda de forma inconsistente. Já há apetite a riscos definido e formalizado.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

d) As Organizações analisadas registram, mensuram e documentam os incidentes. Já é capaz de perceber e mensurar resultados financeiros obtidos através da gestão de riscos de forma consistente. A instituição já consegue integrar o planejamento orçamentário ao apetite a riscos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

e) As Organizações analisadas utilizam seus indicadores conscientemente para evitar perdas ou interrupções. A instituição já consegue integrar o planejamento orçamentário ao apetite a riscos e realiza atualização periódica do Plano de Gerenciamento de Riscos com base no apetite definido.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

f) Comente sobre os fatores que influenciaram a sua definição do nível de concordância referente ao atributo INDICADORES DE DESEMPENHO:

QUESTÃO 6 - Atributo RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE - Considerando a capacidade de visualizar cenários e tomar ações preventivas e contingenciais para solucionar problemas e explorar oportunidades, quanto a Primeira Linha de Defesa supervisionada por sua ACI está preparada para responder a mudanças do ambiente interno e externo? Marque abaixo o quanto você concorda com a atual maturidade neste atributo.

a) As Organizações Analisadas ainda não são capazes de lidar com as mudanças impostas pelo ambiente sem que ocorram imprevistos e impactos devido a riscos. As organizações têm dificuldades de se recuperarem de incidentes concretizados, sofrendo com paralisações de atividades e perdas. Não possuem Planos de Gerenciamento de Riscos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

b) As Organizações Analisadas se adaptam de forma reativa às mudanças impostas pelo ambiente, sem utilizar a gestão de riscos. As organizações se recuperam de crises e incidentes com muito esforço e falta de organização. Estão em fase de implantação dos Planos de Gerenciamento de Riscos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

c) As Organizações Analisadas ainda são reativas em relação às mudanças do ambiente, mas já são capazes de considerarem a gestão de riscos em suas decisões e ações. As organizações já conseguem se recuperar rapidamente de crises e incidentes mais críticos e previsíveis. Possuem Planos de Gerenciamento de Riscos incompletos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

d) As Organizações Analisadas já conseguem prever e reagir proativamente, utilizando gestão de riscos em relação às mudanças ambientais. Conseguem evitar ou se recuperar rapidamente de crises e incidentes e possuem Plano de Gerenciamento de Riscos robustos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

e) As Organizações Analisadas utilizam técnicas avançadas de cenários e possuem plano de continuidade de ações. Elas proativamente evitam crises ou incidentes ou conseguem se recuperar rapidamente deles. Os Planos de Gerenciamento de Riscos são integrados ao planejamento estratégico e apetite a riscos.

Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente

f) Comente sobre os fatores que influenciaram a sua definição do nível de concordância referente ao atributo RESILIÊNCIA E SUSTENTABILIDADE: _____

APÊNDICE C – ANÁLISE DAS RESPOSTAS AO INSTRUMENTO DE COLETA

Painel 1 – Níveis de Maturidade dos Atributos

NÍVEIS	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	R10	R11	R12	R13	R14
Ambiente	1	1	2	4	2	3	2	2	3	3	4	1	2	2
Cultura	2	2	2	3	3	2	2	1	3	4	4	3	2	3
Processos	4	2	1	3	3	4	1	1	2	4	5	2	3	4
Integração	2	3	1	2	2	3	1	2	2	2	3	1	1	2
Indicadores de Desempenho	3	2	1	2	1	3	1	1	2	3	4	3	3	3
Resiliência e Sustentabilidade	3	1	2	4	2	2	1	2	3	3	3	5	3	4
Percepções médias	2,5	1,8	1,5	3,0	2,2	2,8	1,3	1,5	2,5	3,2	3,8	2,5	2,3	3,0

Painel 2 – Cálculos sem atribuição de pesos

NÍVEIS	MÉDIA	MÍNIMO	MÁXIMO
Ambiente	2,29	1,0	4,0
Cultura	2,57	1,0	4,0
Processos	2,79	1,0	5,0
Integração	1,93	1,0	3,0
Indicadores de Desempenho	2,29	1,0	4,0
Resiliência e Sustentabilidade	2,71	1,0	5,0
Média dos Atributos	2,43		

Painel 3 – Análise com atribuição de pesos

NÍVEIS	PESOS	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	R10	R11	R12	R13	R14
Ambiente	2	2	2	4	8	4	6	4	4	6	6	8	2	4	4
Cultura	2	4	4	4	6	6	4	4	2	6	8	8	6	4	6
Processos	2	8	4	2	6	6	8	2	2	4	8	10	4	6	8
Integração	1	2	3	1	2	2	3	1	2	2	2	3	1	1	2
Indicadores de Desempenho	2	6	4	2	4	2	6	2	2	4	6	8	6	6	6
Resiliência e Sustentabilidade	1	3	1	2	4	2	2	1	2	3	3	3	5	3	4
Soma das pontuações		25	18	15	30	22	29	14	14	25	33	40	24	24	30

Painel 4 – Cálculos com atribuição de pesos

NÍVEIS	MÉDIA
Ambiente	4,57
Cultura	5,14
Processos	5,57
Integração	1,93
Indicadores de Desempenho	4,57
Resiliência e Sustentabilidade	2,71
Soma das pontuações médias	24,49

Fonte: Dados da Pesquisa

