UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

COSMO ALVES DA SILVA

CONTROLES INTERNOS DO TRIBUNAL ELEITORAL DA PARAÍBA: UMA VERIFICAÇÃO DE SUA ADEQUABILIDADE AO MODELO COSO ERM.

Recife
2016

COSMO ALVES DA SILVA

CONTROLES INTERNOS DO TRIBUNAL ELEITORAL DA PARAÍBA: UMA VERIFICAÇÃO DE SUA ADEQUABILIDADE AO MODELO COSO ERM.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati – UFPE

Recife
2016

Catalogação na Fonte

Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

S586c Silva, Cosmo Alves da

Controles internos do Tribunal Eleitoral da Paraíba: uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO ERM / Cosmo Alves da Silva. 2016.

115 folhas : il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA, 2016.

Inclui referências e apêndices.

657.45 CDD (22.ed.) UFPE (CSA 2016 – 0027)

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

COSMO ALVES DA SILVA

CONTROLES INTERNOS DO TRIBUNAL ELEITORAL DA PARAÍBA: UMA VERIFICAÇÃO DE SUA ADEQUABILIDADE AO MODELO COSO ERM.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em: 29 de fevereiro de 2016

_____
Prof. Dr. Jeronymo José Libonati – UFPE
Orientador

_____
Prof. Claudio de Araújo Wanderley, PhD.
Examinador interno

_____
Prof. Dr. Francisco de Sousa Ramos
Examinador externo

Recife
2016

À minha esposa, pela dedicação e incentivo nessa jornada.

À minha filha, razão por que busco melhorar cada vez mais.

Aos meus pais (Eliza e Heleno) por acreditarem que o estudo é o melhor caminho e incentivar a isso.

AGRADECIMENTOS

Parafraseando Santos (2010), talvez o elemento mais difícil de se escrever seja este, os agradecimentos, já que não é fácil delimitar as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram, desde o planejamento da realização deste trabalho até a sua finalização. Corre-se o risco de negligência alguém que, foi fundamental, mas que, ao longo desta árdua e cansativa jornada na busca do conhecimento, tenha sido ocultada por outras participações de tamanha importância.

O meu primeiro agradecimento especial vai para a minha esposa (Maria do Socorro da Silva) que foi peça fundamental (dando carinho, incentivo, compreensão e apoio nos momentos em que pensei em fraquejar) para que eu iniciasse e concluísse mais esta jornada na minha vida.

Agradeço aos meus colegas e amigos, independentemente da hierarquia, do trabalho pela compreensão e apoio nos momentos em que precisei me ausentar.

Agradeço ao meu orientador Professor Jerônymo por aceitar me orientar, pela transmissão de enormes conhecimentos e pela compreensão nos momentos difíceis na realização desta pesquisa.

Agradeço a todos os professores do mestrado, os quais foram fundamentais para o meu crescimento e, sem dúvida, na tarefa primordial de ensinar a pensar melhor hoje do que pensei ontem.

Agradeço a todos os servidores do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba que contribuíram com as respostas ao questionário, fornecendo os dados primordiais para a realização desta pesquisa.

RESUMO

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, para a consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. Como o estabelecido pela AS/NZS 4360 – *Standards Australia e Standards New Zealand*; o do *COSO – Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission;* o CoCo – *Criteria of Control Committee of Canadian Institute of Chartered Accountants* e o *Turnbull Report.* Dentre as metodologias existentes, o *framework* COSO é um dos mais recomendados por vários estudiosos. Historicamente, estes modelos foram emitidos para as entidades privadas, contudo, recentemente, diversas pesquisas tem se voltado para a análise da aplicabilidade na administração pública. Com vistas à melhoria dos processos de planejamento, gestão e controle, o Tribunal de Contas da União (TCU) vem avaliando os órgãos públicos com base nas premissas e orientações do COSO, sendo um destes trabalhos o Acórdão nº 1.074/2009 que proferiu diversas determinações às instituições integrantes do Poder Judiciário. Com fulcro nesta decisão, os Tribunais, por meio de suas Unidades de Auditoria Interna, passaram a adotar medidas necessárias ao cumprimento do citado Acórdão. Por esta razão, tornou-se imprescindível avaliar se o sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba encontra-se adequado aos pilares mestres do *framework* COSO, o qual foi fundamento para as determinações do TCU. Para orientar a referida avaliação, foi lançado como objetivo geral: verificar o grau de adequabilidade à metodologia COSO ERM do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba. Para tanto, realizou-se uma pesquisa *survey* com todos os 340 servidores, dos quais 195 responderam. As respostas foram convertidas e examinadas utilizando-se o coeficiente de Jaccard, o qual calcula o grau de semelhança e dessemelhança entre o Modelo referencial COSO e o sistema de controles internos do Tribunal, captado pelo questionário. Os resultados demonstraram baixo nível de adequabilidade para todos os componentes (Ambiente de Controle (15,78%), Definição de Objetivos (14%), Identificação de Eventos (0%), Avaliação de Riscos (8,3%), Resposta aos Riscos (0%), Procedimentos de Controle (7,6%), Informação e Comunicação (18,18%) e (0%) para o Monitoramento) e para todo o sistema (10,55%), o que demonstra, na perspectiva do COSO ERM, fragilidade de controles e da gestão riscos corporativos.

Palavras chaves: COSO ERM, Controles Internos, Administração Pública e Gestão de riscos.

ABSTRACT

Internal control is an integrated process carried out by the management and personnel, and is structured to address the risks and provide reasonable assurance that, to achieve the organization's mission, the following general objectives will be achieved: orderly execution, ethical, economic, efficient and effective operations; fulfillment of accountability obligations; compliance with applicable laws and regulations; and safeguarding of resources to prevent loss, misuse and damage. For better inter-relate these objectives, various international bodies have issued documents defining theoretical and practical framework for implementation, which are referred to in the literature as models of internal controls, as established by AS / NZS 4360 - Standards Australia and Standards New Zealand; the COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway The Commission; CoCo - Criteria of Control Committee of the Canadian Institute of Chartered Accountants and the Turnbull Report. Among the existing methodologies, the COSO framework is one of the most recommended by various scholars. Historically, these models have been issued to private entities, however, recently, several studies have focused on the analysis of the applicability of the public administration. In order to improve the planning, management and control, the Tribunal de Contas da União (TCU) has been evaluating public bodies based on assumptions and COSO guidelines, one of them works the Judgment nº. 1,074 / 2009 issued several determinations to the Judiciary member institutions. Fulcrum with this decision, the courts, through its Internal Audit Units have adopted necessary measures to comply with the said judgment. For this reason, it has become essential to assess whether the system of internal controls of the Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba is appropriate for teachers pillars of the COSO framework, which was the basis for TCU determinations. To guide this evaluation, was released as a general objective: to verify the degree of appropriateness of the methodology COSO ERM system of internal controls of the Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba. To this end, we carried out a survey research on all 340 servers, of which 195 responded. The answers were converted and examined using the coefficient of Jaccard, which calculates the degree of similarity and dissimilarity between the reference model and the COSO internal control system of the Court, captured by the questionnaire. The results showed a low level of fitness for all components (Control Environment (15.78%), Objective Setting (14%), Event Identification (0%), Risk Assessment (8.3%), risk Response (0%) Control activities (7.6%), Information and Communication (18.18%) and (0%) for monitoring) and for the entire system (10.55%), which demonstrates, in view of the COSO ERM, weak controls and enterprise risk management.

Key words: COSO ERM, Internal Control, Public Administration and Risk Management.

LISTA DE SIGAS

AAA *American Accounting Association*

AICPA *American Institute of Certified Public Accountants*

AMF *Autorité des Marchés Financiers*

AS5 *Auditing Standard nº 5*

AS/NZS 4360 *Standards Australia e Standards New Zealand*

BCM *Business Continuity Management*

CF Constituição Federal

CFC Conselho Federal de Contabilidade

COCO *Criteria of Control Committee of Canadian Institute of Chartered Accountants e Turnbull Report*

COSO *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission*

ERM *Enterprise Risk Management*

FEI *Financial Executives International*

IBGC Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IFAC *International Federation of Accountants*

IFRN Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte

IIA *The Institute of Internal Auditors*

IMA *Institute of Managements Accountants*

INTOSAI *International Organization of Supreme Audit*

PCAOB *Public Company Accounting Oversight Board*

PIFC *Public Internal Financial Control - Expert Group Internal Systems Candidate countries*

PwC PricewaterhouseCoopers

SEC *Security and Exchange Commission*

SOX Lei Sarbanes-Oxley

TRE-PB – Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba

LISTA DE GRÁFICOS

LISTA DE FIGURAS

LISTA DE QUADROS

LISTA DE FÓRMULAS

LISTA DE TABELAS

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO

Neste tópico discorre-se a respeito da apresentação e caracterização do problema, da justificativa e dos objetivos: geral e específicos.

1.1. Apresentação e caracterização do problema

Os inúmeros casos de impropriedades, nepotismo, fraudes e malversação de dinheiro público, constantemente noticiados pela imprensa brasileira, demonstram que os sistemas de controle interno possuem deficiências que os impedem de garantir de forma razoável a economicidade, eficiência, eficácia e qualidade na prestação de serviços pelos órgãos públicos (Blaschek e Davis, 2006).

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União (TCU) afirma que os elevados índices de ineficiência no emprego de recursos públicos evidencia que a administração pública brasileira, em todos os níveis, está vulnerável. Tal vulnerabilidade decorre de controles internos frágeis, inexistentes ou ineficazes para mitigar riscos aos quais o patrimônio público está sujeito (TCU, 2012; KPMG, 2009).

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, para a consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano (COSO, 2004; INTOSAI, 2009).

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), que é uma organização não-governamental, autônoma e independente, fundada em 1953, por iniciativa do então Presidente da Entidade Fiscalizadora de Cuba, Emilio Fernandez Camus. Esta organização reúne atualmente mais de 186 membros e tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências entre os seus membros,

incorporou o conceito acima emanado do COSO, tornando-se base para a atuação dos seus membros.

Ao tratar do tema controle na administração pública brasileira Peter e Machado (2009) afirmam que a preocupação com tal instituto remonta ao período colonial, no entanto, restringiam-se apenas aos aspectos orçamentário e financeiro. Tem registros de que havia naquela época tombamento de bens públicos, arrecadação de dízimos, registro de receitas e despesas e exigência de prestação de contas anuais por parte dos provedores das capitanias hereditárias. O monarca, efetivamente, por interesses pessoais, necessitava controlar o patrimônio, já que naquela época vigorava o patrimonialismo, sistema em que a uma confusão entre o público e o privado, ou seja, o patrimônio do monarca é o patrimônio do Estado, e vise versa (PDRAE, 1995).

Hodiernamente, no ordenamento jurídico brasileiro, há uma base normativa para a existência e organização de um sistema de controle interno na administração pública e está na Constituição Federal em seu art. 70, abaixo, que transcreveu e ampliou conceitos existentes em normativos pretéritos, a exemplo da Lei 4.320/1964 e o Decreto-Lei 200/1967.

> A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988). (grifo nosso)

Pelo exposto, verifica-se que a Carta Magna de 1988 obriga todos os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) a estruturarem sistema de controle interno com vistas à boa gestão dos recursos públicos. No entanto, Medeiros (2014) e o TCU (2012) afirmam que é comum, na administração pública, haver divergências em relação ao significado de "controle interno". Tal fato ocorre porque a própria Constituição Federal ao tratar do órgão ou unidade de auditoria interna utiliza o termo controle interno, como se verifica no art. 74, *in verbis*:

> Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (grifo nosso)
> I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e

> entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
> III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
> IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
> § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. (grifo nosso)

Entretanto, com o intuito de simplificar o entendimento e minimizar as divergências existentes, o Decreto Federal 3.591/2000, que instituiu formalmente o sistema de controle interno do poder Executivo Federal, dividiu controle interno em dois: Controle Interno Avaliativo que são os Órgão ou Unidades responsáveis por exerceram as atividades de auditoria interna; e Controle Interno Administrativo que são todas as ações desenvolvidas por todos e em todos os níveis organizacionais visando cumprir os mandamentos constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade entre outros constantes da própria Carta Política, como o da eficiência, insculpido no art. 37, *caput*.

Das diretrizes e objetivos acima, infere-se que, no Poder Executivo federal, foi formalmente instituído um sistema de controle interno, cuja unidade central é a Controladoria Geral da União (CGU). Fato que não ocorreu, até o momento, no Poder Judiciário, pois o que existe, na verdade, são unidades de auditoria interna isoladas em cada órgão, as quais são chamadas de Unidades Controle Interno que, na sua maioria, atuavam com atividades de gestão e atividades típicas de gestão, o que gerava conflito de interesses entre auditores e gestores (TCU, Acórdão 1.074/2009).

Em levantamento realizado no Judiciário Federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) encontrou diversos problemas relacionados à atuação e enquadramento orgânico das unidades de auditoria interna, o que resultou no Acórdão TCU nº 1.074/2009, o qual determinou a estas unidades jurisdicionadas a adoção das melhores práticas nacionais e internacionais para o exercício das atividades de auditoria interna.

Após a citada determinação do TCU, em 2009, o Conselho Nacional de Justiça – CNJ – por meio da Resolução nº 86/2009, iniciou um processo de estruturação das unidades de auditoria interna (Controles Internos Avaliativos) com vistas a prepará-las para cumprirem suas funções adequadamente, então, adotou-se a vertente do *Institute of Internal Auditors* - IIA (*in* IPPF – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais, 2011)) que entende auditoria interna como sendo uma atividade de auxiliar a organização a realizar os objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistêmica e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Por isso, os Tribunais Regionais Eleitorais (TRE's), por meio de suas Unidades de Auditoria Interna, iniciaram um processo de adaptação de suas estruturas organizacionais e metodologia de trabalho, com vistas às práticas profissionais nacionais e internacionais para o exercício da auditoria governamental e, então, passaram a adotar, fundamentalmente, as bases conceituais constantes do acórdão TCU 1.074/2009, as quais são originadas *Institute of Internal Auditors* (IIA) e do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), pois, este último, além ser recomendado pelo TCU e por vários especialistas da área (SIMMONS, 1997; PETER, MACHADO, 2003; MOELLER, 2004; FARRELL, 2004; PALFI e BOŢA-AVRAM 19 (2009); STEFĂNESCU, MURESAN e BOŢA-AVRAM (2010); BROMLEY e HARRAST (2011) *e.g.*), também é recomendado por vários organismos internacionais como: *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI; *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA; *The Institute of Internal Auditors* – IIA; *Security and Exchange Commission* – SEC.

Diante do que foi exposto, esta pesquisa buscou resposta ao seguinte problema: **qual o nível de adequabilidade à metodologia COSO ERM do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba, na percepção de seus servidores?** Tendo em vista que o ambiente corporativo existente no citado Tribunal no momento estudado não proporciona direcionamento para implantação de qualquer modelo de controles internos ou de gerenciamento de riscos. Apesar de existirem algumas atitudes, movidas por pressões externas advindas dos órgãos de Controle Externo como CNJ e TCU, que se enquadram em ditames emanados de modelos de controles internos internacionalmente aceitos, a exemplo do COSO ERM. Dentre as citadas atitudes, pode-se referenciar a criação de diversos comitês (com composição que melhor represente todos os lócus de poder existentes na entidade) para uma melhor organização da estrutura de governança corporativa. Contudo, não se sabe o quão próximo o Tribunal encontra-se de um modelo de controle e gerenciamento de riscos que seja aplicado e aceito como referencial por acadêmicos e práticos.

1.2. Justificativa

Constantemente são noticiados escândalos de mau uso ou desvio de recursos públicos em todas as esferas (União, Estados e Municípios). Estas irregularidades degradam a imagem

da administração pública somadas ao estigma social de que o estado é ineficiente tanto na prestação de serviços essenciais ao cidadão quanto na prevenção e punição dos culpados por casos de incompetência, impropriedades, nepotismo, fraudes e malversação de dinheiro público (Blaschek e Davis, 2006).

Num olhar desatento ou superficial, alguém pode achar que os problemas arrolados por Blaschek e Davis (2006) são exclusividade dos Poderes Legislativo e Executivo, como costuma focar a impressa, entretanto, eles assolam sobremaneira o Poder Judiciário, se não na forma de desvios de recursos, mas por meio de favorecimentos e nepotismo, o que culminou na Resolução CNJ nº 7 de 2005 (BRASIL, CNJ Resolução 7/2005).

Alguns desvios de dinheiro no Judiciário são descobertos e noticiados, mas em menor proporção que os noticiados no Poder Executivo. Talvez, não pelo fato de inexistirem, mas por este poder possuir uma estrutura de controles internos incapaz de identificar e denunciar essas práticas (RIBEIRO FILHO at al, 2008).

Corroborando necessidade de controle eficaz, cita-se dois casos emblemáticos, na história recente do Poder Judiciário, o primeiro refere-se ao desvio de R$ 169,5 milhões de reais da obra de construção da nova sede do Tribunal Regional do Trabalho de São Paulo (TRT-SP), no período de 1992 a 1998; o outro ainda mais recente é o desvio de precatórios no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte iniciado em 2007. Esquema esse, que segundo a imprensa, retirou dos cofres públicos mais de R$ 13 milhões de reais.

Talvez estes casos de dilapidação do patrimônio público tivessem tratamento adequado, no sentido de descobrir rapidamente e dar a resposta adequada, se esses Tribunais possuíssem uma estrutura de governança suportada por um sistema de controle interno adequado às práticas nacionais e internacionais, já que toda organização, independentemente do tamanho, estão sujeitas a fraudes e que os controles internos, além de servir como mitigação de sua ocorrência, asseguram a detecção precoce quando as mesmas ocorrem (HUEFNER, 2011).

Nesse sentido, a KPMG, que é considerada uma das maiores empresas de auditoria externa do mundo, fez um estudo e divulgou um relatório denominado de A Fraude no Brasil Relatório de Pesquisa 2009, no qual aponta que a insuficiência dos controles internos é o maior facilitador para a ocorrência de fraudes nas organizações. O citado estudo concluiu também que em mais de noventa por cento dos casos a medida para evitar futuros atos fraudulentos foi a melhoria dos controles internos, tendo em vista que as fraudes foram descobertas na sua maioria por esse sistema (KPMG, 2009).

Por este motivo, Santos (2011) afirma que o combate à fraude e à corrupção dá-se por meio de boas práticas de governança corporativa, que no Brasil são catalogadas e emanadas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC. O mesmo autor assevera que o custo médio anual estimado da corrupção no Brasil é de pelo menos 1,38% do Produto Interno Bruto – PIB –, algo em torno de R$ 41,5 bilhões que saem dos cofres públicos, mas não chegam ao seu destino, apesar de o Brasil ter iniciado a reforma gerencial, de 1995 a 1998, na qual as práticas de gestão das entidades privadas passariam a serem, gradativamente, aplicas às organizações públicas (BRESSER PEREIRA, 2013).

Um dos fatores preponderantes para a realização deste trabalho é que, de todos os recursos destinados à manutenção e investimentos da máquina estatal, uma parcela expressiva é gasta pelo Poder Judiciário. Portanto, em virtude da relevância dele para um estado democrático de direito, como é o caso do Brasil, e, por esse Poder, apenas em nível Federal, movimentar algo em torno de R$ 38,4 bilhões de reais, conforme Portal de Orçamentos do Governo Federal, não pode carecer de controles internos eficazes ao cumprimento de sua missão (BRASIL, LOA 2016).

Por último, vislumbra-se, sem dúvida, que está pesquisa poderá ser utilizada como fundamento para trabalhos futuros da auditoria interna do Tribunal Eleitoral em estudo e dos demais Órgãos do Poder Judiciário. Ela será um marco referencial para avaliação das estruturas de controle interno dos Tribunais seja a nível federal ou estadual, haja vista que os modelos apresentados serão adaptados à realidade dessa função de Estado. Seguindo Silva (2009) esta pesquisa poderá aprofundar o tema e contribuir cada vez mais para o atendimento das necessidades dos cidadãos, colaborando com a Academia em seus objetivos de se tornar indutora de um processo de mudanças baseado no aporte de conhecimentos.

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo geral

Verificar o grau de adequabilidade à metodologia COSO ERM do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba, na percepção de seus servidores.

1.3.2. Objetivos específicos

1) Identificar na Literatura a relevância do modelo conceitual COSO ERM, como padrão internacional para o planejamento, implantação e avaliação do Controle Interno;

2) Discutir o COSO ERM e sua aplicabilidade na administração pública brasileira, a partir de trabalhos acadêmicos;

3) Descrever a partir de acórdãos emanados do Tribunal de Contas da União os principais itens estruturais necessários ao sistema de controle interno, como forma de opinião do Órgão de Controle Externo;

4) Analisar o grau de adequação do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba em relação ao modelo conceitual COSO ERM, por meio da avaliação de seus oito componentes.

2. CONTROLE INTERNO

O vocábulo *controle* tem origem no latim *totulum*, termo esse que designava uma lista dos contribuintes e a partir desta se contratava a operação do cobrador de impostos. Este termo foi incorporado pelos diversos idiomas, nos quais obteve sentido amplo, podendo significar dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização continua), verificação (exame), registro (identificação) (CASTRO, 2011).

A depender da perspectiva ou do referencial que se tome, controle interno pode contemplar diversas dimensões, indo desde algo sistêmico (envolvendo diversos processos que perpassam todos os níveis organizacionais em linha ou verticalizados) até o definido como uma das funções clássicas da administração (planejar, organizar, dirigir e controlar) (MEDEIROS, 2014).

Por isso, que ao longo da tempo diversos estudiosos e organismos nacionais e internacionais passaram a apresentar definições, que na visão deles seriam as mais adequadas dentro das premissas e quadro teórico seguido.

Neste sentido, Attie (1998) apresenta a definição de controle interno exposta pelo AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants* – em um Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, a qual apresenta-se nos seguintes termos:

> O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e os resultados contábeis, promovendo a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração (ATTIE *apud* AICPA, 1998).

Percebe-se um conceito especifico cujo objetivo principal está voltado para a produção de informações contábeis confiáveis.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) entende controle interno como:

> Qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza da realização (AUDIBRA, 1998).

Os auditores internos, neste conceito, ampliaram consideravelmente a ideia de controle, sendo considerado qualquer ato, desde estratégicos aos de rotinas operacionais.

Já a INTOSAI apresenta como definição de controle interno para o setor público o seguinte:

> Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:
> • execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
> • cumprimento das obrigações de *accountability*;
> • cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
> • salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Para Cruz e Glok (2007) controle interno é a reunião de todos os procedimentos realizados dentro de uma organização, de forma isolada ou sistêmica.

Controle interno também pode ser definido como processo de responsabilidade dos gestores, estruturados para proporcionar razoável segurança de que as operações decorrentes da própria criação da entidade, incluindo o desempenho, a rentabilidade e a salvaguarda do patrimônio estão sendo executados com eficiência e efetividade (SILVA, 2012).

Percebe-se que independente do significado adotado todos estão intrinsecamente relacionado ao cumprimento de algum objetivo. É nesse sentido a definição constante do sumário executivo do COSO (2007), que define controle interno como um processo conduzido pela alta administração e corpo de empregados, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas categorias: Eficácia e eficiência das operações; Confiabilidade das demonstrações financeiras; e Conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Depreende-se de todas as definições acima que o foco principal é fazer com que os objetivos organizacionais sejam alcançados de maneira eficiente, eficaz e efetiva e, para isso, utiliza-se de mecanismos necessários ao tratamento dos riscos capazes de prejudicar o atingimento dos objetivos institucionais.

2.1. Controle interno na administração pública

Controle na administração pública não é novidade, já que remonta ao período colonial e que os controles formais aplicados às entidades públicas decorrem de

determinações constitucionais, leis, decretos e regulamentos que vêm adaptando-se à evolução da própria administração pública, dando ênfase principalmente nos controles *a priori* (PETER E MACHADO, 2009).

Atualmente a fundamentação legal para o controle na administração pública encontra-se inicialmente preconizada no art. 75 da Lei 4.320/64, onde se verifica uma preocupação muito grande com os aspectos da execução orçamentária e financeira e o cumprimento das propostas de melhorias ao bem-estar da sociedade:

> Art. 75. O contrôle da execução orçamentária compreenderá:
> I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
> II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
> III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em têrmos monetários e em têrmos de realização de obras e prestação de serviços.

O Decreto lei 200/67 veio reforçar a ideia de controle ao trazer a obrigatoriedade de que todos os responsáveis por bens e valores públicos deverão prestar contas e nesse mesmo sentido determina a Constituição Federal de 1988 em seu art. 70:

> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (grifo nosso)
>
> Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (grifamos)

Verifica-se que a Carta Magna de 1988 obriga todos os poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) a estruturarem sistema de controle interno com vistas à boa gestão dos recursos públicos. No entanto, o TCU (2012) afirma que é comum, na administração pública, haver divergências em relação ao significado de “controle interno” (MEDEIROS, 2014). Tal fato ocorre porque a própria Constituição Federal ao tratar do órgão ou unidade de auditoria interna utiliza o termo controle interno, como se verifica no art. 74 abaixo.

> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

> I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
> III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
> IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
> § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.
> § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988).

Na tentativa de amenizar citada divergência o Decreto Federal 3.591/2000, que instituiu formalmente o sistema de controle interno do poder Executivo Federal, dividiu controle interno em dois: Controle Interno Avaliativo que são os Órgão ou Unidades responsáveis por exerceram as atividades de auditoria interna; e Controle Interno Administrativo que são todas as ações desenvolvidas por todos e em todos os níveis organizacionais visando cumprir os mandamentos constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade entre outros constantes da própria Carta Política como o da eficiência insculpido no art. 37, *caput*.

Franco e Marra (apud Santos, 2009, p. 35) apresentam a seguinte definição para o termo controles internos:

> Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio [...] são, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos, e demais instrumentos de organização administrativa, que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizados pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

Depreende-se, portanto, que controles internos, no plural, significa a soma de todos os controles individuais existentes em uma organização.

Sistema de controles internos é um conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho de atribuições de controle

interno indicados na constituição e normatizados em cada nível de governo (Vieira *apud* Santos, 2009).

Para melhor compreensão do que vem ser o sistema a Instrução Normativa SFC 01/2001 que definiu conceitos, diretrizes gerais e o estabelecimento de normas e procedimentos aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, particularmente quanto à definição das finalidades, organização, competências, tipo de atividades, objetivos, forma de planejamento e de execução das ações de controle e relacionamento com as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta Federal, visando principalmente alcançar uniformidade de entendimentos e disciplinar as atividades no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. (SFC, 2001)

O normativo supracitado estruturou o sistema definindo órgãos e/ou unidades integrantes, suas atribuições, conceitos, forma de atuação, bem como as interações entre eles, tudo gerenciado e controlado por um órgão central do sistema, atualmente denominado de Controladoria Geral da União – CGU.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Norma Brasileira da Contabilidade Técnica do Setor Público – NBCTSP 16.8 (Resolução 1.135/2008), dividiu o controle interno em três categorias: operacionais, contábeis e de comprimento legal. Os operacionais estão relacionados aos resultados alcançados pela gestão. Os contábeis dizem respeito à veracidade e fidedignidade dos registros e das Demonstrações Contábeis. Já os de cumprimento legal referem-se à observância da legislação e aos regulamentos.

Para o Tribunal de Contas da União (TCU) o conceito de controle interno é bem abrangente e encontra-se exposto da Instrução Normativa 63 de 2010, como um conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados.

Portanto, infere-se de todas as definições apresentadas que controles internos representam respostas a riscos, necessárias para que os objetivos organizacionais, independentemente da classificação adotada, sejam atingidos.

3. COSO – COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION

Criada originalmente em 1985 nos Estados Unidos, devido a um gama de falência de entidades empresariais, o que causou enormes prejuízos a investidores e, consequentemente, à sociedade, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), doravante denominada de COSO, foi responsável exatamente por verificar quais as falhas que permitiram a produção de relatórios financeiros fraudulentos, os quais escondiam a real situação financeira das organizações. Tal comissão, conhecida à época como *Treadway Commission,* não só teve a missão de identificar as causas como também a de recomendar medidas para a redução de sua incidência (PEREIRA, BRACALENTE, DINOFRE & BERNARDINELLI, 2013).

O COSO é formado por representantes das seguintes entidades: *American Accouting Association, American Institute of Certified Plublic Accountants, Financial Executives International, Institute of managements Accountants* e pelo *Institute of Internal Auditors*.

A citada entidade elaborou um modelo teórico-conceitual, denominado de COSO I, composto de cinco elementos (Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento), o qual relaciona os objetivos organizacionais (Eficácia das Operações, Relatórios Financeiros e de conformidade com leis e regulamentos) com os objetivos das diversas áreas da gestão que devem ser controladas. Contudo, visando atualizar o referido modelo e melhorar a gestão de riscos corporativos, em virtude fraudes ocorridas em grandes corporações, o COSO ampliou o seu *framework* para oito componentes (Ambiente Interno, Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Respostas a Riscos, Informação e Comunicação e Monitoramento). Esta ampliação ficou sendo chamada de COSO II (COSO, 2007; ARAÚJO, 2015).

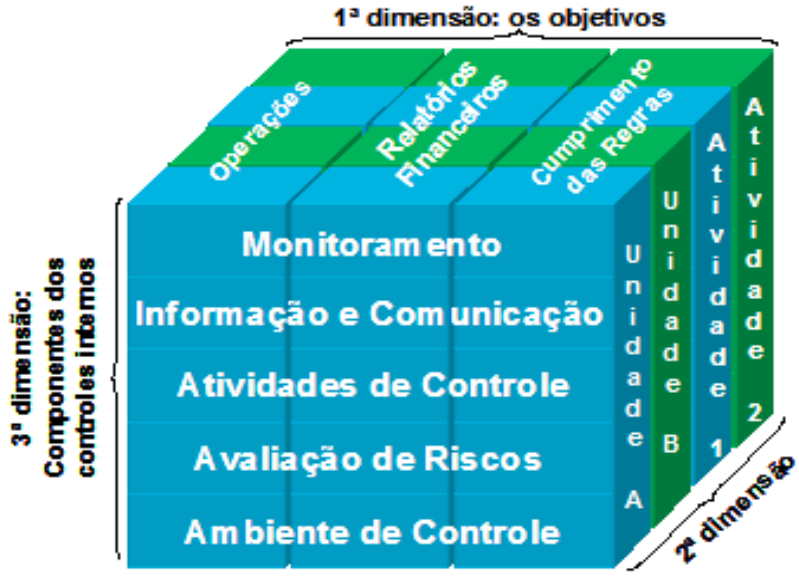
Nos tópicos seguintes apresentam-se de forma conceitual os citados modelos, entretanto, só são detalhados de forma analítica dos os oito componentes do COSO II, em virtude de ser o modelo utilizado nesta pesquisa.

3.1.COSO I

Em 1987, a citada comissão emitiu um relatório com diversas recomendações e convocou as chamadas organizações patrocinadas da *Treadway Commission* a internalizar os diversos conceitos de controle interno doravante modificados e a desenvolverem um referencial comum para estabelecer e avaliar controles internos. Tudo isso, em 1992, deu origem ao primeiro modelo publicado *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno - Estrutura Integrada) do COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* –, conhecido mundialmente como COSO I, trazendo critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para a sua avaliação (TCU, 2012).

Referido modelo foi resumido e apresentado em um cubo de três dimensões, conforme figura abaixo:

Figura 1 - Cubo COSO I



Fonte: COSO (1992)

A figura 1 acima sintetiza o primeiro modelo emanado do COSO, onde três dimensões são apresentadas (lodos visíveis do cubo) e se relacionam harmoniosamente com vistas ao atingimento dos objetivos organizacionais, por meio da minimização dos riscos operacionais, aumento da confiabilidade nos relatórios financeiros e cumprimento de leis e regulamentos. A face de cima do cubo representa os objetivos organizacionais que são como: Operações, os

Relatórios Financeiros e a Conformidade. Estes objetivos são o guarda-chuva para a implementação do referido modelo, o qual é dividido em cinco componentes inter-relacionados que se encontram na face da frente do cubo. A face da direta representa as áreas da organização, processos e atividades em que o modelo pode ser aplicado, independentemente do nível hierárquico (BOYNTON *at al.*, 2002).

Por este modelo está ultrapassado e ter sido absorvido pelo COSO II não foi discorrido sobre cada componente.

3.2.COSO ERM (COSO II)

Apesar de toda a evolução ocorrida com o desenvolvimento e implantação do COSO I, não foi possível evitar que uma série de escândalos financeiros e contábeis envolvendo organizações de todos os portes e quebra de negócios de grande repercussão fez com que COSO encomendasse a *Pricewaterhouse Coopers* o desenvolvimento de estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos. Como consequência, em 2004, foi publicado o modelo denominado *Enterprise Risk Manegemente – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), que também ficou conhecido como COSO ERM ou COSO II, no qual houve uma intensificação nos aspectos de gerenciamento de riscos (COSO, 2007, TCU, 2012).

Para melhor entendimento do modelo e por ser esse utilizado nesta pesquisa, são apresentadas, de forma sucinta, as suas principais dimensões, de acordo com o COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada sumário executivo. Essas dimensões são apresentadas na forma de um cubo, conforme figura 2 abaixo:

Figura 2 - Cubo COSO ERM

Fonte: COSO ERM (2007)

Essa estrutura tridimensional representa o inter-relacionamento dos oito componentes de gerenciamento de riscos do modelo com as unidades dentro de uma organização para que os objetivos estratégicos, operacional, comunicação e conformidade sejam atingidas (COSO ERM, 2007).

Quando comparados o COSO I em relação ao COSO II, verifica-se que foi dada ênfase ao gerenciamento de riscos corporativos (no primeiro modelo denominado de Avaliação de Riscos), o qual foi segregado em três componentes inter-relacionados (Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos e Respostas a Riscos). A definição de objetivos foi segreda do componente Ambiente de Controle, uma vez que se trata de atividade primordial para apoiar a gestão riscos empresariais (COSO, 1992; COSO, 2007).

A seguir são demonstrados os oito componentes, os quais são apresentados na seguinte ordem Ambiente Interno, Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Respostas a Risco, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

3.2.1 Ambiente Interno

O ambiente interno compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão (COSO, 2007).

Essa dimensão define o fazer correto e a influência que a organização exerce sobre a consciência de seu pessoal, além de contemplar outros itens como a percepção de responsabilidades, limites de autoridades e das competências (DIAS, 2006).

É um componente do modelo que demonstra como a organização está transmitindo a importância do sistema de controle interno, além de influenciar e embasar todos os demais componentes que nele operam e a confiança das pessoas envolvidas (ANTUNES, 2004, P. 105), provendo disciplina e estrutura na qual as pessoas conduzem cotidianamente suas atividades e executam suas responsabilidades, além de ser moldado pela história e cultura da organização e molda, de maneira explícita ou não, a maneira como os negócios são conduzidos (MEDEIROS, 2014).

3.2.2 Fixação de objetivos

Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos (COSO, 2007).

Por serem uma preconização da identificação de eventos, da avaliação de riscos e das respostas aos riscos, estes objetivos devem estar correlacionados e segregados em categorias como: estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade (COSO, 2009).

Estratégicos referem-se à definição dos rumos da organização. Os operacionais estão atrelados a subobjetivos de eficácia e eficiência operacional com vistas ao atingimento da meta final da organização. Os de comunicação dizem respeito ao aumento da confiabilidade

dos relatórios, sejam eles internos ou externos. Os de conformidade delimitam o como a administração cumprirá as leis e regulamentos aplicáveis ao ambiente em que atua (COSO, 2009).

É importante aliar os objetivos definidos com o apetite a riscos e nível de tolerância a riscos da organização. O primeiro é um marco de referência na fixação da estratégia, onde se deve equilibrar crescimento, risco e retorno, ou, ainda, medidas de valor agregado de acionistas ajustadas aos riscos. Já o segundo (tolerância) refere-se ao intervalo aceitável de variação para o atingimento de um determinado objetivo (COSO, 2009).

Na administração pública, embora os objetivos gerais sejam definidos pela legislação, é importante o detalhamento destes em subobjetivos para que a administração de cada entidade ou órgão público trilhe um caminho bem planejado, nos moldes definidos pelo modelo COSO. Devendo estes subobjetivos serem desdobrados em ações e metas até o nível de planos de trabalho (MEDEIROS, 2014).

3.2.3 Identificação de Eventos

Evento é uma ocorrência ou mudança em um conjunto de especifico de circunstâncias e pode consistir em uma ou mais ocorrências, podendo ter várias causas, em alguma coisa não ocorrer ou algumas vezes pode ser referido como um incidente ou um acidente (NBR ISO 31000).

Os eventos internos e externos à organização que influenciam o cumprimento dos objetivos devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos (COSO, 2007).

O processo de identificação de riscos perpassa, necessariamente, pela busca das fontes de riscos, eventos, suas causas e consequências potenciais. Processo este que pode ser feito por meio de dados históricos, análise teóricas, opiniões de pessoas informadas e especialistas, além das necessidades das partes interessadas (NBR ISO 31000).

Para o COSO (2009) são incidências ou ocorrências originadas de fontes internas ou externas que afetem a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos, podendo gerar impacto positivo, negativo ou ambos, possuem um dose de incerteza, ou seja, não se sabe quando ocorrerá, nem o impacto que gerará, caso ocorra.

Existem diversos fatores, internos e externos, que podem influenciar na identificação dos eventos, tais como: econômicos, relacionados ao meio ambiente, políticos, sociais, tecnológicos, de infraestrutura, de pessoal e dos processos internos (COSO, 2009).

Para a identificação destes eventos existem algumas técnicas que são sugeridas pelo COSO (2009), tais como: inventário de eventos, trata-se de um levantamento detalhado dos eventos potências; análise interna, normalmente, realizada no ciclo de planejamento de negócios por meio de reuniões dos responsáveis pelas unidades avaliadas; e análise do fluxo do processo, que consiste em mapear e modelar os processos internos e depois identificar os gargalos existentes.

3.2.4 Avaliação de Riscos

Os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais, bem como necessário se faz comparar os resultados da análise de riscos com os critérios de risco para determinar se o risco e sua magnitude são toleráveis pela administração da organização (COSO, 2007; NRB ISO 31000).

A partir deste processo de avaliação que se chega às decisões de quais tratamentos serão dados aos riscos identificados.

Em outras palavras, é nessa etapa em que se aplicam técnicas necessárias para se avaliar a probabilidade (chance de o evento ocorrer) e o impacto (consequência) e, com isso, chagar-se ao nível de risco para cada evento, em seguida elaborar *ranking* para melhor auxiliar o gestor nas decisões de tratamento (mitigar, transferir, evitar ou compartilhar).

3.2.5 Respostas a Riscos

A administração escolhe as respostas aos riscos - evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando – desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco (COSO, 2007).

Nesse componente são elencados os tratamentos a serem dados aos riscos identificados nas etapas de identificação de eventos e avaliação de riscos, cujos componentes são de mesmo nome. Em outras palavras, significa um processo que visa modificar o risco (NBR ISO 31000).

É nesse momento em que a organização (em nível estratégico) e seus servidores (em nível de atividades) decidem os possíveis tratamentos a serem dados aos riscos identificados na etapa de Identificação e Eventos e avaliados na etapa de Análise dos Riscos, podendo enquadrar estes tratamentos em evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar. Evitar é descontinuar as atividades que geram riscos, reduzir é representado pelas medidas que são tomadas para minimizar a probabilidade ou o impacto, ou ambos, compartilhar é transferir todo ou uma parcela do risco envolvido e, por fim, aceitar é não adotar nenhuma medida que afete a probabilidade ou o impacto dos riscos (COSO ERM, 2009).

Claro que quaisquer das repostas acima devem ser avaliadas pela administração tomando por base os seguintes pontos: a) os efeitos das respostas potenciais sobre a probabilidade e o impacto, verificando se são compatíveis com as tolerâncias a risco da organização; b) examinar os custos versus benefícios de cada potencial tratamento; e c) considerar que as possíveis oportunidades de a administração alcançar seus objetivos vão além de lidar com o risco específico (COSO ERM, 2009).

3.2.6 Atividades de Controle

Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados pela administração para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia. Isso representa a melhor maneira de se tratar o risco identificado (COSO, 2007). São exemplos de atividades de controle a segregação de funções, as conciliações, a avaliação de desempenho operacional e a gestão, dentre outras que proporcionem condições para assegurar que as diretrizes emanadas da administração estejam sendo aplicadas e obedecidas (INTOSAI, 2007; ANTUNES, 2004, p. 106).

Essas atividades de controle estão totalmente interligadas com as respostas a riscos, já que àquelas visam assegurar que estas sejam executadas. Outro fator relevante é que as atividades de controle nem sempre se relacionam com uma só categoria de objetivos, dependendo das circunstâncias, uma determinada atividade de controle pode ajudar a atender aos objetivos da organização em mais de uma categoria, seja estratégico, operacional, de comunicação ou de conformidade (COSO, 2009).

3.2.7 Informação e Comunicação

Os métodos e registros das informações relevantes necessários para identificar, colher, classificar e comunicar estão obedecendo à tempestividade e impedindo erros ou classificações indevidas nas asserções da administração. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos os níveis da organização de forma que as pessoas cumpram suas responsabilidades em relação aos controles internos (COSO, 2007; ANTUNES, 2004, P. 106).

Este componente traduz pilares necessários à coleta, ao tratamento e à disseminação de informações relevantes internas e externas à organização. Toda entidade identifica e coleta inúmeras informações relacionadas a atividades e eventos pertinentes à administração. Estas informações devem ser transmitidas ao pessoal numa forma e no prazo para que lhes permitam desempenhar suas responsabilidades na gestão dos riscos corporativos e em outras atividades. Entretanto, não significa que os sistemas de informações são estáticos, muito pelo contrário, eles devem dinâmicos para poder modificarem-se conforme o necessário para dar suporte aos novos objetivos (COSO, 2009).

3.2.8 Monitoramento

A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas, contemplando análises sobre o

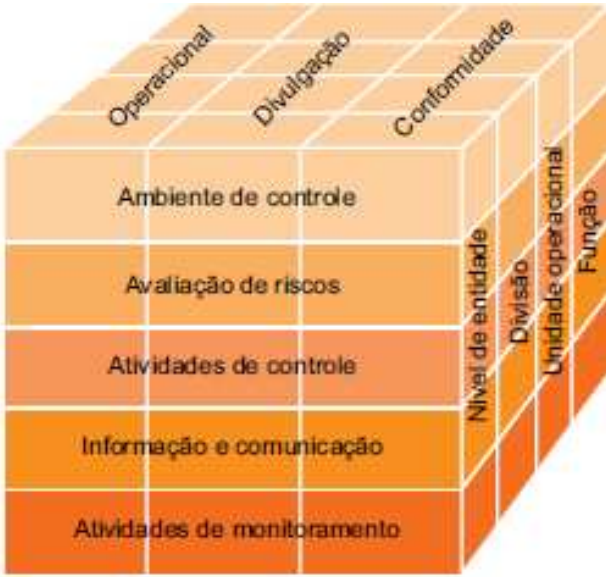
desempenho de sistemas, a tempestividade de operação dos controles e a adoção de ações corretivas. Isso deve ocorrer no curso normal das atividades (COSO, 2007; ANTUNES, 2004, P. 106).

O monitoramento pode dar-se de duas formas: mediante atividades contínuas ou por meio de avaliações independentes. As primeiras são atividades de gestão e são conduzidas pelos gerentes no curso normal do negócio, podendo se dar por meio de análises de variância, comparações das informações vindas de fontes discrepantes e abordagem a ocorrências imprevistas. No mais, estas atividades não se confundem com àquelas necessárias ao cumprimento da política nos processos de negócio. Já as segundas (avaliações independentes), podem variar em termos de escopo e frequência com que se realizam, a depender do nível de importância dado aos riscos. Quem executa estas avaliações normalmente são os responsáveis por uma determinada unidade, já a auditoria interna o faz por dever funcional, ou mediante solicitação específica do Conselho de Administração, Comitê de Auditoria ou Diretoria Executiva (COSO ERM, 2009).

3.3 COSO – Estrutura Integrada

Em 2013 o COSO publicou outra estrutura para avaliação de controles internos, a qual foi denominada de “Controle Interno – Estrutura Integrada”. Esse novo documento foi emitido não para substituir o anterior, mas para servir de complemento, tendo em vista que os dois modelos são distintos e proporcionam enfoques diferenciados, contudo, apesar de serem diferentes, eles se sobrepõem (COSO, 2013). No mesmo sentido dos *frameworks* anteriores, esta estrutura também é apresentada em formato de um cubo com três dimensões, como se observa na figura 3, abaixo:

Figura 3 - Cubo COSO – Estrutura Integrada



Fonte: COSO (2013)

Observa-se que nesse novo enfoque deu-se ênfase a apenas três categorias de objetivos organizacionais (operacional, divulgação e conformidade) e, diferentemente do anterior, este modelo foi dividido em cinco componentes (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento).

Nesta estrutura, a categoria de objetivos de divulgação financeira foi ampliada para que agregue outras divulgações, como as internas e não financeiras, além de ter incluído várias considerações acerca de mudanças ocorridas nas últimas décadas nos ambientes operacionais e corporativos, as quais podem ser sintetizadas em: Expectativas em relação à supervisão da governança; Globalização dos mercados e das operações; Mudanças nos negócios e maior complexidade; Demandas e complexidades nas leis, regras, regulamentações e normas; Expectativas em relação a competências e responsabilidades pela prestação de contas; Uso de tecnologias em transformação e confiança nas mesmas; Expectativas em relação à prevenção e detecção de fraudes (COSO, 2013).

Além do referido *framework*, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* publicou de forma simultânea o documento denominado de Controle Interno sobre Divulgações Financeiras Externas: Um Compêndio de Abordagens e Exemplos (*Internal Control over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples*), o qual fornece abordagens práticas e exemplos para ilustrar como

os componentes e princípios estabelecidos COSO – Estrutura Integrada podem ser aplicados na elaboração das demonstrações financeiras externas.

O COSO – Estrutura Integrada se fundamenta em dezessete princípios, o quais encontram-se distribuídos entre os componentes de sua estrutura. Para melhor compreensão, apresenta-se o quadro a seguir com os princípios norteadores do modelo segregados por componente:

Quadro 1 - Princípios do COSO - Estrutura Integrada

COMPONENTE	PRINCÍPIOS
Ambiente de controle	1. A organização2 demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.
	2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.
	3. A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.
	4. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.
	5. A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.
Avaliação de riscos	6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.
	7. A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.
	8. A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.
	9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.
Atividades de controle	10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.
	11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.
	12. A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.
Informação e comunicação	13. A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.
	14. A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.

COMPONENTE	PRINCÍPIOS
	15. A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.
Atividades de monitoramento	16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.
	17. A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.

Fonte: Elaboração própria

Para fins de comparabilidade, a seguir apresenta-se um comparativo entre o COSO ERM e COSO – Estrutura, com vistas a melhor identificação das mudanças ocorridas. Iniciou-se com o quadro 2 que compara a dimensão onde estão expostas as categorias de objetivos.

Quadro 2 - Comparativo COSO ERM x COSO - Estrutura, em relação às categorias de objetivos

Categoria de objetivos		Comentários
COSO ERM	COSO – Estrutura	
Estratégicos		Objetivo excluído
Operacionais	Operacionais	Mantido com as mesmas características
Comunicação	Divulgação	Modificado para que abranja informações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.
Conformidade	Conformidade	Mantido com as mesmas características

Fonte: Elaboração própria

Do quadro acima, percebe-se que houve simplificação apenas na quantidade dos objetivos atribuídos ao modelo, porém houve aumento da complexidade, já que foi dada uma maior importância à transparência das informações produzidas. Feitas as considerações acima em relação aos objetivos, passa-se a análise comparativa dos componentes dos dois modelos, conforma quadro 3 abaixo:

Quadro 3 - Comparativo COSO ERM x COSO - Estrutura, em relação aos componentes

COMPONENTES		COMENTÁRIOS
COSO ERM	**COSO – Estrutura**	
Ambiente interno	Ambiente de controle	Mantido e sendo definido como um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno, inclusive das normas de conduta esperadas. A administração reforça as expectativas nos vários níveis da organização. (COSO, 2013)
Fixação de objetivos		Excluído do rol de componentes
Identificação de eventos		Excluído do rol de componentes
Avaliação de riscos	Avaliação de riscos	Mantido e ampliado para contemplar os componentes Fixação de objetivos e Identificação de eventos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis da entidade. (COSO, 2013)
Respostas aos riscos		Excluído do rol de componentes
Atividades de controle	Atividades de controle	Mantido e ampliado para contemplar as respostas e riscos, as quais pela sua natureza eram de fato atividades de controle. Portanto, Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle. (COSO, 2013)
Informação e comunicação	Informação e comunicação	Mantido com as mesmas características do COSO ERM.
Monitoramento	Atividade de monitoramento	Mantido com as mesmas características do COSO ERM.

Fonte: Elaboração própria

4 ESTUDOS ANTERIORES RELACIONADOS AO GERENCIAMENTO DE RISCOS EMPRESARIAIS (ERM)

Este capítulo apresenta as pesquisas acadêmicas que foram realizadas sobre gerenciamento de riscos corporativos, sendo tópico importante para os componentes do COSO ERM que tratam de identificação de eventos, avaliação de riscos e respostas aos riscos.

Neste sentido, vários *frameworks* internacionais tem sido desenvolvidos e publicados e trazem uma visão geral dos elementos chaves sobre o gerenciamento de riscos corporativos (ERM, sigla em inglês), a exemplo do COSO que define ERM como sendo um processo, efetuado pelo conselho de administração, gestores e outro pessoal de uma entidade, aplicada na definição de estratégia e em toda a empresa, projetado para identificar possíveis eventos que podem afetar a entidade, e gerenciar o risco dentro de seu apetite de risco, para fornecer razoável garantia relativa à realização dos seus objetivos (COSO, 2004; Gatzert e Martin, 2013).

O foco do ERM é para um tratamento mais ofensivo por meio da integração dele na estratégia corporativa e no processo de decisão, além de destinar-se explicitamente a contribuir para aumentar o valor do acionista (veja Meulbroek, 2002; Liebenberg e Hoyt, 2003). ERM, assim, não se limita a tentar minimizar o risco, mas responde explicitamente para potenciais oportunidades (Gatzert e Martin, 2013).

Neste sentido, Beasley, Clune e Hermanson (2005) aplicaram uma *survey* e estudaram o gerenciamento de riscos empresariais, com vistas ao desenvolvimento de nível de maturidade em ERM. Em decorrência deste trabalho eles desenvolveram e introduziram cinco estágios para analisar as determinantes do ERM, sendo, portanto, estágios em que se encontra a organização em termos de gerenciamento de riscos corporativos. Estes estágios incluem: 1º) não existência de planos para implementar ERM; 2º) investiga ERM, mas não decide fazer ainda; 3º) planejando a implementação de ERM; 4º) ERM está implantado parcialmente; 5º) ERM está implantado completamente. Está classificação foi adotada em vários estudos empíricos, a exemplo de Branson, Beasley e Hancock, 2009, 2010; Daud, Yazid e Hunssin, 2010; Daud, Haron e Ibrahim, 2011, todos com vista a verificação do estágio de implementação do gerenciamento de riscos.

Também nesta linha de identificação e comprovação de um ERM eficaz, PAAPE e SPEKLÉ (2012) desenvolveram estudo cujos objetivos foram três contribuições, quais sejam:

o primeira foi fornecer evidência sobre os fatores que estão associados com a extensão da implementação do ERM; a segunda foi proporcionar uma descrição relativamente detalhada das práticas correntes de ERM, focando especificamente nos projetos escolhidos pela organização, quando da configuração e implementação de seus sistemas ERM; e a terceira e última contribuição explora o relacionamento entre a escolha do projeto ERM e a percepção da eficácia do gerenciamento de risco.

Para melhor direcionamento do estudo foram lançadas onze hipóteses: H1 (a regulamentação da governança corporativa é positivamente associada com o degrau de implementação do ERM); H2 (empresas listadas têm os sistemas ERM mais completamente desenvolvidos do que organizações não listadas); H3 (a presença de uma CRO (*Chief Risk Officer)* é positivamente associada com o degrau da implantação de ERM); H4 (a presença de um comitê de auditoria é positivamente associado com o degrau de implementação do ERM); H5 (participação institucional (são empresas participando de outras empresas) é positivamente associada com o degrau de implementação do ERM); H6 (empresas com a gestão pelo proprietário têm um sistema ERM menos desenvolvido); H7 (engajamento de uma firma de auditoria *big* 4 é positivamente associado com o degrau de implementação do ERM); H8 (crescimento organizacional é positivamente associado com o degrau de implementação do ERM); H9 (tamanho organizacional é positivamente associado com a extensão da implementação do ERM); H10 (firmas na indústria de serviços financeiros (H10a) e setor de energia (H10b) tem o sistema ERM mais desenvolvido que empresas em outros setores da economia); H11 (relativamente as empresas do setor privado, as organizações públicas possuem sistemas ERM menos desenvolvidos).

Segundo os autores os resultados da pesquisa ofereceram suporte para várias das expectativas. Encontraram que empresas de capital aberto têm de fato um sistema ERM mais maduro (H2), ao passo que empresas gerenciadas pelo proprietário aparentemente são menos inclinadas a investir em desenvolvimento ERM (H6). No mais, encontrou-se que a presença de ambos, um *Chief Risk Officer* – CRO – (H3) e um comitê de auditoria (H4) contribuem para o grau de implementação do ERM. Observou-se ainda que grandes organizações (H9) e empresas do setor financeiro (H10a) tende a ter um sistema de ERM mais sofisticado. Resultados esses que são consistentes com estudos anteriores.

Em continuação das análises dos resultados os autores afirmam que a hipótese H5 (participação institucional) não se confirmou. As análises indicam que não há suporte para suposta influência do código de governança (H1), o que sugere que a regulamentação da governança e a pressão associada ao investimento em gestão de riscos não afeta o

desenvolvimento do ERM. Em relação à hipótese H8, estudos anteriores fornecem evidências sobre o efeito do crescimento, tais como: Gordon *et al*. (2009); Beasley *et al*. (2008). Quanto à H7, constatou-se que a qualidade do auditor não afeta o desenvolvimento do ERM. Finalmente, relativo ao efeito da indústria (H10) parece ser limitado ao setor de serviços financeiros, já no que diz respeito ao setor público (H11) verificou-se que a implementação do ERM não é prejudicada pela complexidade do ambiente político no qual essas organizações operam.

Seguindo a mesma direção de determinantes de ERM, Gatzert e Martin (2013) conduziram um estudo em relação evidência empírica sobre: 1) os determinantes de implementação de ERM em empresas; e 2) o valor agregado gerado pelo ERM. Para isso, Eles realizaram uma avaliação comparativa da literatura quantitativa que fornecem evidencia estatística sobre estas questões, além de levarem em conta diferenças fundamentais em relação à amostra de dados e metodologia. Eles listaram diversos trabalhos em relação à existência de ERM, os quais foram divididos por métodos de coleta de dados, conforme Quadro 1, abaixo:

Quadro 4 – Estudos em ralação a existência de ERM divididos por métodos de coleta de dados

Survey	**Banco de dados**
Colquitt, Hoyt, and Lee (1999)	Liebenberg and Hoyt (2003)
Thiessen, Hoyt, and Merkley (2001)	Beasley, Pagach, and Warr (2008)
Kleffner, Lee, and McGannon (2003)	Hoyt and Liebenberg (2008)
Beasley, Clune, and Hermanson (2005)	Gordon, Loeb, and Tseng (2009)
Beasley, Branson, and Hancock (2009)	Pagach and Warr (2010)
Beasley, Branson, and Hancock (2010)	Hoyt and Liebenberg (2011)
Daud, Yazid, and Hussin (2010)	McShane, Nair, and Rustambekov (2011)
Daud, Haron, and Ibrahim (2011)	Pagach and Warr (2011)
Grace et al. (2013)	Razali, Yazid, and Tahir (2011)
Altuntas, Berry-Stölzle, and Hoyt (2011)	Tahir and Razali (2011)
Deloitte (2011)	Golshan and Rasid (2012)
Yazid, Hussin, and Daud (2011)	

Fonte: Gatzert e Martin (2013)

Segundo os mesmos autores, *survey* é o método tipicamente utilizado para estudos do nível ou estágio da implementação de ERM. Um método alternativo é a utilização de fontes públicas como bibliotecas ou relatórios anuais, os quais são escaneados utilizando-se palavras chaves, seus acrônimos ou palavras individuais dentro do parágrafo da amostra, visando buscar indícios de implementação do sistema ERM.

Os resultados da pesquisa de Gatzert e Martin (2013) encontram-se compilados nos quadros 5 (fatores determinantes para a implementação do ERM) e 6 (valor agregado gerado pelo ERM), os quais são apresentados abaixo, nesta ordem. O quadro 5 apresenta as variáveis categorizadas em oito hipóteses (tamanho da CIA; alavancagem financeira; volatilidade da receita; volatilidade do preço das ações; ativos ocultos; oportunidade de crescimento; diversificação; e participação institucional), as quais são utilizadas como fatores que devem existir em uma organização que possui um sistema de gerenciamento de riscos. As citadas variáveis foram correlacionadas com algumas *proxy* como a existência de CRO (sigla em inglês para Chefe de riscos) na empresa e estágio de implantação do ERM, tanto individualmente, quanto em conjunto, conforme se observa do citado quadro 5 abaixo.

Quadro 5 – Fatores determinantes para a implementação do ERM

Determinantes da implantação de ERM: evidências de estudos empíricos

					H_1	H_2	H_3	H_4	H_5	H_6	H_7	H_8
Autores	***Dados***	***Período de tempo***	***Meto-dologia***	***proxy ERM***	***Tamanho da CIA***	***Alavan-cagem financei-ra***	***Volatili-dade da receita***	***Volatida-de do preço das ações***	***Ativos acultos***	***Oportu-nidade de cresci-mento***	***Diver-sificação***	***Participa-ção institucio-nal***
LH (2003)	26 U.S. CIA's	1997-2001	Regressão logistica	CRO como palavra chave	–*	+**	–	+		+		+
BCH (2005)	123 CIA's	2004	Regressão logistica	Estágio do ERM (survey)	+**							
HL (2008)	125 U.S. Segura-doras	2000-2005	Modelo ML	ERM / CRO como palavras cheves	+***	–**					– / – (indust. / internat.)	+***
HL (2011)	117 U.S. Segura-doras	1998-2005	Modelo ML	ERM / CRO como palavras chaves	+***	–**	+	+	–		+ / –* (indust. / internat.)	+**

					H_1	H_2	H_3	H_4	H_5	H_6	H_7	H_8
Autores	***Dados***	***Período de tempo***	***Meto-dologia***	***proxy ERM***	***Tamanho da CIA***	***Alavan-cagem financei-ra***	***Volatili-dade da receita***	***Volatida-de do preço das ações***	***Ativos acultos***	***Oportu-nidade de cresci-mento***	***Diver-sificação***	***Participa-ção institucio-nal***
PW (2011)	138 U.S. CIA's	1992-2005	Modelo de Hazard	CRO como palavra chave	+***	–	+** (volatilidade do fluxo de caixa livre)	+**	-	-	– (indust.)	+**
RYT (2011)	528 firmas da Malásia	2007	Regressão logistica	Base de dados: Osiris	+	+					+* (internat.)	+
GR (2012)	90 firmas da Malásia	Não especi-ficado	Regressão logistica	CRO como palavra chave	+	+*		+	+		– (indust.)	–

Fonte: adaptado de Gatzert e Martin (2013);

Notas: LH (2003): Liebenberg and Hoyt (2003); BCH (2005): Beasley, Clune, and Hermanson (2005); HL (2008): Hoyt and Liebenberg (2008); HL (2011): Hoyt and Liebenberg (2011); PW (2011): Pagach and Warr (2011); RYT (2011): Razali, Yazid, and Tahir (2011); GR (2012): Golshan and Rasid (2012). Significance levels(nível de significância): 1% (***), 5% (**), 10% (*).CRO = chefe de riscos, ML = máxima probabilidade, ERM=gerenciamento de riscos empresariais.

Quadro 6 - Valor agregado gerado pelo ERM

Geração de valor pela implementação de um ERM: Evidências de estudos empíricos

Autores	***Dados***	***Perio-do de tempo***	***Metodo-logia***	***Proxy de ERM***	***Obejtivo: impacto do ERM sobre***	***Medido por: SHV / performan-ce***	***Principais constatações 1***	***Principais constatações 2***	***Correlação positiva significan-te?***
BPW (2008)	120 US CIA's	1992-2003	Regres-são Linear	CRO como palavra chave	Valor para o acionista / reação do mercado de capitais para o anúncio de contratação de um CRO	Retornos anormais acumulados após o anúncio	Geralmente não há reação do mercado em relação ao anúncio de contratação de CRO; reação é para firmas específicas, especialmente, para aquelas não financeiras.	Correlação positive significante da reação do mercado (não financeiras) para tamanho da firma e volatilidade no lucro, negativa para a alavancagem e proporção do caixa	(Sim) (firmas especi-ficas)
HL (2008)	125 US Segura-doras	2000-2005	Modelo ML	ERM / CRO Como palavras chaves	Valor para o acionista	Q de Tobin's	Correlação positiva significante entre o valor da firma e ERM	ERM aumenta SHV em, aproximadamente, 17%	Sim
GLT (2009)	112 US CIA's	2005	Regres-são Linear	ERM index (criado/des-envolvido)	Performance	Retorno em excesso do mercado de ações	Correlação positiva significante entre ERM e a performance da firma	Correlação contingente mediante correspondência adequada entre os sistemas ERM das firmas e cinco fatores de firmas específicas	Sim
G et al. (2013)	523 US Segura-doras	2004+ 2006	Regres-são Linear	Atividade de ERM (survey)	Performance	Eficiência em custos e receitas (com DEA)	Impacto positive significante do ERM sobre a eficiência de custos e receitas de acordo com as atividades do ERM	CRO ou comitê de risco tem efeito positive significante, porém, depende de a sede ser US ou não; as seguradoras de vida se beneficiam dos modelos de capital econômico	Sim

Autores	*Dados*	*Perio-do de tempo*	*Metodo-logia*	*Proxy de ERM*	*Obejtivo: impacto do ERM sobre*	*Medido por: SHV / performan-ce*	*Principais constatações 1*	*Principais constatações 2*	*Correlação positiva significan-te?*
PW (2010)	106 US CIA's	1992-2004	Logit / Modelo de amostra combi-nado	CRO como palavra cheve	Performan ce financeira	Diversas variáveis financeiras	Decréscimo significante na volatilidade nos preços das ações após a introdução de ERM; efeitos não muito significantes	Redução significante na volatilidade de lucros para firmas com retornos anormais positivos na data de nomeação do CRO	(Sim) (apenas em parte)
HL (2011)	117 US Segura-doras	1998-2005	Modelo ML	ERM / CRO Como palavra chave	Valor para o acionista	Q de Tobin's	Correlação positiva significante entre SHV e ERM	ERM aumenta SHV em, aproximadamente, 20%	Sim
MNR (2011)	82 Segura-doras	2004-2008	Linear regres-sion	Classifica-ção do ERM conforme S&P (5 categorias)	Valor para o acionista	Q de Tobin's	Correlação positive significante Entre o aumento do nível RM tradicional (até 3 primeiras categorias ERM)	Porém: sem aumento adicional no SHV quando se deslocam do RM tradicional para o ERM (para categorias quatro e cinco)	(Sim) (apenas para melhorar o TRM)
TR (2011)	528 firmas Malasia-nas	2007	Linear regres-sion	Base de dados: Osiris	Valor para o acionista	Q de Tobin's	Correlação positive, porém, não significante entre ERM e SHV		(Sim) (não significan-te)

Fonte: adaptado de Gatzert e Martin (2013);

Notas: BPW (2008): Beasley, Pagach, and Warr (2008); HL (2008): Hoyt and Liebenberg (2008); GLT (2009): Gordon, Loeb, and Tseng (2009); G et al. (2013): Grace et al. (2013); PW (2010): Pagach and Warr (2010); HL (2011): Hoyt and Liebenberg (2011); MNR (2011): McShane, Nair, and Rustambekov (2011); TR (2011): Tahir and Razali (2011). CRO = chefe de riscos, SHV =valor para o acionista, ML =máxima probabilidade, RM=gerenciamento de riscos.

Gatzert e Martin (2013) concluíram que, em relação aos determinantes de um sistema ERM, os estudos são parcialmente ambíguos, apresentando algumas divergências. Contudo, em relação às características específicas da empresa, tais como: tamanho da CIA e participação institucional, quase todos os estudos detectaram como significantes e positivamente relacionadas à existência de um sistema ERM. Outros determinantes são apresentados, nos estudos, com diferentes direções, a exemplo da alavancagem financeira, ou não se achou significância, a exemplo ativos ocultos e oportunidade de crescimento. Os determinantes de volatilidade nos lucros e preços das ações foram identificados como positivamente significante apenas em uma pesquisa, enquanto que em outras pesquisas mostraram-se positivos, porém, não significante.

Por último, os autores mencionados, afirmam que todos os estudos empíricos demonstram (em diferentes medidas) os efeitos positivos da implementação de um sistema de ERM em relação ao valor para o acionista ou performance da firma. Para a indústria de seguros, a literatura empírica mostra resultados ainda mais significativos do que para as empresas em geral, que pode ser um indicador de maior relevância de um sistema de gestão de risco global no sector dos seguros. No entanto, parece ser necessário mais pesquisa sobre os determinantes da ERM e seu impacto sobre o valor da empresa. Amostras de dados maiores e internacionais poderiam revelar outras diferenças geográficas e industriais sobre os determinantes e o desempenho de um programa de ERM. Portanto, verificou-se que a literatura empírica contribui para a compreensão dos determinantes atuais e do valor do ERM para as organizações.

Mudando a direção em relação aos estudos anteriores, Monda e Giorgino (2013) conduziram uma pesquisa que objetivou construir uma rigorosa e robusta mensuração da qualidade ou maturidade da implementação de ERM, haja vista não existir na literatura quantitativa. Para tanto, procedeu à revisão da literatura para identificar as melhores práticas em termos de ERM para ser alimentadas como início das entradas para o procedimento Delphi, o qual requer peritos para selecionar um número de indicadores de maturidade do ERM de uma dada lista, além de outros adicionados a sua própria escolha.

Os citados autores identificaram na literatura acadêmica, em relatórios, artigos escritos por práticos, consultores empresariais e nos padrões de gerenciamento de riscos, a exemplo do COSO, as melhores práticas, as quais estão arroladas abaixo pelas categorias determinadas pelos pesquisadores, quais sejam**: cultura de risco, organização e processo.**

Cultura de risco

Cultura de risco abrange os valores, normas e comportamentos compartilhados por todos os membros de uma organização, que determinam como eles agem em direção aos riscos empresariais (Abrahim *et al*, 2012). Os fatores identificados para esta área foram os que estão arrolados no quadro 7 abaixo:

Quadro 7 - Elementos que determinam uma cultura de risco

(Continua...)

Fatores para cultura de risco	Fundamentação teórica (Monda e Giorgino, 2013)
Compromisso do corpo de diretores e da alta gestão	Lam, 2003; COSO, 2004; Lawrence, 2005; Beasley and Frigo, 2007; Farrel and Hoon, 2009; IIF, 2009; e Shenkir and Walker, 2011
Definição clara e comunicação de uma política de gerenciamento de riscos empresariais	Lam, 2003; COSO, 2004; Aabo et al., 2005; DeLoach, 2005; Deloitte, 2006; KPMG, 2008; Lawrence, 2005; Moeller, 2007; PwC, 2008; Cendrowski and William, 2009; ISO 2009 a,b; Rochette, 2009; AIRMIC, ALARM, and IRM, 2010; Fraser and Simkins, 2010
Definir o apetite de risco e declarar explicitamente	COSO, 2004; DeLoach, 2005; Deloitte, 2006; Barfield, 2007; Moeller, 2007; Chase-Jenkins and Farr, 2008; KPMG, 2008; Dean and Giffin, 2009; IIF, 2009; Rochette, 2009; Ernst and Young, 2010; Govindarajan, 2011; Milliman, 2011; Protiviti, 2011, 2012; Rittenberg and Martens, 2012
Definição, considerando o apetite de risco, da tolerância ao risco para cada objetivo da organização	de COSO, 2004; DeLoach, 2005; Barfield, 2007; Deloitte, 2008; KPMG, 2008; PwC, 2008; Dean and Giffin, 2009; Ernst and Young, 2010; M_o_R, 2010; Govindarajan, 2011; Milliman 2011; Rittenberg and Martens, 2012
Clara comunicação dos objetivos, políticas, tolerância ao risco para toda a organização	COSO, 2004; Deloitte, 2008; KPMG, 2008; Ernst and Young, 2010; Cendrowski and William, 2009; ISO, 2009a,b; AIRMIC, ALARM, and IRM, 2010; Rittenberg and Martens, 2012
Compartilhar uma linguagem comum de risco dentro da	CAS, 2003; Aaboe et al., 2005; DeLoach, 2005; Moeller, 2007; Giorgino and Travaglini, 2008; Shenkir and Walker,

(Continuação)

Fatores para cultura de risco	Fundamentação teórica (Monda e Giorgino, 2013)
organização	2008; IIF, 2009; Abrahim et al., 2012; Deloitte, 2012; IRM, 2012; Zurich and HBRAS, 2012
Compartilhar e comunicar informação de risco	COSO, 2004; Frigo, 2007, 2008; Rochette, 2009; ISO, 2009 a,b; Frigo and Anderson, 2009; Lai and Samad, 2010; Zurich and HBRAS, 2012
Organizar programa de aprendizagem para empregados	Lam, 2001, 2003; DeLoach, 2005; Lam and Associates, 2008
Desenhar sistemas de remuneração e incentives	Lam, 2003; COSO, 2004; Deloitte, 2008; Farrel and Hoon, 2009; Rochette, 2009; David-O'Neill and Stephens, 2010; Segal, 2011; IRM, 2012; Rittenberg and Martens, 2012
Integrar o ERM com o sistema de mensuração da performance, em particular, com *Balanced Score Card (BSC)*	Beasley et al., 2006; Calandro and Lane, 2006; Oracle, 2009; Protiviti, 2010b
Designação de um chefe de risco	Lam, 2001, 2003; Liebenberg and Hoyt, 2003; Economist Intelligence Unit, 2005; Moeller, 2007; Deloitte, 2008; Frigo and Anderson, 2009, 2011; Rochette, 2009; Segal, 2011
Construir funções dedicadas ao ERM	Lam, 2001; Moeller, 2007
Designação de um grupo de ERM ou um time de suporte ao trabalho do CRO	Moeller, 2007; Zurich and HBRAS, 2012
Independência da função de ERM	Lam, 2000, 2003; Moeller, 2007; Deloitte, 2008; Rochette, 2009
Identificação dos próprios responsáveis pela identificação e gerenciamento de cada risco	DeLoach, 2005; Fraser and Simkins, 2010; Aabo et al., 2005; Beasley et al., 2010; ISO, 31000/2009 a, b
Clara definição e comunicação de funções e	COSO, 2004; DeLoach, 2005; Deloitte, 2006, 2008; ISO, 2009a,b; Rochette, 2009; Lai and Samad, 2010

(Continuação)

Fatores para cultura de risco	Fundamentação teórica (Monda e Giorgino, 2013)
responsabilidades pelo gerenciamento de riscos	
Integração dos processos de ERM dentre todas as funções e unidades de negócios	COSO, 2004; PwC, 2008; ISO, 2009a,b; Frigo and Anderson, 2011
Envolver todos os empregados, em todos os níveis, no processo de ERM	COSO, 2004

Fonte: elaboração própria

Organização

Uma das características distintivas da ERM é a sua abordagem integrada, as escolhas adequadas da organização são fundamentais para difundir a cultura de risco, para ganhar compromisso com o programa a partir do pessoal, e garantir que o processo de ERM seja afetado de maneira correta e que as políticas e os procedimentos sejam respeitados.

Há um consenso na literatura sobre a necessidade de um patrocinador de alto nível para realizar atividades de ERM e de uma estrutura que suporte o seu trabalho. Para dar mais detalhes, uma estrutura organizacional adequada deve considerar os elementos constantes do quadro 8 a seguir:

Quadro 8 - Elementos determinantes de uma estrutura organizacional voltada ao risco

(Continua...)

Fatores Organizacionais	Fundamentação teórica (Monda e Giorgino, 2013)
Nomeação de um chefe de riscos	Lam, 2001, 2003; Liebenberg and Hoyt, 2003; Economist Intelligence Unit, 2005; Moeller, 2007; Deloitte, 2008; Frigo and Anderson, 2009, 2011; Rochette 2009; Segal, 2011
Criação de funções dedicadas ao ERM	Lam, 2001; Moeller, 2007
Designação de um grupo para ERM ou um time para apoiar o	Moeller, 2007; Zurich and HBRAS, 2012

(Continuação)

trabalho do CRO	
Independência da função ERM (reporte do CRO direto ao conselho ou CEO)	Lam, 2000, 2003; Moeller, 2007; Deloitte, 2008; Rochette, 2009
Identificação dos proprietários responsáveis pelos riscos, com vistas à identificação e gerenciamento de cada risco	DeLoach, 2005; Fraser and Simkins, 2010; Aabo, et al. 2005; Beasley et al., 2010; ISO, 2009a,b
Definição clara e comunicação dos papeis e responsabilidade pela gestão de riscos	de COSO 2004; DeLoach, 2005; Deloitte, 2006, 2008; ISO, 2009a,b; Rochette, 2009; Lai and Samad, 2010
Integração do processo de ERM por todas as funções e unidades de negócio	COSO, 2004; PwC, 2008; ISO 2009a,b; Frigo and Anderson, 2011
Envolvimento de todos os empregados, em todos os níveis, no processo de ERM	COSO, 2004.

Fonte: elaboração própria

Processo

A descrição do processo ERM é comum para todos os principais *frameworks* propostos na literatura. Todos descrevem as fases que compõem o processo, do conjunto de objetivos para a identificação de riscos, valoração necessária ao tratamento, controle dos riscos e seus relatórios. Os *frameworks* e a literatura fornecem uma série de elementos chaves que devem ser incluídos no projeto de um sistema ERM, os quais estão catalogados no quadro 9 abaixo:

Quadro 9 - Elementos determinantes para a existência de processo de ERM

(Continua...)

Fatores de um processo de ERM	Fundamentação teórica (Monda e Giorgino, 2013)
Integração do ERM na estratégia e	Lam, 2001; COSO, 2004; DeLoach, 2005; Lawrence,

(Continuação)

planos de negócio	2005; Beasley et al., 2006; Deloitte, 2006; Beasley and Frigo, 2007; Frigo, 2007; KPMG, 2008; PwC, 2008; ISSO, 2009a,b; Rochette, 2009; Protiviti, 2010a, 2011
Implantação de um processo eficiente e efetivo para identificar todos os riscos potenciais relevantes	COSO, 2004; DeLoach, 2005; Frigo, 2008; ISO, 2009a,b; Moeller, 2007; PwC, 2008; Rochette, 2009; Lai and Samad, 2010
Criação e manutenção de um registro de riscos	Meulbroek, 2002; Nocco and Stulz, 2006; Giorgino and Travaglini, 2008; Melnick and Everitt, 2008; Vose, 2008; Antonucci, 2011
Classificação dos riscos dentro de categorias de riscos (ex.: estratégico, operacional, financeiro e perigos)	Miccolis and Shah, 2000; IRM, 2002; CAS, 2003; COSO, 2004; Shenkir and Walker, 2008; Protiviti, 2010a
Definição de um processo formal para avaliação de riscos com técnicas qualitativas e quantitativas	Covello and Merkhofer, 1993; Altenbach, 1995; Coleman and Marks, 1999; Miccolis and Shah, 2000; CAS, 2003; COSO, 2004; PwC, 2008; Risaliti, 2008; ISO, 2009a,b; Rochette, 2009; Lai and Samad, 2010; Berta, 2011
Repetição periódica do processo de avaliação de riscos	Giorgino and Travaglini, 2008; KPMG, 2008; Paape and Speklé, 2012)
Priorização dos riscos em uma base residual	COSO, 2004; Aabo et al., 2005; PwC, 2008; ISO, 2009a,b; Antonucci, 2011
Integração de todos os riscos num portfólio e avaliar a correlação entre eles	Meulbroek, 2002; CAS, 2003; Lam, 2003; Nocco and Stulz, 2006; Beasley and Frigo, 2007; Moeller, 2007; KPMG, 2008; Rochette, 2009; McShane et al., 2010; Lin et al., 2011
Definição de uma estratégia de tratamento (evitar, reduzir, compartilhar, reter) para cada risco considerar o balanceamento entre custos e benefícios	Lam, 2000; CAS, 2003; ACT Insurance Autority, 2004; COSO, 2004; Frigo, 2008; Giorgino and Travaglini, 2008; PwC, 2008; ISO, 2009a,b; Fraser and Simkins, 2010; Lai and Samad, 2010
Desenvolvimento de um adequado plano de contingência	CAS, 2003; Protiviti, 2010a; Milliman, 2011

(Continuação)

Desenvolvimento de um sistema KRI para monitorar a exposição a risco e garantir sua coerência com KPI's e estratégia da firma, inclusive com um plano de correção e intensificação se os riscos excederem os limites	Beasley and Frigo, 2007; Frigo, 2008; Giorgino and Travaglini, 2008; Lam and Associates, 2008; PwC, 2008; Beasley et al., 2010; Ernst and Young, 2010; Lai and Samad, 2010
Existência de um sistema periódico de reportar riscos, com vistas aos diferentes níveis da organização com informações diferentes e detalhadas	Lawrence, 2005; Beasley and Frigo, 2007; Farrel and Hoon, 2009; Giorgino and Travaglini, 2008; Beasley et al., 2010; Shenkir and Walker, 2011
Uso adequado da tecnologia como apoio as atividades de suporte ao gerenciamento de riscos	Lam, 2000; Lam, 2001; COSO, 2004; Lawrence, 2005; DeLoach, 2005; Giorgino and Travaglini, 2008; Shenkir and Walker, 2008; Deloitte, 2010

Fonte: elaboração própria

Após levantamento das variáveis (tópicos acima cultura de riscos, organização e processo) Monda e Giorgino (2013) aplicaram o método Delphi, o qual consiste em coletar e refinar os julgamentos por peritos utilizando uma série de questionários intercalados com *feedback.* Os questionários são projetados focando os problemas, oportunidades, soluções e previsões. Cada questionário subsequente é desenvolvido baseado em questionários anteriores. O processo acaba quando a questão de pesquisa é respondida. Para realização deste método, os pesquisadores selecionaram peritos, os quais foram divididos em três categorias: Acadêmicos, Consultores e práticos.

Ao final da aplicação do método Delphi chegou-se a um questionário com 22 questões fechadas a respeito das práticas de ERM, analise da cultura de risco da companhia, a organização e o processo ERM.

Com o questionário desenvolvido, este foi denominada ERMi (*Enterprise Risk Management Index*) que, segundo os autores, pode ser uma ferramenta que auxiliará os acadêmicos em suas pesquisas empíricas (alargando o conhecimento nesse campo), por práticos e consultores como ferramenta de avaliação. Além deles, empresas podem utilizar para a própria avaliação da aderência de seu sistema ERM às melhores práticas e eventualmente detectar alguma área que deve ser melhorada para alinhar a performance ERM com seus objetivos e contribuir com a meta final de qualquer empresa: aumento de valor.

Por fim, verifica-se que as pesquisas acima listadas sobre gerenciamento de riscos corporativos (ERM), contribuem sobremaneira para os fundamentos dos componentes do COSO ERM que tratam de Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos e Respostas a Riscos.

4.1 COSO na Administração Pública brasileira

Discorre-se abaixo a respeito de estudos similares ao desta pesquisa realizados em órgão públicos brasileiros, tendo em vista a necessidade de se demonstrar a aplicabilidade do modelo e estudo à administração pública e, acima de tudo, à realidade social e cultural brasileira, haja vista ser de fundamental importância a identificação da ética e valores que vigoram no ambiente organizacional para que seja possível a aplicação do COSO em toda sua plenitude.

Neste sentido, Wassaly (2008) investigou os níveis de harmonização conceitual e práticas das normas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) frente às diretrizes emanadas do COSO e da INTOSAI, além de averiguar o nível de conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC sobre a existência, missão e estudos produzidos pelas citadas entidades.

Os resultados da pesquisa apontam não existir um elevado nível de harmonização conceitual entre as normas emitidas pela SFC e as diretrizes emanadas pelo COSO e INTOSAI. Já em relação ao entendimento dos analistas e técnicos da SFC sobre a existência, missão e estudos do COSO e INTOSAI, foi encontrado um baixo nível de conhecimento.

Já o estudo de Silva (2009) verificou o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais pernambucanas, considerando o modelo conceitual do COSO. Após a elaboração de um instrumento de verificação, *chesk list*, que foi aplicado numa amostra de 37 prefeituras do Estado de Pernambuco, foram identificadas diversas fragilidades. Silva criou um indicador para chegar ao grau de estruturação das prefeituras em estudo. Pelos resultados da pesquisa ele constatou que as prefeituras pernambucanas possuem baixo grau de estruturação do controle interno em relação ao modelo COSO I.

Fajardo e Wanderley (2010) buscaram as similaridades entre a metodologia de auditoria de avaliação da gestão e outros trabalhos realizados pelo Tribunal de Contas da

União, com o modelo de controle interno prescritos pelo COSO. Os resultados apontaram similaridades entre as metodologias. Resultados esses totalmente condizentes com o modelo para avaliação de controles utilizado pelo TCU, constante do Acórdão 1.074/2009.

Wanderley (2011) buscou verificar os níveis de harmonização conceitual e prática do sistema de controle interno de uma organização militar, a qual foi representada pelo seu departamento de aquisição, denominado na pesquisa de Órgão de Compra Governamental. Os nomes dos órgãos não foram divulgados, pois foi condição imposta por eles para permitir a realização do estudo. O citado autor encontrou que no que diz respeito à harmonização teórica os documentos e normativos internos, de certa forma, mencionam os componentes do modelo COSO - I, entretanto, não exploram as potencialidades do referido modelo. Em relação à harmonização prática, observou-se afastamento relevante entre o controle interno observado e a estrutura teórica em cada um dos cinco componentes, sendo que alguns deles decorrentes dos afastamentos encontrados na harmonização conceitual, a exemplo da insuficiência de mapeamento de processos, lacunas em normativos internos, inexistência de manual ou código de conduta, não disseminação dos objetivos estratégicos, ausência de documentação das informações, inexistência de canal de comunicação e não monitoramento das atividades.

Cunha (2012), por meio de um estudo de caso, comparou o sistema de controle interno de um órgão público (organização militar da marinha do Brasil, especialmente, o Processo de Pagamento de Pessoal – PPP – do Serviço de Inativo e Pensionista da Marinha – SIPM) com os conceitos disseminados pelo COSO e literatura correlata, nesse estudo foram testadas duas hipóteses: P1 - O afastamento entre o controle interno adotado no PPP do SIPM e o *modelo COSO - I* e literatura correlata é motivado por fatores externos à organização; e P2 - O afastamento entre o controle interno adotado no PPP do SIPM e o *modelo COSO - I* e literatura correlata ocorre em virtude do modelo de gestão interna, podendo ser convertido em aproximação por meio de medidas adotadas no âmbito do próprio SIPM. Em decorrência do estudo ele encontrou um grau de harmonização de 76,58%. Ele concluiu que as diferenças encontradas, 71% podem ser explicadas por fatores externos à organização, a exemplo da falta de supervisão por órgãos externos ou de controle, portanto, não controláveis por ela, e o restante das diferenças 29% podem ser explicados pelo modelo interno de gestão.

Ferreira (2013) analisou o grau de similaridade entre o sistema de controles internos do Instituto Federal de Ensino do Rio Grande do Norte, doravante denominado de IFRN, em relação ao *COSO ERM*. Para tanto, a pesquisa buscou (i) discutir as características dos sistemas de controles internos, (ii) identificar os elementos do sistema de controle do IFRN, (iii) apresentar o modelo *COSO ERM*, (iv) identificar o grau de semelhança e dessemelhança

entre os componentes do modelo *COSO ERM* e o sistema de controle interno do IFRN. Para responder o problema de pesquisa, replicou-se o modelo de Palfi e Bota-Avram (2009) no qual foi utilizado o Coeficiente de Jaccard para o cálculo do grau de similaridade e dessemelhança na comparação entre dois modelos de controles internos.

Ao apresentar os resultados individuais de cada componente Ferreira afirma que a "Informação e Comunicação", o "Monitoramento" e o "Ambiente Interno" são os elementos mais aderentes ao que preconiza o modelo COSO ERM, com coeficientes de semelhança da ordem de 0,8000; 0,6667 e 0,6250, respectivamente. Em outro extremo, salienta que o componente com maior grau de dessemelhança foi "Procedimentos de Controle", com coeficiente de dessemelhança de 0,7500. Demonstrando que a instituição pesquisada possui procedimentos de controle diferentes do proposto pelo *COSO ERM*. Os componentes Identificação de Eventos e Avaliação de Riscos tiveram graus de dessemelhança iguais a 0,6000 e 0,6364, respectivamente. Indicando que a instituição não tem como prática a formalização de diagnósticos de riscos, mensuração e classificação dos mesmos. Já, o elemento Resposta aos Riscos apresentou os mesmos coeficientes, tanto para o grau de semelhança quanto para o de dessemelhança, no valor de 0,5000. Enquanto, o componente "Definição/Fixação de Objetivos" obteve um grau de similaridade igual a 0,5556. No geral, o sistema de controle interno do IFRN é 52,05% semelhante ao modelo *COSO ERM*. Por fim, percebe-se que do estudo a citada autora encontrou um grau de similaridade de 52,05%, percentual esse bastante inferior ao observado por Cunha (2012).

Medeiros (2014) analisou o sistema de controles internos da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) com o objetivo de verificar o grau de similaridade deste sistema à luz do COSO ERM. Para tanto, aplicou questionário em uma amostra de 157 servidores (técnicos e docentes), com vistas à captação do sistema existente na instituição. Os resultados foram analisados a partir da aplicação do Coeficiente de Jaccard que é utilizado para verificação de semelhança ou dessemelhança entre *frameworks*, o que revelou semelhança de 41,33% para o Ambiente Interno, 55,20% para Fixação de Objetivos, 57,14% para Identificação de Eventos, 66,27% para a Avaliação de Riscos, 66,58% para Respostas a Riscos, 62,21% para Procedimentos de Controle, 62,89% para Informação e Comunicação e 62,99% para o Monitoramento. Em relação ao sistema como um todo, a citada autora revelou que a instituição pesquisada mostra-se distante do que preconiza o COSO ERM, já que o Coeficiente de Jaccard apontou um percentual de 42,54% de similaridade. Com isso, a pesquisadora concluiu que existem divergências conceituais entre a metodologia de avaliação nos controles internos praticadas na UFPE e a estrutura (*framework*) proposta pelo COSO, a

exemplo dos resultados obtidos no elemento “Monitoramento”, que aponta a não contribuição do sistema de controle interno como melhoria para a Instituição pesquisada e a não aplicação do elemento “Resposta aos Riscos”, que apresenta graus de dissimilaridades significativos em relação o modelo proposto *COSO ERM*.

Araújo (2015) estudando controles internos municipais com o objetivo de verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II. Para tanto, efetuou-se uma pesquisa qualitativa e documental, em que a análise de conteúdo foi selecionada como técnica para avaliar as informações constantes dos relatórios.

A amostra foi composta de 60 relatórios de 38 municípios, cujo tratamento dado com o auxílio do *software* Análise Lexcal por Contexto de um Conjunto de Segmentos de Texto (ALCESTE), versão 2012 Plus, que permitiu relacionar variáveis como: nível de significância (Qui-quadrado), ano de publicação, região, Estado e município.

Na classificação conceitual, o pesquisador verificou que, do total de constatações analisadas no estudo, 22,3% foram relacionadas à perspectiva Procedimentos de Controle e 21,8% foram relacionadas à Avaliação de Risco. Estas perspectivas agruparam a maior parte das constatações nos relatórios e 25% das ações que caracterizaram procedimentos de controle foram evidenciadas nos relatórios de controle divulgados por municípios do Rio Grande do Sul no ano de 2013 e 21,7% das ações relacionadas à avaliação de risco, constavam nos relatórios divulgados em 2012 por órgãos da administração direta e indireta dos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro.

Finalizando, Araújo (2015) concluiu que o controle de municípios está associado às exigências de normas e regulamentos ou são executados com o objetivo de alcançar metas fiscais e financeiras, apesar de evidenciarem procedimentos de controle interno implementados e que se relacionam às perspectivas do COSO II, não executam de modo efetivo as diretrizes técnicas recomendadas pelas oito perspectivas do comitê.

5 METODOLOGIA

Neste tópico do trabalho apresenta-se a classificação da pesquisa, bem como a forma de coleta e análise dos dados.

5.1 Classificação da pesquisa

O método de abordagem utilizado para realização desta pesquisa foi o indutivo. Segundo Lakatos e Marconi (1992, p. 106) nesse método a aproximação dos fenômenos caminha para planos cada vez mais abrangentes, indo das constatações mais particulares às leis e teorias.

Quanto aos procedimentos enquadra-se como pesquisa bibliográfica, levantamento e do tipo *survey*. Segundo Silva (2003, p. 60) a pesquisa bibliográfica discute um tema ou objetivos com base em referências teóricas já publicadas em diversos tipos de literatura. Já o levantamento refere-se a uma descrição quantitativa ou numérica de opiniões de uma população (CRESWELL, 2010, p. 178).

Quanto à discussão do problema esta pesquisa pode ser enquadrada como quantitativa, haja vista que a coleta, análise, interpretação e redação dos resultados se relacionam à identificação de uma amostra e de uma população, além da análise mais aprofundada de determinados resultados, com vista à identificação das possíveis causas (CRESWELL, 2010, p. 21; GILL, 1999).

5.2 Coleta e análise dos dados

Para realização desse estudo foi utilizado um questionário, adaptado de Ferreira (2013), tipo su*rvey*, o qual foi elaborado tomando por base os ditames do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, doravante denominado de COSO ERM. O questionário é composto de uma primeira parte necessária para a identificação dos

perfis dos respondentes e uma segunda parte com questões que abrangem os oito componentes do modelo de referência (ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento). Os respondentes foram orientados a atribuírem a cada pergunta resposta numa lógica binária de “sim” e “não”. O “sim” diz respeito a existência e prática do elemento questionado, já o “não” refere-se a inexistência ou não prática do elemento questionado.

O objetivo do questionário foi identificar e captar, na visão de seu corpo de funcionários (gestores e não gestores), aspectos dos sistemas de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba que estejam relacionados ao *framework COSO ERM,* com vistas a aferir o nível de adequabilidade ao modelo em questão.

Para que o COSO ERM fosse testado em toda sua amplitude, selecionaram-se como população alvo todos os servidores existentes no órgão, já que ERM é um processo, efetuado pelo conselho de administração, gestão e todo o pessoal de uma entidade, aplicada na definição de estratégia e em toda a empresa, projetada para identificar possíveis eventos que podem afetar a entidade, e gerenciar o risco dentro de seu apetite de risco, para fornecer razoável garantia em relação à realização dos seus objetivos (COSO, 2009). Para seleção e catalogação da população alvo, buscou-se o demonstrativo da quantidade servidores ativos em exercício, disponível no *site* do TRE-PB, o qual é obrigatoriamente divulgado anualmente e encontra-se no portal da transparência. Neste demonstrativo verificou-se a existência de 340 servidores.

Por este pesquisador ser servidor (auditor interno) do Órgão em estudo e, por isso, possuir acesso irrestrito a diversos dados, inclusive, a lista de todos os e-mails funcionais, optou-se por não usar amostra. Por isso, os questionários foram enviados, por meio de canal de comunicação próprio que é utilizado pelos auditores internos, a todos os integrantes do órgão. Contudo, as respostas recebidas foram inferiores ao universo pesquisado, as quais perfizeram um total de 195 respondentes. Portanto, como não se usou amostragem probabilística, com o devido rigor estatístico, os resultados desta pesquisa não podem ser extrapolados para população.

Os dados coletados, da Parte II do questionário, foram compilados e tabulados numa planilha de *Excel* para fins de verificação e cálculo da estatística descritiva. Além disso, para dar maior segurança as análises, especificamente, em relação à confiabilidade das respostas, foi calculado o *alfa de Conbrach,* haja vista que ele mede a correlação entre respostas num questionário por meio da análise das respostas dadas pelos respondentes, apresentando uma

correlação média entre as perguntas. O coeficiente α é calculado a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens de cada avaliador de todos os itens de um questionário que utilizem a mesma escala de medição (HORA, MONTEIRO E ARICA, 2010). O valor do α pode variar entre 0 e 1, onde zero representa total inconsistência entre as respostas e um diz-se que há consistência interna total, gerando, portanto, confiança em relação aos dados coletados (ARAÚJO, 2014).

Para se chegar ao *alfa de Conbrach* utilizou-se a seguinte fórmula:

Equação 1 - Cálculo alfa de Conbrach

$$\alpha = \left(\frac{k}{k-1}\right) \text{x} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^{k} s_i^2}{s_t^2}\right)$$

Onde:

K: corresponde ao número de itens do questionário;

$S^2_{i:}$ corresponde à variância de cada item; e

$S^2_{t:}$ corresponde à variância total do questionário, determinada como a soma de todas as variâncias.

Efetuando-se os cálculos com vistas a verificação da confiabilidade das respostas, chegou-se a um α= 0,99, índice esse bem acima do mínimo aceitável (0,70) que é recomendado pela literatura (FREITAS & CONGÇALVEZ, 2005; URDAN, 2001; OVIEDO & CAMPO-ARIAS, 2005; MILAN & TREZ, 2005; MATTHIENSEN, 2011).

Feito o tratamento da acima, replicou-se, neste trabalho, o modelo de Palfi e Bota-Avram (2009), que reside na comparação entre modelos internacionais de controle interno (COSO e CoCo) em relação ao *framework* da Romênia, obtendo-se o grau de semelhança e dessemelhança, com a utilização do Coeficiente de Jaccard, o qual foi utilizado por Ferreira (2013) na avaliação dos controles internos do Instituto Federal de Educação do Rio Grande do Norte - IFRN.

Para a comparação entre o *COSO ERM* e o sistema de controle interno do TRE-PB foram atribuídos os valores “1” ou “0’ às respostas dos participantes da pesquisa, a saber: cada quesito em que o respondente marcou a opção “SIM”, confirmando a existência/adequação de determinada característica ou conduta com os pressupostos do *COSO ERM*, atribuiu-se o valor “1”; o contrário ocorreu para a cada resposta grafada como “NÃO”,

isto é, atribuiu-se o valor “0”. A opção “NÃO SE APLICA” foi desconsiderada, tendo em vista que só interessa para esta pesquisa os elementos que efetivamente existem na organização.

Por conseguinte, o processamento dos dados referentes à Parte II do questionário obedeceu à seguinte sistemática:

(a) foram verificados quais quesitos atendiam às características do modelo *COSO ERM*, quando se fizesse a opção pelo “SIM”, e se havia alguma situação em que a opção “NÃO” estaria de acordo com o referido modelo, situação que não ocorreu, já que todos quesitos o “sim” representava aderência;

(b) elaborou-se uma tabela demonstrando os valores “1” (para opção SIM) e “0” (para opção NÃO), que foram atribuídos na etapa anterior relacionada à aderência ou não ao modelo *COSO ERM*;

(c) a partir da moda foi identificada cada a resposta que caracterizava a instituição pesquisada, segundo as respostas dos servidores e com a qual se completou a tabela referida na letra (b). Portanto, admitiu-se, como resposta, para o quesito analisado a opção (“Sim” ou “Não”) que mais se repetia, substituindo-se pelo valor “1” ou “0” na construção das tabelas referentes aos componentes.

Por fim, para cálculo da semelhança e dessemelhança entre os sistemas de controles internos utilizou-se os coeficientes de Jaccard, conforme as Equações 3 e 4, abaixo apresentadas:

Equação 2 - Cálculo do coeficiente de semelhança

$$S_{ij}=\frac{a}{(a+b+c)}$$

Equação 3 - Cálculo do coeficiente de dessemelhança

$$D_{ij}=\frac{(b+c)}{(a+b+c)}$$

Onde:

S_{ij} – é o grau de similaridade entre o sistema de controle interno do TRE-PB (*i*) e o *framework* COSO ERM (*j*);

D_{ij} – é o grau de dissimilaridade entre o sistema de controle interno do TRE-PB (*i*) e o *framework* COSO ERM (*j*);

a – é a quantidade de vezes em que o número “1” aparece nos dois conjuntos;

b – é a quantidade vezes em que o número “1” aparece no conjunto *j* e o número “0” aparece no conjunto *i;*

c – é a quantidade de vezes em que o número “0” aparece no conjunto *j* e número “1” aparece no conjunto *i*.

Os resultados da aplicação dos coeficientes foram compilados em tabelas e encontram-se agrupados e analisados no item seguinte desta pesquisa, onde os resultados foram apresentados e analisados.

6 RESULTADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo da pesquisa traz os resultados obtidos visando responder à questão inicialmente lançada: qual o grau de adequabilidade ao modelo COSO ERM do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba, na percepção de seus servidores?

6.1 Características dos respondentes

Neste tópico da pesquisa, apresentam-se as características dos respondentes colhidas por meio da Parte I do questionário.

Na tabela 1 abaixo agrupamos os pesquisados por formação e cargo. No Tribunal existem basicamente três cargos: auxiliar, técnico e analista (Lei 11.416/2006). O cargo de auxiliar, apesar de existir na lei da carreira, encontra-se em processo de extinção no Judiciário Federal, tanto é, que alguns Tribunais não possuem mais em seus quadros servidores enquadrados nesta categoria, como é o caso do TRE-PB. Por esse motivo, é que as respostas só foram dadas pelos outros dois cargos restantes.

Tabela 1 - Análise formação/cargo

(Continua...)

Respondentes por formação e cargo				
Formação	**Cargos**		**Total**	**Análise vertical**
	Técnico	**Analista**		
Administração	7	3	10	5%
Ciência da Computação	3	2	5	3%
Comunicação	1		1	1%
Contabilidade	14	3	17	9%
Direito	65	75	140	72%
Economia		4	4	2%
Educação Física	1		1	1%

(Continuação)

Respondentes por formação e cargo				
Formação	**Cargos**		**Total**	**Análise vertical**
	Técnico	**Analista**		
Enfermagem	1		1	1%
Engenharia	2	4	6	3%
Estudos Sociais	1		1	1%
Geografia	1		1	1%
História		1	1	1%
Letras	1		1	1%
Matemática	1		1	1%
Medicina		2	2	1%
Odontologia		1	1	1%
Psicologia	1		1	1%
Turismo	1		1	1%
Total de Repostas	100	95	195	100%

Fonte: dados da pesquisa

Da tabela 1 acima se verifica que 72% dos pesquisados possuem formação superior em Direito, mas não significa que todos estão investidos em cargos privativos de bacharéis em Ciências Jurídicas, muito pelo contrário, a maioria está em cargos cujas prerrogativas para o exercício é qualquer formação, seja em nível de graduação, para analistas, ou em nível de ensino médio, para os técnicos, informação está constante da tabela 2 abaixo. A formação que possui a segunda maior parcela dos cargos efetivos providos é Ciências Contábeis, apresentando um percentual de 9% do total de respondentes, entretanto, apenas 9 servidores detém cargos com especialidade em Contabilidade, estando os demais em cargos cujas exigências são genéricas. Por a amostra ter apresentado um percentual elevado de respondentes da área jurídica, buscou-se verificar a participação destes profissionais no quadro geral de servidores, o que resultou numa percentual de 48,23%. Portanto, quase metade do quadro funcionários do Tribunal é composta de formados em Direito. Este fator pode influenciar os resultados, partindo-se da premissa de que a formação acadêmica pode determinar o pensar e o agir das pessoas.

Tabela 2 - Análise formação, cargo e especialidades

Respondentes por formação, cargo e especialidade						
Formação	**Cargos**				**Total**	**Análise vertical**
	Técnico		**Analista**			
	Com especialidade	**Sem especialidade**	**Com especialidade**	**Sem especialidade**		
Administração		7		3	10	5%
Ciência da Computação		3	1	1	5	3%
Comunicação		1			1	1%
Contabilidade	7	7	2	1	17	9%
Direito		65	14	61	140	72%
Economia				4	4	2%
Educação Física		1			1	1%
Enfermagem		1			1	1%
Engenharia		2		4	6	3%
Estudos Sociais		1			1	1%
Geografia		1			1	1%
História				1	1	1%
Letras		1			1	1%
Matemática		1			1	1%
Medicina			2		2	1%
Odontologia			1		1	1%
Psicologia		1			1	1%
Turismo		1			1	1%
Total de Repostas	**7**	**93**	**20**	**75**	**195**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

A seguir, apresenta-se, conforme tabela 3, a análise do tempo de serviço dos respondentes no Tribunal, os quais foram agrupados por formação e tempo de serviço, este foi categorizado em servidores com menos de cinco anos de trabalho para a instituição,

servidores com cinco a dez anos de trabalho para a instituição e servidores com mais de dez anos de trabalho para a instituição. A avaliação tempo de serviço é importante para esta pesquisa em virtude de esta variável estar correlacionada com o comprometimento organizacional de seus funcionários (RIOS, 2011), o que num contexto de verificação de riscos e controles sob a perspectiva do COSO ERM e sua abrangência dentro da organização, permite melhor entender se há variabilidade de percepção entre os respondentes. Examinando a tabela 3 abaixo, verifica-se que a maioria (52%) dos respondentes possuem tempo de trabalho para o Tribunal entre cinco e dez anos. Quando analisados por formação, os servidores com graduação em Contabilidade são os mais jovens, em termos de tempo de vínculo com o Órgão, ou seja, 71% destes profissionais estão categorizados em cinco a dez anos de serviços para o Tribunal.

Tabela 3 - Análise formação/tempo de serviço

(Continua...)

Respondentes por formação e tempo no Tribunal						
Formação	**Tempo de serviço em anos (t)**			**Total**	**Análise t/formação**	
	t<5	**5<t<=10**	**t>10**		**5<t<=10**	**t>10**
Administração		5	5	10	50%	50%
Ciência da Computação		3	2	5	60%	40%
Comunicação		1		1	100%	0%
Contabilidade		12	5	17	71%	29%
Direito		67	73	140	48%	52%
Economia		4		4	100%	0%
Educação Física			1	1	0%	100%
Enfermagem			1	1	0%	100%
Engenharia		4	2	6	67%	33%
Estudos Sociais		1		1	100%	0%
Geografia			1	1	0%	100%
História			1	1	0%	100%
Letras			1	1	0%	100%
Matemática			1	1	0%	100%
Medicina		2		2	100%	0%

(Continuação)

Respondentes por formação e tempo no Tribunal						
Formação	**Tempo de serviço em anos (t)**			**Total**	**Análise t/formação**	
	t<5	**5<t<=10**	**t>10**		**5<t<=10**	**t>10**
Odontologia		1		1	100%	0%
Psicologia		1		1	100%	0%
Turismo			1	1	0%	100%
Total de Repostas	**0**	**101**	**94**	**195**	**52%**	**48%**

Fonte: dados da pesquisa

Na tabela 4 a seguir, analisaram-se os pesquisados categorizados por formação e exercício de cargo comissionado ou função de confiança. Inicialmente, esclarece-se que os cargos em comissão e as funções de confiança, no Judiciário Federal, estão regulamentados pela Lei nº 11.416/2006. Os cargos são segregados e escalonados em CJ1 a CJ4, estes estão posicionados, hierarquicamente, na cúpula da organização, podendo ser ocupados por qualquer pessoa, seja possuidor ou não de vínculo com a administração pública, entretanto, a lei reservou 50% para os integrantes de seu quadro de pessoal, já as funções estão segregadas e escalonadas de FC1 a FC6 e estão enquadradas, organicamente, logo abaixo das CJ's, sendo exercíveis, exclusivamente, por servidores públicos, dentre os quais 80% devem vir, obrigatoriamente, do quadro de servidores do Poder Judiciário Federal (Art. 5º, Lei nº 11.416/2006).

Verifica-se da tabela 4 que, em números absolutos, os servidores que possuem formação em Direito são os que mais exercem cargos em comissão (11) e funções de confiança (83), situação compreensível, já que se trata de uma instituição do Poder Judiciário. Em segundo lugar encontram-se os que possuem formação em Ciências Contábeis, os quais ocupam 11 funções de confiança. As demais especialidades não tiveram tanta expressividade.

Tabela 4 - Análise – Formação e exercício de cargo ou função de confiança

Respondentes por formação e exercício de cargo ou função de confiança							
Formação	**Exercício de cargo ou função**			**Total**	**Análise exercício/cargo ou função**		
	Não exerce	**Exerce FC1 a FC5**	**Exerce CJ1 a CJ4**		**Não exerce**	**Exerce FC1 a FC5**	**Exerce CJ1 a CJ4**
Administração	6	4		10	60%	40%	0%
Ciência da Computação	2	2	1	5	40%	40%	20%
Comunicação	1			1	100%	0%	0%
Contabilidade	6	11		17	35%	65%	0%
Direito	46	83	11	140	33%	59%	8%
Economia		3	1	4	0%	75%	25%
Educação Física		1		1	0%	100%	0%
Enfermagem	1			1	100%	0%	0%
Engenharia	3	2	1	6	50%	33%	17%
Estudos Sociais		1		1	0%	100%	0%
Geografia		1		1	0%	100%	0%
História		1		1	0%	100%	0%
Letras		1		1	0%	100%	0%
Matemática	1			1	100%	0%	0%
Medicina	1	1		2	50%	50%	0%
Odontologia	1			1	100%	0%	0%
Psicologia		1		1	0%	100%	0%
Turismo		1		1	0%	100%	0%
Total de Repostas	**68**	**113**	**14**	**195**	**35%**	**58%**	**7%**

Fonte: dados da pesquisa

A seguir, na tabela 5, com vistas à verificação se houve alguma diferença entre as respostas, quando comparados os respondentes de variadas profissões/formações, apresenta-se o coeficiente de Jaccard por formação. Contudo, para otimizar a análise as formações foram agrupadas e divididas da seguinte forma: Ciências Sociais Aplicadas, que englobou

Contabilidade, Administração e Economia; Direito, por representar 72% do quadro, conforme tabela 1; e Outra Formações, pela inexpressividade no quadro.

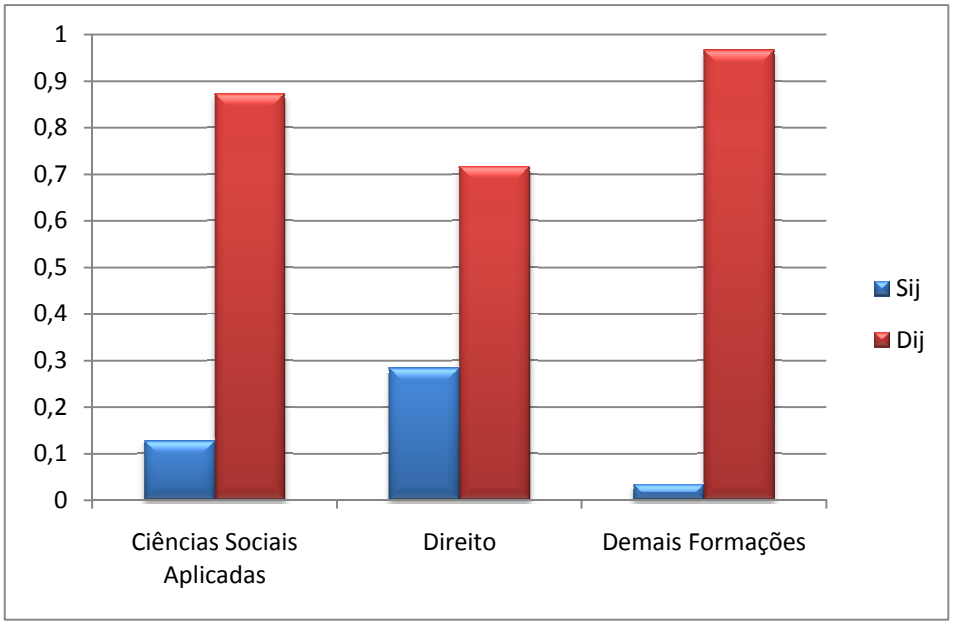
Tabela 5 - Cálculo do Coeficiente de Jaccard por formação

Coeficiente de Jaccard por formação		
Formação	**S*ij***	**D*ij***
Ciências Sociais Aplicadas	0,1273	0,8727
Direito	0,2836	0,7164
Demais Formações	0,0336	0,9664

Fonte: dados da pesquisa

Da tabela 5 acima se constata que a percepção dos servidores, independentemente, da formação é de que o sistema de controle interno do TRE-PB apresenta baixa semelhança com o Modelo COSO ERM, sendo 12,73% para Ciências Sociais Aplicadas, 28,36% para Direito e 3,36% para as demais formações. Interessante observar que os profissionais da área jurídica percebem grau de semelhança bem superior (mais que o dobro) ao percebido pelos integrantes das Ciências Sociais Aplicadas. Todos estes percentuais encontram-se ilustrados no Gráfico 1 abaixo.

Gráfico 1 - Grau de Semelhança e Dessemelhança TRE-PB x COSO, por formação



Fonte: dados da pesquisa

Fechando a análise das características dos respondentes, apresenta-se abaixo a tabela 6 que demonstra o coeficiente de Jaccard tomando por base o tempo de serviço dos servidores no Tribunal.

Tabela 6 - Grau de Semelhança e Dessemelhança TRE-PB x COSO, por tempo de serviço

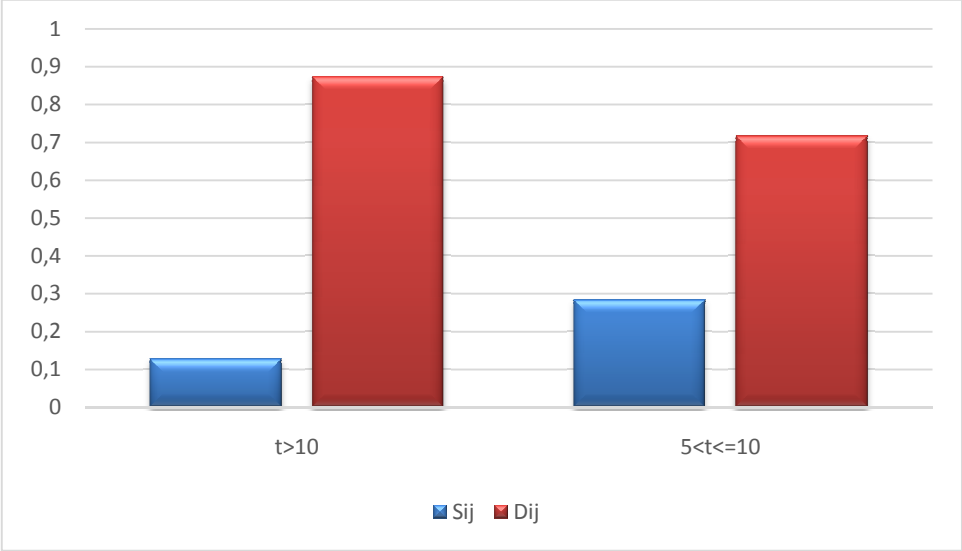
Coeficiente de Jaccard por formação		
Tempo de Serviço no órgão	**S*ij***	**D*ij***
t>10	0,1273	0,8727
5<t<=10	0,2836	0,7164

Fonte: dados da pesquisa

Depreende-se da tabela 6 acima que, independentemente do tempo de serviço prestado ao Tribunal em estudo, os servidores vêem baixa semelhança entre os sistemas de controles internos do TRE-PB e do Modelo COSO ERM, contudo, aqueles servidores antigos, em termos de trabalho para instituição, percebem menos aderente ao COSO, cujo percentual ficou em 12,73%, enquanto que os mais jovens viram maior semelhança, algo em torno de 28,36%. Destes percentuais, apenas o atribuído aos mais jovens se mostrou próximo ao encontrado por Medeiros (2014) que foi de 36,54%, para com mais tempo de serviços a citada autora chegou a 49,28%, bem acima dos 12,73% identificados neste estudo para o TRE-PB.

Estes percentuais do TRE-PB, para melhor visualização, encontram-se plotados no gráfico 2 abaixo.

Gráfico 2 - Grau de Semelhança e Dessemelhança TRE-PB x COSO, por tempo de serviço



Fonte: dados da pesquisa

No tópico seguinte desta pesquisa analisaram-se as respostas atribuídas à Parte II do Questionário de Avaliação do Sistema de Controles Internos do TRE-PB, com vista à verificação de sua adequabilidade ao Modelo COSO ERM, conforme definido em capítulos precedentes deste trabalho.

6.2 Análise do sistema de controles interno do TRE-PB

Neste tópico da pesquisa estão abordados os dados colhidos, os quais estão em tabelas que demonstram desde a quantidade de respostas para cada indagação constante do questionário até a Moda que foi usada como parâmetro para fins de definir a nota do Tribunal para cada quesito.

Inicialmente, analisaram-se as respostas atribuídas pelos servidores a cada quesito necessário para testar os componentes do *framework* COSO ERM, lembrando que a base para o cálculo dos percentuais apresentados nas tabelas abaixo se referem à quantidade de respondentes que foi da ordem de 195.

A tabela 7 a seguir apresenta o percentual de respostas para cada elemento constante do componente Ambiente de Controle, bem como a conversão desses percentuais para a

lógica binária “0” e “1”, conforme coluna TRE-PB(*i*) que foi construída com base nas respostas positivas (SIM) maior que cinquenta por cento, grafou-se 1 e quando inferior a cinquenta por cento atribuiu-se zero. A coluna COSO ERM (*j*) representa a referência (onde quer se chegar), por isso, que todas as variáveis receberam nota um.

Tabela 7 - Percentuais de respostas para o Componente Ambiente de Controle, com conversão para cálculo do coeficiente de Jaccard

(Continua...)

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
AMBIENTE DE CONTROLE	**% "SIM"**	**% "NÃO"**	**TRE-PB (*i*)**	**COSO ERM (*j*)****
Q.6 Os altos dirigentes do TRE dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos?	48,21	51,79	**0**	**1**
Q.7 Os mecanismos gerais de controles internos instituídos são percebidos pelos servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura do TRE?	47,69	52,31	**0**	**1**
Q.8 Existe código formalizado de ética ou de conduta no TRE?	53,85	46,15	**1**	**1**
Q.9 Os procedimentos e os instrumentos (por exemplo: formulários, manuais de procedimentos e/ou fluxos de atividades) são padronizados no TRE?	47,69	52,31	**0**	**1**
Q.10 Existe um manual de procedimentos em relação às funções/atividades desempenhadas no TRE?	47,18	52,82	**0**	**1**
Q.11 As pessoas sabem claramente quais são suas atribuições no TRE?	47,69	52,31	**0**	**1**
Q.12 Todas as atribuições estão claramente definidas no TRE?	54,87	45,13	**1**	**1**
Q.13 Todas as pessoas do Tribunal tem a habilidade necessária para exercer suas funções com segurança?	47,69	52,31	**0**	**1**
Q.14 Caso alguma função/atividade não seja exercida corretamente, a instituição (TRE) toma alguma ação corretiva?	47,69	52,31	**0**	**1**
Q.15 Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura do TRE na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta?	46,15	53,85	**0**	**1**

(Continuação)

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
AMBIENTE DE CONTROLE	**% "SIM"**	**% "NÃO"**	**TRE-PB (*i*)**	**COSO ERM (*j*)****
Q.16 As delegações de autoridade e competência no TRE são acompanhadas de definições claras das responsabilidades?	52,31	47,69	**1**	**1**
Q.17 Existe adequada segregação de funções nas atividades dos setores/ departamentos do Tribunal?	47,18	52,82	**0**	**1**
Q.18 Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados no TRE?	61,03	38,97	**1**	**1**
Q.19 O TRE possui um sistema de qualidade?	45,64	54,36	**0**	**1**
Q.20 O TRE possui Políticas dirigidas à Segurança da Informação e Recursos Materiais?	43,08	56,92	**0**	**1**
Q.21 A instituição (TRE) possui um plano com as descrições dos cargos?	55,90	44,10	**1**	**1**

Fonte: dados da pesquisa; Nota: *conversão representa o transporte dos percentuais obtidos para a notação binária “0” e “1”; **COSO ERM (*j*) = compõe-se das notas atribuídas as variáveis do modelo COSO.

Sendo o Ambiente Interno a base para os demais componentes do Modelo COSO ERM (Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Resposta a Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento) o resultado obtido para as variáveis avaliadas para este componente influenciará diretamente os demais, uma vez que o Gerenciamento de Riscos Corporativos – GRC – é conduzido por pessoas e estas são quem determinam o ambiente, decidindo a respeito do planejamento estratégico, como alocar recursos, marketing, capital humano, além dos processos de negócio (COSO, 2004; 2006).

Neste sentido, passa-se a analisar as respostas dadas para cada quesito constante do componente Ambiente Interno/Ambiente de Controle, portanto, depreende-se da tabela 7 acima que a filosofia de direção (Q.6) captada é a de que os servidores não percebem apoio da alta gestão para o regular funcionamento dos controles internos, pois 51,79% dos pesquisado ofertaram resposta “Não” a esse quesito. Corroborando este item anterior, a questão Q.7 foi, majoritariamente, grafada com 52,31% dos respondentes atribuindo “Não” a percepção dos mecanismos gerais de controles internos. Estes fatores apresentaram-se preocupantes sob a perspectiva do *framework* COSO, tendo em vista que, para este Modelo, controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos e o tom da alta administração da

organização é determinante, já que lhe cabe disseminar as políticas, procedimentos, código ética e de conduta a serem seguidos (COSO, 2004; 2011).

As questões Q.8, Q.12, Q.16, Q.18 e Q.21 receberam, na sua maioria, resposta "Sim", com percentuais 53,85%, 54,87%, 52,31%, 61,03% e 55,90%, respectivamente, o que demonstra o conhecimento pela maioria dos servidores do código de ética instituído Tribunal (Q.8), dos regulamentos que normatizam as atribuições e atividades de cada servidor e unidades existentes na estrutura orgânica (Q.12 e Q.21), além das delegações de competências (Q.16), demonstrando que há na instituição uma comunicação eficaz em relação ao que é certo e errado, o que contribui para questões comportamentais, preservação dos conflitos de interesses e diminuição das práticas ilegais ou inadequadas, tudo isso, aliado a uma estrutura bem definida de atribuições e responsabilidades. Fatores que estão totalmente aderentes ao *framework* COSO ERM.

Contudo, Q.18 (Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados no TRE?) se mostrou incompatível com os resultados apresentados para Q.7 (Os mecanismos gerais de controles internos instituídos são percebidos pelos servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura do TRE?), isto talvez pelo fato de que o entendimento sobre controles internos e gerenciamento de riscos na administração pública serem incipientes (PAAPE e SPEKLÉ, 2012; WANDERLEY 2011; SILVA, 2009).

As demais questões (Q.9 a Q.11, Q.13 a Q.15, Q.17, Q19 e Q.20), como se observa na Tabela 7, apresentaram resultados consistentes com a não prática do modelo referencial um pouco superior ao que seria aderência ao COSO ERM, demonstrando falta de padronização de processos de trabalho, incentivo aos servidores para participação nos mecanismos de controles da gestão, divulgação das políticas de segurança da informação instituídas pela Portaria da Diretoria Geral nº 42/2015, além da inexistência de um sistema de qualidade, tudo isto, diametralmente, opostos aos preceitos do Modelo COSO ERM (FERREIRA, 2013, p. 53 /54). Estas percepções, avaliadas como negativas, influenciaram a nota final do componente, quando analisado sob a perspectiva do coeficiente de Jaccard, conforme se observa na tabela 8 abaixo.

Tabela 8 - Similaridade e dissimilaridade do Ambiente Interno do TRE-PB

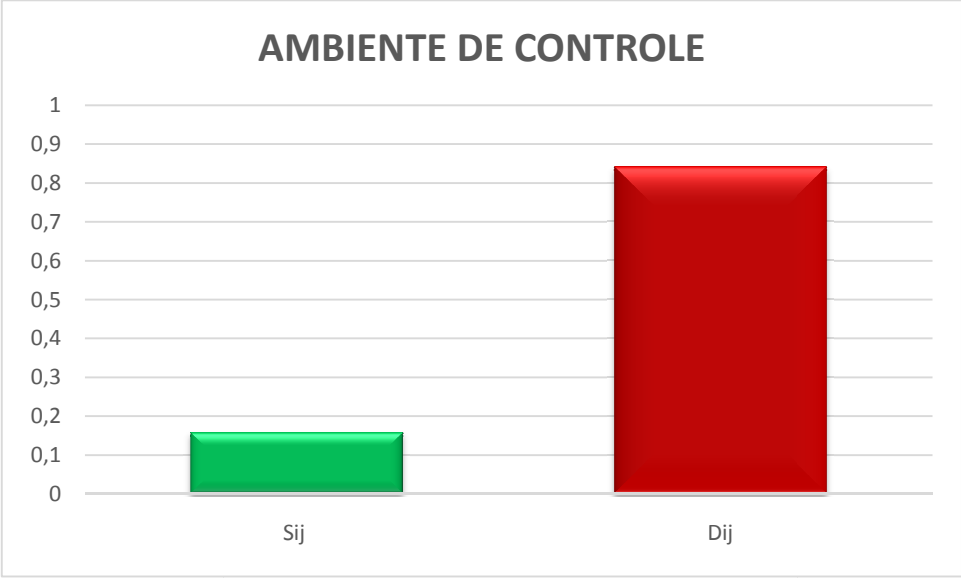
AVALIAÇÕES POR MEIO DO COEFICIENTE DE JACCARD

COMPONENTES	COSO vs. TRE-PB	
	S*ij*	D*ij*
AMBIENTE DE CONTROLE	0,1579	0,8421

Fonte: dados da pesquisa

Da tabela 8 acima se percebe que o Ambiente de Controle do Tribunal, quando analisado por meio do coeficiente de Jaccard, apresentou-se 15,78% semelhante ao Modelo COSO ERM, diferentemente, de Medeiros (2014) cujo percentual de semelhança chegou a 41,33% para Universidade Federal de Pernambuco e de Ferreira (2013) que encontrou uma semelhança de 62% para este componente no Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia do Rio Grande Norte, já Cunha (2012) ao avaliar a harmonização do sistema de controles internos de um órgão da Marinha do Brasil verificou um nível de aderência de 69,3% para este componente. Para melhor ilustração dos resultados obtidos em relação ao TRE-PB, plotou-se os dados no gráfico 3 abaixo.

Gráfico 3 - Grau de semelhança de dessemelhança para o Ambiente de Controle



A seguir, passa-se à avaliação das respostas para o componente Definição de objetivos, conforme tabelas 9 e 10.

Tabela 9 - Percentuais de respostas para o Componente Definição de Objetivos, com conversão para cálculo do coeficiente de Jaccard

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
DEFINIÇÃO (OU FIXAÇÃO) DE OBJETIVOS	% "SIM"	% "NÃO"	TRE-PB (*i*)	COSO ERM (*j*)**
Q.22 Os objetivos estratégicos do TRE estão claramente DEFINIDOS?	66,667	33,333	1	1
Q.23 Os objetivos estratégicos do TRE estão DIVULGADOS?	65,641	34,359	1	1
Q.24 Os objetivos estratégicos do TRE estão ATUALIZADOS?	66,667	33,333	1	1
Q.25 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com o CNJ, o TCU por exemplo) estão DEFINIDOS no TRE?	46,667	53,333	0	1
Q.26 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com o CNJ, o TCU por exemplo) estão DIVULGADOS no TRE?	46,154	53,846	0	1
Q.27 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com o CNJ, o TCU por exemplo) estão ATUALIZADOS no TRE?	46,154	53,846	0	1
Q.28 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações do TRE estão DEFINIDOS?	46,667	53,333	0	1
Q.29 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações do TRE estão DIVULGADOS?	46,667	53,333	0	1
Q.30 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações do TRE estão ATUALIZADOS?	47,179	52,821	0	1

Fonte: dados da pesquisa; Nota: *conversão representa o transporte dos percentuais obtidos para a notação binária “0” e “1”; **COSO ERM (*j*) = compõe-se das notas atribuídas às variáveis do modelo COSO.

Questionados a respeito da definição de objetivos, da divulgação destes e da sua atualização, itens Q.22, Q.23 e Q.24, respectivamente, ofereceram respostas, majoritariamente, “Sim” para todos, o que se encontra totalmente aderente com o Modelo COSO ERM, pois segundo este cabe à alta administração fixar objetivos e estabelecer estratégias para as operações, conformidade e comunicação, além de realinhá-los sempre que fatores ambientais, internos e externos, modificarem o cenário (COSO, 2004).

Já em relação ao detalhamento dos objetivos em legais e de conformidade e de eficiência e eficácia das operações, questões Q.25 a Q.30, as respostas mostraram-se, na sua maioria, não condizente com o que preceitua o *framework* COSO ERM.

A tabela 10 abaixo apresenta os coeficientes de semelhança e dessemelhança para o ambiente de controle, calculados a partir das notas constantes da tabela 9.

Tabela 10 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Definição de Objetivos do TRE-PB

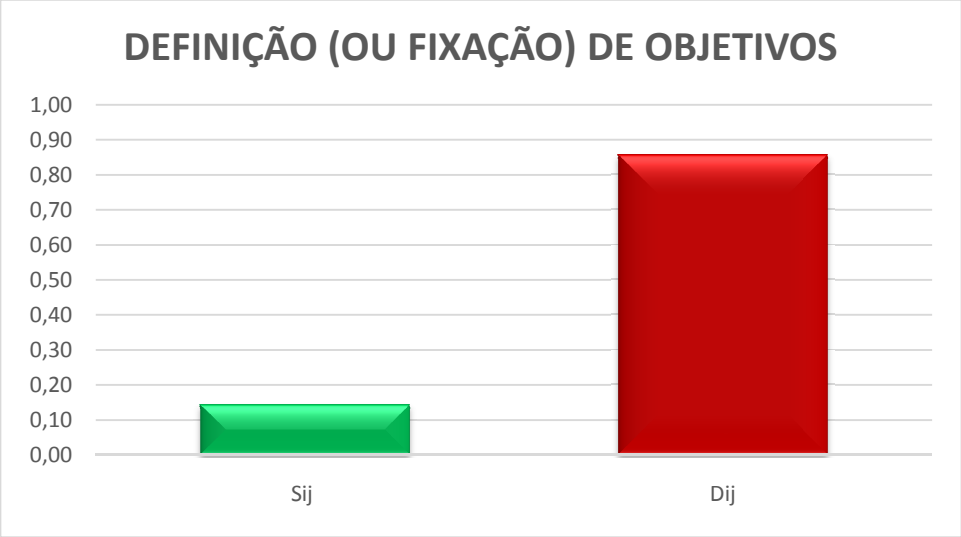
AVALIAÇÕES POR MEIO DO COEFICIENTE DE JACCARD

COMPONENTES	**COSO vs. TRE-PB**	
	S*ij*	**D*ij***
DEFINIÇÃO (OU FIXAÇÃO) DE OBJETIVOS	0,14	0,86

Fonte: dados da pesquisa

Para o Componente Definição de Objetivos, o grau de semelhança do sistema de controle interno do Tribunal em relação aos fundamentos do COSO ERM foi de 0,14 ou 14%. Resultado esse abaixo do encontrado por Medeiros (2014) que foi de 55,20% para o sistema de controles da UFPE e por Ferreira (2013) que foi de 55,56%, quando avaliou o IFRN. Ao comparar-se com avaliação feita por Cunha (2012) num Órgão da Marinha do Brasil, verificou-se que o grau de proximidade mostrou-se extremamente elevado para variáveis como: Divulgação dos objetivos (97%); Relação entre objetivos e estratégias, com iniciativas para os departamentos e assessorias; Definição de objetivos das atividades (97%), porém, os critérios de medição destes objetivos apresentaram-se fracos (34%). Relacionando os três resultados percebe-se uma grande variação entre os Órgãos, o que demonstra o enquadramento deles em diferentes estágios de maturidade em planejamento. Para melhor ilustração dos resultados obtidos para o TRE plotou-se os dados no gráfico 4 abaixo.

Gráfico 4 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Definição de Objetivos



Fonte: dados da pesquisa

A seguir, nas tabelas 11 e 12, examina-se o componente Identificação de Eventos. É nesse componente onde são identificadas as oportunidades e ameaças, a primeira diz respeito a fatores que podem provocar impacto positivo no cumprimento dos objetivos, já as ameaças estão atreladas a eventos negativos em relação ao cumprimento das estratégias (COSO, 2009).

Tabela 11 - Percentuais de respostas para o Componente Identificação de Eventos, com conversão para cálculo do coeficiente de Jaccard

(Continua...)

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS	% "SIM"	% "NÃO"	TRE-PB (*i*)	COSO ERM (*j*)**
Q.31 São identificados eventos potenciais que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos do TRE?	43,08	56,92	0	1
Q.32 Os eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos do TRE estão DIVULGADOS?	46,67	53,33	0	1
Q.33 Os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos do TRE?	44,62	55,38	0	1

(Continuação)

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS	**% "SIM"**	**% "NÃO"**	**TRE-PB (*i*)**	**COSO ERM (*j*)****
Q.34 Existem meios ou técnicas no TRE para identificar potenciais eventos que são tratados estrategicamente entre prováveis Riscos ou Oportunidades?	42,56	57,44	0	1
Q.35 Os gestores compreendem como os eventos se relacionam distinguindo os Riscos e as Oportunidades?	48,21	51,79	0	1

Fonte: dados da pesquisa; Nota: *conversão representa o transporte dos percentuais obtidos para a notação binária “0” e “1”; **COSO ERM (*j*) = compõe-se das notas atribuídas às variáveis do modelo COSO.

Como se observa na tabela 11 acima, questionados sobre o levantamento e divulgação de eventos que possam influenciar o cumprimento da estratégia (Q.31 e Q.32, respectivamente), verifica-se que, majoritariamente, não se executa este procedimento, o que diverge do recomendado pelo Modelo Referencial que afirma ser útil a identificação de fatores externos e internos, os quais devem ser constatados não só no âmbito da organização, mas também em nível de atividades, enfoque esse, necessário para o gerenciamento de riscos (COSO ERM, 2009).

Quando perguntados sobre a atitude dos gestores em relação à identificação de eventos, sobre as técnicas aplicadas e sobre a segregação entre riscos e oportunidades (Q.33 a Q.35, respectivamente), contatou-se que a maioria dos respondentes disseram não haver nenhuma atitude em relação a essas variáveis.

A tabela 12 abaixo apresenta os coeficientes de semelhança e dessemelhança para o ambiente de controle, calculados a partir das notas constantes da tabela 11.

Tabela 12 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Identificação de Eventos do TRE-PB

AVALIAÇÕES POR MEIO DO COEFICIENTE DE JACCARD

COMPONENTES	COSO vs. TRE-PB	
	S*ij*	**D*ij***
IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS	0	1

Fonte: dados da pesquisa

Para o Componente Identificação de Eventos chegou-se ao grau de similaridade de 0, quando comparados o sistema de controle interno do TRE-PB e o recomendado pelo Modelo COSO ERM. Este resultado comparado ao encontrado por Medeiros (2014) e Ferreira (2013) apresenta-se muito ruim, já que as citadas autoras encontraram, respectivamente, 57,14% e 40%, para este componente. Em relação ao encontrado por Cunha (2012) percebe-se que o TRE-PB está no mesmo nível, tendo em vista que o citado autor não encontrou identificação de eventos no órgão pesquisado.

Na tabela 13 abaixo se analisa as respostas para componente Avaliação de Riscos, o qual nos dizeres do COSO ERM (2009) representa o cerne da gestão de riscos empresariais. É nessa etapa em que se aplicam técnicas necessárias para se avaliar a probabilidade (chance de o evento ocorrer) e o impacto (consequência) e, com isso, chega-se ao nível de risco para cada evento, em seguida elaborar *ranking* para melhor auxiliar o gestor nas decisões de tratamento (mitigar, transferir, evitar ou compartilhar).

Tabela 13 - Percentuais de respostas para o Componente Avaliação de Riscos, com conversão para cálculo do coeficiente de Jaccard

(Continua...)

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
AVALIAÇÃO DE RISCO	**% "SIM"**	**% "NÃO"**	**TRE-PB (*i*)**	**COSO ERM (*j*)****
Q.36 Os objetivos e as metas de cada setor/departamento estão formalizados?	46,15	53,85	0	1
Q.37 Há clara IDENTIFICAÇÃO dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas de cada setor/unidade?	45,64	54,36	0	1
Q.38 É prática de cada setor/unidade, a adoção de medidas para MITIGAR os riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos?	45,13	54,87	0	1
Q.39 Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos de algum setor/unidade no Tribunal?	46,67	53,33	0	1
Q.40 Na ocorrência de fraudes e desvios é prática no TRE instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos?	63,59	36,41	1	1

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
AVALIAÇÃO DE RISCO	% "SIM"	% "NÃO"	TRE-PB (*i*)	COSO ERM (*j*)**
Q.41 Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do seu setor?	63,08	36,92	1	1
Q.42 Existe uma avaliação de riscos nos setores/unidades do Tribunal?	46,91	53,09	0	1
Q.43 A instituição (TRE) desenvolve um trabalho de revisão da análise de risco?	44,85	55,15	0	1
Q.44 Existe a análise das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos da instituição (TRE)?	47,42	52,58	0	1
Q.45 Existe a IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) no setor que você trabalha?	46,91	53,09	0	1
Q.46 A auditoria interna gerencia os riscos da instituição (TRE)?	46,39	53,61	0	1

Fonte: dados da pesquisa; Nota: *conversão representa o transporte dos percentuais obtidos para a notação binária “0” e “1”; **COSO ERM (*j*) = compõe-se das notas atribuídas às variáveis do modelo COSO.

Ao se analisar a tabela 13 acima, vislumbra-se que apenas as questões Q.40 (Na ocorrência de fraudes e desvios é prática no TRE instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos?) e Q.41 (Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do seu setor?) foram avaliadas positivamente aderentes ao *framework COSO ERM* pelos respondentes. Com exceção das anteriormente citadas, as demais que tratam, especificamente, do gerenciamento de riscos empresariais foram grafadas negativamente, o que contribuiu para o distanciamento do sistema existente no Tribunal para o padrão em estudo.

A tabela 14 abaixo apresenta os coeficientes de semelhança e dessemelhança para o componente avaliação de riscos, calculados a partir das notas constantes da tabela 13.

Tabela 14 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Avaliação de Riscos do TRE-PB

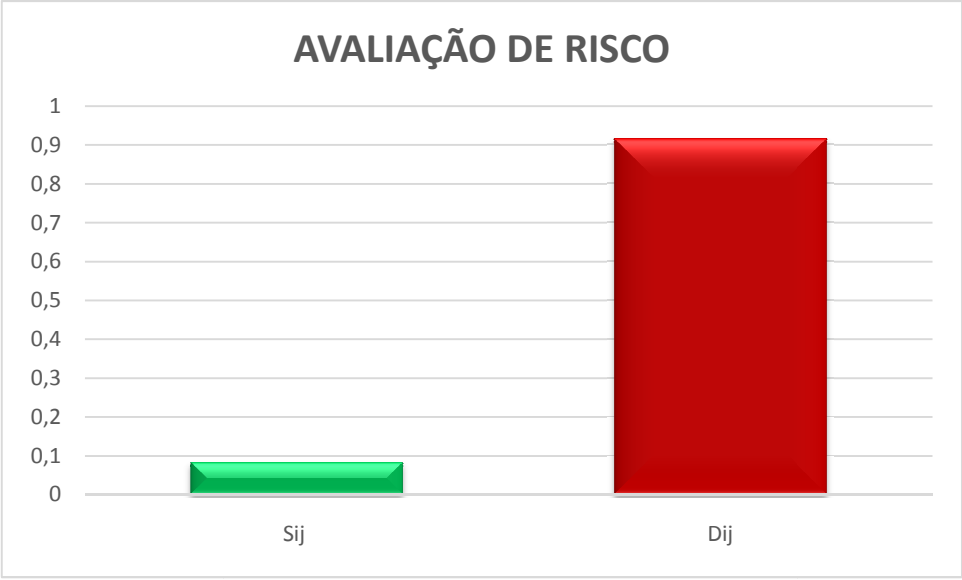
AVALIAÇÕES POR MEIO DO COEFICIENTE DE JACCARD

COMPONENTES	COSO vs. TRE-PB	
	S*ij*	**D*ij***
AVALIAÇÃO DE RISCO	0,0833	0,9167

Fonte: dados da pesquisa

Conforme tabela 14 acima, o grau de semelhança para o componente Avaliação de Riscos foi baixíssimo, atingindo apenas 8%, percentual esse muito aquém do encontrado por Medeiros (2014) que foi de 33,73, Ferreira (2013) que foi de 36,36% e do identificado por Cunha (2012), que foi de 46,1%. Para melhor ilustração dos resultados obtidos para o TRE plotou-se os dados no gráfico 5 abaixo.

Gráfico 5 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Avaliação de Riscos



Fonte: dados da pesquisa

Na tabela 15 abaixo, examina-se as respostas para o componente Respostas a Riscos. É nesse momento em que a organização (em nível estratégico) e seus servidores (em nível de atividades) decidem os possíveis tratamentos a serem dados aos riscos identificados na etapa de Identificação e Eventos e avaliados na etapa de Análise dos Riscos, podendo enquadrar estes tratamentos em evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar. Evitar é descontinuar as

atividades que geram riscos, reduzir é representado pelas medidas que são tomadas para minimizar a probabilidade ou o impacto, ou ambos, compartilhar é transferir todo ou uma parcela do risco envolvido e, por fim, aceitar é não adotar nenhuma medida que afete a probabilidade ou o impacto dos riscos (COSO ERM, 2009).

Claro que quaisquer das repostas acima devem ser avaliadas pela administração tomando por base os seguintes pontos: a) os efeitos das respostas potenciais sobre a probabilidade e o impacto, verificando se são compatíveis com as tolerâncias a risco da organização; b) examinar os custos versus benefícios de cada potencial tratamento; e c) considerar que as possíveis oportunidades de a administração alcançar seus objetivos vão além de lidar com o risco específico (COSO ERM, 2009).

Tabela 15 - Percentuais de resposta para o Componente Resposta aos Riscos, com conversão para cálculo do coeficiente de Jaccard

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
RESPOSTA AOS RISCOS	% "SIM"	% "NÃO"	TRE-PB (*i*)	COSO ERM (*j*)**
Q.47 É comum a administração do Tribunal tomar medidas/atitudes com o objetivo de evitar os riscos?	46,91	53,09	0	1
Q.48 É comum a administração do Tribunal tomar medidas/atitudes com o objetivo de reduzir os riscos?	46,39	53,61	0	1
Q.49 É comum a administração do Tribunal tomar medidas/atitudes com o objetivo de compartilhar os riscos?	47,42	52,58	0	1
Q.50 É comum a administração do Tribunal tomar medidas/atitudes com o objetivo de aceitar os riscos?	45,36	54,64	0	1

Fonte: dados da pesquisa; Nota: *conversão representa o transporte dos percentuais obtidos para a notação binária “0” e “1”; **COSO ERM (*j*) = compõe-se das notas atribuídas as variáveis do modelo COSO.

Das respostas à tabela 15 acima, verifica-se que os pesquisados não vislumbram a administração tomando atitude no sentido de dar tratamento aos riscos. Isto não poderia ser diferente, já que os componentes anteriores (Identificação de Eventos e Avaliação de Riscos) mostraram-se bastantes deficientes e como o Modelo COSO ERM tem características de um

processo, no qual cada elemento contribui para o outro de maneira que a sinergia entre eles formem um todo harmônico e agregador de valor para a organização e partes interessadas.

A tabela 16 abaixo apresenta os coeficientes de semelhança e dessemelhança para o ambiente de controle, calculados a partir das notas constantes da tabela 15.

Tabela 16 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Resposta aos Riscos do TRE-PB

AVALIAÇÕES POR MEIO DO COEFICIENTE DE JACCARD

COMPONENTES	COSO vs. TRE-PB	
	S*ij*	D*ij*
RESPOSTA AOS RISCOS	0	1

Fonte: dados da pesquisa

Para este componente (Resposta aos Riscos) o nível de similaridade ficou em zero, ou seja, o sistema de controle interno do TRE, para este componente, não tem qualquer aderência ao COSO ERM. Diferentemente dos resultados expostos por Medeiros (2014) e Ferreira (2013) que chegaram a um grau de adequação de 33,42% e 50%, respectivamente.

Na tabela 17 abaixo, avaliam-se as respostas para o componente Atividades/Procedimentos de Controle. Essas atividades de controle estão totalmente interligadas com as respostas a riscos, já que àquelas visam assegurar que estas sejam executadas. Outro fator relevante é que as atividades de controle nem sempre se relacionam com uma só categoria de objetivos, dependendo das circunstâncias, uma determinada atividade de controle pode ajudar a atender aos objetivos da organização em mais de uma categoria, seja estratégico, operacional, de comunicação ou de conformidade.

Tabela 17 - Percentuais de respostas para o Componente Procedimentos de Controle, com conversão para cálculo do coeficiente de Jaccard

(Continua...)

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	% "SIM"	% "NÃO"	TRE-PB (*i*)	COSO ERM (*j*)**
Q.51 Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do TRE?	46,67	53,33	0	1

(Continuação)

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	**% "SIM"**	**% "NÃO"**	**TRE-PB (*i*)**	**COSO ERM (*j*)****
Q.52 As atividades de controles internos adotadas nos setores/unidades do Tribunal são apropriadas e funcionam de acordo com um plano de longo prazo?	48,21	51,79	0	1
Q.53 Existe uma cultura de divulgação dos controles internos por meio de treinamentos, seminários, workshops?	46,67	53,33	0	1
Q.54 A entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos?	45,13	54,87	0	1
Q.55 Existe um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos?	47,18	52,82	0	1
Q.56 A instituição possui um modelo de avaliação de risco com base na probabilidade de incidência e impacto nos objetivos e metas dos processos?	47,69	52,31	0	1
Q.57 Caso a instituição (TRE) possua um modelo de avaliação de risco, este gera uma matriz de riscos?	47,18	52,82	0	1
Q.58 Existe um mapeamento dos controles internos através de organogramas que determinem linhas de responsabilidades?	47,69	52,31	0	1
Q.59 Nos setores/unidades do Tribunal existe segregação de funções?	65,13	34,87	1	1
Q.60 Os limites de autoridades são claramente estabelecidos no TRE?	65,13	34,87	1	1
Q.61 A instituição possui um processo de monitoramento da conformidade das atividades/processos com relação ao ambiente normativo interno e externo?	47,18	52,82	0	1
Q.62 As aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais nos setores/unidades do Tribunal são realizadas por uma só pessoa?	48,72	51,28	0	1

Fonte: dados da pesquisa; Nota: *conversão representa o transporte dos percentuais obtidos para a notação binária “0” e “1”; **COSO ERM (*j*) = compõe-se das notas atribuídas às variáveis do modelo COSO.

Ao se analisar a tabela 17 acima, vislumbra-se que, na perspectiva de seus servidores, o Tribunal encontra-se bem em relação à segregação de funções e a definição de autoridade, conforme questões Q.59, Q.60 e Q.62. Porém, quando questionados sobre técnicas, aplicações e procedimentos para o desenvolvimento das atividades de controle, constatou-se que as respostas foram atribuídas de maneira oposta ao que preceitua o *framework* COSO ERM.

A tabela 18 abaixo apresenta os coeficientes de semelhança e dessemelhança para o ambiente de controle, calculados a partir das notas constantes da tabela 17.

Tabela 18 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Procedimentos de Controle do TRE-PB

AVALIAÇÕES POR MEIO DO COEFICIENTE DE JACCARD

COMPONENTES	COSO vs. TRE-PB	
	S*ij*	D*ij*
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	0,0769	0,9231

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 18 acima demonstra que para o componente Procedimentos de Controle apresentou grau de semelhança apenas de 7% com o Modelo COSO ERM. Resultado este inferior ao encontrado por Medeiros (2014) e Ferreira (2013) que chegaram a 37,79% e 25% de proximidade, respectivamente. Ao se comparar o grau do TRE com o encontrado por Cunha (2012), constatou-se que o órgão em estudo encontra-se em estágio bem elementar, já que o citado autor chegou ao percentual de 87,5%. Destaque-se que o citado autor encontrou resultados bastante expressivos para variáveis como: Definição de políticas e procedimentos, com 91% cumprimento; Efetividade das atividades de controle, com 83%; e outras como: Variedade de controles, Segregação de funções, Autorização de transações e eventos, Arquivamento de transações e eventos, Avaliação de riscos para os sistemas de informação, Programa de segurança de informações, Monitoramento do programa, Acesso a informação, Atualização de software, Garantia de segregação de funções, Plano de contingência e Críticas na entrada de dados, todas estas variáveis foram classificadas qualitativamente como proximidade do Modelo COSO, sendo classificadas como afastamentos apenas duas variáveis: Controle contra acesso não autorizado e Utilização de indicadores, razão pela qual, não se atingiu 100% de aderência. Para melhor ilustração dos resultados obtidos para o TRE plotou-se os dados no gráfico 6 abaixo.

Gráfico 6 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Procedimentos de Controle

Fonte: dados da pesquisa

Na tabela 19 abaixo, examinaram-se as respostas para o componente Informação e Comunicação. Este componente traduz pilares necessários à coleta, ao tratamento e à disseminação de informações relevantes internas e externas à organização. Toda entidade identifica e coleta inúmeras informações relacionadas a atividades e eventos pertinentes à administração. Estas informações devem ser transmitidas ao pessoal numa forma e no prazo para que lhes permitam desempenhar suas responsabilidades na gestão dos riscos corporativos e em outras atividades. Entretanto, não significa que os sistemas de informações são estáticos, muito pelo contrário, eles devem dinâmicos para poder modificarem-se conforme o necessário para dar suporte aos novos objetivos.

Tabela 19 - Percentuais de respostas para o Componente Informação e Comunicação, com conversão para cálculo do coeficiente de Jaccard

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	**% "SIM"**	**% "NÃO"**	**TRE-PB (*i*)**	**COSO ERM (*j*)****
Q.63 Existe um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores?	58,97	41,03	1	1
Q.64 As informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas?	58,46	41,54	1	1
Q.65 A informação disponível à gestão é tempestiva e atual?	57,44	42,56	1	1
Q.66 A informação disponível à gestão é precisa e confiável?	63,08	36,92	1	1
Q.68 A informação divulgada internamente atende às expectativas contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz?	47,42	52,58	0	1
Q.69 A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do TRE?	47,42	52,58	0	1
Q.70 As informações pertinentes são identificadas e comunicadas, de forma coerente e dentro do prazo, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?	47,42	52,58	0	1
Q.71 A informação relevante para tomada de decisão no TRE é devidamente identificada e comunicada às pessoas adequadas?	47,42	52,58	0	1
Q.72 A informação relevante para tomada de decisão no TRE é devidamente coletada e comunicada às pessoas adequadas?	47,42	52,58	0	1

Fonte: dados da pesquisa; Nota: *conversão representa o transporte dos percentuais obtidos para a notação binária “0” e “1”; **COSO ERM (*j*) = compõe-se das notas atribuídas às variáveis do modelo COSO.

Da tabela 19 acima, verifica-se que ao se questionar sobre o fluxo de informações no Tribunal (Q.63) os servidores, majoritariamente, afirmaram ser boa e regular. No mesmo sentido foram as respostas em relação à qualidade, à tempestividade e à precisão das informações, as quais estão expressas nas questões Q.64 A Q.66. Contudo, estas respostas se

mostraram incompatíveis com as apresentadas para as demais questões que tratam de temas semelhantes aos das anteriormente avaliadas, razão porque a análise por meio do Coeficiente de Jaccard se torna imprescindível para ponderação destas inconsistências.

A tabela 20 abaixo apresenta os coeficientes de semelhança e dessemelhança para o ambiente de controle, calculados a partir das notas constantes da tabela 19.

Tabela 20 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Informação e Comunicação do TRE-PB

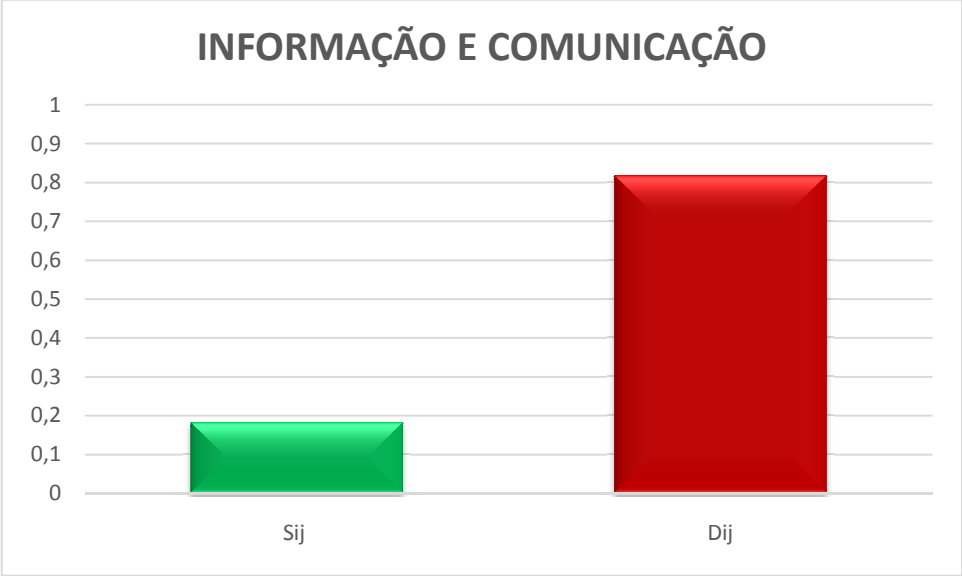
AVALIAÇÕES POR MEIO DO COEFICIENTE DE JACCARD

COMPONENTES	**COSO vs. TRE-PB**	
	S*ij*	**D*ij***
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	0,1818	0,8181

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 20 acima demonstra que o nível de semelhança para o componente informação e comunicação, no TRE-PB, é de 18,81%. O que pode ser avaliado, na perspectiva do COSO, como uma fraqueza. Este percentual, quando comparado com o encontrado por Medeiros (2014) e Ferreira (2013), mostra-se bastante distante, já que as citadas autoras chegaram a um índice de 37,11% e 80%, respectivamente. No mesmo sentido da citada autora, Cunha (2012) avaliou como proximidade com o COSO as seguintes variáveis testadas empiricamente: Detalhamento de informações; Elaboração de relatórios gerenciais; Comunicações internas; Canais externos de comunicações; e Variedade das formas e meios de comunicação. Todas estas variáveis resultaram num grau de harmonização de 100%. Pelo exposto, verifica-se que o Tribunal localiza-se em estágio bem inicial no que diz respeito ao componente em estudo. Para melhor ilustração dos resultados obtidos para o TRE plotou-se os dados no gráfico 7 abaixo.

Gráfico 7 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Informação e Comunicação



Fonte: dados da pesquisa

Na tabela 21, abaixo, analisaram-se as respostas para o componente Monitoramento. Este é peça chave para a gestão de riscos corporativos, já que o ambiente onde a organização atua pode modifica-se ao longo do tempo, seja pela entrada de novos profissionais, pelas mudanças na estrutura ou no direcionamento da organização ou ainda pela introdução de novos processos. Por causa desse dinamismo a administração precisa determinar se o funcionamento do gerenciamento de riscos permanece eficaz (COSO ERM, 2009).

O monitoramento pode dar-se de duas formas: mediante atividades contínuas ou por meio de avaliações independentes. As primeiras são atividades de gestão e são conduzidas pelos gerentes no curso normal do negócio, podendo dar-se por meio de análises de variância, comparações das informações vindas de fontes discrepantes e abordagem a ocorrências imprevistas. No mais, estas atividades não se confundem com àquelas necessárias ao cumprimento da política nos processos de negócio. Já as segundas (avaliações independentes), podem variar em termos de escopo e frequência com que se realizam, a depender do nível de importância dado aos riscos. Quem executa estas avaliações normalmente são os responsáveis por uma determinada unidade, já a auditoria interna o faz por dever funcional, ou mediante solicitação específica do Conselho de Administração, Comitê de Auditoria ou Diretoria Executiva (COSO ERM, 2009).

Tabela 21 - Percentuais de respostas para o Componente Monitoramento, com conversão para cálculo do coeficiente de Jaccard

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		CONVERSÃO*	
MONITORAMENTO	**% "SIM"**	**% "NÃO"**	**TRE-PB (*i*)**	**COSO ERM (*j*)****
Q.73 O sistema de controle interno do TRE é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo?	46,67	53,33	0	1
Q.74 O sistema de controle interno do TRE tem sido considerado pelo TCU adequado e efetivo pelas avaliações sofridas?	46,67	53,33	0	1
Q.75 O sistema de controle interno do TRE tem contribuído para a melhoria de seu desempenho?	45,64	54,36	0	1
Q.76 São desempenhadas atividades contínuas de monitoramento e/ou supervisão dos processos operacionais, atividades ou serviços no TRE?	46,15	53,85	0	1
Q.77 A segregação das atividades atribuídas aos servidores do TRE são monitoradas de forma que sejam evitados os conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional?	47,18	52,82	0	1
Q.78 As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral o TRE são relatadas às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas?	46,67	53,33	0	1

Fonte: dados da pesquisa; Nota: *conversão representa o transporte dos percentuais obtidos para a notação binária “0” e “1”; **COSO ERM (*j*) = compõe-se das notas atribuídas às variáveis do modelo COSO.

Vislumbra-se da tabela 20 acima, que, quando questionados a respeito do monitoramento do sistema de controle interno (Q.73 a Q75), os respondentes afirmaram, majoritariamente, não haver. Quanto ao monitoramento dos processos operacionais (Q.76), da segregação de funções (Q.77) e da comunicação das deficiências identificadas (Q.78), as respostas foram no mesmo sentido das anteriores, ou seja, negativamente.

A tabela 22 abaixo apresenta os coeficientes de semelhança e dessemelhança para o ambiente de controle, calculados a partir das notas constantes da tabela 21.

Tabela 22 - Similaridade e dissimilaridade do Componente Monitoramento do TRE-PB

AVALIAÇÕES POR MEIO DO COEFICIENTE DE JACCARD

COMPONENTES	COSO vs. TRE-PB	
	S*ij*	**D*ij***
MONITORAMENTO	0	1

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 22 acima demonstra que o grau de semelhança para o componente monitoramento é de 0%. Situação bem diferente da encontrada por Medeiros (2014) e Ferreira (2013) que chegaram a 37,01% e 66,67% de adequação, respectivamente, já Cunha (2012) que encontrou proximidade com o COSO, avaliando empiricamente as variáveis: Comparação de dados de diversas fontes; Recomendações da auditoria interna; *feedback*; Atendimento das recomendações das avaliações especiais. Este autor chegou a um nível de harmonização de 80% para este componente.

Por fim, passa-se, conforme tabela 23 abaixo, à análise por meio do coeficiente de Jaccard de todos os componentes constantes do modelo COSO ERM em comparação ao sistema de controle interno identificado no TRE-PB. A citada tabela foi construída tomando como referência todas as respostas colhidas, tanto para cada componente individualizado quanto para a verificação do modelo como um todo, portanto, o valor encontrado abaixo para todos os componentes compilados não é a média ou qualquer outra medida de posição estatística.

No geral, como demonstra a tabela 23, o sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba, captado por meio do levantamento *survey*, mostrou-se bem distante do que o COSO ERM recomenda como padrão de controle e gerenciamento de riscos empresariais. O grau de adequação geral ficou em 10,56%, estando muito abaixo do encontrado por Medeiros (2014), Ferreira (2013) e Cunha (2012) que foi de 44,54%, 52,05% e 76,58%, respectivamente, demonstrando que, o órgão em estudo, encontra-se num estágio inicial, quando avaliados sob a perspectiva das premissas do modelo estudado.

Tabela 23 - Comparativo geral: COSO vs. TRE-PB

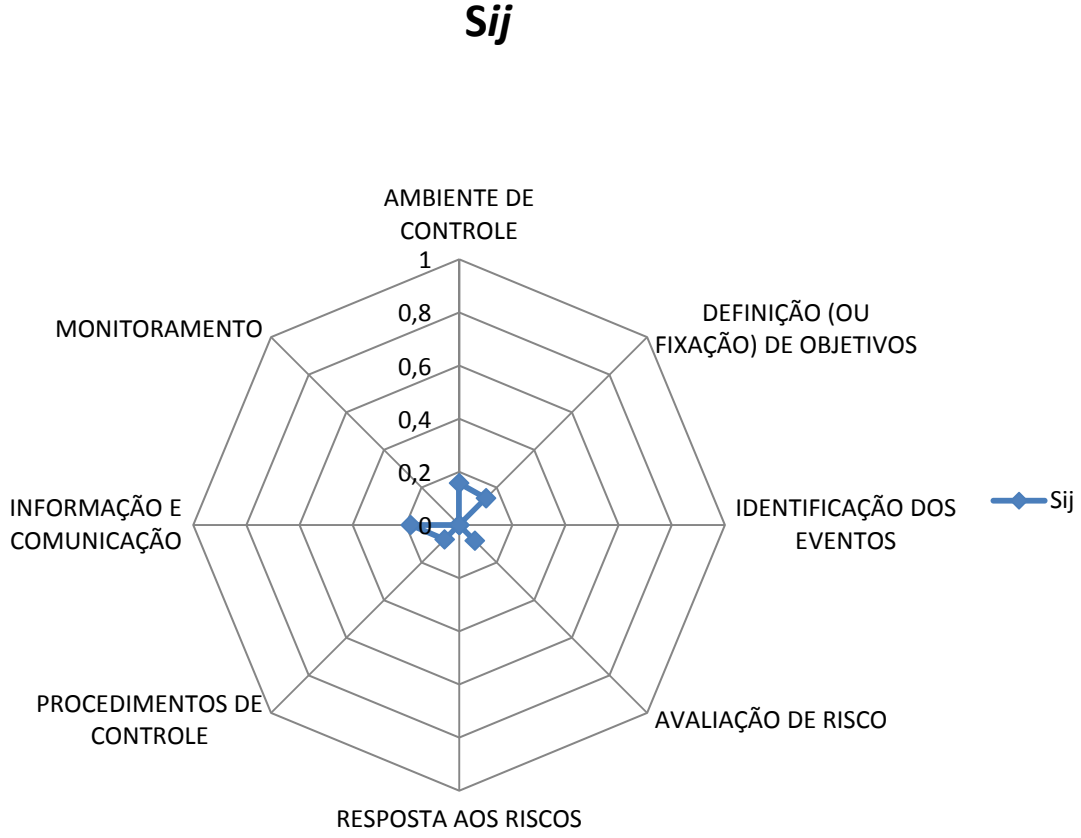
AVALIAÇÕES POR MEIO DO COEFICIENTE DE JACCARD		
COMPONENTES	**COSO vs. TRE-PB**	
	S*ij*	**D*ij***
AMBIENTE DE CONTROLE	0,1579	0,8421
DEFINIÇÃO (OU FIXAÇÃO) DE OBJETIVOS	0,14	0,86
IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS	0	1
AVALIAÇÃO DE RISCO	0,0833	0,9167
RESPOSTA AOS RISCOS	0	1
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	0,0769	0,9231
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	0,1818	0,8181
MONITORAMENTO	0	1
TODOS OS COMPONENTES COMPILADOS	**0,1056**	**0,8944**

Fonte: dados da pesquisa

Para melhorar o entendimento e a apresentação dos resultados gerais desta pesquisa, os dados foram plotados no gráfico 8, abaixo. Optou-se pelo tipo de gráfico radar, pois este mostra de forma bem simples o que é praticado no sistema de controles internos do TRE-PB em relação ao que deveria ser, sob a perspectiva do COSO ERM.

O gráfico 8 demonstra o grau de semelhança (S*ij*) entre o que foi captado no Tribunal e o que deveria ser (COSO ERM). Nos eixos do citado gráfico, “1” representa total aderência e “0” o seu oposto.

Gráfico 8 - Semelhança TRE-PB vs. COSO ERM



Vislumbra-se do gráfico 8 acima o baixíssimo grau de semelhança, para cada componente, entre sistema de controles do TRE-PB e COSO ERM.

Observa-se que os componentes Identificação de Eventos, Respostas aos Riscos e Monitoramento existentes no Tribunal são totalmente dessemelhante com o Modelo COSO ERM, ou seja, coincidem com o zero, já os demais possuem apenas alto nível de dessemelhança.

7 CONCLUSÃO

Este trabalho buscou contribuir com o estudo de controles internos na administração pública brasileira, especificamente, no que diz respeito à aplicação do Modelo COSO ERM. Apesar da existência de algumas pesquisas avaliando o sistema de controles internos de entes da Federação, a exemplo dos de Silva (2009), que avaliou a estrutura dos controles existentes em Prefeituras Pernambucanas; o de Cunha (2012), que examinou um órgão da Marinha do Brasil sob a perspectiva do COSO I; e o de Ferreira (2013), que verificou a semelhança e dessemelhança entre o COSO ERM e o sistema de controles do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte, não houve nenhum estudo voltado para o Poder Judiciário.

Para delimitar esta pesquisa, foi lançado como objetivo geral: verificar o grau de adequabilidade à metodologia COSO ERM do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba, isto visando responder ao seguinte questionamento: qual o nível de adequação do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba ao Modelo COSO ERM.

Em seguida passou-se à coleta primária dos dados, na qual se utilizou uma pesquisa *survey* (formada com todos os componentes e elementos do COSO ERM), sendo aplicada a todos os 340 servidores, dos quais 195 responderam. Após testada a confiabilidade das respostas, por meio do *alfa de Conbrach* (α=0,99), as mesmas foram convertidas para a lógica binária (0 e 1) e examinadas utilizando-se o coeficiente de Jaccard, o qual calcula o grau de semelhança e dessemelhança entre o Modelo referencial COSO e o sistema de controles internos do Tribunal, captado pelo questionário *survey*.

Os resultados demonstraram baixo nível de adequabilidade para todos os componentes (Ambiente de Controle (15,78%), Definição de Objetivos (14%), Identificação de Eventos (0%), Avaliação de Riscos (8,3%), Resposta aos Riscos (0%), Procedimentos de Controle (7,6%), Informação e Comunicação (18,18%) e (0%) para o Monitoramento) e para todo o sistema (10,55%), o que demonstra, na perspectiva do COSO ERM, fragilidade de controles e da gestão riscos corporativos. Talvez, isso se deva ao fato da ausência de continuidade da gestão, conforme observado por Mendes (2005), já que os Tribunais Eleitorais mudam de gestores, no máximo, a cada dois anos, sendo que no TRE-PB isso ocorre anualmente, conforme Resolução TRE nº 09/2015. Estes resultados demonstram que

os objetivos gerais e específicos da pesquisa foram plenamente atingidos, contribuindo para administração pública no incessante trabalho de melhor gerenciar os recursos públicos, sem esquecer do dever de *accountability*.

O resultado geral para o modelo poderia ter sido melhor se os percentuais para os componentes Identificação de Eventos, Respostas a Riscos e Monitoramento fossem diferentes de zero. Por isso, acredita-se que havendo uma atuação efetiva da alta gestão no sentido de identificar eventos capazes de influenciar o atingimento dos objetivos, tratá-los de maneira adequada (evitando, aceitando, mitigando ou transferindo), bem como monitorar as atividades e processos organizacionais relevantes. Contudo, isto só é possível se ambiente interno for melhorado, já que este é base para todos os outros, provendo disciplina e estrutura na qual as pessoas conduzam cotidianamente suas atividades e responsabilidades (COSO, 2004; MEDEIROS, 2014; ARAÚJO, 2015).

Por fim, apresenta-se como sugestões de trabalhos futuros: estender a pesquisa para outros órgãos do Poder Judiciário; testar por que o Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba teve nível de adequação tão baixo ao modelo COSO; verificar em que estágio encontram-se os órgãos da administração pública em relação ao Gerenciamento de Riscos Corporativos; quais os aspectos de governança corporativa podem ser replicados para a administração pública; e como conciliar a legalidade estrita, premissa maior da administração pública, com a dinamicidade da administração gerencial.

8 REFERÊNCIAS

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*. (s.d.). Acesso em 05 de novembro de 2015, disponível em Internal Control Publications: http://www.aicpa.org/Publications/InternalControl/Pages/InternalControl.aspx

ALTHONAYAN, A., KILLACKEY, H., & KEITH, J. (2012). **ERM Culture Alignment to Enhance Competitive Advantage**. *Enterprise Risk Management Symposium* .

ANTUNES, J. (2004). **Modelo de Avaliação de Risco de Controle Utilizando a Lógica Nbulosa**. Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, SP.

ARAÚJO, D. J. (2015). **Um Estudo Referente Às Constatações Em Relatórios Emitidos Pelas Unidades De Controle Interno De Municípios Brasileiros A Partir Das Perspectivas Do Coso Ii.** Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis . Recife, PE, Brasil.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS - ABNT. (2009). ABNT NBR ISO 31000/2009. Gestão de Riscos . Brasil.

ATTIE, W. (2007). **Auditoria interna** (2ª ed.). São Paulo: Atlas.

AUDIBRA. (1998). Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna** . São Paulo, SP, Brasil: Audibra.

BEASLEY, M., CLUNE, R., & HERMANSON, D. (2005). ***Enterprise Risck Management: An Empirical Analysis of Factors Associated with the Extent of Implementation***. *Jornal of Accounting and Public Policy* , pp. 521-531.

BLASCHEK, J. R., & DAVIS, M. D. (2005). **Deficiências Dos Sistemas De Controle Interno Governamentais Atuais Em Função Da Evolução Da Economia.** II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGeT'2005 . Rio de Janeiro, RJ.

BOYNTON, W. c., JOHNSON, R. N., & KELL, W. G. (2002). **Auditoria** (7ª ed. ed.). (J. E. Santos, Trad.) São Paulo, São Paulo: Atlas.

BRASIL. (1988). CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Brasília, DF.

BRASIL. (2000). Decreto Federal 3.591. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências** . Brasília, DF.

BRASIL. (1967). Decreto-lei 200. **Dispõe sôbre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Brasília, DF.

BRASIL. (2001). Instrução Normativa SFC nº 01. **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** Brasília, DF.

BRASIL. Lei 13.255 de 14 de janeiro de 2016. **Lei Orçamentária Anual 2016: Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2016**

BRASIL. (1964). Lei nº 4320. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Brasília, DF.

BRASIL. (2009). **Resolução CNJ nº 86**. Brasília, DF.

BRASIL, Presdência da República;. (1995). BresserPereira *Website.* Acesso em 15 de agosto de 2015, disponível em http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf

CASTRO, D. P. (2011). **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo, São Paulo: Atlas.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (s.d.). *NBC TSP 16* - **Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.** Acesso em 15 de Maio de 2015, disponível em http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. (01 de dezembro de 2013). **Aprovado parecer sobre proposta orçamentária de 2013 do Judiciário Federal**. Brasília, DF.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2007). *COSO.* Fonte: COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_portuguese.pdf

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). Fonte: COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (03 de dezembro de 2013). Fonte: COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2009). *COSO*. Fonte: COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: http://www.coso.org/documents/COSOBoardsERM4pager-FINALRELEASEVERSION82409_001.pdf

CUNHA, R. B. (2012). **Controle Interno em Órgão da Marinha do Brasil: similaridades e diferenças com o modelo COSO I.** Dissetação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro . Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

FAJARDO, J. d., & WANDERLEY, C. N. (2010). **Planejamento Estratégico e Auditoria de Gestão: Similaridades com o Modelo COSO**. *ConTexto , Vol. 10* (17), p. 93-103.

FRANCO, H., & MARRA, E. (1992). **Auditoria Contábil: normas de auditoria, procedimentos e papeis de trabalho, programa de auditoria, relatórios de auditoria** (2ª ed.). São Paulo: Atlas.

GATZERT, N., & MARTIN, M. (2013). **Determinants and Value of Enterprise Risck Management: Empirical Evidence From the Literature**. *Risc Management and Insurance Review* (18), pp. 29-53.

GLOCK, J. O., & CRUZ, F. d. (2007). **Controle Interno nos Municípios**. São Paulo: Atlas.

HUEFNER, R. J. (2011). **Fraud Risks in Local Government: An Analysis of Audit Findings**. *Journal of Forensic & Investigative Accounting , Volume 3*.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. (2011). (in IPPF – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais. *IPPF* . Estados Unidos.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. (2015). **Código das melhores Práticas de Governança Corporativa.** Acesso em 20 de dezembro de 2015, disponível em http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/codigoMP_5edicao_baixa[1].pdf

INTOSAI. (2007). **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil - Série Traduções . Salvador, Bahia.

KPMG. (01 de dezembro de 2013). Fonte: KPMG Brasil: http:/www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/fraudes_2009_port.pdf

MEDEIROS, A. (01 de dezembro de 2013). **STJ AFASTA DESEMBARGADORES DO RN**. Fonte: Ailton Medeiros: http://www.ailtonmedeiros.com.br/t/escandalo-dos-precatorios/

MENDES, D. (2005). **Custo No Setor Público: Uma Análise Da Implantação Do Sistema De Apuração De Custos Do Processo Eleitoral Brasileiro – O Caso Do Tribunal Superior Eleitoral**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis. Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

MENEZES, S. M. (2014). **A percepção dos gestores da UFPE na avaliação do funcionamento dos controles internos e o modelo utilizado pelo COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIIZATIONS (COSO)**. Dissertação submetida á apreciação como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Gestão Pública de Mestrado Profissional em Gestão Pública Para o Desenvolvimento do Nordeste, da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. (s.d.). **Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001.** Acesso em 10 de junho de 2015, disponível em Disponível em: <www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in01_06abr2001.pdf>

MONDA, B., & GIORGIANO, M. (2013). **An ERM Maturity Model**. *International Association, Society of Actuaries* .

PAAPE, L., & SPEKLÉ, R. F. (2012). **The Adoption and Design of Enterprise Risk Management Practices: An Empirical Study**. *European Accounting Review* , 533–564.

PALFI, C., & BOŢA-AVRAM, C. (2009). **Information and Communication in Banks – Key Elements of the Internal Control System – An Empirical Analysis between Romanian, American and Canadian Models of Control**. *Annals of the University of Oradea: Economic Science , Vol. 3, n. 1*, p. 1091-196.

PEREIRA, E. M., BRACALENTE, F., DINOFRE, M., & BERNARDINELLI, M. L. (04 de 12 de 2013). *Fonai - MEC*. Fonte: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS SERVIDORES INTEGRANTESDAS AUDITORIAS INTERNAS DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO: http://www.fonai-mec.com.br/uploads/documentos/arq1371678360.pdf

PEREIRA, L. C. (01 de dezembro de 2013). **Reforma Gerencial do Estado**. Fonte: BresserPereira website: http://www.bresserpereira.org.br/rgp.asp

PETER, M. d., & MACHADO, M. V. (2009). **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo, São Paulo: Atlas.

RIBEIRO FILHO, J. F., LOPES, J., & PEDERNEIRAS, M. (2009). **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas.

RIOS, Ana Lúcia Ferreira. (2011). **As Relações entre Satisfação, Longevidade no Trabalho e Comportamento Organizacional em uma Empresa do Segmento Metalúrgico de Fortaleza.** Revista de Psicologia.

SANTOS, R. d. (01 de dezembro de 2013). **Compliance como Ferramenta de Mitigação e Prevenção à Fraude Organizacional**. 6º Concurso de Monografias CGU . Brasília, DF.

SILVA, A. J. (2009). **Estruturação Dos Sistemas De Controle Interno De Prefeituras Municipais Do Estado De Pernambuco: Uma Verificação Baseada No Modelo Conceitual Do Coso, Adotado Pela Intosai.** Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, Pernambuco.

SILVA, L. M. (2012). **Contabilidade Forense**. São Paulo: Atlas.

SIQUEIRA, M. A. (2013). **MONOGRAFIAS E TESES: Das Normas Técnicas ao Projeto de Pesquisa**. Brasília: Consulex.

TCU - Tribunal de Contas da União. (s.d.). Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei n. *Instrução Normativa. TCU Nº 63, DE 1º DE SETEMBRO DE 2010* .

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - Instituto Serzedello Corrêia. (2012). Controles Internos. *Curso de Avaliação de Controles Internos* . Brasília, DF.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. (2009). *Acórdão 1074* . Brasília, DF.

VIEIRA, C. (01 de dezembro de 2013). *BNDES*. Fonte: O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal: http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm

WANDERLEY, C. N. (2011). **Um estudo sobre controles internos no setor público, à luz da estrutura de controle interno do COSO: o caso de uma Organização Militar da Marinha do Brasil.** Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

WASSALY, L. P. (2009). **Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI.** Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, DF, Brasil.

WIKIPEDIA. (04 de dezembro de 2013). Fonte: Wikipedia a enciclopedia livre: http://pt.wikipedia.org/wiki/Nicolau_dos_Santos_Neto

9 APÊNDICE

Neste tópico do trabalho encontra-se o questionário aplicado na pesquisa e planilha com os resultados compilados da primeira parte do citado instrumento.

9.1 QUESTIONÁRIO PARA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DO TRIBUNAL ELEITORAL DA PARAÍBA

9.1.1 PARTE I - Perfil dos pesquisados:

OBS.: Os dados fornecidos serão analisados agrupados preservando-se o sigilo da fonte.

Q.1 Qual a sua formação acadêmica?

1( ) Direito 2( ) Contabilidade 3( ) Economia 4( ) Administração 5( ) Engenharia

6( ) Informática 7( ) Administração Pública 8( ) Outro _____

Q.2 Qual o seu cargo no Tribunal?

1( ) Analista – Área Judiciária 2( ) Analista - Contabilidade 3( ) Analista – Informática
4( ) Analista - Engenharia 5( ) Analista sem especialidade 6( ) Técnico – Contabilidade
7( ) Técnico sem especialidade 8( ) Outro _____

Q.3 Há quanto tempo você trabalha na área auditoria interna/controle interno? (em anos)

_____

Q.4 Você exerce algum cargo comissionado ou função de confiança?

1) não exerço 2) exerço de FC1 a FC5 3) exerço FC6 4) exerço de CJ1 a CJ4

Q.5 Possui pós-graduação?

1) Especialização 2) Mestrado e/ou Doutorado 3) Não possuo

9.1.2 PARTE II – Avaliação dos Atributos de Controle Definidos Pelo COSO ERM

OBS.: Para efeito deste questionário, Risco deve ser entendido como “a probabilidade de perda ou incerteza de eventos associada ao cumprimento de um objetivo” (COSO, 2004);

ATRIBUTOS DE CONTROLES INTERNOS	AVALIAÇÃO		
AMBIENTE DE CONTROLE	SIM	NÃO	NÃO SE APLICA
Q.6 Os altos dirigentes do TRE dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos?			
Q.7 Os mecanismos gerais de controles internos instituídos são percebidos pelos servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura do TRE?			
Q.8 Existe código formalizado de ética ou de conduta no TRE?			
Q.9 Os procedimentos e os instrumentos (por exemplo: formulários, manuais de procedimentos e/ou fluxos de atividades) são padronizados no TRE?			
Q.10 Existe um manual de procedimentos em relação às funções/atividades desempenhadas no TRE?			
Q.11 As pessoas sabem claramente quais são suas atribuições no TRE?			
Q.12 Todas as atribuições estão claramente definidas no TRE?			
Q.13 Todas as pessoas do Tribunal tem a habilidade necessária para exercer suas funções com segurança?			
Q.14 Caso alguma função/atividade não seja exercida corretamente, a instituição (TRE) toma alguma ação corretiva?			
Q.15 Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura do TRE na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta?			
Q.16 As delegações de autoridade e competência no TRE são acompanhadas de definições claras das responsabilidades?			
Q.17 Existe adequada segregação de funções nas atividades dos setores/ departamentos do Tribunal?			
Q.18 Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados no TRE?			
Q.19 O TRE possui um sistema de qualidade?			

Q.20 O TRE possui Políticas dirigidas à Segurança da Informação e Recursos Materiais?			
Q.21 A instituição (TRE) possui um plano com as descrições dos cargos?			
DEFINIÇÃO (OU FIXAÇÃO) DE OBJETIVOS			
Q.22 Os objetivos estratégicos do TRE estão claramente DEFINIDOS?			
Q.23 Os objetivos estratégicos do TRE estão DIVULGADOS?			
Q.24 Os objetivos estratégicos do TRE estão ATUALIZADOS?			
Q.25 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com o CNJ, o TCU por exemplo) estão DEFINIDOS no TRE?			
Q.26 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com o CNJ, o TCU por exemplo) estão DIVULGADOS no TRE?			
Q.27 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com o CNJ, o TCU por exemplo) estão ATUALIZADOS no TRE?			
Q.28 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações do TRE estão DEFINIDOS?			
Q.29 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações do TRE estão DIVULGADOS?			
Q.30 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações do TRE estão ATUALIZADOS?			
IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS			
Q.31 São identificados eventos potenciais que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos do TRE?			
Q.32 Os eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos do TRE estão DIVULGADOS?			
Q.33 Os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos do TRE?			
Q.34 Existem meios ou técnicas no TRE para identificar potenciais eventos que são tratados estrategicamente entre prováveis Riscos ou Oportunidades?			
Q.35 Os gestores compreendem como os eventos se relacionam distinguindo os Riscos e as Oportunidades?			
AVALIAÇÃO DE RISCO			
Q.36 Os objetivos e as metas de cada setor/departamento estão formalizados?			
Q.37 Há clara IDENTIFICAÇÃO dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas de cada setor/unidade?			

Q.38 É prática de cada setor/unidade, a adoção de medidas para MITIGAR os riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos?			
Q.39 Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos de algum setor/unidade no Tribunal?			
Q.40 Na ocorrência de fraudes e desvios é prática no TRE instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos?			
Q.41 Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do seu setor?			
Q.42 Existe uma avaliação de riscos nos setores/unidades do Tribunal?			
Q.43 A instituição (TRE) desenvolve um trabalho de revisão da análise de risco?			
Q.44 Existe a análise das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos da instituição (TRE)?			
Q.45 Existe a IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) no setor que você trabalha?			
Q.46 A auditoria interna gerencia os riscos da instituição (TRE)?			
RESPOSTA AOS RISCOS			
Q.47 É comum a administração do Tribunal tomar medidas/atitudes com o objetivo de evitar os riscos?			
Q.48 É comum a administração do Tribunal tomar medidas/atitudes com o objetivo de reduzir os riscos?			
Q.49 É comum a administração do Tribunal tomar medidas/atitudes com o objetivo de compartilhar os riscos?			
Q.50 É comum a administração do Tribunal tomar medidas/atitudes com o objetivo de aceitar os riscos?			
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE			
Q.51 Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do TRE?			
Q.52 As atividades de controles internos adotadas nos setores/unidades do Tribunal são apropriadas e funcionam de acordo com um plano de longo prazo?			
Q.53 Existe uma cultura de divulgação dos controles internos por meio de treinamentos, seminários, workshops?			
Q.54 A entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos?			
Q.55 Existe um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos			

controles internos?			
Q.56 A instituição possui um modelo de avaliação de risco com base na probabilidade de incidência e impacto nos objetivos e metas dos processos?			
Q.57 Caso a instituição (TRE) possua um modelo de avaliação de risco, este gera uma matriz de riscos?			
Q.58 Existe um mapeamento dos controles internos através de organogramas que determinem linhas de responsabilidades?			
Q.59 Nos setores/unidades do Tribunal existe segregação de funções?			
Q.60 Os limites de autoridades são claramente estabelecidos no TRE?			
Q.61 A instituição possui um processo de monitoramento da conformidade das atividades/processos com relação ao ambiente normativo interno e externo?			
Q.62 As aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais nos setores/unidades do Tribunal são realizadas por uma só pessoa?			
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO			
Q.63 Existe um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores?			
Q.64 As informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas?			
Q.65 A informação disponível à gestão é tempestiva e atual?			
Q.66 A informação disponível à gestão é precisa e confiável?			
Q.68 A informação divulgada internamente atende às expectativas contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz?			
Q.69 A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do TRE?			
Q.70 As informações pertinentes são identificadas e comunicadas, de forma coerente e dentro do prazo, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?			
Q.71 A informação relevante para tomada de decisão no TRE é devidamente identificada e comunicada às pessoas adequadas?			
Q.72 A informação relevante para tomada de decisão no TRE é devidamente coletada e comunicada às pessoas adequadas?			
MONITORAMENTO			
Q.73 O sistema de controle interno do TRE é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo?			

Q.74 O sistema de controle interno do TRE tem sido considerado pelo TCU adequado e efetivo pelas avaliações sofridas?			
Q.75 O sistema de controle interno do TRE tem contribuído para a melhoria de seu desempenho?			
Q.76 São desempenhadas atividades contínuas de monitoramento e/ou supervisão dos processos operacionais, atividades ou serviços no TRE?			
Q.77 A segregação das atividades atribuídas aos servidores do TRE são monitoradas de forma que sejam evitados os conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional?			
Q.78 As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral o TRE são relatadas às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas?			

Fonte: Adaptado de Ferreira (2013)

9.2 PLANILHA DE RESPOSTAS OBITIDAS PARA O PERFIL DO PESQUISADOS

Qual a sua formação acadêmica?	Qual o seu cargo no Tribunal?	Há quanto tempo você trabalha no TRE? (em anos)	Você exerce algum cargo comissionado ou função de confiança?	Possui pós-graduação?
Direito	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	6	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	5	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	8	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	5	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Não Possuo
Direito	Técnico sem especialidade	15	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	23	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	8	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	8	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	11	Exerço de CJ1 a CJ4	Mestrado e/ou Doutorado
Direito	Técnico sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	11	Não exerço	Especialização

Direito	Técnico sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Engenharia	Analista - Sem especialidade	12	Exerço de CJ1 a CJ4	Mestrado e/ou Doutorado
Contabilidade	Técnico - Contabilidade	8	Não exerço	Especialização
Ciência da Computação	Analista - Informática	7	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Contabilidade	Analista - Sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Medicina	Analista - Médico	7	Não exerço	Especialização
Engenharia	Analista - Sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Contabilidade	Técnico - Contabilidade	7	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Administração	Técnico sem especialidade	27	Não exerço	Especialização
Psicologia	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Contabilidade	Analista - Sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Economia	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Mestrado e/ou Doutorado
Contabilidade	Técnico - Contabilidade	7	Não exerço	Especialização
História	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Engenharia	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização

Economia	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Comunicação	Técnico sem especialidade	9	Não exerço	Especialização
Contabilidade	Técnico - Contabilidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Medicina	Analista - Médico	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Engenharia	Técnico sem especialidade	9	Não exerço	Não Possuo
Contabilidade	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Ciência da Computação	Técnico sem especialidade	11	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Administração	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Engenharia	Técnico sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Economia	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Enfermagem	Técnico sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Administração	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Geografia	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Ciência da Computação	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Matemática	Técnico sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Administração	Técnico sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Turismo	Técnico sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Estudos Sociais	Técnico sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Ciência da Computação	Técnico sem especialidade	9	Não exerço	Especialização
Administração	Técnico sem especialidade	9	Não exerço	Não Possuo

Odontologia	Analista - Odontologia	9	Não exerço	Especialização
Ciência da Computação	Analista - Sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	8	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Não exerço	Mestrado e/ou Doutorado
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	8	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Não Possuo
Direito	Analista - Área Judiciária	8	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Mestrado e/ou Doutorado
Direito	Analista - Sem	11	Não exerço	Especialização

	especialidade			
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Economia	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Administração	Técnico sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Contabilidade	Técnico - Contabilidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	5	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Não Possuo

Contabilidade	Técnico - Contabilidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Administração	Técnico sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Contabilidade	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	20	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	8	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Não Possuo
Direito	Analista - Sem	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização

	especialidade			
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Contabilidade	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Contabilidade	Técnico - Contabilidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	9	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	8	Exerço de FC1 a FC5	Especialização

Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	20	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Não exerço	Não Possuo
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	8	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	5	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	6	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização

Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Área Judiciária	20	Não exerço	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Analista - Sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Educação Fisica	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Administração	Analista - Sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Contabilidade	Técnico sem especialidade	8	Não exerço	Especialização
Engenharia	Analista - Sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	16	Exerço de FC1 a FC5	Não Possuo
Direito	Técnico sem especialidade	9	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	14	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	18	Exerço de FC1 a FC5	Especialização

Direito	Técnico sem especialidade	15	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	17	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	17	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	19	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	11	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Letras	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Contabilidade	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	10	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Não Possuo
Direito	Técnico sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	7	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	5	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	8	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Exerço de FC1 a FC5	Especialização

Direito	Técnico sem especialidade	8	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	7	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	9	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	20	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	9	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	8	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	10	Não exerço	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	9	Não exerço	Não Possuo
Direito	Técnico sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	9	Exerço de CJ1 a CJ4	Especialização
Direito	Técnico sem especialidade	9	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Administração	Analista - Sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Contabilidade	Técnico sem especialidade	8	Não exerço	Especialização
Administração	Analista - Sem especialidade	8	Não exerço	Não Possuo
Contabilidade	Técnico sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização
Contabilidade	Técnico sem especialidade	11	Exerço de FC1 a FC5	Especialização