

A IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

THE IMPLEMENTATION OF RISK MANAGEMENT IN THE BRAZILIAN ARMY

Fabio de Moura Sousa

Pós-graduando do programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da Uniasselvi, Salvador,
Bahia, Brasil, fabiomourasousa@gmail.com

RESUMO

Este artigo analisa as principais dificuldades que os gestores enfrentam na fase de monitoramento da gestão de riscos. Para tanto, foi abordado um breve histórico da normatização da gestão de riscos no âmbito da Administração Pública, em geral, e do Exército Brasileiro, em particular. Ato seguinte, apresentou-se a metodologia de gestão de riscos em vigor e as principais dificuldades que as Organizações Militares da 6ª Região Militar enfrentam na fase de monitoramento da gestão de riscos, tendo por base os trabalhos de auditoria interna governamental realizados pelo 6º Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército. Como resultado, observou-se que o principal óbice para um efetivo monitoramento da gestão de riscos é a avaliação dos controles internos. Propôs-se uma alteração na metodologia atual como contribuição para o aperfeiçoamento da gestão de riscos do Exército Brasileiro.

Palavras-chave: gestão de riscos; controles internos; avaliação; monitoramento; auditoria interna governamental; Exército Brasileiro.

ABSTRACT

This article analyzes the main difficulties that managers face in the monitoring phase of risk management. To this end, a brief history of the standardization of risk management within the scope of Public Administration, in general, and the Brazilian Army, in particular, was covered. The following act presented the current risk management methodology and the main difficulties that the Military Organizations of the 6th Military Region face in the risk management monitoring phase, based on the government internal audit work carried out by the 6th Center of Army Management, Accounting and Finance. As a result, it was observed

that the main obstacle to effective monitoring of risk management is the assessment of internal controls. A change in the current methodology was proposed as a contribution to improving the Brazilian Army's risk management.

Keywords: risk management; internal controls; assessment; monitoring; government internal audit; Brazilian Army.

1 INTRODUÇÃO

Para o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)¹, todas as organizações existem para gerar valor às partes interessadas. Para tanto, enfrentam incertezas que representam riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou agregar valor, exigindo dos seus administradores determinar até que ponto aceitar essas incertezas, bem como definir como elas podem interferir no esforço de gerar valor às partes interessadas. (COSO, 2007).

Portanto, qualquer evento que possa prejudicar a organização a alcançar seus objetivos é considerado um risco. Esse evento pode ser concretizado por uma ou mais causas, também chamadas de fatores de risco, que atuam nas atividades organizacionais, sejam elas, processos ou projetos, ocasionando diversas consequências negativas.

Segundo o COSO (2007), a partir de 2001, as corporações intensificaram o foco e a preocupação com o gerenciamento de riscos, o que lhe demandou iniciar um projeto com a finalidade de desenvolver uma estratégia sólida e de fácil utilização pelas organizações. Assim, em 2004, o COSO publicou a obra Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada) que proporciona identificar, avaliar e administrar riscos.

A necessidade por estruturas padronizadas de controles internos e gerenciamento de riscos também se fez presente nas organizações públicas, sendo atendida, inicialmente, pela The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) que publicou, em 2004, o Guia GOV 9100 - modelo de controle interno no setor público (INTOSAI, 2004) e, em 2007, o Guia GOV 9130 - modelo de gestão de riscos no setor público (INTOSAI, 2007).

¹ Iniciativa do setor privado, patrocinada e financiada em conjunto pela American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), Institute of Management Accountants (IMA) e The Institute of Internal Auditors (IIA).

No Brasil, a Administração Pública impulsionada pelo trabalho e pesquisa dos órgãos de controle, inicia um processo de fortalecimento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

O Tribunal de Contas da União (TCU) promove a capacitação de servidores públicos, particularmente de seus auditores, com destaque para o “Curso Avaliação de Controles Internos” (TCU, 2012).

O Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (MTCGU) publicou em conjunto com o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPDG) a Instrução Normativa Conjunta Nº 1, em 10 de maio de 2016, determinando aos órgãos e entidades do Poder Executivo federal que adotassem medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança (MTCGU; MPDG, 2016).

Em 22 de novembro de 2017, o Presidente da República publicou o Decreto Nº 9203, determinando à alta administração das organizações da administração pública federal direta, autárquica e fundacional estabelecer, manter, monitorar e aprimorar sistema de gestão de riscos e controles internos com vistas à identificação, à avaliação, ao tratamento, ao monitoramento e à análise crítica de riscos que possam impactar a implementação da estratégia e a consecução dos objetivos da organização no cumprimento da sua missão institucional (Presidência da República, 2017).

Em 2018, o TCU publicou o “Roteiro de Avaliação da Maturidade da Gestão de Riscos” no qual apresentou uma escala para avaliação do risco de controle, obtida a partir da avaliação do desenho e implementação dos controles para ser utilizada como parâmetro de avaliação dos controles internos (TCU, 2018).

Por sua vez, o Exército Brasileiro (EB) publicou três portarias para atender às determinações contidas na IN Nº 1/2016 e no Decreto Nº 9203/2017. Por meio da Portaria Nº 004, de 3 de janeiro de 2019, o Comandante do Exército estabeleceu a Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB10-P-01.004) (Exército, 2019), a qual foi regulamentada pela Diretriz Reguladora da Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB20-D-02.010), publicada através da Portaria Nº 225-EME, de 26 de julho de 2019, pelo Chefe do Estado-Maior do Exército (Estado-Maior do Exército, 2019a).

Ainda em 2019, o Chefe do Estado-Maior do Exército publicou, por meio da Portaria Nº 292, de 2 de outubro de 2019, o Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB20-MT-02.001) (Estado-Maior do Exército, 2019b).

A partir destes normativos, os agentes da administração de todas as Organizações Militares (OM) do EB iniciaram a implementação da gestão de riscos em suas atividades, contando com o suporte do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) por meio das atividades de Auditoria Interna Governamental (AIG).

Contudo, os trabalhos de AIG realizados pelo 6º CGCFEx em suas Unidades Gestoras apoiadas (UGA), apontaram uma grande dificuldade na implementação da gestão de riscos, principalmente quanto à avaliação da eficácia dos controles a ser realizada pelos gestores de risco na etapa de monitoramento, conforme prevê a metodologia de gestão de riscos adotada pelo EB (Estado-Maior do Exército, 2019b).

Nesse contexto, o objetivo do presente artigo é analisar as principais dificuldades que as Organizações Militares da 6ª Região Militar enfrentam na fase de monitoramento da gestão de riscos, ampliando os conceitos relacionados à gestão de riscos e contribuindo com uma nova proposta de classificação dos controles internos da gestão.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 RISCO INERENTE

O risco inerente é o risco que uma organização terá de enfrentar na falta de medidas que a administração possa adotar para alterar a probabilidade ou o impacto dos eventos. É o risco associado ao negócio e existe independente de qualquer ação tomada para a sua redução. (Brasiliano, 2015).

O risco é avaliado quanto ao nível de criticidade, ou seja, o grau de exposição da atividade em relação a esse risco. Tal avaliação é realizada por meio da seguinte fórmula:

$NRI = P \times I$, onde NRI é o nível de risco inerente; P é a medida de probabilidade das causas manifestarem o risco; e I é a medida do impacto das consequências oriundas do risco concretizado na atividade em análise.

Tendo em vista a proposta de utilização de uma escala de avaliação de controles internos da gestão que será apresentada mais à frente, faz-se necessária, também, uma proposta de alteração dos pesos atribuídos nas escalas de probabilidades e de consequências utilizadas pelo EB, conforme quadros 1 e 2 publicados pelo TCU (2018).

Quadro 1: Avaliação qualitativa da Probabilidade

Probabilidade	Descrição	Nível
Muito alta	Evento se reproduz muitas vezes, se repete seguidamente, de maneira assídua, numerosa e, não raro, de modo acelerado. Interfere de modo claro no ritmo das atividades, sendo evidente para os que conhecem o processo.	10
Alta	Evento usual, corriqueiro. Devido à sua ocorrência habitual ou conhecida em uma dezena ou mais de casos, aproximadamente, seu histórico é amplamente conhecido por parte de gestores e operadores do processo.	8
Média	Evento esperado, que se reproduz com frequência reduzida, porém constante. Seu histórico de ocorrência é de conhecimento da maioria dos gestores e operadores do processo.	5
Baixa	Evento casual, inesperado. Muito embora raro, há histórico conhecido de sua ocorrência por parte dos principais gestores e operadores do processo.	2
Muito baixa	Evento extraordinário para os padrões conhecidos da gestão e operação do processo. Embora possa assumir dimensão estratégica para a manutenção do processo, não há histórico disponível de sua ocorrência.	1

Fonte: TCU (2018)

Quadro 2: Avaliação qualitativa do Impacto

Impacto	Descrição	Nível
Muito alto	Interrupção abrupta de operações, atividades, projetos, programas ou processos da organização, impactando fortemente outros processos, causando impactos de muito difícil reversão nos objetivos.	10
Alto	Interrupção de operações, atividades, projetos, programas ou processos da organização, causando impactos de difícil reversão nos objetivos.	8
Médio	Interrupção de operações ou atividades da organização, de projetos, programas ou processos, causando impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis.	5
Baixo	Degradação de operações, atividades, projetos, programas ou processos da organização, causando impactos pequenos nos objetivos.	2
Muito baixo	Degradação de operações, atividades, projetos, programas ou processos da organização, porém causando impactos mínimos nos objetivos (de tempo, prazo, custo, quantidade, qualidade, acesso, escopo, imagem, etc.) relacionados ao atendimento de metas, padrões ou à capacidade de entrega de produtos/serviços às partes interessadas (clientes internos/externos, beneficiários).	1

Fonte: TCU (2018)

Com esta nova proposta, verifica-se que a escala para classificação de níveis de risco também passará por alteração, conforme quadros a seguir.

Quadro 3: Níveis de classificação de risco atual

RB (Risco Baixo)	RM (Risco Médio)	RA (Risco Alto)	RE (Risco Extremo)
1 e 2	3 a 6	8 a 12	15 a 25

Fonte: Estado-Maior do Exército (2019b)

Quadro 4: Níveis de classificação de risco proposta

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

Fonte: TCU (2018)

Pode-se exemplificar a avaliação de um risco inerente da seguinte forma:

Risco corriqueiro e de conhecimento dos operadores do processo que ocasiona interrupção abrupta do processo (probabilidade alta), impactando fortemente outros processos, além de gerar impactos de muito difícil reversão nos objetivos (impacto muito alto).

Aplicação da fórmula com escala atual: $NRI = P \times I = 4 \times 5 = 20$ (Risco Extremo).

Pode-se verificar, claramente, o nível de risco inerente obtido pela aplicação da fórmula com a escala atual por meio do ábaco de risco da figura 1.

Figura 1: Ábaco de Risco de NRI com escala atual.

		1	2	3	4	5	
		Muito baixa	Baixa	Média	Alta	Muito alta	
		Probabilidade					
	5	5	10	15	20	25	
	Muito alto	RM	RA	RE	RE	RE	
	4	4	8	12	16	20	
	Alto	RM	RA	RA	RE	RE	
	3	3	6	9	12	15	
	Médio	RM	RM	RA	RA	RE	
	2	2	4	6	8	10	
	Baixo	RB	RM	RM	RA	RA	
	1	1	2	3	4	5	
	Muito baixo	RB	RB	RM	RM	RM	

Fonte: O Autor.

Aplicação da fórmula com escala proposta: $NRI = P \times I = 8 \times 10 = 80$ (Risco Extremo).

Outrossim, verifica-se por meio do ábaco de risco da figura 2 o nível de risco inerente obtido pela aplicação da fórmula com a escala proposta.

Figura 2: Ábaco de Risco de NRI com escala proposta.

Impacto	10 Muito alto	10 RM	20 RM	50 RA	80 RE	100 RE
	8 Alto	8 RB	16 RM	40 RA	64 RA	80 RE
	5 Médio	5 RB	10 RM	25 RM	40 RA	50 RA
	2 Baixo	2 RB	4 RB	10 RM	16 RM	20 RM
	1 Muito baixo	1 RB	2 RB	5 RB	8 RB	10 RM
		1 Muito baixa	2 Baixa	5 Média	8 Alta	10 Muito alta
		Probabilidade				

Fonte: O Autor.

2.2 RESPOSTA AO RISCO

Se os riscos são eventos indesejados por qualquer organização, os gestores devem realizar procedimentos, chamados de respostas aos riscos, que permitam assegurar que as atividades estejam dentro de um nível aceitável de segurança em relação aos efeitos decorrentes dos riscos materializados.

Na Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB10-P-01.004) (Exército, 2019), consta que o EB, salvo exceções justificadas, não se expõe a riscos classificados como extremos. Dessa forma, o Estado-Maior do Exército (2019b) estabelece a adoção das seguintes respostas pelos gestores de risco: aceitar, compartilhar, evitar e mitigar.

Aceitar o risco é a resposta a ser dada aos riscos que possuem baixo nível de criticidade, o que torna inviável economicamente a implantação de controles internos da gestão, visto que na relação custo/benefício, vale mais a pena suportar o impacto produzido pela concretização do evento indesejado do que gastar recursos com a implantação de controles internos. Portanto, esta resposta não resultará em diminuição do nível de criticidade do risco inerente, cabendo ao gestor apenas monitorá-lo.

Compartilhar o risco é a resposta dada pela organização através do compartilhamento do gerenciamento de risco com outra organização. Por exemplo, a contratação de seguros é uma medida de compartilhamento de risco em que a contratante do seguro paga um prêmio à seguradora para que esta possa arcar com os prejuízos (consequências) decorrentes do sinistro

(evento indesejado), caso venha a ocorrer, resultando na diminuição do nível de criticidade do risco inerente por meio da redução da variável impacto.

Evitar o risco é a resposta utilizada pela organização quando deixa de executar determinada atividade na qual o risco possa se manifestar. Esta resposta é a mais difícil de ser implementada, tendo em vista a necessidade de execução da tarefa no processo do qual o risco é inerente, resultando na diminuição do seu nível de criticidade por meio da redução da variável probabilidade.

Mitigar o risco é a resposta mais utilizada para a diminuição do nível de criticidade do risco, quando não é possível compartilhá-lo ou evitá-lo. Para mitigar o risco, a organização implementa controles internos da gestão que atuam na probabilidade de o risco ocorrer e no impacto deste evento nos objetivos da organização. Cabe ressaltar que os controles internos são operacionalizados exclusivamente pelo gestor, diferentemente do compartilhamento do risco.

2.3 ATIVIDADE DE CONTROLE

As atividades de controle são o exercício dos controles internos da gestão com a finalidade de assegurar a redução do nível de criticidade dos riscos mais críticos.

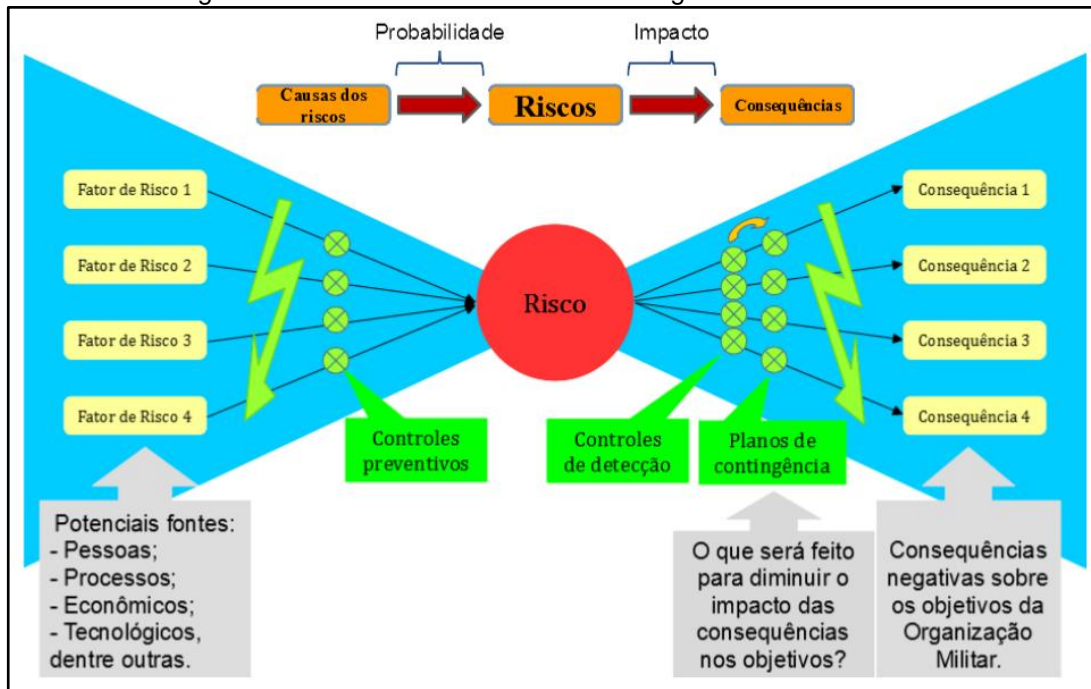
Os controles internos da gestão classificam-se em: controles preventivos, controles de detecção e planos de contingência.

Ao analisar o risco por meio da técnica da gravata borboleta, pode-se verificar que as causas levam à concretização dos riscos e, portanto, torna-se necessário a implementação de controles internos da gestão, do tipo preventivo, para eliminar as causas ou, ao menos, impedir ao máximo que o risco se concretize, tendo a finalidade diminuir o grau de probabilidade do risco.

Caso o evento indesejado venha a ocorrer, mesmo após a atuação do controle preventivo, a organização deverá estar preparada para identificá-lo o mais breve possível para que seja acionado um plano de contingência que irá pôr em prática medidas corretivas, visando atenuar as consequências do risco. Este conjunto de controles internos da gestão (controle de detecção e plano de contingência), tem a finalidade de diminuir o grau de impacto do risco.

Segue um exemplo de análise de risco por meio da técnica da gravata borboleta.

Figura 3: Análise de risco com técnica da gravata borboleta



Fonte: O Autor.

2.4 RISCO RESIDUAL ESTIMADO

Após o gestor de risco decidir por respostas que reduzam o nível de criticidade dos riscos inerentes, estima-se que as atividades estejam dentro de um nível aceitável de segurança.

Nesta etapa, os riscos passam a ser denominados de riscos residuais estimados, pois o gestor realiza uma nova avaliação do risco, verificando o grau de probabilidade e de impacto apresentado pelos riscos após a implementação de respostas ao risco, dentre elas, a mitigação por meio de controles internos da gestão.

Atualmente, não há aplicação de uma nova fórmula para realizar a avaliação do risco residual estimado. Os gestores de risco aplicam a mesma fórmula geral de avaliação do risco: $NRREst = P \times I$, onde $NRREst$ é o nível de risco residual estimado.

Pode-se exemplificar um risco residual estimado, reavaliando o risco inerente apresentado anteriormente da seguinte forma:

Risco corriqueiro (...) (probabilidade alta), impactando fortemente outros processos (...) (impacto muito alto) que, após desenho do controle preventivo e do conjunto formado por controle de detecção e plano de contingência, estima-se reduzir tanto a probabilidade quanto o impacto para o nível baixo.

Aplicação da fórmula com escala atual: $NRREst = P \times I = 2 \times 2 = 4$ (Risco Médio).

Verifica-se por meio do ábaco de risco da figura 4 o nível de risco inerente obtido pela aplicação da fórmula com a escala atual.

Figura 4: Ábaco de Risco de NRREst com escala atual.

Impacto	5 Muito alto	5 RM	10 RA	15 RE	20 RE	25 RE
	4 Alto	4 RM	8 RA	12 RA	16 RE	20 RE
	3 Médio	3 RM	6 RM	9 RA	12 RA	15 RE
	2 Baixo	2 RB	4 RM	6 RM	8 RA	10 RA
	1 Muito baixo	1 RB	2 RB	3 RM	4 RM	5 RM
		1 Muito baixa	2 Baixa	3 Média	4 Alta	5 Muito alta
		Probabilidade				

Fonte: O Autor.

2.5 MONITORAMENTO

A última etapa da gestão de riscos é chamada de monitoramento e consiste, segundo o Estado-Maior do Exército (2019b), na realização de três procedimentos:

- I - verificar se o plano de ação proposto foi executado;
- II - acompanhar a evolução das condições dos riscos identificados e analisados; e
- III - avaliar a eficácia dos controles.

2.6 AVALIAÇÃO DE CONTROLE

A avaliação de controles é feita com testes que se subdividem em dois grupos: testes de desenho e implementação e testes de efetividade operacional (TCU, 2012).

Os testes de desenho e implementação visam obter o entendimento do controle adotado, a fim de avaliar a adequação do controle para a mitigação do respectivo risco. Caso o desenho seja adequado, avalia-se a implementação, verificando se o controle está em operação.

Por sua vez, os testes de efetividade operacional possuem a finalidade de, após constatado que o controle está funcionando adequadamente, analisar o nível de eficácia do controle, utilizando-se técnicas de auditoria (reexecução, análise documental, etc).

Segundo o Estado-Maior do Exército (2019b), em seu art. 71, “o controle será considerado eficaz quando atender a sua finalidade na totalidade”. Portanto, o controle, para o Exército Brasileiro, necessariamente precisa ser 100% eficaz. Por exemplo, um controle que apresenta 95% de eficácia, para o EB, é considerado ineficaz.

Esta regra contradiz o próprio COSO (2007) que considera a Gestão de Riscos como uma ferramenta para proporcionar uma razoável segurança na consecução dos objetivos da organização.

Nenhum controle interno é 100% eficaz, tendo em vista que, novas causas podem surgir e os controles preventivos não estarão adequados para elas; causas externas não estão sob controle da organização, tendo o controle preventivo o objetivo de diminuir a probabilidade, ao invés de eliminar as causas; o controle de detecção pode levar tempo para detectar o risco e acionar o plano de contingência; e o plano de contingência pode não contemplar os diversos tipos de consequências (ex. financeiro, legal, ambiental, prazo etc).

2.7 ESCALA DE AVALIAÇÃO DE CONTROLE

Dantas (Dantas et al, 2010) propõe uma escala para definição do grau de efetividade do controle desenhado e implementado que contribuirá para a avaliação do risco residual efetivo, conforme exemplificado no quadro a seguir:

Quadro 5: Escala para definição do grau de efetividade do controle já em vigor

Eficácia do controle	Descrição
1 - Inexistente	Ausência completa de controle.
2 - Fraco	Existem abordagens <i>ad hoc</i> de controle, que tendem a ser aplicadas individualmente, caso a caso. A responsabilidade pelo controle é deixada ao nível individual, havendo um grau elevado de confiança no conhecimento das pessoas e, conseqüentemente, maior probabilidade de erros.
3 - Insatisfatório	Embora a atividade de controle implementada mitigue <i>nuances</i> do risco associado, não o faz apropriadamente, seja por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco, seja por ser ineficiente em seu desenho técnico ou nas ferramentas utilizadas.
4 - Satisfatório	A atividade de controle implementada mitiga o risco apropriadamente e está sustentada em ferramentas adequadas, embora seja passível de aperfeiçoamento.
5 - Forte	A atividade de controle implementada mitiga o risco associado em todos os seus aspectos relevantes, podendo ser enquadrada num nível de “melhor prática”.

Fonte: Dantas et al, 2010.

Para melhor implementação dessa escala elaborada por Dantas, o TCU (2018) realizou uma adaptação com objetivo de possibilitar ao gestor atribuir o nível de risco do controle a partir do nível de confiança do controle. Ou seja, quanto maior for o nível de confiança no controle, menor será o risco de que o controle desenhado e implementado dê a resposta estimada pela gestão para reduzir a probabilidade e o impacto do evento indesejado.

Desta forma, baseando-se na fórmula $RC = 1 - NC$, onde RC é o risco de controle e NC é o nível de confiança do controle, o TCU estabeleceu a escala para avaliação de controles, conforme exemplificado no quadro a seguir:

Quadro 6: Escala para avaliação de controles

Nível de Confiança (NC)	Descrição	Risco de controle (NC)
Inexistente NC = 0% (0,0)	Controles inexistentes, mal desenhados ou mal implementados, isto é, não funcionais.	Muito Alto 1,0
Fraço NC = 20% (0,2)	Controles têm abordagens <i>ad hoc</i> , tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo um grau elevado de confiança no conhecimento das pessoas.	Alto 0,8
Insatisfatório NC = 40% (0,4)	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiência no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	Médio 0,6
Satisfatório NC = 60% (0,6)	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	Baixo 0,4
Forte NC = 80% (0,8)	Controles implementados podem ser considerados a “melhor prática”, mitigando todos os aspectos relevantes do risco.	Muito Baixo 0,2

Fonte: TCU, 2018.

2.8 RISCO RESIDUAL EFETIVO

Após o gestor de risco avaliar a eficácia dos controles internos da gestão, ele poderá reavaliar o nível de criticidade de risco.

Nesta etapa o risco passa a se chamar risco residual efetivo, tendo em vista o gestor conhecer efetivamente o nível residual de criticidade do risco após as atividades de controle operacionalizadas.

Esta avaliação é realizada por meio da seguinte fórmula: $NRREf = (P \times RC) \times (I \times RC)$, onde NRREf é o nível de risco residual efetivo; e RC é o risco de controle.

Pode-se exemplificar um risco residual efetivo, reavaliando o risco inerente apresentado anteriormente da seguinte forma:

Risco corriqueiro (...) (probabilidade alta), impactando fortemente outros processos (...) (impacto muito alto) que, após avaliação constatou-se que o controle preventivo está mal desenhado (Nível de Confiança - Inexistente), enquanto o conjunto formado por controle de detecção e plano de contingência está implementado e sustentado por ferramentas adequadas, mitigando o risco satisfatoriamente (Nível de Confiança - Satisfatório).

Tendo em vista que na metodologia em vigor, tanto o controle preventivo quanto o conjunto composto por controle de detecção e plano de contingência são avaliados como ineficazes, por não serem 100% eficazes, o nível de risco residual efetivo seria igual ao nível de risco inerente, portanto: $NRREf = P \times I = 4 \times 5 = 20$ (Risco Extremo).

Pode-se verificar o nível de risco residual efetivo obtido pela aplicação da fórmula com a escala atual por meio do ábaco de risco da figura 5.

Figura 5: Ábaco de Risco de NRREf com escala atual.

		5 Muito alto	5 RM	10 RA	15 RE	20 RE	25 RE
		4 Alto	4 RM	8 RA	12 RA	16 RE	20 RE
		3 Médio	3 RM	6 RM	9 RA	12 RA	15 RE
		2 Baixo	2 RB	4 RM	6 RM	8 RA	10 RA
		1 Muito baixo	1 RB	2 RB	3 RM	4 RM	5 RM
			1 Muito baixa	2 Baixa	3 Média	4 Alta	5 Muito alta
			Probabilidade				

Fonte: O Autor.

Aplicando-se a fórmula com escala proposta, tem-se o seguinte resultado:

$$NRREf = (P \times RC) \times (I \times RC) = (8 \times 1) \times (10 \times 0,4) = 8 \times 4 = 32 \text{ (Risco Médio).}$$

Figura 6: Ábaco de Risco de NRREf com escala proposta.

Impacto	10 Muito alto	10 RM	20 RM	50 RA	80 RE	100 RE
	8 Alto	8 RB	16 RM	40 RA	64 RA	80 RE
	5 Médio	5 RB	10 RM	25 RM	40 RA	50 RA
	2 Baixo	2 RB	4 RB	10 RM	16 RM	20 RM
	1 Muito baixo	1 RB	2 RB	5 RB	8 RB	10 RM
		1 Muito baixa	2 Baixa	5 Média	8 Alta	10 Muito alta
		Probabilidade				

Fonte: O Autor.

Observa-se que o nível de risco residual efetivo passa a ser médio, não exigindo do gestor outras medidas de mitigação do risco, cabendo, apenas, monitorá-lo.

2.9 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi elaborado com base em avaliações de controle realizadas por auditores do 6º CGCFEx em OM vinculadas e situadas nos Estados de Sergipe e Bahia, durante os anos de 2020 a 2023.

Durante os testes de controle, foram observadas as seguintes situações:

- O processo denominado “Gestão de Contratos” está exposto ao risco de “fiscalização ineficaz”, sendo uma das causas a “designação de militares inexperientes como fiscais de contrato”, que remete a uma probabilidade muito alta do risco ocorrer;
- Para prevenir a ocorrência desse evento indesejado, a OM desenhou e implementou o controle preventivo de “adotar uma política de designar, para os contratos mais críticos, os militares com maior experiência e conhecimento técnico na área específica do contrato”, estimando que a probabilidade iria ser baixa;
- Entretanto, durante o teste de eficácia operacional, foi constatado que dos 100% dos contratos da amostra, apenas 60% tiveram militares com maior

experiência e conhecimento técnico na área específica do contrato nomeados como fiscais de contrato. Logo, o referido controle preventivo foi considerado ineficaz na metodologia atual;

- Quanto às consequências, foi levantado a possibilidade de “pagamento a maior”, que remete a um impacto muito alto. Para fazer frente a esta possibilidade, o gestor previu a “instauração de processo administrativo para ressarcimento ao erário” e considerou este plano de contingência como muito eficaz, estimando a redução do impacto para nível baixo;
- No entanto, durante o teste de desenho e implementação, foi verificado que outras consequências poderiam advir deste risco, tais como: “paralisação do contrato por greve de funcionários da contratada”, “entrega de objeto em desacordo com contrato”, dentre outras. Logo, o plano de contingência estabelecido não contempla todos os aspectos relevantes do risco, sendo considerado ineficaz na metodologia atual.

Pode-se verificar a otimização da gestão de riscos comparando a metodologia em vigor e a proposta ora apresentada, conforme aplicação das fórmulas no Anexo A.

Após a análise do Anexo A, vê-se que o risco residual efetivo passa a situar-se dentro do limite de tolerância estabelecido pelo EB, não exigindo do gestor a imediata implementação de uma nova resposta ao risco.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se que a Metodologia de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro prevê que o controle interno somente é considerado eficaz quando atua plenamente, ou seja, quando dá resposta ao risco em 100% dos casos para o qual é proposto, o que ocasiona uma incorreta classificação do nível de confiança do controle interno, acarretando sobrecarga de atividades de controle para diminuir o nível de exposição a riscos de cada atividade.

Por outro lado, a utilização da escala de avaliação de controles proposta reflete-se em um nível de exposição a riscos que condiz com um progressivo e real nível de confiança dos controles internos da gestão, induzindo o gestor a aperfeiçoar sua gestão de riscos, proporcionado a redução do esforço necessário à implementação de medidas complementares de resposta ao risco.

Além disso, a escala de avaliação proposta servirá como um excelente parâmetro para desenhar os controles internos da gestão, na medida que otimiza a relação custo/benefício da

implementação dos controles vinculada aos meios disponíveis (tempo, recursos financeiros, capital humano, tecnologia da informação e comunicação etc) e ao nível de confiança do controle que se estima.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Exército Brasileiro. Comandante do Exército. Portaria nº 004, de 3 de janeiro de 2019. Aprova a Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB10-P-01.004), 2ª Edição, 2018. **Boletim do Exército**. Brasília, DF, n. 3, p. 67-73, 2019. Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/boletim_do_exercito/boletim_be.php Acesso em: 19 maio 2023.

BRASIL. Exército Brasileiro. Estado-Maior do Exército. Portaria nº 225, de 26 de julho de 2019. Aprova a Diretriz Reguladora da Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB20-D-02.010), 2019. **Boletim do Exército**. Brasília, DF, n. 32, p. 30-42, 2019. Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/boletim_do_exercito/boletim_be.php. Acesso em: 19 maio 2023.

BRASIL. Exército Brasileiro. Estado-Maior do Exército. Portaria nº 292, de 2 de outubro de 2019. Aprova o Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB20-MT-02.001), 2019. **Boletim do Exército**. Brasília, DF, n. 41, p. 37, 2019. Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/boletim_do_exercito/boletim_be.php. Acesso em: 19 maio 2023.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instrução Normativa Conjunta Nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, 2016. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 153, n. 89, p. 14-17, 11 maio 2016. Disponível em <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&data=11/05/2016&pagina=14>. Acesso em: 19 maio 2023.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 154, n. 224, p. 3-4, 23 nov. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Curso de Avaliação de Controles Internos**. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. Aula 4. Avaliação do controle interno em nível de atividade. 2. ed. - Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos**. – Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/gestao-de-riscos-avaliacao-da-maturidade.htm> Acesso em: maio 2023.

BRASILIANO, ANTÔNIO CELSO RIBEIRO. **Gestão de risco de fraude: Fraud Risk Assessment - FRA**. São Paulo: Sicurezza, 2015.

DANTAS, J. A.; RODRIGUES, F. F.; MARCELINO, G. F.; LUSTOSA, P. R. B. Custo-Benefício do Controle: Proposta de um Método para Avaliação com Base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília-DF, v. 13, n. 2, 2010. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/255>. Acesso em: 11 maio. 2023.

THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura**. Tradução: PriceWaterhouseCoopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil, São Paulo, 2007.

ANEXO A

Comparativo entre a escala atual e a escala proposta

Metodologia atual			Metodologia proposta								
Risco Inerente											
<p>$NRI = P \times I = 5 \times 5 = 25$ (Risco Extremo).</p>			<p>$NRI = P \times I = 10 \times 10 = 100$ (Risco Extremo).</p>								
Impacto	5 Muito alto	4 Alto	3 Médio	2 Baixo	1 Muito baixo	Impacto	10 Muito alto	8 Alto	5 Médio	2 Baixo	1 Muito baixo
	5 RM	10 RA	15 RE	20 RE	25 RE		10 RM	20 RM	50 RA	80 RE	100 RE
	4 RM	8 RA	12 RA	16 RE	20 RE		8 RB	16 RM	40 RA	64 RA	80 RE
	3 RM	6 RM	9 RA	12 RA	15 RE		5 RB	10 RM	25 RM	40 RA	50 RA
	2 RB	4 RM	6 RM	8 RA	10 RA		2 RB	4 RB	10 RM	16 RM	20 RM
	1 RB	2 RB	3 RM	4 RM	5 RM		1 RB	2 RB	5 RB	8 RB	10 RM
	1 Muito baixa	2 Baixa	3 Média	4 Alta	5 Muito alta		1 Muito baixa	2 Baixa	5 Média	8 Alta	10 Muito alta
	Probabilidade						Probabilidade				
Risco Residual Estimado											
<p>$NRREst = P \times I = 2 \times 2 = 4$ (Risco Médio).</p>			<p>$NRREst = (P \times RC) \times (I \times RC) = (10 \times 0,4) \times (10 \times 0,4) = 4 \times 4 = 16$ (Risco Médio).</p>								
Impacto	5 Muito alto	4 Alto	3 Médio	2 Baixo	1 Muito baixo	Impacto	10 Muito alto	8 Alto	5 Médio	2 Baixo	1 Muito baixo
	5 RM	10 RA	15 RE	20 RE	25 RE		10 RM	20 RM	50 RA	80 RE	100 RE
	4 RM	8 RA	12 RA	16 RE	20 RE		8 RB	16 RM	40 RA	64 RA	80 RE
	3 RM	6 RM	9 RA	12 RA	15 RE		5 RB	10 RM	25 RM	40 RA	50 RA
	2 RB	4 RM	6 RM	8 RA	10 RA		2 RB	4 RB	10 RM	16 RM	20 RM
	1 RB	2 RB	3 RM	4 RM	5 RM		1 RB	2 RB	5 RB	8 RB	10 RM
	1 Muito baixa	2 Baixa	3 Média	4 Alta	5 Muito alta		1 Muito baixa	2 Baixa	5 Média	8 Alta	10 Muito alta
	Probabilidade						Probabilidade				

