

1º LUGAR - 24ª EDIÇÃO DO PRÊMIO CONTADOR GERALDO DE LA ROCQUE 2023

Avaliação do Nível de Maturidade da Gestão de Riscos: Estudo de Caso de uma Instituição Pública Militar

Risk Management Maturity Level Assessment: Case Study of a Public Military Institution

Artigo recebido em: 11/08/2023 e aceito em: 10/10/2023

Alan Bernardes da Silva
Rio de Janeiro – RJ
Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ¹
alan.bernardes@msn.com

Adolfo Henrique Coutinho e Silva
Rio de Janeiro – RJ
Doutor em Ciências Contábeis pela FEA-USP
Professor Adjunto da UFRJ
adolfohcoutinho@uol.com.br

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi compreender e analisar a percepção dos Assessores de Controle Interno da Marinha do Brasil (Segunda Linha de Defesa) quanto ao nível de maturidade em gerenciamento de riscos das Organizações Militares (Primeira Linha de Defesa), que são responsáveis por implementar e aplicar os controles internos e gestão de riscos associados aos processos da instituição. Para tanto, neste estudo de caso, realizou-se uma análise documental para compreender a estrutura e funcionamento da gestão de riscos da instituição, bem como foram aplicados questionários para avaliação da percepção do nível de maturidade da gestão de riscos nas unidades avaliadas. Os resultados sugerem que a Marinha do Brasil possui um ambiente de controle interno e gestão de riscos bem estruturado e normatizado, onde o nível de maturidade percebido foi o Intermediário. As análises realizadas permitem concluir que, embora exista uma estrutura de gestão de riscos formal e bem estabelecida, ainda existem diferenças significativas entre as unidades avaliadas. Neste sentido, a avaliação de maturidade realizada serve como ferramenta de avaliação que indica onde o processo de gestão de riscos necessita ser aprimorado na instituição avaliada. Além disso, o presente estudo contribui para a literatura de avaliação de maturidade de gestão de riscos ao realizar uma aplicação prática de um modelo conceitual para uma instituição pública militar que possui características bastante peculiares.

Palavras-chave: Marinha do Brasil; controle interno; gerenciamento de risco; maturidade.

ABSTRACT

The objective of this research was to understand and analyze the perception of the Internal Control Advisors of the Brazilian Navy (Second Line of Defense) regarding the level of maturity in risk management of Military Organizations (First Line of Defense), which are responsible for implementing and applying internal controls and risk management associated with the institution's processes. Therefore, in this case study, a documentary analysis was carried out to understand the structure and functioning of the institution's risk management, as well as questionnaires were applied to assess the perception of the level of maturity of risk management in the units evaluated. The results suggest that the Brazilian Navy has well-structured and standardized internal control and risk management environment, where the perceived maturity level was the Intermediate. The analyses carried out allow us to conclude that although there is a formal and well-established risk management structure, there are still significant differences between the units evaluated. In this sense, the maturity assessment performed serves as an assessment tool that indicates where the risk management process needs to be improved in the institution evaluated. In addition, the present study contributes to the literature on risk management maturity assessment by performing a practical application of a conceptual model for a public military institution that has very peculiar characteristics.

Keywords: Brazilian Navy; internal control; risk management; maturity.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos o setor público empreendeu diversas mudanças para modernizar seu ambiente de controle e gestão de riscos, sendo adotados modelos desenvolvidos na 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 públicos, a fim de mitigar os crescentes e diversificados riscos no ambiente governamental (BEUREN; ZONATTO, 2014; BOGONI et al., 2010; CUNHA, 2012; SILVA; ABREU; COUTO, 2017).

Neste contexto, desde 2012, por conta de iniciativas da Controladoria-Geral da União (CGU), a administração pública tem incorporado, na gestão pública, metodologias de gestão

¹ UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP 22.290-240 – Rio de Janeiro –RJ

de riscos (BRASIL, 2017). Em maio de 2016, em parceria com o Ministério do Planejamento, a CGU publicou a Instrução Normativa (IN) Conjunta nº 01/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal (PEF), estabelecendo a obrigatoriedade da sistematização de práticas de gestão de riscos para todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

Posteriormente, em 09 de junho de 2017, o Ministério da Transparência e a Controladoria-Geral da União determinaram, por meio da IN nº 3/2017, que as estruturas de Controles Internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deveriam adotar o modelo das Três Linhas de Defesa para o Gerenciamento de Riscos, recomendado pelo *Institute of Internal Auditors (IIA)*, em 2013, pela sua *Declaração de Posicionamento*. Este modelo, amplamente adotado pelas empresas privadas, descreve as responsabilidades de todos, provendo uma atuação coordenada e eficiente de todos os envolvidos na gestão de riscos, diferenciando três grupos: (a) os que executam a gestão e gerenciam os riscos, (b) os que supervisionam os riscos, e (c) aqueles que fornecem avaliações independentes, correspondendo a, respectivamente, primeira, segunda e terceira linhas de defesa.

A Marinha do Brasil (MB), que é um órgão de natureza militar integrante da Administração Federal Direta, também reuniu ações para implementar os conceitos de gerenciamento de riscos determinados pelas normas mencionadas e também implementou as três linhas de defesa em sua estrutura organizacional. A Primeira Linha de Defesa é formada pelas Organizações Militares, mais especificamente pelos Agentes Responsáveis (Ordenador de Despesa, Agente Fiscal e Gestores) e o Conselho de Gestão, que são responsáveis por implementar as ações para resolver deficiências em processos e controles, por manter controles internos eficazes e conduzir procedimentos de riscos e controles diários. Já a Segunda Linha de Defesa 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, a Terceira Linha de Defesa, que é o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), que representa a unidade de auditoria interna da instituição (Circular SGM/MB nº 3/2023).

Com relação aos estudos anteriores, cabe ressaltar que, apesar de existirem diversos estudos nacionais (Azevedo, 2017; Nascimento, R. B. do, 2018; e Viana, 2021, por exemplo) e internacionais (Wieczorek-Kosmala, 2014; e Rudnicka, 2017, por exemplo) que propõem ou aplicam modelos de maturidade em gestão de riscos em organizações do setor público, até o momento não foi identificada pesquisa que se concentre na avaliação da maturidade em gestão de riscos de uma instituição pública de natureza militar. Em linhas gerais, observa-se que os estudos realizados em organizações militares têm se dedicado a analisar apenas aspectos relacionados aos controles internos e aos processos de gestão de riscos (Vide Nascimento, R., 2010; Cunha, 2012; Santos, 2014; e Harduim, 2019, por exemplo).

Assim, considerando que o gerenciamento de riscos tem se tornado uma prioridade nas organizações públicas, especialmente em razão das orientações mandatórias recentes dos órgãos controladores, bem como em razão da carência de estudos sobre o tema nas organizações públicas militares, o presente estudo tem por objetivo **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**.

Desta forma, tratando sobre a maturidade em gestão de riscos, no intuito de se obter um diagnóstico da implementação de práticas operacionais da Marinha do Brasil, com abordagem do modelo de três linhas de defesa, o estudo deste tópico é importante, pois complementa os achados das pesquisas anteriores e contribui para a disseminação da temática, justificando-se por conta da busca pela melhoria da gestão de riscos em instituições públicas em geral, em especial em Organizações Militares. Além disso, apresenta como contribuição prática a geração de informações para orientar a identificação de oportunidades de melhorias no Gerenciamento de Riscos da Marinha do Brasil.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Avaliação de maturidade em gerenciamento de riscos

Um modelo de avaliação de maturidade geralmente é 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, p. 3). Desta forma, pode-se depreender que a maturidade em gerenciamento de riscos é o nível de capacidade da organização em desenvolver seu processo de gestão de riscos (ARAÚJO, 2014).

Segundo Cuenca et al. (2013), efetuar a avaliação da maturidade em gerenciamento de riscos de uma empresa 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).

Para a avaliação do nível de maturidade em gestão de riscos, é necessária a definição de níveis de maturidade, os quais são relacionados com atributos ou competências relativas ao processo de gestão de riscos, conforme a maioria dos modelos de maturidade encontrados na literatura (WIECZOREK-KOSMALA, 2014).

Na literatura é possível perceber grande quantidade de modelos de maturidade de gestão de risco. O Quadro 1 destaca sete modelos identificados na revisão de estudos anteriores:

Quadro 1 – Comparação dos modelos de maturidade em gestão de riscos destacados

MODELO – AUTOR (ANO)	NÍVEIS	ATRIBUTOS
Risk Maturity Model - Hillson (1997)	Inocente; Iniciante; Normalizado; e Natural.	Cultura; Processos; Experiência e Aplicação
COSO – ERM - COSO (2004)	Muito Fraco; Pobre; Médio; Bom; e Ótimo.	Ambiente Interno; Definição de Objetivos; Identificação de Evento; Avaliação de Risco; Respostas aos Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação e Monitoramento.
RIMS Risk Maturity Model - RIMS (2006)	Ad hoc; Inicial; Repetitivo; Gerenciado; e Liderado.	Abordagem baseada em Enterprise Risk Management (ERM); Gerenciamento de processos ERM; Gestão do apetite de risco; Avaliação de causa raiz; Descobrir e identificar os riscos; Gerenciamento de desempenho; e Resiliência e sustentabilidade empresarial.
Operational Risk Management Maturity Model - BDO (2008)	Tradicional; Consciente; Monitorado; Quantificado; e Integrado.	Cultura; Processos; Efeitos Práticos; e Experiência.
ISO - QSP 31000 - QSP (2010)	Ingênuo; Consciente; Definido; Gerenciado; e Habilitado.	- - -
Modelo do TCU - TCU (BRASIL, 2017)	Inexistente; Inicial; Básico; Aprimorado; e Avançado.	Ambiente; Processos; Parcerias; e Resultados.
Modelo do IBGC - IBGC (2017)	Inicial; Fragmentado; Definido; Consolidado; e Otimizado.	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.

Fonte: Elaboração própria.

Como pode ser observado no Quadro 1, os modelos indicados podem utilizar uma quantidade de níveis de maturidade e atributos diferentes. Além disso, nota-se que os atributos avaliados não são os mesmos. Uma característica de Hillson (1997), o único modelo acadêmico, que é considerado como referência e base para os demais modelos, é que não inclui nível de maturidade intermediário.

Sobre a destinação dos modelos nacionais, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) é destinado à iniciativa privada e o Tribunal de Contas da União (TCU) à esfera pública brasileira. Além disso, os nacionais são os mais contemporâneos e por isso tendem a conter conteúdo mais atualizado, compatível com a IN-MP/CGU Nº 1/2016.

Uma vantagem na operacionalização do modelo do TCU sobre a dinâmica proposta pelo IBGC é que a avaliação da maturidade do primeiro propõe uma base objetiva e parâmetros numéricos de determinação dos índices de maturidade de cada atributo, já o último propõe reflexões subjetivas sobre os cálculos. Importante ressaltar que todos os modelos avaliados possuem não só 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).

Das pesquisas analisadas na literatura, o trabalho de Azevedo (2017), construído com base no modelo ISO-QSP 31000, e de Viana (2021), elaborado com base nos outros seis modelos destacados no Quadro 1, são modelos acadêmicos nacionais de avaliação de maturidade mais específicos. Além disso, foi possível verificar que ambos guardam estreita afinidade com o escopo desta pesquisa. Os dois estudos realizaram a avaliação da maturidade de órgãos públicos brasileiros, com características culturais, sociais e políticas semelhantes às da Marinha do

Brasil, assim como, dentre outros aspectos, ambos os estudos foram desenvolvidos utilizando a IN MP/CGU nº 1/2016 na condução da pesquisa.

Diante do exposto, no contexto público brasileiro, cabe citar que 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 capacitação 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 da missão institucional (BRASIL, 2018).

Por fim, cabe destacar que não foram encontrados estudos anteriores que avaliassem a maturidade em gerenciamento de riscos em organizações públicas militares. A próxima seção apresenta os resultados de alguns estudos relacionados aplicados à Marinha do Brasil.

2.2. Estudos anteriores sobre Controles Internos e Gestão de Riscos na Marinha do Brasil

Na revisão bibliográfica não foi encontrado um estudo que tratasse da maturidade em gerenciamento de riscos ou mesmo dessa maturidade envolvendo o modelo das três linhas de defesa no âmbito da Marinha do Brasil ou em outra organização militar. No entanto, foi possível observar que há uma razoável quantidade de estudos acadêmicos que se dedicaram a analisar assuntos relacionados à temática de Governança e Gestão Pública, com foco em estudar aspectos acerca de Controles Internos e Gestão de Riscos na Marinha do Brasil.

Além disso, é possível constatar a existência de vários estudos autores que abordaram de forma abrangente os assuntos relativos ao controle interno e à gestão de riscos em suas pesquisas. Alguns desses estudiosos se dedicaram a examinar a harmonização dos modelos de controle interno e gestão de riscos implementados com modelos de controle interno e gerenciamento de riscos existentes na literatura (CUNHA, 2012; WANDERLEY; FONSECA; PAULA, 2015); outros se dedicaram a verificar a conformidade da execução desses modelos de gestão de riscos ou dos controles internos implementados, bem como com as normas e legislações pertinentes, com vigência até o período no qual os seus trabalhos foram realizados (NASCIMENTO, R., 2010; SANTOS, 2014). E ainda um terceiro grupo buscou compreender os efeitos da implementação desses modelos de controle interno e de gestão de riscos em algumas unidades militares específicas da Marinha ou mesmo na entidade como um todo (COSTA; FAJARDO, 2011; HARDUIM, 2019; REIS, 2012; SOUZA, 2017; VIVEIROS, 2018).

Em resumo, pelas conclusões obtidas nestes estudos, pode-se depreender que a Marinha do Brasil há bastante tempo demanda aprimoramento em sua estrutura de Controle Interno, uma vez que, na análise da harmonização com o modelo de Controle Interno do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO I, foi percebido que a Marinha do Brasil não contemplava, em sua plenitude, todas as diretrizes e recomendações previstas (WANDERLEY; FONSECA; PAULA, 2015).

Neste mesmo sentido, R. Nascimento (2010), ao realizar uma análise comparativa entre a metodologia de controle interno da Marinha com metodologias de domínio público existentes, com o objetivo de contribuir para a melhoria das atividades de controle interno na MB, argumenta que havia algumas diferenças metodológicas com os modelos preexistentes, apesar de ambas as metodologias serem importantes para a gestão.

Ainda neste sentido, afastando a ideia de que órgãos públicos militares não possuem mecanismos suficientes de gerenciamento de riscos e controle interno, Cunha (2012) constatou que há grande harmonia entre as diretrizes de COSO I e as da metodologia implementada na Marinha do Brasil, verificando que a metodologia da Marinha estava mais voltada para Gestão de Riscos e, com isso, há necessidade de combinar os dois modelos para aprimoramento das práticas de gestão na MB.

Por fim, Souza (2017) verificou que a MB tem adotado práticas de governança que visam transparência, ética, responsabilidade social e prestação de contas, e tem investido em gestão de riscos e controle interno, necessitando fortalecer essas prá-

ticas em todas as áreas da MB (SOUZA, 2017). Com conclusão similar, em um estudo de caso efetuado no CCIMAR, representante da Terceira Linha de Defesa da MB, Viveiros (2018) destacou a implementação recente da Política de Gestão de Riscos da Marinha do Brasil, enaltecendo a Gestão de Riscos como um elemento crucial de governança pública.

Neste contexto, os riscos estratégicos mais relevantes na Marinha do Brasil dizem respeito à necessidade de pessoal e material (COSTA; FAJARDO, 2011) e para melhoria da Gestão de Riscos é necessário o comprometimento e acompanhamento permanente dos altos escalões da Administração da Marinha (COSTA; FAJARDO, 2011; HARDUIM, 2019) além de maior atuação dos Conselhos de Gestão das Organizações Militares (SANTOS, 2014). Além disso, para que ocorra a disseminação do conhecimento e possibilite a capacitação da força de trabalho, é necessário manter constante revisão e atualização dos manuais internos de procedimentos afetos à gestão de riscos na MB (REIS, 2012).

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

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa, de natureza qualitativa, consiste em um estudo de caso único (COLLINS; HUSSEY, 2005, p. 73). Assim, foi realizada a análise e interpretação dos dados de uma única organização pública militar, a Marinha do Brasil, com o intuito de analisar o nível de maturidade do processo de gestão de riscos da entidade, utilizando dados de múltiplas fontes, como dito por Yin (2010), sendo os dados obtidos avaliados a partir da análise do conteúdo.

Estudar a Marinha do Brasil é relevante, pois se trata de uma instituição militar inserida no rol de órgãos públicos do Poder Executivo Federal que está submetida aos normativos emanados pelos órgãos de controle externo como, por exemplo, as mencionadas IN-MP/CGU Nº 1/2016 e a IN nº 3/2017 do Ministério da Transparência e a Controladoria-Geral da União que deram origem a este estudo.

A primeira etapa da pesquisa foi realizada mediante análise de documentos internos de caráter ostensivo indicados no Quadro 2, obtidos na internet e na intranet da Marinha do Brasil, para análise da estrutura e funcionamento da gestão de riscos da instituição.

Quadro 2 – Normativos e Documentos norteadores

REFERÊNCIA	TÍTULO / DESCRIÇÃO	EMIÇÃO
SGM-601	Normas sobre auditoria, análise e apresentação de contas da Marinha (5ª Revisão)	18/09/2014
Portaria no 110/EMA/2017	Aprovação da Política de Riscos da Marinha	04/05/2017
ARMADAINST 32-01	Instruções para Implementação da Política de Gestão de Riscos da MB	24/05/2017
EMA-134	Manual de Gestão Administrativa da Marinha (1ª Revisão)	25/10/2018
SGM-301	Normas Sobre Administração Financeira e Contabilidade (8ª Revisão)	14/12/2020
Portaria nº 18 MB/MD	Aprova as Normas relativas ao Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB)	18/05/2021
SGM-107	Normas Gerais de Administração	22/11/2021
Circular nº 3/SGM/2023	Circular relativa às atividades dos ACI e as Três Linhas de Defesa na MB	25/11/2022

Fonte: Elaboração própria.

Na segunda etapa, foi aplicado um questionário para analisar a percepção dos Assessores de Controle Interno - ACI (2ª linha de defesa) que efetuam as atividades de supervisão e monitoramento das atividades realizadas pelos agentes das Organizações Militares responsáveis pelas atividades finalísticas (1ª. linha de defesa), como representado na Figura 1.

Os instrumentos de coleta de dados desta pesquisa foram aplicados pelo “Formulários Google”, de janeiro a fevereiro de 2023, aos profissionais responsáveis por 14 Assessorias de Controle Interno (ACI) da MB que realizam a supervisão das atividades das Organizações Militares subordinadas. Destaca-se que,

de acordo com suas funções, estabelecidas na Circular SGM-MB nº 3/2023, estes profissionais devem ser profundos conhecedores sobre as atividades de controle interno e gerenciamento de riscos de sua Organização Militar (OM) e das OM que lhe são subordinadas, sendo, portanto, as pessoas chave para responder acerca da maturidade das OM sob sua supervisão.

O referido instrumento foi estruturado em dois blocos. O Bloco 1 contém questões relacionadas ao perfil dos respondentes, enquanto o Bloco 2 apresenta questões que permitem ao respondente expressar sua percepção quanto ao nível de maturidade em gerenciamento de riscos da Primeira Linha de Defesa.

Figura 1 – Modelo das três linhas de defesa aplicado na Marinha do Brasil



Fonte: Elaboração própria a partir do The Institute of Internal Auditors - IIA (2013) e Circular SGM-MB nº 3/2023.

Nota: COFAMAR (Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha); COPLAN (Conselho do Plano Diretor); CCIMAR (Centro de Controle Interno da Marinha); Regulador (Congresso Nacional); e Auditoria Externa (Tribunal de Contas da União).

O Modelo de Avaliação de Maturidade utilizado no estudo de Viana (2021) foi adaptado para construção do utilizado neste estudo, substituindo-se basicamente as terminologias aplicáveis às instituições de ensino superior, objeto do estudo de Viana, por termos relacionados ao contexto organizacional da instituição militar selecionada para análise.

Em linhas gerais, o modelo de avaliação utilizado compreende a análise de 6 atributos (Ambiente, Cultura, Processos, Integração, Indicadores de Desempenho, e Resiliência e Sustentabilidade) que são classificados em um dos cinco níveis de maturidade utilizados (Inicial, Básico, Intermediário, Aprimorado e Avançado).

Assim, o segundo bloco do questionário inclui seis questões (uma por atributo), com cinco afirmativas como resposta (uma por nível de maturidade), variando de 1 a 5 conforme a ordem crescente da maturidade. Além disso, para cada questão foi inserido um campo de resposta aberta para inclusão de comentários pelo respondente para cada atributo.

O nível de maturidade de cada atributo correspondeu à afirmativa com maior grau de concordância, prevalecendo o nível de maturidade inferior em caso de empate. A operacionalização dos cálculos para o cômputo do nível de maturidade da instituição foi inspirada por Azevedo (2017). Para se chegar ao nível de maturidade da instituição, inicialmente se calculou a média simples das pontuações de cada um dos atributos, classificando-os nas faixas de pontuação dos níveis de maturidade: inicial (0 a 1,0), básico (1,1 a 2,0), intermediário (2,1 a 3,0), aprimorado (3,1 a 4,0) e avançado (4,1 a 5,0). Além do que, para cada ACI, mediante obtenção da média das pontuações de seus seis atributos, foi classificada a percepção média de cada respondente sobre a maturidade de gestão de riscos. Finalmente, para a classificação final do nível de maturidade da gestão dos riscos percebido em relação a toda a instituição, foi calculada a média das percepções médias dos ACI.

Além da análise quantitativa do nível de maturidade da gestão de riscos da instituição, também foi realizada a análise de conteúdo das respostas apresentadas para as questões abertas, para melhor compreender as avaliações quantitativas realizadas pelos respondentes.

4. RESULTADOS

4.1 Estrutura e funcionamento da gestão de riscos na Marinha do Brasil

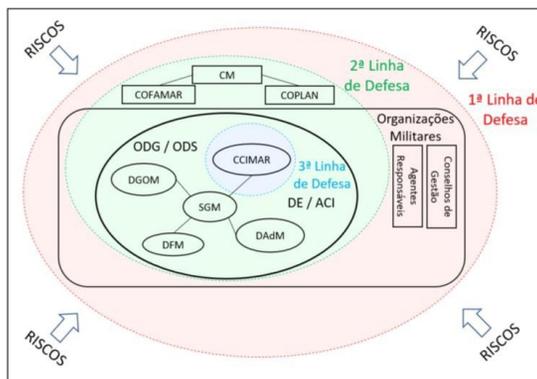
Inicialmente, cabe lembrar que a Marinha do Brasil (MB) é uma instituição pública, de grande porte e de abrangência nacional, organizada com base na hierarquia e disciplina, e de caráter permanente e regular. A Marinha do Brasil é uma instituição tradicional e complexa. É constituída de 430 Organizações Militares (OM), classificadas em operativas e administrativas, distribuídas por todas as regiões do território brasileiro em nove Distritos Navais (DN) (BRASIL, 2021; HARDUIM, 2019).

A estrutura e as normas que regem o Sistema de Controle Interno e a Gestão de Riscos na MB, atualmente, foram aprovadas pela Portaria nº 18/2021/MB, pautadas no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIEPF), objetivando alinhar a MB à atual fase da gestão e às práticas previstas na IN-MP/CGU Nº 1/2016, bem como com a IN-MT/CGU nº 3/2017 que detalha o modelo das Três Linhas de Defesa. A Figura 2 ilustra a organização das três linhas de defesa na MB sobre o Sistema de Controle Interno da MB.

O SCIMB está estruturado funcionalmente, estando presente desde o mais alto nível da administração naval até o menor nível de execução, cuja atuação é da Primeira Linha de Defesa.

A Primeira Linha de Defesa é composta pelas diversas Organizações Militares da MB, sejam elas operativas, tais como (1) Comando de Operações Navais, (2) Grupamentos de Fuzileiros Navais, (3) Comandos dos Distritos Navais, (4) Capitânias dos Portos, (5) Grupamentos de Patrulha Naval, por exemplo, ou administrativas, tais como (1) Diretoria de Finanças da Marinha, (2) Pagadoria de Pessoal da Marinha, (3) Hospitais Navais, (4) Centros de Intendência, (5) Diretorias de Pessoal, por exemplo, todas representadas mediante ações de seus Agentes Responsáveis e de seus Conselhos de Gestão.

Figura 2 – Síntese das estruturas do SCIMB e das três linhas de defesa na MB



Fonte: Elaboração própria

Nota: 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).

Os Agentes Responsáveis, em síntese, são as pessoas que manuseiam recursos públicos para execução de suas atividades profissionais em nome da instituição, já o Conselho de Gestão é um órgão de assessoramento às OM, atrelado às suas estruturas organizacionais, compostos em sua maioria por Agentes Responsáveis e outros membros que são designados de acordo com as demandas a serem tratadas em suas reuniões. Estes atores são os responsáveis por executar os controles e mecanismos de Gerenciamento de Riscos no processo de gestão de riscos da MB.

Com uma atuação focada em atividades de natureza preventiva para impedir falhas durante os processos, e não mais apenas em suas correções, em 2017, a MB publicou sua Política de Gestão de Riscos (Portaria EMA-MB n. 110/2017), com propósito de padronizar procedimentos, bem como estabelecer critérios claros na orientação da gestão dos riscos associados ao alcance dos objetivos estratégicos da Marinha. Neste contexto, a atuação da Primeira Linha de Defesa tem especial importância, pois pode atuar para adotar as providências e evitar ou minimizar possíveis prejuízos à Fazenda Nacional.

Nas instruções para implementação da Política de Gestão de Riscos da MB consta que a principal ferramenta é o Plano de Gerenciamento de Riscos (PGR), que é um documento resultante do processo de Gestão de Riscos, em que as OM especificam o (a) apetite a riscos,

(b) a abordagem, (c) os componentes de gestão e (d) os

recursos a serem aplicados para o gerenciamento dos riscos das OM. Portanto, para que seja possível adotar a almejada 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 da OM em seu gerenciamento de riscos.

Quanto à Segunda Linha de Defesa, ela é composta principalmente pelas Assessorias de Controle Interno da MB que, conforme estabelecido na Circular SG-MB n° 3/2023, é um elemento organizacional de assessoramento ao titular da OM, cuja finalidade é atuar de forma integral nas atividades de Controle Interno. Tendo como atribuições supervisionar e monitorar os atos de gestão da OM, as ACI têm o objetivo de apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar as atividades de supervisão e de monitoramento das ações desenvolvidas no âmbito das OM.

A Terceira Linha de Defesa é composta pelo Centro de Controle Interno da Marinha, que, com base nos pressupostos de independência, autonomia técnica e objetividade, tem por atribuição prestar serviços de auditoria e de consultoria, visando preservar e adicionar valor às OM e melhorar seus processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

4.2 Avaliação do nível de maturidade da gestão de riscos da MB

Com base nas respostas obtidas nos questionários, o nível de maturidade percebido na Marinha do Brasil foi o Intermediário (correspondente a 2,42), denotando que existe uma estrutura de gestão de riscos formalizada e bem estabelecida para os principais processos.

Esta avaliação representa a percepção dos 14 Assessores de Controle Interno (2ª linha de defesa). Os respondentes da pesquisa possuem idade variando dos 30 aos 68 anos, sendo três do gênero feminino. Mais da metade dos respondentes tem mais de um ano e meio na função de assessor: o mais experiente tem sete anos de atuação no setor, e o menos experiente, apenas três meses exercendo a função. Outrossim, todos são oficiais, dos quais 57,4% são da ativa e apenas dois não são oficiais superiores. Já quanto à formação acadêmica, sete são graduados em Ciências Navais pela Escola Naval (50% dos respondentes), cinco formados em Administração, um formado em Engenharia de Produção e um em Ciências Contábeis. Ademais, todos possuem pós-graduação: 10 com mestrado (71,43%), três com especialização e apenas um com doutorado.

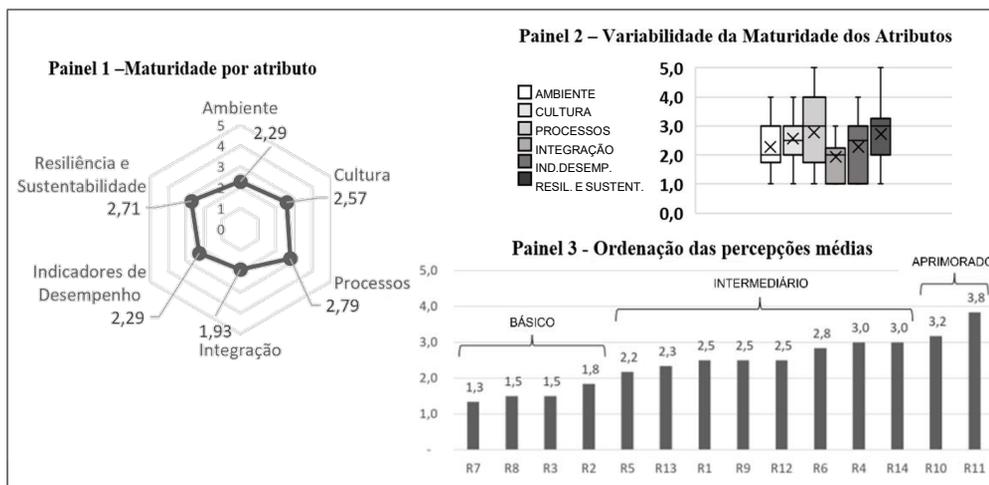
A Figura 3 apresenta uma síntese das respostas sobre a percepção dos respondentes sobre o nível de maturidade da gestão de riscos na Marinha do Brasil. O Pannel 1 reflete a percepção dos Assessores para cada um dos atributos analisados, no qual é possível verificar que os atributos “Processos” e “Resiliência 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.

O Pannel 2 demonstra que existe uma significativa variabilidade na percepção destes respondentes, constatando-se também 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

avanzado. Por outro lado, o atributo com menor amplitude dos dados foi “Integração”, cuja percepção dos respondentes indicou níveis de maturidade desde inicial até o nível intermediário apenas. Já os atributos “Ambiente”, “Cultura” e “Indicadores de Desempenho” obtiveram dispersão mediana, com percepções que vão desde o nível inicial ao aprimorado. Analisando por ou-

tro ponto de vista, partindo do princípio de que, no diagrama do Paine 2, 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.

Figura 3 – Análise gráfica das respostas



Fonte: Dados da pesquisa.

Outrossim, apesar de todas as OM estarem suscetíveis à mesma Política de Gestão de Riscos, Legislações e Normas Internas, o amadurecimento de suas gestões de risco não é uniforme, conforme pode ser visto no Painel 3. Assim, ao se ordenar percepções médias, que são a média das maturidades dos atributos na perspectiva de cada respondente, pode-se verificar que se distribuem entre três níveis de maturidade dos cinco possíveis: 28,6% das unidades avaliadas como Básicas, 57,1% como Intermediárias, e apenas duas como Aprimoradas.

Notadamente, as OM aprimoradas podem servir como referência (*benchmarks*) para impulsionar a maturidade das demais unidades da MB. Destaca-se também a R11 com 3,8, que está próxima do nível “Avanzado”. Do mesmo modo, R4, R14 e R6, cujas pontuações equivalem a 3,0, 3,0 e 2,8, respectivamente, a ponto de subir para o nível “Aprimorado”.

4.3 Análise qualitativa do nível de maturidade da Gestão de Riscos na MB

O Quadro 3 demonstra os principais aspectos (positivos e negativos) que foram considerados pelos respondentes na avaliação do nível de maturidade das OM. Frente ao exposto, e com base nos estudos de Costa e Fajardo (2011), Souza (2017), Vi-veiros (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, contando com Controles Internos em constante amadurecimento, o que foi reforçado com a implementação da Política de Gestão de Riscos, e se confirma ao se captar que as OM “já possuem um ambiente de gestão de riscos estabelecido pela Política de Riscos” (Fonte: R14 - Ambiente).

Quadro 3 – Principais explicações apresentadas pelos respondentes

FATORES MAIS RELEVANTES	
AMBIENTE	[...] possuem um ambiente de gestão de riscos estabelecido pela Política de Riscos da MB [...] (Fonte: R14) O PGR setorial foi aprovado em 2022. [...] os demais [...] estão sendo atualizados. (Fonte: R5)
	[...] a Gestão de riscos já foi implementada e encontra-se em fase de revisão [...] (Fonte: R10)
	[...] PGR implantado, monitorado e acompanhada a sua evolução com a mitigação dos riscos. (Fonte: R11)
	[...] segunda revisão dos PGR [...] (Fonte: R13)
CULTURA	[...] precisam melhorar o nível de maturidade nessa área. [...] nem todos [...] colocam em prática. (Fonte: R1)
	O ambiente de riscos ainda está sendo estabelecido (Fonte: R2)
	A mentalidade de Gestão de Risco ainda não está enraizada na MB. (Fonte: R2)
	Ainda não há plena gestão de riscos nas OM (Fonte: R7)

		FATORES MAIS RELEVANTES
CULTURA	(+)	A cultura da MB é alinhada à análise de riscos (Fonte: R5)
	(-)	A cultura ainda tem um caminho a ser percorrido até [...] plena consciência da sua relevância. (Fonte: R10) Necessidade do aumento da mentalidade de Gestão de Risco [...] não sendo represado este conhecimento somente na área que trabalha com o assunto em tela. (Fonte: R8) Tratar metodologicamente a gestão de riscos ainda é incipiente. (Fonte: R3) Embora haja divulgação interna, devido às atividades do dia a dia, poucos militares e servidores civis são capacitados (Fonte: R4) Há uma grande resistência para implementação das atividades de gestão de riscos. (Fonte: R6)
PROCESSOS	(+)	No âmbito setorial, o processo de gestão de riscos está totalmente formalizado [...] no organizacional, existe a necessidade de aprimoramento (Fonte: R6) Os principais processos [...] estão identificados, são avaliados, analisados, classificados, tratados e monitorados, porém ainda necessita evoluir bastante. (Fonte: R4) Estrutura de processos na gestão de riscos bem delineada [...] se baseiam na Política de Gestão de Riscos da Marinha. (Fonte: R10) O PGR é formalmente implantado e monitorado (Fonte: R11) O processo geral de gestão de riscos foi implementado na maioria dos macroprocessos das OM (Fonte: R14) O processo de gestão de riscos começou a ser elaborado para produzir o Plano de Gerenciamento de Riscos das OM. (Fonte: R2)
	(-)	Algumas OM estão mais avançadas que outras (Fonte: R1)
INTEGRAÇÃO	(+)	Há a definição dos responsáveis pelos riscos (Fonte: R14)
	(-)	As ações estão restritas apenas ao setor responsável pelo gerenciamento de risco (Fonte: R7) As ações ainda são cumpridas de forma isolada sem a devida integração. (Fonte: R1) Gestão de Risco fica represada com o setor da OM que trata do assunto. (Fonte: R8) 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) Os militares "designados para tomar decisão" em ambientes de riscos são os titulares das OM. (Fonte: R5)
IND. DE DESEMPENHO	(+)	[...] Os resultados, de modo geral, são monitorados pela Primeira Linha de Defesa nas reuniões do Conselho de Gestão [...] (Fonte: R4) Os indicadores de desempenho para acompanhamento e tomada de decisão são tratados na reunião do Conselho de Gestão. (Fonte: R14)
	(-)	Somente a Subcomissão permanente de Riscos e poucas OM utilizam indicadores para a gestão de riscos. (Fonte: R6) Ainda não foram definidos índices para acompanhamento do gerenciamento de riscos. (Fonte: R2) Os indicadores de riscos existem em alguns locais, mas carecem de maior aprofundamento e análise. (Fonte: R5) Praticamente não há bons indicadores para esta finalidade. (Fonte: R7)
RES. E SUSTENTABILIDADE	(+)	As OM possuem razoável capacidade de visualizar cenários e tomar ações preventivas e contingenciais para solucionar problemas. (Fonte: R5) Possuem os Planos de Gerenciamento de Riscos integrados ao planejamento estratégico e ao apetite a riscos. (Fonte: R10) 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) [...] 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 (Fonte: R4)
	(-)	Algumas estão em um nível mais avançados e outras estão em Processo inicial (Fonte: R1) 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)

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa. Notas: (a) (+) = Fatores Positivos; e (b) (-) = Fatores Negativos.

No entanto, mesmo já havendo tal ambiente, com ações estabelecidas para se mitigar os riscos, na maioria dos processos, as afirmativas dos respondentes sugerem que o assunto ainda se encontra concentrado nos setores que detêm afinidade com a gestão de riscos, que são aqueles que executam e medem as práticas do processo de riscos, denotando baixo nível de maturidade em integração interna nas organizações, conforme, por exemplo, foi afirmado em "o assunto é dominado só por quem trabalha com isto" (Fonte: R14 - Ambiente), bem como em "as ações estão restritas apenas ao setor responsável pelo gerenciamento de risco" (Fonte: R7 - Integração).

Outrossim, diante de ações, mesmo que tímidas ou embrionárias, quanto ao gerenciamento de riscos, e apesar de que "poucas OM utilizam indicadores para a gestão de riscos" (Fonte: R6 - Indicadores de Desempenho), pode-se interpretar que a capacidade de se manterem alinhadas às metas, diante de contratempos e

mudanças no ambiente operacional, é percebida de maneira positiva pelos respondentes, conforme consta da afirmação de que "as OM possuem razoável capacidade de visualizar cenários e tomar ações preventivas e contingenciais para solucionar problemas" (Fonte: R5 - Resiliência e Sustentabilidade).

4.4 Discussão dos resultados

Em linhas gerais, os dados apurados demonstraram que, quanto ao atributo "Ambiente", parece que não houve assimilação do assunto por igual em toda a Marinha, havendo necessidade de capacitação. Sobre a "Cultura", pôde-se constatar que ainda está em situação incipiente, atrelada à necessidade de maior promoção do tema pelas autoridades; a respeito de "Processos", foi o atributo com maior maturidade, devido às ca-

racterísticas militares quanto ao cumprimento de leis, hierarquia e disciplina, no entanto, apesar de algumas OM terem confeccionado seus PGR de maneira cerimonial, elas devem aprimorá-los para de fato implantarem o gerenciamento de riscos em seus processos. Com relação à “Integração”, sua deficiência ocorre também por conta da influência que sofre da já mencionada falta de capacitação dos militares, concentrando-se as tarefas afetas a riscos em poucos conhecedores. Sobre o atributo “Indicadores de Desempenho”, pôde-se entender que esta prática ainda não foi ampliada para gestão de riscos. Por fim, com relação ao atributo “Resiliência e Sustentabilidade”, depreendeu-se que, a partir do momento em que as OM aplicarem de fato o Processo de Gestão de Riscos para elaboração e monitoramento de seus PGR, conforme o apetite a risco da organização seja definido, as Organizações atingirão o amadurecimento em gerenciamento de riscos, de forma a estarem 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”.

Desta maneira, com o intuito de amadurecimento em gerenciamento de riscos, destacam-se oportunidades de melhorias para alavancar a maturidade da instituição, como por exemplo “Ambiente” e “Cultura”, que representam uma atmosfera na qual as pessoas conduzem suas atividades e cumprem suas responsabilidades de controle, servindo de base para os demais atributos. Assim, como indica um dos participantes da pesquisa, “As OM do setor, em sua maioria, ainda precisam melhorar o nível de maturidade nessa área [...] pois nem todos os ambientes de atividades das unidades colocam a doutrina em prática” (Fonte: R1 - Ambiente).

A constante atualização das normas internas da Marinha, em conformidade com Reis (2012), 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 conseqüentemente o aumento da maturidade dos atributos “Ambiente” e “Cultura”.

Outrossim, cabe destaque ao atributo “Integração” que obteve a menor pontuação. Isso 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 gestão de riscos, dificilmente haverá um relacionamento colaborativo entre os setores das OM, o que se depreende quando é afirmado que “Há uma necessidade do aumento da mentalidade de Gestão de Risco [...], não sendo represado este conhecimento somente na área que trabalha com o assunto” (Fonte: R8 - Cultura).

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, seriam necessários o comprometimento e o acompanhamento permanente dos altos escalões

da Administração da MB. Neste contexto, segundo os referidos autores, 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.

Diante de todo o exposto, conforme se pôde notar dos dados obtidos na pesquisa, 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, reforça-se que 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.

Nesse sentido, conforme Santos (2014) mencionou em seu estudo, é necessária uma maior atuação dos Conselhos de Gestão para fortalecer a governança na instituição, e conseqüentemente a cultura de Gerenciamento de Riscos. Acrescentando-se 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 Gestão de Riscos seja alavancada.

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 PGR, ainda há necessidade de evolução, pois o ambiente criado com os instrumentos teóricos ainda não foi totalmente absorvido e colocado em prática.

Assim, como destacado por Harduim (2019), existe a necessidade de um comprometimento da Alta Administração para a efetiva implementação da gestão de riscos em organizações militares, ficando 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 OM, o que também foi percebido por Souza (2017) ao analisar as práticas de governança adotadas na Marinha do Brasil.

No contexto desta pesquisa, cabe destacar que a Marinha é uma instituição pública, de natureza militar, o que contribui para que as mudanças no ambiente regulador sejam aplicadas 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 MB, a partir da efetiva implementação da Política de Gestão de Riscos, tal como Viveiros (2018) concluiu e recomendou em sua pesquisa.

Portanto, o nível de maturidade “Intermediário”, percebido pela Segunda Linha de Defesa, conforme os dados coletados, está coerente com o que foi constatado na primeira etapa da pesquisa, 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 à metodologia COSO I. Além do mais, a constatação de tal nível de maturidade corrobora os achados de Cunha (2012) 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. Além disso, corrobora as conclusões de Reis (2012), que denotou necessidade de constante atualização das normas internas da Marinha como ponto de melhoria para a gestão da entidade.

Neste contexto, destaca-se que a maturidade percebida denota que a comunicação e a tomada de decisões, na MB, utilizam a gestão de riscos apenas nos seus principais processos, portanto, assim como concluíram 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. Ainda neste sentido, este envolvimento é necessário 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).

5. CONCLUSÃO

Neste estudo foi possível concluir que a Marinha do Brasil assumiu uma postura preventiva de Gestão de Riscos e possui um ambiente normativo bem estruturado, em conformidade com as orientações providas da Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas da União. Além disso, foi criada, dentre outras coisas, a Política de Gestão de Riscos da Marinha do Brasil que, além de ser um instrumento de formalização, é uma ferramenta de padronização da Gestão de Riscos da Organização, na qual foi incorporado o Modelo das Três Linhas de Defesa do *Institute of Internal Auditors (IIA)*.

Conforme depreendido do estudo, percebe-se que o *Plano de Gerenciamento de Riscos das Organizações Militares* é um dos documentos mais importantes para a Gestão de Risco efetuada pela Primeira Linha de Defesa. No entanto, é possível perceber que, apesar de terem se passado alguns anos após a determinação de serem elaborados, muitas OM ainda não o fizeram ou mesmo apenas o fizeram para cumprir a determinação.

Com base nos dados levantados, 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. Desta forma, segundo Hillson (1997), a partir desta avaliação, a instituição é capaz de determinar o nível de progresso desejado na direção do aumento de sua maturidade, estabelecendo suas

metas de aperfeiçoamento.

Diante dos resultados apurados apresentados, os atributos analisados 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. Como sugerido por Viveiros (2018), é importante dar destaque para a gestão de riscos como um elemento crucial da governança pública e é recomendada a adoção de medidas para aprimorar a efetividade do controle interno e o fortalecimento da governança na MB. Este espaço para evolução também pode ser percebido na afirmação de que “a cultura ainda tem um caminho a ser percorrido até que todos os militares da organização tenham plena consciência da sua relevância” (Fonte: R10-Cultura).

Por fim, encerram-se estas análises destacando-se a importância da avaliação de maturidade em gerenciamento de risco que, conforme diz R. B. do Nascimento (2018), funciona como uma espécie de norte, auxiliando a organização a ter conhecimento de seu nível atual de maturidade. Todas as organizações, conforme sugerido por R. 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 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 nível “Avançado”.

Finalmente, cabe destacar que, sob a perspectiva prática, a pesquisa apresenta novas evidências 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. Adicionalmente, na perspectiva teórica, proporciona uma importante contribuição, que reside na análise dos marcos conceituais, provenientes do ambiente privado sobre Controle Interno e Gestão de Riscos, além de disseminar o Modelo das Três Linhas de Defesa, inserindo-o no âmbito da Administração Pública Federal e da Marinha do Brasil.

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

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.

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. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://l1nq.com/YUm3w>. Acesso em: 06 jul. 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 Administração Pública*, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, 1 set. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-76121527>. Acesso em: 05 jul. 2022.

- 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.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União. Base de Conhecimento da CGU. Instruções Normativas – IN nº 1/2016 e nº 3/2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/>. Acesso em: 2022.
- BRASIL. Marinha do 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, 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de auditoria de gestão de riscos**. 2017. Disponível em: <https://acesse.one/XKdKs>. Acesso em: 02 jul. 2022.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de avaliação de maturidade da gestão de riscos**. 2018. Disponível em: <https://acesse.one/EAh5b>. Acesso em: 05 jul. 2022.
- COLLINS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- 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: <https://encr.pw/wBAL1>. 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*, [S.l.], v. 64, n. 8, p. 898-911, 2013. Disponível em: <https://encurtador.com.br/jqxEL>. Acesso em: 09 set. 2022.
- CUNHA, R. B. da. **Controle interno em órgão da Marinha do Brasil**: similaridades e diferenças com o modelo COSO-I. p. 112, 2012. Disponível em: <https://l1nq.com/mlcQU>. Acesso em: 08 dez. 2021.
- HARDUIM, F. **A implementação da Gestão de Riscos em uma organização militar da Marinha do Brasil**. 2019. Dissertação (Mestrado em gestão Estratégica de Organizações) – Centro Universitário Instituto de Educação Superior de Brasília - IESB, Brasília, 2019.
- Disponível em: <https://encr.pw/Nangj>. Acesso em: 14 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://l1nq.com/pscAQ>. Acesso em: 13 out. 2022.
- NASCIMENTO, R. B. do. **Modelo multicritério de avaliação da maturidade em Gestão de Riscos**. Brasília: UnB, 2018. Disponível em: <https://l1nq.com/IL8yh>. 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. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <https://l1nq.com/1aYg9>. Acesso em: 08 dez. 2021.
- REIS, K. R. **Controle interno em órgão público: um estudo do sistema de pagamento de pessoal da Marinha do Brasil**. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <https://encr.pw/XIEXM>. Acesso em: 08 dez. 2022.
- RUDNICKA, A. Sustainable supply chain maturity model. *Research in Logistics & Production*, [S.l.], v. 7, n. 3, p. 201-209, 2017. Disponível em: <https://l1nq.com/9FvBc>. 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. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UERJ, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://l1nq.com/T9pHq>. Acesso em: 05 jul. 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.
- 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) – FGV-RJ, 2017. Disponível em: <https://l1nq.com/ck67K>. Acesso em: 05 mar. 2023.
- 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. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, Juazeiro do Norte, 2021. Disponível em: <https://l1nq.com/sUN4D>. Acesso em: 03 ago. 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. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual do Rio de Janeiro - UERJ, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://l1nq.com/Yaaya>. Acesso em: 22 mar. 2023.
- 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://encr.pw/U9zpk>. Acesso em: 07 out. 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://l1nq.com/xbVvJ>. Acesso em: 12 jun. 2022.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.