



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

TÚLIO FELIX SILVA OLIVEIRA

**AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE GERENCIAMENTO DE RISCOS
CORPORATIVOS NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS DO BRASIL SOB A
ÓTICA DO MODELO COSO-ERM**

RECIFE

2021

TÚLIO FELIX SILVA OLIVEIRA

**AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE GERENCIAMENTO DE RISCOS
CORPORATIVOS NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS DO BRASIL SOB A
ÓTICA DO MODELO COSO-ERM**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para a obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis.

Àrea de concentração: Informação Contábil

Orientador: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati

RECIFE

2021

Catálogo na Fonte

Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

O48a

Oliveira, Túlio Felix Silva

Avaliação das práticas de gerenciamento de riscos corporativos nos tribunais de justiça estaduais do Brasil sob a ótica do modelo COSO-ERM / Túlio Felix Silva Oliveira. – 2021.

101 folhas: il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Jeronimo José Libonati.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2021.

Inclui referências e apêndices.

1. Gerenciamento de riscos corporativos. 2. Tribunais de justiça estaduais. 3. COSO-ERM. I. Libonati, Jeronimo José (Orientador). II. Título.

657 CDD (22. ed.)

UFPE (CSA 2021 – 018)

TÚLIO FELIX SILVA OLIVEIRA

**AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE GERENCIAMENTO DE RISCOS
CORPORATIVOS NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS DO BRASIL
SOB A ÓTICA DO MODELO COSO-ERM**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para a obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em: 26 / 02 / 2021

BANCA EXAMINADORA

Prof^o. Dr. Jeronimo José Libonati (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof^o. Cláudio de Araújo Wanderley Ph.D (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof^a. Dr^a. Paula Alexandra Rocha Gomes dos Santos (Examinador Externo)
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

AGRADECIMENTOS

Com o trabalho final além da sensação de dever cumprido vem também a ponderação quanto aos desafios e aprendizados desse projeto de vida, que acaba se tornando o mestrado acadêmico. Certamente, o sentimento que impera é o de gratidão aos atores que se envolveram nesse projeto, sem vocês nada seria possível!

Entrando no objetivo dessa seção, primeiramente agradeço a Deus pela manutenção da minha fé na missão, conservando em mim a certeza de que Ele está no comando, mesmo muitas vezes não entendendo o seu propósito. Em seguida agradeço imensamente à minha família, à esposa Samara, ao filho Theo, a minha mãe Silvia e irmão Thiago, que souberam entender que a ausência momentânea nessa dura fase do mestrado, teria um benefício permanente maior em nossas vidas.

A todos os colegas das turmas com quem tive a oportunidade de aprender, tornaram-se amigos para vida. Em especial a turma de mestrado do ano de 2019. Falar de alguns em particular iria de encontro ao que nos tornou forte. Com vocês aprendi para além das matérias inerentes a contabilidade. Aprendi que na construção do conhecimento a união e colaboração de todos faz toda diferença. Obrigado a todos por tudo!

Ao corpo docente do PPGCC/UFPE, pelos conhecimentos repassados e por me fazer entender a importância do ensino e da pesquisa na evolução da sociedade. Em especial ao Prof. Dr. Jeronimo Libonati, que foi muito além da orientação na construção desta dissertação, me apresentando a temática de Gerenciamento de Riscos Corporativo (cujo interesse foi imediato) e dando voz as minhas aspirações, o que foi fundamental! Sem falar do seu conhecimento técnico e apurado senso crítico, o que despertou ainda mais o meu interesse pela docência e pesquisa.

Por fim, agradeço a todos aqueles que direta ou indiretamente fizeram essa investigação se concretizar. Aos colegas de trabalho da Universidade Federal de Pernambuco, cujo apoio foi vital no início do curso, momento em que era servidor da casa. E aos colegas do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, instituição que comecei a pertencer no decorrer do mestrado e que me possibilitou realizar esta investigação, sendo o Poder Judiciário Estadual e em particular o Tribunal de Justiça de Pernambuco objetos centrais da pesquisa.

A ideia forma a condição; a condição produz o efeito; o efeito cria o destino.

(XAVIER, 1975, p. 51)

RESUMO

A presente dissertação teve como principal objetivo avaliar a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos dos Tribunais de Justiça Estaduais Brasileiros com base no *framework* COSO-ERM. Para alcançar esse objetivo, foi realizada abordagem multi-metodológica, reportadas em dois estudos. O primeiro, composto por uma abordagem quantitativa, através de um *survey* mediante questionário para 28 respondentes integrantes da estrutura de gestão de riscos, dentre eles integrantes da controladoria e gestores das áreas de Contabilidade, Finanças, Planejamento e Administração. Pôde-se avaliar as práticas de gerenciamento de riscos de 18 Tribunais de Justiça Estaduais Brasileiros do total de 27 Cortes da Justiça Estadual. Após a realização do teste de confiabilidade do questionário pelo *Alpha de Crombach*, foi possível identificar as práticas presentes nos Tribunais, estabelecer o nível de alinhamento pela média das respostas obtidas por meio da escala *Likert* de 5 pontos e a percepção dos respondentes através dos testes de *Mann-Whitney e Kruskal-Wallis*. Dentre os resultados, verificou-se que apenas as atividades do componente “governança e cultura” foram identificadas pelos respondentes como próximas às premissas do COSO-ERM. Assim, sob uma ótica global, os Tribunais avaliados tem adotado práticas que se distanciam do *framework*. Quanto ao nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos corporativos, a pontuação obtida foi de 2,69 no máximo de 5,00. Concluindo que a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos dos Tribunais de Justiça Estaduais pesquisados não é aderente a maioria dos pressupostos do COSO-ERM. Quanto a percepção de seus agentes, os resultados revelaram diferenças de percepção entre os controladores e gestores em quatro componentes (Estratégia de Definição de Objetivos, Desempenho, Revisão e Informação, Comunicação e Reporte). Já na análise em mais de dois grupos, o fator “formação acadêmica” entre os profissionais com formação em Administração e Economia confrontada com a percepção dos profissionais com formação nas Demais Áreas de conhecimento tem influência na percepção dos respondentes sobre o componente “Governança e Cultura”. No segundo estudo, com abordagem qualitativa, utilizando a estratégia de estudo de caso, objetivou verificar o estado das práticas de gerenciamento de riscos corporativos em um Tribunal de Justiça Estadual de médio porte com base no COSO-ERM, a partir

da análise documental e entrevistas semiestruturadas com dois representantes da estrutura de gerenciamento de riscos, um representante da unidade de controladoria e outro representando uma unidade da gestão administrativa. Com efeito, os resultados da pesquisa evidenciaram um desequilíbrio entre os componentes investigados. Sendo possível identificar práticas de gerenciamento de riscos apenas em atividades pontuais e não disseminadas na instituição. Assim, estes resultados, analisados de forma conjunta, oferecem um diagnóstico das práticas e estrutura de gerenciamento de riscos corporativos do Poder Judiciário Estadual Brasileiro, além de apontar às percepções dos seus agentes.

Palavras-chave: COSO-ERM. Gerenciamento de Riscos Corporativos. Tribunais de Justiça Estaduais.

ABSTRACT

The main objective of this dissertation was to evaluate the corporate risk management structure of the Brazilian State Courts of Justice based on the COSO-ERM framework. To achieve this goal, a multi-methodological approach was carried out, reported in two studies. The first, composed of a quantitative approach, through a survey by questionnaire for 28 respondents who are members of the risk management structure, among them members of the controllership and managers of the areas of Accounting, Finance, Planning and Administration. It was possible to evaluate the risk management practices of 18 Brazilian State Courts of Justice from a total of 27 State Courts of Justice. After the reliability test of the questionnaire by Cronbach's Alpha, it was possible to identify the practices present in the Courts, establish the level of alignment by the mean of the answers obtained through the 5-point Likert scale and the perception of the respondents through the Mann-Whitney and Kruskal-Wallis tests. Among the results, it was found that only the activities of the "governance and culture" component were identified by the respondents as close to the premises of COSO-ERM. Thus, from a global perspective, the evaluated courts have adopted practices that distance themselves from the framework. Regarding the level of alignment of the corporate risk management system, the score obtained was 2.69 at a maximum of 5.00. Concluding that the corporate risk management structure of the State Courts of Justice surveyed is not adherent to most of the assumptions of COSO-ERM. Regarding the perception of its agents, the results revealed differences in perception between controllers and managers in four components (Strategy for Defining Objectives, Performance, Review and Information, Communication and Reporting). In the analysis in more than two groups, the factor "academic training" among professionals with training in Administration and Economics confronted with the perception of professionals with training in other areas of knowledge has an influence on the perception of respondents about the component "Governance and Culture". In the second study, with a qualitative approach, using the case study strategy, the objective was to verify the state of corporate risk management practices in a medium-sized State Court based on COSO-ERM, based on documentary analysis and semi-structured interviews with two representatives of the risk management structure, one representative of the controllership unit and another representing an administrative management unit. In fact, the results of the research showed an imbalance between the components investigated. It is possible to identify

risk management practices only in specific and non-disseminated activities in the institution. Thus, these results, analyzed jointly, offer a diagnosis of the corporate risk management practices and structure of the Brazilian State Judiciary, in addition to pointing to the perceptions of its agents.

Keywords: COSO-ERM. Corporate Risk Management. State Courts of Justice.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 ESTUDO 01 – UM <i>SURVEY</i> PARA AVALIAÇÃO DO GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA DO BRASIL, A LUZ DO MODELO COSO-ERM.....	16
2.1. INTRODUÇÃO	16
2.2. REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.2.1. O Gerenciamento de Riscos Corporativos.....	18
2.2.2. Modelos de Gerenciamento de Riscos Corporativos.....	20
2.2.2.1. COSO Enterprise Risk Management.....	21
2.2.2.2. ISO 31000.....	33
2.2.2.3. The Orange Book.....	35
2.3. METODOLOGIA.....	36
2.3.1. População, amostra e procedimentos de coleta de dados	36
2.3.2. Tratamento e análise dos dados	41
2.3.2.1. Análise da confiabilidade	41
2.3.2.2. Análise do alinhamento as premissas do COSO-ERM 2017	42
2.3.2.3. Análise descritiva e inferencial.....	43
2.4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	45
2.4.1. Análise descritiva da amostra e dos resultados.	46
2.4.2. Nível de alinhamento às premissas do <i>Framework</i> COSO-ERM.	56
2.4.3. Percepção dos respondentes (Teste de Hipóteses)	57
2.5. CONCLUSÃO.....	61
3 ESTUDO 02 – UM ESTUDO DE CASO DAS PRÁTICAS DE GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS NO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO, A LUZ DO MODELO COSO-ERM	64
3.2. REFERENCIAL TEÓRICO	66
3.2.1. Governança e a Gerenciamento de Riscos Corporativos.....	66

3.2.2. Benefícios da Implementação do Gerenciamento de Riscos Corporativos.....	68
3.2.3. Estruturas utilizadas para Implementação do Gestão de Riscos Corporativos.....	69
3.2.4. <i>Framework</i> COSO Enterprise Risk Management (COSO-ERM).....	70
3.3. METODOLOGIA.....	73
3.3.1. Coleta e interpretação dos dados	74
3.4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	75
3.5. CONCLUSÃO.....	83
4 CONCLUSÕES GERAIS DA PESQUISA.....	85
REFERÊNCIAS.....	88
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE COLETA DOS DADOS - ESTUDO 1	97
APÊNDICE B – NÍVEL DE ALINHAMENTO ÀS PREMISSAS DO COSO-ERM POR QUESTÃO (Q) - ESTUDO 1.....	101

1 INTRODUÇÃO

Tendo como premissa que as necessidades da sociedade são cada vez maiores e os recursos cada dia mais escassos, consoante Slomski (2008), surge a necessidade da utilização de ferramentas para garantir o atingimento dos objetivos de cada organização.

Na busca do atingimento dos seus objetivos, as organizações, em particular as entidades públicas, se deparam com riscos decorrentes da natureza das suas atividades, do cumprimento de requisitos legais e regulatórios e demandas por serviços públicos. Um gerenciamento de risco corporativo (GRC) estruturado e implementado gera benefícios que impactam diretamente aos cidadãos e demais partes interessadas, ao viabilizar o adequado suporte às decisões, como na alocação e uso apropriado de recursos públicos, otimizando o desempenho e a instrumentalização do controle. Associado a essas evidências, a literatura aponta que um modelo de gestão adequado às necessidades da organização, tem o propósito de assegurar os mecanismos necessários para o aumento da eficácia, eficiência e efetividade da gestão pública (WEBER, DIEHL, 2014).

Neste contexto, integrar o gerenciamento de riscos corporativos como elemento-chave da estratégia gerencial, com abordagem do controle interno baseado na gestão de risco, é recomendação sólida que leva a organização a atingir seus objetivos mesmo no ambiente de incertezas, intrínseco as atividades organizacionais (OCDE, 2011).

Consoante Araújo (2014), o ápice desse processo se dá quando a organização conta com uma abordagem consistente para gerenciar riscos em atividades relevantes, e com uma cultura organizacional profundamente aderente aos princípios e práticas da gestão de riscos.

Braga (2017) aponta que o gerenciamento de risco é um processo longo que progride mais recentemente no mundo corporativo. Com efeito, estruturas padronizadas constituem-se ferramentas necessárias a estruturação da gestão de riscos nas organizações. Dentre as estruturas internacionalmente aceitas o *Committe of sponsoring organizations of the treadway comission* (COSO) teve seu primeiro referencial publicado em 1992 (controle interno – estrutura integrada). Outra opção disponível é a norma ISO 31000: *Principles and guidelines for risk mangement* surgindo apenas em 2009. Cabe destacar também o Orange Book do tesouro britânico, criado em 2004, utilizado nos programas de gestão de riscos do Reino Unido. Araújo (2014) aponta que

esse crescimento é decorrente do processo de amadurecimento das organizações privadas e mais recentemente do setor público.

O gerenciamento de risco no setor público é uma das ferramentas de apoio aos agentes de governança e da gestão das organizações públicas no cumprimento de suas responsabilidades de preservar, gerir e entregar valor em benefício à sociedade. Em vista disso, as organizações públicas necessitam gerenciar riscos, identificando-os, examinando-os, e posteriormente, tratá-los com eficácia, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor (COSO, 2007).

O *framework* COSO-ERM é recomendado pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 2004b) para as entidades do setor público. No que tange à avaliação dos riscos, ele permite o desenvolvimento de estratégias para administrá-los, a partir da identificação e avaliação dos impactos de sua ocorrência. Essa estrutura integrada é reconhecida internacionalmente pelas recomendações inicialmente no âmbito do controle interno e a partir de 2004 no gerenciamento de riscos com o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. Essa estrutura é referenciada por vários trabalhos na área, tais como: Power (2009), Ferreira (2013), Tekathen e Dechow (2013), Araújo (2014), Ludvisq (2014), Farrel e Gallagher (2019), Callahan e Soileau (2017), Bohnert et al. 2019, Prewett e Terry (2018) e De Almeida et al (2019). Araújo Lima et al. 2020 e Martins (2020).

As normas infra legais também vêm materializando o crescimento da preocupação com a gestão de riscos no setor público brasileiro. No âmbito da administração pública federal destaca-se o Acórdão nº 1.273/15 do Tribunal de Contas da União (TCU), que recomendou ao Poder Executivo, ao Poder Judiciário e ao Ministério Público a elaboração do modelo de governança que contemplasse dentre outros a gestão de riscos, auditoria interna e responsabilidades das lideranças (BRAGA, 2017). Nesse ínterim, foi editada a Resolução nº 308 e 309, de 11 de março de 2020 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), normatizando a implementação e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos, controles internos e integridade do Poder Judiciário Brasileiro.

Elencado no Art. 92 da Constituição Federativa de 1988, a Justiça Estadual está presente em todas as unidades da federação, reunindo a maior parte dos casos que chegam ao Poder Judiciário, por meio dos Tribunais de Justiça Estaduais, encarregando-se das questões mais comuns e variadas. Cerca de 48,5% dos municípios brasileiros há presença de unidades da Justiça Estadual, apenas no ano de 2019 as despesas totais do

Poder Judiciário somaram 14 bilhões de dólares, o que corresponde a 1,5% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional. Não obstante às expressivas despesas do Poder Judiciário, os cofres públicos receberam no mesmo ano, em decorrência das atividades judiciária, receitas arrecadadas oriundas da prestação do serviço jurisdicional, cerca de 14,8 bilhões de dólares, isto é, um retorno na ordem de 76% das despesas efetuadas. (Justiça em Números-CNJ-2020).

Entretanto, o tema atualmente possui literatura limitada, mormente no que tange às práticas consistentes sobre o gerenciamento de riscos corporativos no setor público (HILL; DINSDALE, 2003; SILVA, 2016; NEKVAPOLIVA; PITAS, 2017; SOUZA; BRASIL, 2017; ARAÚJO, 2019). No que tange ao Poder Judiciário as pesquisas concentram-se na análise da eficiência e produtividade (SHERWOOD, 2007; YEUNG; AZEVEDO, 2011; GOMES, 2014; SILVA 2015; OLIVEIRA, 2015), bem como em investigações na execução das receitas e despesas, autonomia financeira e regime de precatórios (ARAÚJO, 2016; FERREIRA 2017; ABREU, 2017). Pouco é tratado sobre governança, controles internos e gerenciamento de riscos corporativos.

Nesse cenário, a presente pesquisa avança no tema ao avaliar as práticas de gerenciamento de riscos corporativos no Poder Judiciário Estadual, buscando apresentar o estado da arte do gerenciamento de riscos corporativos no Poder Judiciário Estadual, para que os Tribunais saibam onde podem avançar na temática para o atingimento dos resultados almejados.

Tendo como objetivo geral avaliar a estrutura de GRC nos Tribunais de Justiça Estaduais, através da percepção de seus gestores quanto ao nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos corporativos à luz do *Framework* COSO 2017. Para tanto foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: identificar às práticas de GRC encontradas nos Tribunais de Justiça Estaduais, estabelecer o nível de alinhamento do sistema de GRC aos aspectos preconizados pelo *Framework COSO-ERM* e identificar a percepção dos gestores sobre o nível de alinhamento do sistema de GRC com relação à alguns aspectos do perfil desses agentes.

Para alcançar esses objetivos, esta dissertação divide-se em duas fases, contando com dois estudos científicos com metodologias distintas, mas que interagem entre si e se completam. O primeiro estudo, utilizou-se da abordagem quantitativa, através de um levantamento (*survey*) mediante questionário estruturado para respondentes integrantes da estrutura de gestão de riscos. No total, pretendeu-se avaliar as práticas de gerenciamento de riscos corporativos dos 27 Tribunais de Justiça Estaduais. As

questões foram desenvolvidas com base no *framework* COSO-ERM e a análise dos resultados contou com o teste de confiabilidade do questionário por meio do Alpha de Acrobat, o estabelecimento do nível de alinhamento pela média das respostas obtidas por meio da escala *Likert* de 5 pontos e a percepção dos respondentes através dos testes de *Mann-Whitney e Kruskal-Wallis*.

O segundo estudo, com abordagem qualitativa, através de estudo de caso, realizou-se mediante pesquisas documentais nas legislações e documentos inerentes ao gerenciamento de riscos no Poder Judiciário. Em seguida, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com dois representantes do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco (TRIBUNAISPE). A primeira com o responsável por avaliar o sistema GRC e a segunda com o responsável pela realização dos controles primários do GRC. Ambas as análises foram realizadas com base no *framework* COSO-ERM e buscaram entender a estrutura de gerenciamento de riscos adotada pelo TRIBUNAISPE.

A partir dessas metodologias, pretendeu-se entender o fenômeno em questão, considerando duas “ópticas”, a primeira mais afastada, através de um levantamento (*survey*), observando as práticas de GRC em todos os Tribunais de Justiça Estaduais do Brasil, e uma segunda pesquisa mais intimista, utilizando a estratégia de estudo de caso, possibilitando o estudo *in loco* de como um Tribunal de Justiça Estadual de médio porte vem implementado o GRC no seu cotidiano.

Até onde verificou-se, é o primeiro estudo empírico realizado por meio de um *survey* seguido de um estudo de caso, analisando, respectivamente, as práticas de Gerenciamento de Riscos Corporativos dos Tribunal de Justiça Estaduais do Brasil e, mais profundamente, um Tribunal de Justiça de Médio Porte à luz do COSO-ERM 2017.

O presente estudo visa oferecer um apoio adicional no que se refere à análise do gerenciamento de riscos corporativos em instituições da administração pública, e em especial do Poder Judiciário Estadual Brasileiro. Além de identificar quais características individuais dos agentes integrantes da estrutura de gestão de riscos tem relação com a sua percepção quanto as práticas de GRC. Os Tribunais de Justiça são instituições com características própria, que prestam relevantes serviços a sociedade, enfrentando riscos que precisam ser objeto de gerenciamento adequado para o alcance de seus objetivos.

Além dessa introdução essa dissertação contém mais três capítulos. É composta por dois estudos científicos com introduções, metodologia e conclusões diferentes, mais

referenciais teóricos próprios, contendo argumentações necessárias para a interpretação dos resultados obtidos em cada um deles. Estes estudos estão disponíveis nos capítulos 02 e 03. No capítulo 04, apresenta-se a conclusão geral, que aponta os principais resultados de forma global, seus impactos práticos e teóricos, além de limitações e sugestões para pesquisas futuras.

2 ESTUDO 01 – UM *SURVEY* PARA AVALIAÇÃO DO GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS DO BRASIL, A LUZ DO MODELO COSO-ERM.

2.1. INTRODUÇÃO

A fragilidade dos controles internos deixa as instituições públicas vulneráveis, afetando a capacidade de atingir seus objetivos, produzindo consequências para toda sociedade, mormente aquela parcela mais dependente dos serviços prestados pelo Estado (SOUZA; BRASIL, 2017).

Nesta esteira, segundo Soin e Collier (2013) o risco e a maneira como ele é gerenciado se tornou uma característica da vida organizacional no setor público, ressaltando que o gerenciamento de risco tem potencial para mudar o grau de responsabilidade e prestação de contas da organização.

Segundo o COSO (2004), o elemento que norteia a *accountability* é o dever que tem as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos em apresentar os resultados obtidos e o apropriado uso dos recursos públicos, indo muito além da prestação de contas dos recursos a elas confiados. Para cumprir essas obrigações tanto as decisões na definição da estratégia, quanto a sua implementação enfrentam influência de fatores externos e internos, tornando incerta a concretização dos objetivos. O efeito que essas incertezas têm nos objetivos organizacionais é chamado de “risco” (OLIVEIRA; LINHARES, 2006; ARAÚJO; FERNANDES, 2012).

Assim, o gerenciamento de riscos corporativos (GRC) reduz a probabilidade e severidade dos eventos indesejáveis, o que implica em prever riscos e saber agir de maneira proativa. Permite que a gestão lide efetivamente com as incertezas e as oportunidades associadas, mantendo como preocupação central o interesse público. No setor público as organizações executam inúmeras atividades e projetos, havendo um aumento da preocupação com os riscos associados. (HILL; DINSDALE, 2003)

Trabalhos acadêmicos evidenciam a importância do GRC na estrutura organizacional. Dentre eles, Liebenberg e Hoyt (2011) documentam uma relação positiva entre o valor da empresa e o uso do ERM para uma amostra de seguradoras americanas. Além disso, Farrell e Gallagher (2019) descobriram que níveis mais maduros de GRC estão associados a um maior valor da empresa.

Entretanto, para que a estrutura de gestão de riscos possa contribuir para o funcionamento eficiente da gestão organizacional, ela deve ser vista como um mecanismo que contempla toda estrutura da entidade, visando garantir o atingimento dos seus objetivos (NEKVAPOLIVA; PITAS, 2017; COSO-ERM 2017).

Com o propósito de integrar toda a organização e apresentar princípios e bases para a implementação do gerenciamento de riscos corporativos foram criadas estruturas padronizadas. *Committee of sponsoring organizations of the treadway commission* (COSO) teve seu primeiro referencial publicado em 1992 (controle interno – estrutura integrada). Outra opção disponível é a norma ISO 31000: *Principles and guidelines for risk management* surgindo apenas em 2009. O Orange Book, do tesouro britânico criado em 2004, foi profusamente utilizado nos programas de gestão de riscos do Reino Unido (BRAGA, 2017).

A estrutura do *Committee of sponsoring organizations of the treadway commission* (COSO) é reconhecida internacionalmente e referenciada por várias pesquisas na área, (POWER, 2009; WOODS, 2009; TEKATHEN; DECHOW, 2013; BOHNERT et al., 2019; PREWETT; TERRY, 2018; ARENA; ARNABOLDI; PARLEMO, 2017). Esses reconhecimentos e referenciais, motivaram a escolhida como a estrutura conceitual a ser utilizada como base na avaliação do gerenciamento de riscos corporativos do Poder Judiciário Brasileiro. Além disso, através da Resolução nº 308 e 309, de 11 de março de 2020, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) normatizou a implementação e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos corporativos, controles internos e integridade do Poder Judiciário brasileiro, trazendo a estrutura proposta pela *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, particularmente o COSO ERM.

Ademais, diversas pesquisas tem se preocupado em avaliar a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos das organizações. (LUDVISQ, 2014; FARREL; GALLAGHER, 2019; CALLAHAN; SOILEAU, 2017; ARAÚJO LIMA, 2020). Outras pesquisas procuraram investigar quais as principais práticas desenvolvidas por essas instituições (FERREIRA, 2013; ARAUJO, 2014; ALMEIDA et al., 2019; MARTINS,

2020; ARAUJO, 2019; JUNIOR, 2020). Entretanto, percebe-se que os estudos internacionais têm dado maior ênfase em organizações do setor privado e em apontar a importância do GRC nos resultados organizacionais, deixando de avaliar quais ferramentas de fato são utilizadas. Nos estudos nacionais voltados a análise da estrutura e funcionamento do GRC, a maioria dos autores tem dado atenção ao estudo no Poder Executivo central e local fazendo com que pesquisas abrangentes sobre o tema ainda sejam escassas, principalmente quando se trata de pesquisas no âmbito do Poder Judiciário.

Nesse contexto, a presente pesquisa avança na temática ao propor a avaliação das práticas de gerenciamento de riscos corporativos no Poder Judiciário Estadual, objetivando entender quais práticas são realizadas, se há diferença de percepção entre os agentes envolvidos no GRC e, por fim, indica o nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos corporativos, com base nas premissas do *framework* do COSO-ERM.

Assim, elege-se a seguinte questão de pesquisa: **como encontram-se estruturadas as práticas de gerenciamento de riscos corporativos nos Tribunais de Justiça Estaduais sob a ótica do *framework* COSO-ERM?**

Para alcançar o objetivo proposto, foi aplicado questionário à 28 integrantes da estrutura de gerenciamento de riscos, dentre eles integrantes da controladoria e gestores das áreas de Contabilidade, Finanças, Planejamento e Administração. Assim, pôde-se avaliar as práticas de gerenciamento de riscos de 18 Tribunais de Justiça Estaduais Brasileiros do total de 27 Tribunais.

Todavia, os resultados precisam ser analisados com precaução, mesmo corroborando com a maioria dos estudos identificados. No que tange à evidenciação de práticas por componentes do COSO-ERM avaliados, esta investigação vai ao encontro a estudos recentes que reportam práticas de gerenciamento de riscos em outros órgãos da administração pública brasileira.

2.2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.2.1. O Gerenciamento de Riscos Corporativos

Com o aumento da preocupação das organizações com os riscos capazes de afetar os seus resultados, nos últimos anos intensificou-se a preocupação com o gerenciamento dos riscos corporativos (COSO, 2004, HUBER; SCHEYTT, 2013).

Nessa esteira, o risco é associado a incertezas inerentes as decisões. O termo risco na visão dessa investigação estará associado a possibilidade de oscilações, perdas ou outras consequências adversas que possam afetar o atingimento dos resultados organizacionais (HOOD et al., 2001; COLLIER; BERRY; BURKEY, 2006). Destarte, como as incertezas não podem ser dissociadas do ambiente organizacional, os fatos imprevisíveis que se constituem “riscos” não podem ser totalmente eliminados, mas gerenciados.

A gestão de risco compreende todas as atividades direcionadas a corrigir e controlar uma organização no que se refere ao risco. Não se trata de uma atividade pontual, tampouco autônoma, mas sim parte de todos os processos organizacionais. Inclui desde o planejamento estratégico, passando pelas atividades de coordenação e execução. Perpassa por todos os níveis da organização, desde o estabelecimento de objetivos ao monitoramento. Esse processo pode ser evidenciado sob a ótica das três linhas de defesa da organização proposta pela *Federation of European Risk Management Association (FERMA)*. A primeira linha representa funções que gerenciam e tem propriedade sobre o risco, como a execução de ações corretivas voltadas para o tratamento de deficiências de processos e a manutenção de procedimentos de controles interno e de riscos no dia-a-dia, garantindo que as atividades sejam consistentes com os objetivos e metas. A segunda linha de defesa inclui gerenciamento de riscos e conformidade. Isso com o propósito de garantir que a primeira linha de defesa seja adequadamente projetada e que funcione. Ressalta-se que cada uma dessas funções tem algum grau de independência, mesmo que pela sua natureza sejam funções gerenciais. Por fim, a terceira linha compreende a auditoria interna, que se caracteriza pelo alto nível de independência, o que não é encontrado na segunda linha de defesa. Tudo isso com o propósito de garantir a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e controles internos (LUBURIC; SEKULOVIC; PEROVIC, 2015; IIA, 2013).

Cabe destacar que mesmo não sendo um modelo de gerenciamento de riscos, as três linhas de defesa são capazes de melhorar a definição de funções, responsabilidade, comunicação e reporte nas organizações, por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais na organização (IIA, 2013). Assim, viabiliza a concretização de ferramentas de governança como o Gerenciamento de Riscos Corporativo, Controle Interno e *Compliance*. Para Brasiliano (2016 p. 60), as três linhas de defesa transmitem com clareza as responsabilidades de cada área e suas relações, sendo a responsabilidade pela fiscalização de gestão de riscos atribuída a um conselho superior. Assim, essa ferramenta permite melhorar a comunicação, a conscientização

sobre os papéis e as responsabilidades essenciais de gestão de risco e controle (TCU, 2018). Deste modo, a escolha dos respondentes do instrumento de coleta de dados se guia pela orientação proposta pela *Federation of European Risk Management Association*.

O GRC apresenta princípios que representam as condições que refletem nas estruturas e componentes do processo de gestão de riscos, traduzindo-se em um conjunto compartilhado de valores, comportamentos e práticas que caracterizam como a entidade aborda o risco. A estrutura do gerenciamento de riscos é a maneira que a entidade se organiza para gerir o risco do negócio, representando o conjunto de componentes e arranjos organizacionais, sendo conceituado como:

“O gerenciamento de risco apresenta-se como sendo atividades realizadas pelas pessoas de todos os níveis organizacionais, aplicando os princípios, as estruturas e os processos de gestão de risco, com o fito de dar suporte a tomada de decisão e a manutenção das ações no nível aceitável de risco estabelecido pela administração, proporcionando assim, segurança razoável do cumprimento dos objetivos organizacionais”. (INTOSAI, 2007).

O gerenciamento de riscos corporativos, evidenciado como extremamente relevante para o sucesso das organizações é destacado por Simons (1995), Bodnar e Gebhardt (1998) e Premuroso e Houmes (2012). E como base para boa governança no setor público por Hood *et al.* (2004), Miller *et al.* (2008), Lam e Kawamoto (1997), Klapper e Love (2004) e Chen *et al.* (2019). Não obstante, Penha e Parisi (2005) apresentam um conceito sistêmico, pelo qual no ambiente interno o GRC assume característica de desempenho, enquanto que na visão externa, uma perspectiva de conformidade.

Sob a ótica das entidades do setor público, considerando que um sistema de gerenciamento de riscos propicia a gestão a possibilidade de prevenir, detectar e reagir contra os riscos (ABBAS; IQBAL, 2012). O IFAC (2001) recomendou a implementação de sistemas efetivos de gerenciamento de riscos, a fim de permitir a identificação e monitoramento dos principais riscos (interno e externos) associados ao alcance dos objetivos.

2.2.2. Modelos de Gerenciamento de Riscos Corporativos

Para lidar com riscos e elevar a possibilidade de alcançar seus objetivos, às organizações adotam abordagens de gerenciamento de riscos, sendo elas desde informais até as mais rebuscadas estruturas e sistemáticas, o que vai depender do seu porte e complexidade das operações. Farrel e Gallagher (2019) ressaltam a importância

da utilização de uma estrutura de gerenciamento de risco, evitando assim uma visão individualizada em “silos”, com poucos processos, procedimentos de medição, monitoramentos e geração e relatórios. Os autores defendem uma abordagem em “portifólio”, nominada também de “holística” ao risco, isto é, os riscos são coordenados e monitorados de forma sistêmica. No nível maduro de gerenciamento de riscos, os procedimentos são comunicados e medidos em toda a organização e incorporados ao próprio processo de gerenciamento, sendo esse processo suportado por um modelo de gerenciamento de risco adequado a organização.

Nesse contexto, a adoção de um modelo de gestão de riscos propicia padronização, confiabilidade e reconhecimento de boas práticas. Ademais, a utilização de um modelo robustamente testado e reconhecido pelas organizações contribui para a obtenção dos resultados almejados (PREWETT; TERRY, 2018).

A seguir serão apresentados três modelos de gerenciamento de riscos reconhecidos internacionalmente.

2.2.2.1. COSO Enterprise Risk Management

O COSO é um comitê fundado em 1985, por meio da iniciativa de cinco organizações: *American Accounting Association – AAA*; *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*; *Financial Executives International (FEI)*; *Institute of Managements Accountants (IMA)*; e *The Institute of Internal Auditors (IIA)*. Desde então esse comitê emite pronunciamentos com recomendações para ajudar as organizações a avaliar e aperfeiçoar seus controles internos. Sua primeira publicação foi o *Internal Control – Integrated Framework (COSO, 1992)*.

O documento definiu o controle interno como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras e conformidade com leis e regulamentos.

Contudo, esse modelo trazia conceitos para o controle interno das organizações, pouco falava em gerenciamento de riscos corporativos.

Após vários escândalos empresariais no início do século, o *COSO* sentiu a necessidade de desenvolver um novo *framework* com mais ênfase no Gerenciamento de Riscos (COSO, 2004; HUBER; SCHEYTT, 2013). Então, o comitê divulgou o documento *Enterprise Risk Management (ERM) - Integrated Framework, também*

conhecido como COSO ERM ou COSO II, o qual amplia o alcance dos controles internos, trazendo uma ótica voltada a gestão de risco corporativo, tornando-se o modelo predominante no cenário corporativo mundial.

O modelo é apresentado na forma de uma matriz tridimensional, demonstrando uma visão integrada dos componentes que uma organização deve adotar para gerenciar riscos de modo eficaz. O foco do *framework* COSO-ERM é fornecer direcionamento com relação a três assuntos: gerenciamento de riscos corporativos, controle interno e prevenção de fraudes. Estabelecendo uma linguagem de entendimento mútuo em torno dos controles (WEBER; DIEHL 2014). Comparando suas estruturas verifica-se que, além do COSO-ERM ter o foco no gerenciamento de riscos, adicionada a categoria de objetivos estratégicos, introduz conceitos de apetite e tolerância a riscos e expandindo os componentes de avaliação e risco (PROTIVITI, 2006). Quanto ao apetite a risco, incorporado na estrutura do COSO-ERM, Power (2009) investigou o conceito de “apetite a risco” no contexto da crise financeira, fazendo uma crítica de que o conceito envolve valores e métricas, divergindo do objetivo de apresentar uma métrica gerencial para tomada de decisão.

De acordo com o COSO-ERM, o conceito de gerenciamento de risco é tido como:

“Processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.” (COSO, 2004)

Nesse contexto, o gerenciamento de riscos não é um processo serial, em que um componente afeta estritamente o próximo. Acima de tudo trata-se da utilização de uma visão holística em toda a organização. De acordo com Hopkin (2010) e Arena, Arnaboldi e Parlemo (2017) ele é considerado um processo interativo, cujos componentes além de se relacionarem com outros individualmente, podem influir em todos eles. Assim, apoiada na visão e missão da organização, a administração estabelece planos, estratégias e objetivos no âmbito organizacional.

Na primeira ótica, a matriz deve garantir que o gerenciamento de risco forneça segurança razoável para o alcance dos objetivos comuns a todas as organizações. Esses objetivos são divididos em quatro componentes que devem ser objeto do gerenciamento de riscos segundo o COSO ERM 2004:

- Estratégico: Metas alinhadas a sua missão.

- Operacional: Relaciona-se com a utilização eficaz e eficiente dos recursos;
- Comunicação: Confiabilidade dos relatórios.
- Conformidade: Cumprimentos de leis e regulamentos aplicáveis.

Em seguida, o COSO-ERM 2004, sugere que a avaliação da Gestão de Riscos deve ser realizada através em oito componentes: Ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento. Moeller (2014) enfatiza que esses componentes indicam a maneira ideal de como a administração deve configurar e conduzir o seu negócio.

Em desfecho, a estrutura destaca a visão global e departamentalização das organizações, visto que elas podem dividir-se em unidades, processos, funções e até mesmo em atividades que concorrem para realização de seus objetivos, em todos os níveis. Estando os componentes de gerenciamento presentes em cada estrutura, na proporção requerida pelos seus riscos (COSO, 2007).

Dada a importância de constante verificação da qualidade do GRC, sobretudo em entidades públicas, diversos autores já realizaram pesquisa no intuito de verificar como encontra-se o sistema de controle interno, utilizando a estrutura do modelo proposto pelo COSO-ERM 2004, direcionados ao gerenciamento de riscos corporativos

Os estudos do GRC no setor privado se concentram na avaliação e na possível agregação de valor que ela propicia as organizações:

Callahan e Soileau (2017), por meio da estrutura do COSO-ERM, avaliam a “segurança razoável em relação a consecução dos objetivos da entidade” que o GRC pode proporcionar. Utilizando uma amostra de 174 empresas nos exercícios financeiros de 2006 a 2008. Assim, descobriram que a estrutura de gestão de riscos das empresas com níveis mais altos de maturidade do processo de GRC são caracterizadas por um desempenho operacional mais alto do que seus pares do setor, utilizando métricas de desempenho intimamente relacionadas ao processo de ganhos. Portanto, é provável que o efeito positivo dos processos GRC no desempenho operacional também melhore a gestão dos fluxos de caixa e esteja vinculado ao desempenho aprimorado do mercado. Sendo as partes interessadas recompensadas não apenas na implementação do GRC, mas também por um período após a adoção

Ludvisq (2014) objetivou determinar os componentes integrais do GRC com base em como as empresas implementam as dimensões do GRC. Os dados foram obtidos através de questionários enviados a 151 empresas Nórdicas destinados a

capturar a implementação do GRC. Como resultados, os autores indicam que o GRC resultou de uma resposta à pressão sobre as organizações para gerenciar holisticamente os riscos. Os resultados destacam quatro componentes distintos, também identificados como pilares para a implementação do GRC: interatividade ambiental, controle da empresa, identificador do GRC e definidor de práticas GRC.

Avaliando a estrutura do GRC nas organizações públicas por meio do COSO-ERM, temática da presente investigação, encontram-se pesquisas em instituições de ensino superior, as quais foram esteio na elaboração da presente investigação, por já apresentarem investigações sobre a temática há alguns anos, como é possível observar na literatura brasileira.

Ferreira (2013), avaliou a semelhança do Sistema de Controle Interno a partir de aspectos preconizados no *framework* COSO-ERM no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. A autora verificou o grau de semelhança através do coeficiente de *Jaccard*, como resultado os elementos referentes a informação e comunicação, monitoramento e ambiente interno são os que mais se assemelham aos componentes do COSO-ERM, com grau de semelhança de, respectivamente, 80%, 66% e 62%. Relatou-se ainda que o componente com mais dessemelhança foi procedimentos de controle, denotando que a instituição possui procedimentos que se distanciam do proposto pelo COSO EMR.

Araújo (2014) avaliou especificamente o GRC à luz das recomendações do COSO-ERM na Universidade Federal da Paraíba, utilizando uma escala de mensuração do tipo *Likert* de concordância, utilizando variáveis relacionadas ao perfil dos respondentes (setor de atuação; tempo de experiência na instituição; tempo de experiência na atual função e titulação acadêmica). Os resultados evidenciaram um alinhamento regular com uma pontuação de 4,73 de correspondência, numa escala de 0 a 10, ao nível geral de alinhamento do gerenciamento de risco da UFPB. Os componentes mais alinhados foram a “definição e fixação de objetivos” com 51,68% e a “informação e comunicação” com 51,37%. Dentro dos que se mostraram menos alinhados destacaram-se “Avaliação de Risco” e “monitoramento”, com percentuais de 43,73% e 44,47%.

Araújo (2019) através de um levantamento (*survey*), utilizando variáveis do perfil dos respondentes, como o cargo que ocupa, tempo de experiência na instituição e função numa abordagem quantitativa analisou a percepção do GRC nas Universidades Federais. Com relação a identificação dos riscos, o autor indica que eles precisam ser

identificados em maior nível nas instituições. Quanto a percepção dos desafios decorrentes da implementação da gestão de riscos destacou-se a falta de mapeamento de processos, necessidades de engajamento e capacitação de servidores, divergências em torno dos riscos identificados e excesso de demanda. Por fim, a pesquisa analisou a percepção dos impactos e contribuições, nas quais se destacaram: redução de custos, integridade, identificação e problemas atuais e emergentes e monitoramento do controle interno.

Na administração pública municipal pode-se apontar os estudos de Oulasvirta e Anttiroiko (2017), que buscaram identificar quais variáveis são correlacionadas com a adoção abrangente de sistemas de GRC em governos locais. Como resultados encontraram que municípios com menor estoque de dívidas e maior superávit per capita, ou seja, aqueles que têm melhor saúde financeira, possuem sistema de GRC mais forte. Assim a análise revela que as restrições financeiras explicam até certo ponto a existência de RM nos municípios, enquanto fatores estruturais, como o tamanho dos municípios, não se relacionam. A percepção inicial dos autores eram de que os municípios com pior saúde financeira teriam mais interesse na implantação de sistemas de GRC. Contudo os resultados divergiram, sugerindo que os municípios com melhor saúde financeira possuíam mais recursos livres para a adoção destes sistemas, que são caros.

De Almeida et al. (2019), com uma questão de pesquisa indagando acerca dos aspectos que evidenciam o GRC como instrumento de eficácia da gestão, foram analisadas 61 unidades prefeituras, através da análise de formulário de autoavaliação elaborado pela Corte de Contas Estadual associado a uma escala do Tipo *Likert* de mensuração. Os resultados das análises permitem inferir que apesar dessas entidades terem no contexto institucional a atribuição de garantir a efetividade das políticas públicas, não reúnem na estrutura de Controles Internos a abrangência requerida para este fim. Nos achados foram identificados melhores desempenhos nos componentes “ambiente de controle”, “procedimentos de controle” e “informações e comunicações”. Dentre aqueles com maior deficiência destacaram-se “avaliação e riscos” e monitoramento”.

Martins (2020) avaliou as práticas de controle interno e gerenciamento de riscos corporativos em grades prefeituras brasileiras, com base no modelo COSO-ERM. Em sua pesquisa pôde-se avaliar as práticas de 91 prefeituras, através do grau de semelhança (coeficiente de *Jaccard*). Como principais repercussões, o estudo pôde

observar que as práticas adotadas têm diferenças em relação ao COSO-ERM. Possuindo semelhanças em determinados componentes, como no caso da “identificação de eventos”. Além disso, verificou-se que os componentes “ambiente de controle”, “monitoramento” obtiveram pior avaliação.

Nos órgãos judicantes, os estudos em GRC mostram-se recentes e incipientes, com poucas pesquisas publicadas na temática.

Silva (2016), avalia se o sistema de controle interno do Tribunal Eleitoral da Paraíba encontra-se adequado aos preceitos do COSO-ERM. Para tanto realizou-se um *survey* com 195 servidores do Tribunal. As respostas foram convertidas e examinadas utilizando o coeficiente de semelhança de *Jarccard*. 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”.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* apresentou uma nova estrutura em 2017, intitulada de COSO-ERM 2017 - *Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance*, trazendo uma revisão ao modelo proposto no COSO-ERM, visando destacar a importância do gerenciamento de riscos tanto na definição da estratégia quanto no desempenho organizacional. Assim, o modelo proporciona o alinhamento às expectativas em torno das responsabilidades da governança e da alta administração no cumprimento das suas obrigações de *accountability*. Cabe destacar que essa nova estrutura não substitui as estruturas anteriores do COSO, mas sim apresenta conceitos complementares, conforme será tratado mais adiante.

De acordo com o COSO-ERM 2017, o gerenciamento de risco corporativo ganha uma visão voltada à estratégia organizacional para garantir o desempenho esperado, tido como:

“Gerenciamento de riscos corporativos integrados a estratégia e desempenho fornece uma estrutura para conselhos e gerenciamento em entidades de todos os tamanhos. Ele se baseia no nível atual de gerenciamento de riscos existente no curso normal dos negócios. Além disso, demonstra como a integração de práticas de gerenciamento de riscos corporativos em uma entidade ajuda a acelerar o crescimento e aprimorar o desempenho. Ele também contém princípios que podem ser aplicados - desde a tomada de decisões estratégicas até o desempenho”. (COSO, 2017)

Na revisão, há mudança na atualização dos componentes, na adoção de princípios que nortearam o gerenciamento de riscos, enfatiza o papel da cultura

organizacional e aumento o foco no valor. O processo de como as organizações criam, defendem e entregam valor inserindo o gerenciamento de risco em três dimensões: a missão, a visão e valores fundamentais; os objetivos estratégicos e negócios; e o desenvolvimento organizacional (COSO, 2017). Desta forma, o modelo passa a integrar o gerenciamento de riscos com outros processos organizacionais, como governança, definição estratégias, gestão de desempenho. Com efeito, o modelo vai além da tradicional aplicação do gerenciamento de riscos aos vários níveis da organização. Anderson (2017) enfatiza que o risco não é o foco da nova abordagem, não se concentrando em riscos isoladamente. O foco deve estar naqueles eventos que podem afetar o alcance da estratégia e dos objetivos do negócio.

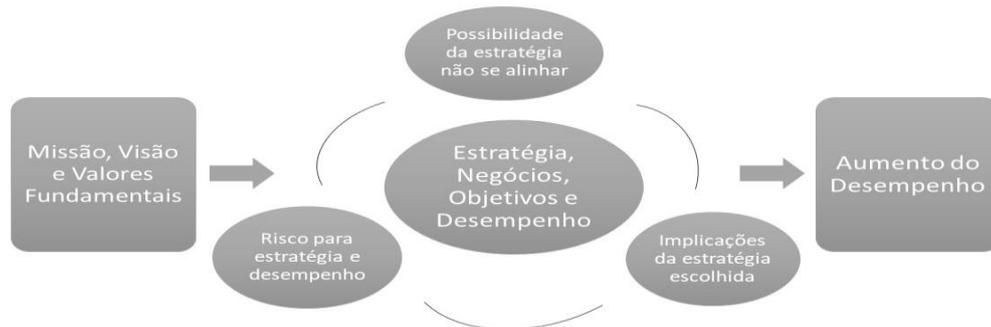
O novo modelo explora o papel do risco na seleção da estratégia adotada, enfatizando dois aspectos principais: a possibilidade da estratégia não se alinhar a missão e visão e valores da organização e as possíveis implicações das escolhas realizadas. Uma estratégia desalinhada aumenta a possibilidade de a organização não realizar sua missão e visão, ou até mesmo comprometer seus valores, mesmo que esta estratégia seja realizada com sucesso. Nessa esteira, Penha e Parisi (2005) já propunham que a gestão de risco seja integrada a controladoria, gerando uma estrutura gerencial fortemente integrada com informações influenciada pela missão, crenças e valores.

O outro aspecto, trata-se da responsabilização conjunta das decisões estratégicas, enfatizando o papel importante da análise das alternativas frente ao apetite de risco da organização. Assim o gerenciamento de riscos corporativos aprimora a seleção da estratégia e alinha os recursos com a missão, visão e valores da organização.

A figura abaixo ilustra a importância de entender as possíveis implicações da estratégia utilizada e a possibilidade dela não se alinhar a missão, visão e valores fundamentais impactando no desempenho das instituições.

Figura 1 – Implicações na estratégia e objetivos do negócio no processo de Gerenciamento de Riscos

Corporativos



Fonte: Elaboração do autor com base no COSO-ERM - *Integrating with Strategy and Performance* (2017).

O COSO-ERM 2017 também melhora a integração da gestão de riscos com a maximização do desempenho, explorando os riscos que impactam na implementação das estratégias e o alcance dos objetivos do negócio. Ainda, o modelo reduz os componentes do gerenciamento de riscos do modelo COSO ERM 2004 de oito para cinco, sendo eles: Governança e Cultura; Estratégia e Definição de Objetivos; Desempenho; Revisão; Informação, Comunicação e Reporte. A seguir, esses componentes serão abordados.

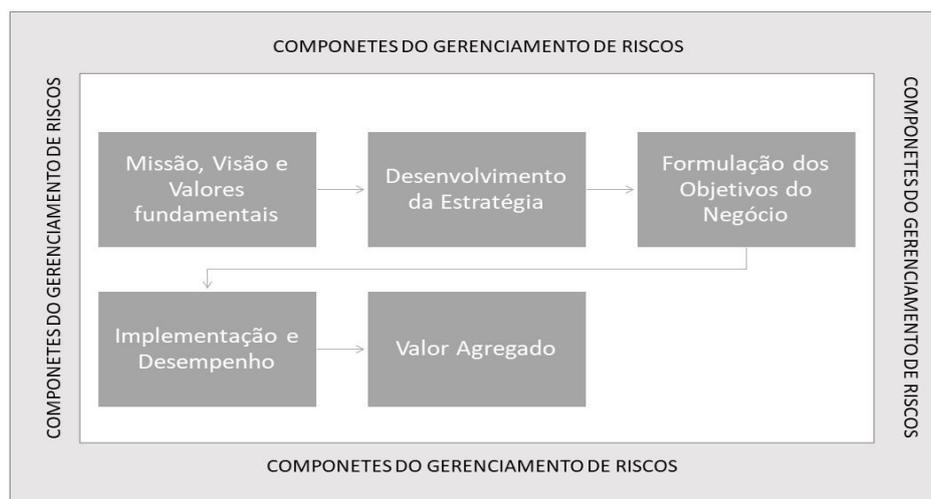
1. Governança e cultura: A Governança define o tom da organização, reforçando a importância e o estabelecimento de responsabilidades para o gerenciamento de riscos corporativos. A cultura estabelece os valores éticos, comportamentos desejados e compreensão de riscos na entidade.
2. Estratégia e definição de objetivos: A estratégia e os objetivos trabalham em conjunto no processo de planejamento. No planejamento nascem conceitos como o apetite a risco da organização. Com os objetivos alinhados à estratégia é possível identificar, avaliar e responder aos riscos.
3. Desempenho: Nesse componente os riscos são priorizados pela gravidade no contexto do apetite ao risco. Em seguida, por meio de uma visão holística dos riscos identificados, a organização é capaz de selecionar a resposta ao risco apropriada para o alcance dos resultados.
4. Revisão: Ao revisar o desempenho da entidade, uma organização pode considerar o quão bem os componentes de gerenciamento de riscos corporativos estão

funcionando ao longo do tempo, identificar tendências de mudanças e às possíveis revisões.

5. Informação, comunicação e reporte: GRC requer um processo contínuo de obtenção e compartilhamento de informações, de fontes internas e externas, que fluem em todas as camadas da organização.

A figura abaixo apresenta a visão holística da estrutura de GRC que o *framework* COSO-ERM 2017 propicia com a interação dos cinco componentes em todo o processo de construção de valor na organização.

Figura 2 – Visão holística da estrutura de Gestão de Riscos Corporativos.



Fonte: Elaboração do autor com base no COSO-ERM - *Integrating with Strategy and Performance* (2017).

Relacionado aos componentes, foram adotados 20 princípios de gerenciamento de riscos. Eles seguem de guia para práticas de diferentes maneiras nas organizações. Com o propósito de que a governança tenha uma expectativa razoável de que a entidade é capaz de gerenciar seus riscos, em associação com às estratégias e objetivos do negócio (BERMEJO *et al.*, 2018; MIRANDA, 2017).

A figura abaixo apresenta os dez princípios divulgados pela estrutura atualizada do COSO ERM, estados esses princípios vinculados aos cinco componentes da estrutura.

Figura 3 – Princípios do COSO-ERM

2017

Governança e Cultura	Estratégia e Definição de Objetivos	Desempenho	Revisão	Informação Comunicação e Reporte
1) EXERCER A SUPERVISÃO DO RISCO PELO CONSELHO.	6)ANALISAR CONTEXTUALMENTE O NEGÓCIO	10) IDENTIFICAR RISCOS	15)AVALIAR MUDANÇAS IMPORTANTES	18) OTIMIZAR TECNOLOGIAS E SISTEMAS DE INFORMAÇÕES.
2) ESTABELECEER ESTRUTURAS OPERACIONAIS	7)DEFINIR O APETITE A RISCO.	11)AVALIAR OS RISCOS POR GRAVIDADE	16) REVISAR RISCOS E DESEMPENHO.	19) COMUNICAR RISCOS EM POTENCIAL.
3) DEFINIR A CULTURA DESEJADA	8) ANALISAR AS ALTERNATIVAS ESTRATÉGICAS	12) PRIORIZAR OS RISCOS	17) BUSCAR O APRIMORAMENTO DO GERENCIAMENTO DE RISCO CORPORATIVOS	20) DIVULGAR INFORMAÇÃO SOBRE CULTURA, RISCOS E DESEMPENHO ORGANIZACIONAL.
4) DEMONSTRAR COMPROMETIMENTO COM CONJUNTO DE OS VALORES FUNDAMENTAIS.	9) FORMULAR OBJETIVOS DO NEGÓCIO.	13) IMPLEMENTAR RESPOSTAS AO RISCO		
5) ATRAIR, DESENVOLVER E REter PESSOAS CAPAZES.		14) DESENVOLVER VISÃO DE PORTIFÓLIO		

Fonte: Adaptado de COSO-ERM - *Integrating with Strategy and Performance* (2017, p. 18-23)

Por fim, o COSO-ERM 2017 elenca algumas tendências que afetarão o GRC, dentre elas: A multiplicação de dados disponíveis e o desafio de se lidar com essa proliferação; a integração da inteligência artificial e a automação na estrutura da gestão de riscos; a avaliação do custo de um sistema de gestão de riscos para que os benefícios superem os custos de sua implementação; e a integração e fortalecimento da organização, tornando-as mais maduras e propiciando agir com antecedência frente aos riscos, transformando-os em oportunidades.

Cabe destacar que a nova versão do COSO-ERM 2017 não tem o propósito de substituir a versão anterior do COSO-ERM, inaugurada em 2004. A estrutura atualizada tem o propósito de refletir as mudanças tecnológicas e o crescimento no entendimento do papel do gerenciamento de riscos em todos os tipos de organizações, tornando-se complementares. Conforme é possível observar no quadro comparativo entre *framework* apresentado por Prewett e Terry (2018).

Quadro 01 - Comparação entre *framework* COSO ERM 2004 x 2017

Componentes Modelo ERM 2017	-	Princípios Modelo ERM 2017	Integra o Modelo ERM 2004?	Componentes Modelo ERM 2004
Governança e Cultura	1	Exercer a supervisão do risco pelo conselho	●	Ambiente Interno
	2	Estabelecer estruturas operacionais	●	
	3	Definir a cultura desejada	●	
	4	Demonstrar comprometimento com conjunto de os valores fundamentais.	●	
	5	Atrair, desenvolver e reter pessoas capazes.	●	
Estratégia e Definição de Objetivos	6	Analisar contextualmente o negócio	●	Definição de Objetivos
	7	Definir o apetite a risco	●	
	8	Analisar as alternativas estratégicas	○	
	9	Formular objetivos do negócio.	◐	
Desempenho	10	Identificar riscos	●	Identificação de eventos
	11	Avaliar os riscos por gravidade	◐	Avaliação do Risco
	12	Priorizar os riscos	●	
	13	Implementar respostas ao risco	●	Resposta ao Risco e Atividades de Controle
	14	Desenvolver visão de portfólio	●	Responsabilidade pelo Risco
Revisão	15	Avaliar mudanças importantes	●	Monitoramento
	16	Revisar riscos e desempenho	●	
	17	Buscar o aprimoramento do gerenciamento de risco corporativos	●	
Informação, Comunicação e Reporte	18	Otimizar tecnologias e sistemas de informações.	●	Informação e Comunicação
	19	Comunicar riscos em potencial	●	
	20	Divulgar informação sobre cultura, riscos e desempenho organizacional	●	
<p>● Todos os tópicos incluídos ◐ Alguns tópicos ausentes ○ A maioria dos tópicos estão ausentes (rever a forma)</p>				

Fonte: Adaptado de Prewett e Terry (2018)

No que tange as pesquisas realizadas com o COSO-ERM 2017, nas ferramentas de pesquisa acadêmicas disponíveis, poucos trabalham se concentram em avaliar o gerenciamento de riscos sob a ótica dessa nova estrutura. Muito fruto da sua recente

criação e o necessário entendimento da estrutura proposta para então ser possível utilizá-la como Proxy de avaliação do gerenciamento de riscos corporativos.

Nesse sentido Prewett e Terry (2018), examinam a relação entre o gerenciamento de risco e o controle interno e, em seguida, examinam as semelhanças e estruturas entre as estruturas de GRC do *framework* do COSO-ERM de 2004 e o 2017. Os resultados indicaram que embora poucas mudanças tenham sido evidenciadas na nova estrutura de 2017, sua principal contribuição está na ênfase dada a incorporação do GR na governança corporativa e na cultura e estabelecimento de estratégias. Esse foco fornece uma estrutura de GRC mais robusta, incentivando as organizações a integrarem esses conceitos, vitais para o atingimento dos objetivos estabelecidos. Não obstante, os autores apresentam como fatores limitadores da utilização da estrutura o fato de não ser muito compreensível e não fornece uma fácil aplicação.

Essas barreiras tendem a ser superadas com o aprofundamento dos estudos sobre a estrutura, tendo o presente estudo o objetivo de contribuir para o entendimento deste recente *framework*. Ademais, no próprio COSO-ERM 2017, indica a elaboração de documento em separado contendo exemplos de como implementar a estrutura em diferentes setores e tipos de entidade.

Araújo Lima et al. (2020), analisam as práticas de gerenciamento de riscos inspirado no COSO-ERM 2017, através de um extrato de Pequenas e Médias Empresas (PME's) na Itália. Nesse sentido delinea o estado da arte do GRC nas PME's, através de uma revisão da literatura em 61 artigos até o ano de 2016. Os resultados demonstraram que os estudos mais evidenciados são voltados ao gerenciamento de riscos para atividades financeiras e negócios, não havendo uma difusão de estudos com uma abordagem holística do GRC na literatura, mesmo com o aumento da identificação de riscos nas atividades empresariais. Ademais, os resultados indicaram fluxos emergentes de gerenciamento de riscos, como: Projeto, Estratégias Empresariais e Cadeia de Suprimentos. Em seu desfecho o estudo acaba por incentivar pesquisadores e profissionais a aprofundar o conhecimento das ferramentas e práticas que caracterizam o GRC.

Bohnert et al. (2019), também utilizando o *framework* COSO-ERM 2017, no contexto da complexidade dos riscos e intensificação dos processos regulatórios que impulsionou as práticas de GRC, os autores identificaram um impacto positivo do GRC no valor da empresa. Em empresas com sistemas de GRC de alta qualidade, é de se

supor que, em média, seus resultados são 6,5 maiores daquelas com menos práticas de GRC.

Consoante demonstra a metodologia, os conceitos apresentados no COSO-ERM 2004 e COSO-ERM 2017 foram utilizados no desenvolvimento do questionário de coleta de dados da pesquisa, adicionalmente aos estudos que investigaram o gerenciamento de riscos no setor público.

2.2.2.2. ISO 31000

A ISO 31000 fornece princípios e diretrizes para gerenciar qualquer tipo de risco em toda ou em parte de qualquer organização. Trata-se de uma ferramenta de normas gerais de gerenciamento de riscos corporativos, independente de indústria, comércio, setor ou área de atuação. Além de não concorrer com outras normas de áreas específicas (ABNT, 2009; LEITCH, 2010).

Seu objetivo é servir de arcabouço inicial, como um guia-mestre em matéria de gestão de risco e consolidação de conhecimentos na área. Fornecendo uma abordagem comum, sua lógica é simples e estruturada em três partes inter-relacionadas: os princípios, a estrutura e os processos de gestão de riscos.

A ISO 31000 objetiva também atender às necessidades de uma ampla gama de partes interessadas, incluindo:

- Os responsáveis por assegurar que os riscos são eficazmente gerenciados na organização como um todo ou em uma área, atividade ou projeto específico;
- Os que precisam avaliar a eficácia de uma organização em gerenciar riscos;
- Os responsáveis pelo desenvolvimento da política de gestão de riscos no âmbito de suas organizações; e
- Desenvolvedores de normas, guias, procedimentos e códigos de práticas que, no todo ou em parte, estabelecem como o risco deve ser gerenciado dentro do contexto específico desses documentos (ISO, 2009).

A ISO 31000 baseia-se num conjunto de princípios (total de doze). Segundo Olechowski et.al. (2016) esses princípios tem como objetivo fornecer orientação de alto nível a criação, avaliação, e efetivação de práticas concretas de gerenciamento de riscos.

Em 2018 foi publicada uma nova versão da estrutura, intitulada de ISO 31000:2018 – Gestão de Riscos – Diretrizes, através da *Technical Committee Risk*

Management (ISO/TC 262), conforme ISO/IEC *Guide* 21-1:2005. Nessa norma além do número de princípios serem reduzidos de doze para oito, o risco agora é definido como “efeito da incerteza sobre o objetivo” o que requer da organização a mudança no entendimento tradicional dos riscos, forçando-a a realizar o gerenciamento de riscos com foco na concretização dos seus objetivos (TRANCHARD, 2018).

Consoante Braga (2019), Leitch, (2010) e Trivelato, Mendes e Dias (2018) a contribuição fundamental da ISO 31000 é o detalhamento do processo de gestão de risco, cujo propósito é fornecer uma abordagem comum para aplicação sistemática de práticas, procedimentos e políticas em organizações de qualquer área de atuação.

Essa estrutura é adotada por organizações internacionais e órgãos de controle. No Brasil, o Tribunal de contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU), citam a norma como base para o processo de gerenciamento de riscos adotados pelos órgãos, com o intuito de harmonizar os processos, fornecendo assim uma abordagem comum para as mais variadas gamas de atividades abarcadas pela administração pública (TCU, 2018; CGU, 2017).

Utilizando modelo inspirado no ISO 31000:2009, Oliveira (2016) propõe um modelo de Gerenciamento de Riscos Corporativos, através de uma abordagem de estudo de caso, numa Câmara Municipal. O objetivo foi avaliar o GRC como ferramenta de apoio a qualidade da gestão. Para tanto foi realizado um levantamento bibliográfico para identificar os modelos de gerenciamento no setor público, um mapeamento e avaliação dos riscos através de entrevistas e questionário com escala *Likert*. De acordo com o estudo, além de preservar a qualidade do sistema de gestão, o modelo se mostrou eficiente dando maior credibilidade a Instituição, contribuindo com maior visibilidade política, melhor governança corporativa e melhor preparação dos servidores para reagir aos riscos.

No contexto dos escândalos de corrupção e lavagem de dinheiro no Brasil, Façanha *et al.* (2020) percebendo a fragilidade dos controles internos e gestão de riscos identificaram as principais características do gerenciamento de riscos e da gestão de controles internos de seis companhias de capital aberto investigadas, listadas na B3. Os resultados indicaram que muitas das organizações utilizam o modelo de gestão de riscos baseado no ISO 31000. Contudo, mesmo utilizando estrutura consolidadas, observou-se que elas são estruturadas informalmente ou com práticas recentes.

2.2.2.3. The Orange Book

No início da década de 2000, uma série de documentos governamentais chamou atenção pela premente necessidade de melhoria nas práticas de gerenciamento de riscos no setor público (WOODS, 2009).

No Reino Unido foi lançado o *The Orange Book Management of Risk - Principles and Concepts*, produzido e publicado pelo *HM Treasury* Britânico, como principal referência do programa de gerenciamento de riscos do governo. Estrutura compatível com padrões internacionais de gerenciamento de riscos, apresenta uma introdução ao tema, tratando de forma simples e abrangente um tema bastante robusto e complexo. (ARITUA, SMITH E BOWER, 2011)

Em 2004 foi publicada uma atualização da estrutura, incluindo a estrutura do programa de riscos, com o estabelecimento de uma “equipe de apoio a riscos do tesouro” com o propósito de dar um maior suporte e orientação a gestão. Ademais, segundo Miranda (2017), o modelo é compatível com padrões internacionais de gerenciamento de riscos, como COSO-ERM e ISO 31000, tratando o tema de forma abrangente e simplificada. Ainda, fornece uma introdução básica para que o gerenciamento de risco possa ser desenvolvido e implementado em organizações governamentais.

Ao ser elaborado pelo governo, o *The Orange Book* buscou ser útil aos mais variados usuários do GRC na organização, dentre eles:

- Pessoal de nível operacional que administra os riscos do dia a dia na entrega dos objetivos da organização e que encontrará um suporte prático na gestão real do risco;
- Profissionais sênior cuja liderança é vital para gerar uma cultura apropriada na qual a gestão de riscos possa ser eficaz;
- Aqueles que estão em busca de conhecimentos iniciais de gerenciamento de riscos e aqueles que têm a tarefa de fornecer treinamento em gerenciamento de risco em suas organizações; e
- Também será útil se o foco de interesse do leitor é gerenciar o risco nos níveis estratégico, tático ou operacional (HM TREASURE, 2004).

Woods (2009), sob a ótica do GRC como parte integrante do processo de Governança, evidencia a relevância da estrutura básica fornecida pelo Tesouro Britânico, utilizando o *framework* como orientação na sua investigação dos fatores e variáveis contingentes que influenciam tanto a seleção quanto a operação do Sistema de

Gerenciamento de Risco da Câmara Municipal de Birmingham na Inglaterra. Como resultado, o estudo de caso demonstra que, embora a estrutura de gerenciamento de risco seja abrangente, a nível operacional a sua consecução depende fortemente de variáveis, quais sejam: a políticas do governo (variável contingente de nível I – maior influência), da tecnologia da informação e comunicação aplicada e o porte da entidade (variáveis contingentes de nível II – menor influência).

O governo brasileiro através do Ministério de Planejamento, com base no Orange Book, produziu em março de 2013 o “Guia de Orientação a Gestão de Riscos”. O guia, teve como objetivo principal apoiar o Modelo de Excelência do Sistema de Gestão Pública do Brasil no que tange ao tema de gerenciamento de riscos e, assim, promover uma introdução ao tema gerenciamento de riscos. (BRASIL, 2013).

2.3. METODOLOGIA

2.3.1. População, amostra e procedimentos de coleta de dados

A fim de avaliar o gerenciamento de riscos corporativos nos Tribunais de Justiça Estaduais com base no COSO 2017, realizou-se coleta de dados primários através de questionário. A população alvo da pesquisa foram os responsáveis pelas as funções que gerenciam e têm propriedade sobre os riscos, como os responsáveis pelas atividades finalísticas e de apoio, considerados como 1ª linha de defesa. Assim como as funções que avaliam a gestão de riscos, representados pelas unidades com funções típicas de avaliação da eficácia do gerenciamento de riscos de cada Tribunal, tipificando como a 3ª linha de defesa (IIA, 2013; BRASILIANO, 2016 p. 60).

Elencado no Art. 92 da Constituição Federal do Brasil de 1988, a Justiça Estadual está presente em todas as unidades da federação, reunindo a maior parte dos casos que chegam ao judiciário por meio dos Tribunais de Justiça Estaduais. Logo, a população alvo será composta por 27 Tribunais de Justiça, considerando dois respondentes por Tribunal, somando um total de 54 possíveis observações.

A abordagem utilizada na pesquisa foi quantitativa, por meio da tradução numérica de opiniões e informações para posterior classificação e análise, requerendo o uso de técnicas estatísticas (SILVA; MENEZES, 2005). Nesse sentido, como o objetivo proposto é de avaliar as práticas de GRC, essa abordagem possibilita a descrição factual

dos fenômenos com precisão, tais quais, atitudes, valores e até mesmo representações ideológicas (GIL, 2002).

Os objetivos se enquadram como descritivos, ao passo que se preocupam com a exposição de fatos ou fenômenos, estabelecendo relações com as variáveis objeto de estudo, captados através de técnicas padronizadas como o questionário e observação sistemática. Por fim, a pesquisa se enquadrada como levantamento (*survey*). Para Vieira (2010, p.108), esse procedimento “agrupa os dados obtidos por meio da pesquisa de campo, com a finalidade de estabelecer relações entre os dados e descobrir padrões de respostas que podem contribuir para a solução do seu problema de pesquisa.”

Como o instrumento de coleta de dados depende dos objetivos a serem alcançados na pesquisa e o universo pesquisado, a coleta de várias fontes fornece uma avaliação ampla acerca do mesmo fenômeno (YIN, 2001). Assim, optou-se pela aplicação de questionário estruturado com questões objetivas para a captação dos dados primários da pesquisa. Consoante Chizotti (1991) e Gil (1999) o questionário constitui um instrumento de investigação eficaz para conhecer as crenças, opiniões, sentimentos, interesses e situações evidenciadas pelos respondentes, isto é, suscitando dos informantes respostas cujas temáticas saibam opinar.

Os dados secundários desta pesquisa foram coletados através de documentos de interesse disponível na *internet*, como regulamentações do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), estrutura organizacional e normativos legais dos Tribunais atinentes ao gerenciamento de riscos. Os documentos citados serviram de base para a coleta de informações institucionais que subsidiaram a elaboração do questionário, além de possibilitarem entender a estrutura e normas vigentes sobre gerenciamento de riscos no Poder Judiciário Estadual Brasileiro.

Com relação ao questionário, elaborado com base em consulta ao framework do COSO-ERM 2017 e nos estudos que trataram de gestão de risco no setor público (e.g ARAÚJO, 2014; CALLAHAN; SOILEAU, 2017; ARAÚJO 2019; MARTINS, 2020), foi dividido em duas partes: 1) Identificação dos respondentes, e 2) questões específicas para que o respondente emita sua percepção sobre a qualidade do gerenciamento de riscos no Tribunal de Justiça de sua atuação. A segunda parte do questionário foi composta por 15 questões divididas em cinco blocos, elaborado numa escala *Likert* de cinco pontos de concordância, com um ponto neutro e ancoras numéricas clarificando as opções. A correspondência de cada questão com o componente encontra-se na tabela 01 e o questionário encontra-se no Apêndice A.

Tabela 01 - Correspondência de cada questão por componente do COSO ERM 2017

Componente	Questões Equivalentes
1. Governança e Cultura	1, 2 e 3
2. Estratégia e Definição de Objetivos	4, 5 e 6
3. Desempenho	7, 8 e 9
4. Revisão	10, 11 e 12
5. Informação, Comunicação Reporte	13, 14 e 15

Fonte: Elaboração própria

As questões propostas tiveram o objetivo de considerar e captar quais aspectos das práticas de GRC das instituições pesquisada se alinhavam às premissas do framework COSO 2017. Para isto, a maior parte das questões consistia em solicitar aos respondentes a atribuição de nota de 1 a 5, segundo o grau de concordância com as afirmativas apresentadas.

Com a intenção de aumentar a confiabilidade dos dados, garantindo que os respondentes de fato fossem os próprios gestores ou seus substitutos, o questionário foi enviado exclusivamente para o e-mail institucional dos titulares anteriormente identificados como responsáveis pela implementação e utilização da gestão de risco das instituições.

Consoante Saunders (2016), visando validar o instrumento de captação de dados, corrigindo eventuais erros de formulação, o questionário foi alvo de pré-teste por respondentes semelhantes aqueles que o responderam na fase de coleta de dados. Portanto, foi realizado o envio do questionário, via e-mail, para integrantes da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, todos com experiência em Gestão de Risco no setor público. Optou-se por esses respondentes, por se tratar de servidores com larga experiência no tema, em instituições de relevância e com atividades similaridades a população alvo da pesquisa.

Nesta ocasião, a fim de captar a opinião destes respondentes sobre a qualidade do questionário, foi incluída uma seção adicional contendo as seguintes perguntas:

- 1) Em quantos minutos você respondeu este questionário?
- 2) As instruções dadas no questionário são claras?
- 3) Existem questões ambíguas ou confusas? Quais?
- 4) Na sua opinião, houve omissão de algum tópico importante sobre o assunto?
- 5) Existe algum comentário adicional sobre o questionário?

Houve unanimidade dos três respondentes quanto ao tempo de resposta, tendo eles respondido ao questionário em menos de 10 minutos. Na análise da clareza nas instruções, foi sugerida a modificação da nomenclatura dada as respostas da questão nº 13, por não serem aderentes a nomenclatura padrão utilizada na escala. Ademais, os respondentes não encontraram questões ambíguas e confusas, omissões de tópicos importantes sobre o assunto, como também não formularam comentários ou críticas adicionais sobre o questionário.

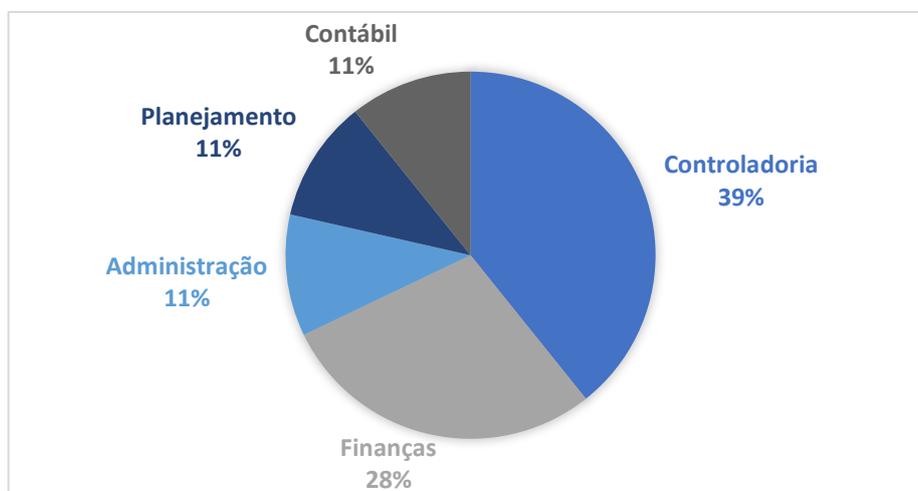
Após o pré-teste, foram realizadas consultas aos sites dos 27 Tribunais a fim de identificar as unidades dentro da estrutura organizacional dos Tribunais que aplicam e avaliam as atividades de GRC, para então coletar o endereço eletrônico do responsável pelos setores. Com efeito, foi possível encontrar vinte e dois e-mails institucionais identificados como unidades administrativas que realizam os controles primários do GRC, uma em cada Tribunal. Para o setor responsável pela avaliação do GRC, foi possível identificar 24 e-mails institucionais. Para eles, o questionário foi enviado por meio da ferramenta *Google Forms*®. Com relação aos demais setores dos Tribunais que não foi possível obter o endereço eletrônico no site institucional (08 Tribunais), foi realizado pedido formal através da ouvidoria do respectivo Tribunais. Após retorno dos Tribunais com o endereço eletrônico, fora concluída a etapa de envio do instrumento de coleta de dados.

Cabe destacar que durante toda a elaboração da pesquisa, o país vivenciara um período atípico, devido à pandemia do COVID 19. O que prejudicou, sobretudo a fase de coleta de dados. Ainda no mês de março de 2020, logo após a declaração de pandemia mundial, decretada pela Organização Mundial da Saúde (OMS), o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) editou a Resolução nº 313/2020 cujo objeto encontrou-se vigente até o término desta investigação. A norma foi destinada a regular neste período de profunda anormalidade o funcionamento do Poder Judiciário e questões atinentes à prática de atos processuais. Com efeito, dentre as medidas adotadas encontra-se o afastamento do servidor do seu local de trabalho e o estabelecimento do trabalho remoto. Esta disposição afetou a comunicação oportuna com os Tribunais, uma vez que os contatos telefônicos disponíveis em alguns casos eram nas instalações dos Tribunais.

Dos 27 Tribunais de Justiça possíveis conseguiu-se obter resposta de 18 deles, o que representa 70% do total. Em relação ao demais, dois não autorizaram os responsáveis identificados a responderem o questionário e nos seis remanescentes as respostas não foram enviadas dentro do período de coleta de dados. Sob a ótica das

respostas obtidas aos formulários encaminhados, das 54 observações possíveis, foram obtidas 28 respostas, sendo 12 delas por controladores e 16 por gestores dos Tribunais integrantes da amostra. Consubstanciando uma resposta total de 51% dos formulários encaminhando. A distribuição dos respondentes por função encontra-se no Gráfico 01.

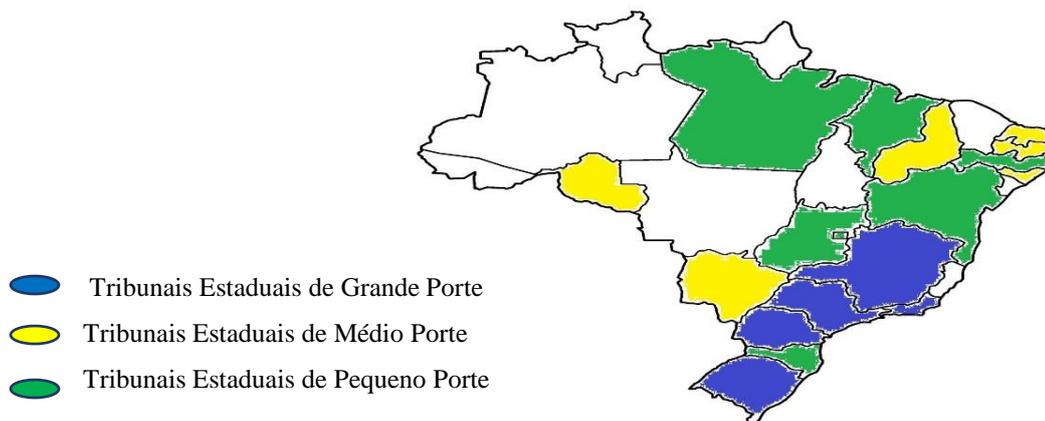
Gráfico 01 - Respondentes por Setor de Atuação



Fonte: Elaboração própria.

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ), anualmente, por meio do relatório Justiça em Números apresenta a classificação dos Tribunais de Justiça Estaduais por porte, com o propósito de criar grupos de forma a respeitar características distintas existentes no mesmo ramo da Justiça. Para a classificação segundo o porte, o CNJ utiliza cinco variáveis, quais sejam: despesa total da justiça, casos novos, casos pendentes, total de magistrado e força de trabalho. Na publicação do ano de 2020, a Justiça Estadual foi dividida em cinco Tribunais de grande porte, dez Tribunais de médio porte e doze Tribunais de pequeno porte. Foram recebidas respostas de 18 Tribunais de Justiça Estaduais, dos 27 possíveis. Dentre eles incluem-se os cinco Tribunais de grande porte do país, sete Tribunais de médio porte e seis de pequeno porte. O número de Tribunais pesquisados demonstra o âmbito nacional da pesquisa que conta com respostas dos maiores Tribunais brasileiros, abarcando todas as regiões do país.

Figura 1 - Localização dos Tribunais de Justiça Estaduais participantes da pesquisa



Fonte: Elaboração própria

2.3.2. Tratamento e análise dos dados

Os procedimentos para tratamento dos dados e técnicas utilizadas consistiram em aferir a confiabilidade do instrumento de coleta de dados, avaliar o nível de alinhamento às premissas do COSO-ERM 2017, e análises descritiva e inferencial.

2.3.2.1. Análise da confiabilidade

Após a coleta de dados, visando auferir a consistência entre as respostas (MARTINS; THEÓFILO, 2009), por meio do Alpha de *Cronbach* foi possível analisar a confiabilidade baseada na ideia de que itens individuais ou em conjunto de itens devem produzir resultados consistentes em todo o questionário, tratando-se de uma correlação média entre as perguntas (FIELD, 2009). O seu cálculo é obtido pela seguinte expressão:

$$\alpha = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S_t^2} \right)$$

Onde,

k = corresponde ao número de itens do questionário;

S_i^2 = corresponde à variância de cada item;

S_t^2 = corresponde à variância total do questionário.

Conforme equação supracitada, considerando que todos os itens do questionário estão agrupados em dimensões, possuem a mesma escala de medição e compõem uma amostra significativa e heterogênea o coeficiente α é calculado a partir da variância dos

itens individuais e da variância da soma dos itens de cada avaliador. Variando o coeficiente entre 0 e 1, onde 1 significa presença de 100% de consistência interna, e zero, ausência total de consistência.

Pestana e Gageiro (2000), consideram um bom indicador de consistência valores que superam 0,80. Já para Martins e Teophilo (2009), quando foram encontrados indicadores superiores a 0,70, há confiabilidade no instrumento de coleta de dados.

Como o Alpha de *Cronbach* é sensível ao número de variáveis, nesta investigação, os 15 itens do questionário foram agrupados em cinco dimensões, por serem questões que tratam do mesmo aspecto. As dimensões correspondem aos cinco componentes do *Framework* COSO-ERM 2017.

A Tabela 02 apresenta os resultados do cálculo do Alpha de *Cronbach* para as dimensões analisadas:

Tabela 02 – Análise da Consistência Interna

Dimensão	Questões	Alpha de <i>Cronbach</i>
Governança e Cultura	1, 2 e 3	0,917
Estratégia e Definição de Objetivos	4, 5 e 6	0,858
Desempenho	7, 8 e 9	0,857
Revisão	10, 11 e 12	0,860
Informação, Comunicação e Reporte	13, 14 e 15	0,891
Total	15	0,901

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O resultado do coeficiente demonstra que para todas as questões o alpha é satisfatório ($\alpha = 0,901$). Na mesma esteira, considerando a análise por dimensões, esse coeficiente apresenta-se acima dos 0,85, considerado como um nível categórico segundo parâmetros constante na literatura.

2.3.2.2. Análise do alinhamento as premissas do COSO-ERM 2017

O alinhamento das práticas GRC do Poder Judiciário Estadual às premissas do COSO-ERM 2017 foi avaliado pelos integrantes dos Tribunais a partir de uma escala de mensuração de 1 a 5, onde 1 representa a discordância total e 5 concordância total, em relação ao que foi recomendado pelo *framework* e sua aplicabilidade no contexto organizacional.

Considerou-se as notas atribuídas pelos respondentes a cada questão proposta, partir da escala *Likert* de cinco pontos, para estabelecer o nível de alinhamento do Poder

Judicial Estadual Brasileiro quanto as suas práticas de gerenciamento de riscos corporativos às premissas do COSO-ERM.

O nível de alinhamento estabeleceu-se através da utilização da técnica de média aritmética para avaliar o nível de alinhamento do sistema de controle interno as recomendações do *Framework* COSO-ERM 2017, com base no somatório dos cinco componentes que se subdividem o *framework*: Governança e cultura; estratégia e definição de objetivos; desempenho; revisão e informação, comunicação e reporte. Esse cálculo contribuiu para obtenção da nota representativa global. Além disso, foi observado o alinhamento por componente do COSO-ERM, levando em consideração o agrupamento das questões representativas de cada dimensão. Assim, utilizou-se a técnica de média aritmética para avaliar o nível de alinhamento do sistema de controle interno as recomendações do *Framework*.

A Tabela 3 evidencia a pontuação por componentes, os níveis de concordância estabelecidos e as terminologias empregadas para a avaliação dos resultados:

Tabela 03 – Critérios para estabelecer o nível de alinhamento às premissas do COSO-ERM

Faixa Pontuação	Critério Aplicado
1-2	Ausência de Alinhamento
2-3	Alinhamento Incipiente
3	Neutra
3-4	Alinhamento Parcial
4-5	Alinhamento Total

Fonte: Elaboração própria

Nesse contexto, o critério estabelecido para análise dos resultados é que quanto maior a pontuação atribuída às questões propostas, mais alinhado é o gerenciamento de risco dos Tribunais. Assim, foi possível atingir o objetivo de determinar o nível de alinhamento as recomendações contidas no framework COSO-ERM.

A metodologia utilizada como critério de alinhamento as premissas do COSO ERM foi baseada na proposta por Araújo (2004).

2.3.2.3. Análise descritiva e inferencial

Para a análise descritiva, os dados foram organizados e sumarizados, contendo as informações relativas ao perfil dos entrevistados. A técnica de distribuição de frequência foi utilizada para identificar o percentual de concordantes e discordantes em cada quesito investigado.

Foram utilizados testes não-paramétricos, uma vez que os dados não apresentam distribuição normal (Kolmogorov-Smirnov (28), $p < 0,05$), e por serem mais apropriados para o tratamento de dados obtidos através da escala Likert (MALHOTRA, 2006). Com base nisso serão utilizados os testes: *Mann-Whitney e Kruskal-Wallis* para a comparação de duas populações ou mais, respectivamente.

A escolha das variáveis independentes utilizadas nas hipóteses de pesquisa, basearam-se nas investigações de Ferreira (2013), Araújo (2014) e Araújo (2019), que utilizaram variáveis relacionadas ao perfil dos respondentes para avaliar a percepção dos agentes quanto a práticas de gerenciamento de riscos.

O teste de *Mann-Whitney* é um teste empregado para verificar se duas amostras independentes foram retiradas de populações com médias iguais. Nesta investigação, a finalidade do teste é verificar se há diferenças de percepção entre dois grupos de respondentes pertencentes à população denominada “Setor de atuação”, podendo ser do grupo de Controladores ou Gestores, quanto ao alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos às recomendações do COSO-ERM.

H₀ = Não há diferenças de percepção na área de atuação dos respondentes.

H₁ = Há diferenças de percepção na área de atuação dos respondentes.

Já o teste de *Kruskal-Wallis*, entendido com uma extensão ao teste de *Mann-Whitney*, é um teste de igualdade de médias para testar se mais de duas amostras independentes provém de uma mesma população (MOORE et al. 2006).

As variáveis independentes foram consideradas com o propósito de identificar a percepção dos agentes segundo o seu perfil, sendo o teste realizados nos grupos: Tempo de contratação, tempo na função, região geográfica, formação acadêmica e nível de formação dos respondentes.

O teste de *Kruskal-Wallis* foi empregado para testar a existência de diferença de percepção dos respondentes, considerando os seguintes grupos:

- Tempo de Contratação

H₀ = Não há diferenças de percepção no tempo de contratação dos respondentes.

H₁ = Há diferenças de percepção no tempo de contratação dos respondentes.

- Tempo na Função

H₀ = Não há diferenças de percepção no tempo na função dos respondentes.

H₁ = Há diferenças de percepção no tempo na função dos respondentes.

- Região

H₀ = Não há diferenças de percepção na região geográfica dos respondentes.

H_1 = Há diferenças de percepção na região geográfica dos respondentes.

- Formação Acadêmica

H_0 = Não há diferenças de percepção na formação acadêmica dos respondentes.

H_1 = Há diferenças de percepção na formação acadêmica dos respondentes.

- Nível de Formação Acadêmica

H_0 = Não há diferenças de percepção no nível de formação acadêmica dos respondentes.

H_1 = Há diferenças de percepção no nível de formação acadêmica dos respondentes.

Para análise do tempo de contratação e na função, consideraram-se cinco grupos: a) de 0 até 2 anos; b) de 2 à 5 anos; c) de 5 à 10 anos; d) de 10 à 15 anos; e) mais de 15 anos. A região foi composta pelas cinco regiões geográficas no país. A formação acadêmica foi também composta por cinco grupos: a) administração; b) ciências contábeis; c) economia/ d) direito; e) outras áreas. O nível de formação acadêmica foi composto por quatro grupos: a) graduados; b) especialistas; c) mestres; d) doutores. Os resultados testados foram evidenciados na tabela 13.

A variável dependente será a percepção dos respondentes sobre o alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos dos Tribunais de Justiça Estaduais às recomendações do COSO-ERM 2017.

Constatada divergência de percepção dos respondentes (mais adiante, é apresentada a análise das diferenças), foi realizada a investigação por múltiplas comparações, através do teste *Post-Hoc* a partir do teste de *Kruskal-Wallis*, para identificar dentro dos grupos das variáveis dependentes onde encontram-se as diferenças de percepções.

Cabe acentuar que através dos testes não paramétricos foi possível responder ao objetivo de evidenciar se há diferenças na percepção dos grupos investigados sobre o nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos as premissas do *Framework* COSO-ERM.

2.4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção tem como objetivo reportar e analisar os principais achados da pesquisa. Para tanto é dividida em três subseções: a primeira demonstrará a estatística descritiva da amostra com a caracterização dos respondentes, em seguida para responder o problema de pesquisa proposto será apresentado o resultado da avaliação do GRC,

através do nível de alinhamento as premissas do COSO-ERM 2017 e, por fim, será analisada a percepção dos grupos de respondentes, por meio da análise inferencial dos resultados.

2.4.1. Análise descritiva da amostra e dos resultados.

Com o propósito de conhecer o perfil dos servidores envolvidos no processo de gerenciamento de riscos corporativos no Poder Judiciário Estadual, foram demonstrados e avaliados os grupos das variáveis de controle da pesquisa. Para o segundo momento identificar se há diferença de percepção e suas possíveis motivações.

A tabela 4 demonstra a frequência absoluta e relativa de cada grupo de respondentes, considerando os 28 respondentes dos 18 Tribunais avaliados.

Tabela 04 - Perfil dos Respondentes

Tempo de Contratação	N	%	Tempo na Função	N	%
De 0 até 2 anos	2	7,1	De 0 até 2 anos.	3	10,7
De 2 até 5 anos	4	14,3	De 2 até 5 anos.	8	28,6
De 5 até 10 anos	4	14,3	De 5 até 10 anos.	13	46,4
De 10 a 15 anos	7	25,0	De 10 a 15 anos.	3	10,7
Mais de 15 anos.	11	39,3	Mais de 15 anos.	1	3,6
TOTAL	28	100,0	TOTAL	28	100,0
Formação Acadêmica	N	%	Nível de Formação	N	%
Administração	8	28,6	Graduação	2	7,1
Ciências Contábeis	10	35,7	Especialização	18	64,3
Direito	3	10,7	Mestrado	7	25,0
Economia	3	10,7	Doutorado	1	3,6
Outras Áreas	4	14,3	TOTAL	28	100,0
TOTAL	28	100,0			

Fonte: Elaboração própria

Caracterizando a pesquisa quanto ao tempo de efetivo serviço nos Tribunais, a mostra foi composta por 64% servidores com mais de 10 anos de experiência no Tribunal. A faixa que predominou entre os respondentes foi de servidores com mais de 15 anos de serviço. No que tange a experiência na função, observou-se um período de experiência menor, predominando o grupo de cinco a dez anos de experiência na função. Com base nos resultados, infere-se que as unidades com a função de supervisionar as atividades de GRC e demais setores administrativos de apoio a gestão são formados por servidores com um grau maior de experiência nas atividades de GRC e conseqüentemente no setor público.

Quanto a formação acadêmica, considerando os cinco grupos disponíveis na pesquisa, nota-se a prevalência das formações em Ciências Contábeis e Administração, consubstanciando 64% do total dos respondentes. Os formados de Economia, Direito,

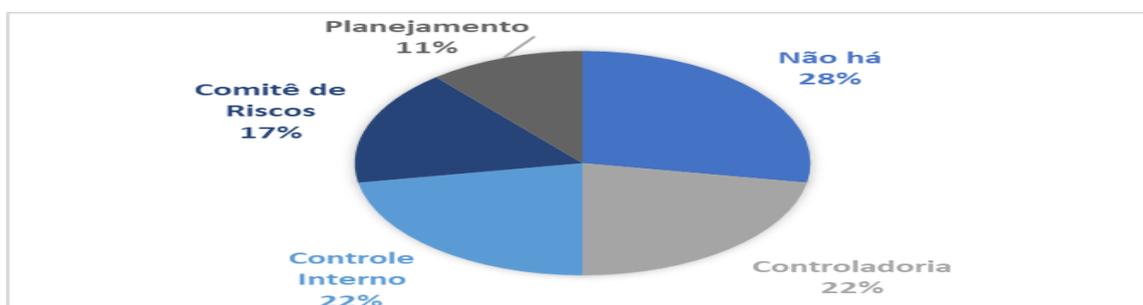
bem como as demais áreas somaram 36%. Cabe ressaltar que a predominância dos profissionais nessas duas formações acadêmica supramencionadas pode estar associada ao setor de atuação dos respondentes, que em sua maioria, estão vinculados a gestão administrativa do Órgão.

Sob a ótica da escolaridade, observou-se que a maioria dos respondentes têm o grau de especialista, visto que esses profissionais obtiveram um percentual de 64% da amostra. Infere-se que esses resultados podem estar relacionados a dois fatores: as políticas de incentivos à capacitação estabelecida pela instituição e pré-requisitos ou critérios classificatórios para o exercício de algumas funções administrativas.

O *framework* COSO-ERM destaca que a responsabilidade pela gestão de riscos pode ser atribuição de um responsável sobre os riscos (executivo chefes de riscos ou gerentes de riscos) ou de uma unidade administrativa com atribuições e recursos independentes (comitê de riscos, núcleo de risco e integridade, controle interno). Independente da forma, as suas responsabilidades são de monitorar o progresso do GRC, auxiliando as demais unidades a comunicar as informações relevantes sobre os riscos, além de estabelecer políticas de administração de riscos e consolidar uma linguagem comum de gestão de riscos.

A fim de constatar se os Tribunais avaliados têm agente ou unidade administrativas com funções típicas de GRC, foi perguntado qual a unidade responsável pela avaliação e institucionalização da cultura de gestão de riscos. Os resultados são refletidos gráfico 02.

Gráfico 02 – Unidades administrativas que realizam funções típicas de GRC



Fonte: Elaboração própria

Diante dos resultados obtidos, nota-se que a unidade institucionalizada da Gestão de Riscos nos Tribunais estão presente em unidades administrativas distintas, não havendo uma uniformização entre eles. Ademais, na maioria dos casos, 28% da amostra, sequer identificam setores com funções de riscos, distanciando-se das recomendações do COSO-ERM.

Dando seguimento a análise apresenta-se os resultados de todos os itens constantes no questionário. Importante destacar que os resultados foram obtidos a partir da média de cada variável e da distribuição de frequência, levando em consideração os critérios apresentados na tabela 5

Tabela 05 - Faixa de pontuação da escala *Likert* de cinco pontos

Faixa Pontuação	Critério Aplicado
1 - 2	Áreas de discordância (AD)
3	Neutra (N)
4 - 5	Área de Concordância (AC)

Fonte: Elaboração própria

O critério estabelecido considerou os valores inferiores a três como discordantes e os superiores a três como concordantes, em uma escala variando de um até cinco. O valor exatamente três representa um nível neutro de concordância ao quesito. Os limites inferiores e superiores indicam, respectivamente, discordância e concordância total.

As tabelas 6 indica a distribuição de frequências relativas aos quesitos que versaram sobre o componente Governança e Cultura do *framework* COSO-ERM 2017.

Tabela 06 - Governança e Cultura

Questão	Frequências (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
1. As responsabilidades dos membros da unidade em que atua são bem definidas, através de documento que trate da delegação de autoridades e responsabilidades dos cargos, como código de ética bem disseminado entre os servidores.	21,40	3,60	75,00	100,00
2. Na unidade em que atua a missão, visão e valores da organização são formalizados e conhecidos pelos servidores.	14,30	7,10	78,60	100,00
3. No Tribunal as práticas de Recursos Humanos incentivam o aperfeiçoamento e desenvolvimento em gestão de riscos, através de treinamentos e capacitações.	46,40	10,70	42,90	100,00
MÉDIA GERAL	27,37	7,13	65,50	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) AD = Áreas de Discordância; N = Neutra; AC = Áreas de Concordância;

A abordagem de riscos proposta pelo COSO-ERM 2017 propicia maior alinhamento as expectativas decorrentes da governança e da alta gestão para o cumprimento dos objetivos. Assim, o GRC passa a se integrar com outros processos dentro da organização, aumentando a importância do componente “governança e cultura” dentro da estrutura de gestão de risco organizacional, contribuindo para o amadurecimento da gestão de risco.

Nesse componente, os dados na pesquisa evidenciaram um índice de concordância de 65,50%, entre o que estabelece o COSO-ERM e o que é aplicado no contexto organizacional. Os percentuais mais representativos quanto as concordâncias encontram-se nas questões 1 e 2.

A recomendação do COSO é que as atribuições e alçadas de responsabilidade sejam entendidas por todos da organização. Dentre os procedimentos a estrutura cita a utilização de protocolos de autorização, e políticas que descrevam práticas apropriadas para o negócio. Além disso, elenca o desafio na delegação das funções no nível necessário para o alcance do objetivo e assegurar que todo o pessoal entenda os objetivos organizacionais. Na questão que trata sobre o tema, o percentual de concordância ao quesito foi de 75%. Sendo 35,71% os que concordam totalmente e 39,29% compreendem os que concordam parcialmente (Apêndice B). Nesse caso, a maioria dos respondentes concordam que há a divulgação e entendimento dos servidores quanto as suas atribuições e responsabilidade no contexto organizacional.

A questão 2 trata da divulgação da missão, visão e valores organizacionais. Temática que cresce em relevância no novo *framework* do COSO-ERM 2017, quando destaca que “Uma estratégia escolhida deve apoiar a missão e a visão da organização. Uma estratégia desalinhada aumenta a possibilidade de a organização não realizar sua missão e visão, ou comprometer seus valores, mesmo que uma estratégia seja executada com sucesso.” (COSO,2017). Na questão o percentual de concordância ao quesito foi de 78,60%, 35% concordando totalmente e 43,60% concordando parcialmente (Apêndice B). Assim, depreende-se que há a disseminação dos pilares organizacionais nas instituições.

Outro aspecto ressaltado pelo COSO é a preocupação com o desenvolvimento de competências individuais (COSO 2004; 2011). Sobre as práticas de recursos humanos que incentivam o aperfeiçoamento profissional (questão 3), a INTOSAI (2004a) resalta a importância dessas práticas na manutenção do conhecimento adequado as ações de controle interno. Nessa pesquisa, as práticas de recursos humanos foram avaliadas negativamente por 46,40% dos respondentes. Sendo 28,50% discordantes totais e 17,90% discordantes (Apêndice B). Nesse sentido, há um afastamento da amostra as recomendações do COSO-ERM.

Arrematando as discussões sobre o componente, com a média geral positiva de concordância as premissas do COSO. Uma cultura de riscos bem disseminada, aliada aos preceitos de governança corporativa percebida com os resultados auferidos

percentual de concordância de 65,50%, refletindo na percepção que a alta administração percebe a importância de ferramentas como a gestão de riscos, é de se supor que os Tribunais caminham para uma melhoria gradativa dos aspectos recomendados pelo COSO.

As tabelas 7 indica a distribuição de frequências relativas aos quesitos que versaram sobre o componente Estratégia e Definição de Objetivos do *framework* COSO-ERM 2017.

Tabela 07 - Estratégia e Definição de Objetivos

Questão	Frequências (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
4. Na sua visão, há ampla divulgação e compartilhamento entre os colaboradores dos objetivos estratégicos estabelecidos para a Instituição.	46,45	7,10	46,45	100,00
5. Os objetivos são alinhados aos níveis dos riscos, vale dizer, dentro do apetite a risco definido e das variações aceitáveis no desempenho do Tribunal.	53,60	25,00	21,40	100,00
6. É prática da instituição realizar reuniões para identificar e administrar os riscos capazes de comprometer o atingimento dos objetivos.	57,15	10,70	32,15	100,00
MÉDIA GERAL	52,40	14,27	33,33	-

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: a) AD = Áreas de Discordância; N = Neutra; AC = Áreas de Concordância;

Os resultados da avaliação do componente “Estratégia e Definição de Objetivos” indicam uma discordância de 52,40% quanto as exigências do COSO-ERM.

Investigou-se na questão 4 se os integrantes da organização conhecem o os objetivos estratégicos estabelecidos. Os resultados apresentam um equilíbrio na faixa de pontuação das respostas, ambas com 46,45% de concordância e discordância. Apurando os percentuais, dentro da área de concordância, 39,29% concordam parcialmente e 7,16% concordam totalmente, já na área de discordância, 35,74% são discordantes parciais e 10,71% são discordantes totais (Apêndice B). Diante disso, a maioria dos respondentes concorda parcialmente quanto ao conhecimento dos objetivos estratégicos do Tribunal. Entretanto, conjugado os grupos no critério aplicado, os percentuais se equivalem.

O COSO 2004 conceitua o apetite a risco da organização como “um equilíbrio aceitável entre crescimento, riscos e retorno ou como medidas de valor agregado de acionistas ajustadas aos riscos”. Nesse contexto, a questão 5 busca avaliar o nível de implementação dessa importante ferramenta no contexto do gerenciamento de riscos.

Observou-se uma percepção discordante de 53,60%, sendo a discordância de 32,14% e 21,46% parcial e total, respectivamente. Esse resultado aponta para um distanciamento às premissas do COSO-ERM à medida que a organização define a estratégia e objetivos do negócio sem levar em consideração um patamar de referência para os riscos que advirão na consecução das suas atividades.

Em seguida foi investigado se o gerenciamento de riscos identifica e administra os riscos existentes dentro dos objetivos do negócio (questão 6). No item, o percentual de discordância também foi maior, sendo de 57,15%. Nesse quesito a discordância parcial foi de 17,89% e a total de 39,29%. De certa forma, o resultado auferido vai ao encontro das evidências das questões anteriores do componente, o que aponta para uma fragilidade nos procedimentos internos relacionados a estratégia e definição de objetivos.

O *framework* do COSO ERM, destaca a importância desse componente em sua estrutura:

“[...] é importante que a alta administração, sob a supervisão do conselho de administração, estabeleça explicitamente os motivos da existência da organização em um sentido amplo. A partir de então a alta administração fixa objetivos estratégicos, formula estratégias e estabelece os objetivos da organização relativos às operações, à conformidade e à comunicação.”
(COSO, 2004)

Os resultados dos quesitos indicam um afastamento das práticas adotadas nas instituições com o que preconiza o COSO-ERM.

As tabelas 8 indica a distribuição de frequências relativas aos quesitos que versaram sobre o componente Desempenho do *framework* COSO-ERM 2017.

Tabela 08 - Desempenho

Questão	Frequências (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
7. O Tribunal considera técnicas de identificação de eventos, examinando tanto o pretérito quanto potenciais eventos futuros para identificar riscos, como a utilização de mapeamento de processos, matriz de riscos e análise de cenários.	50,00	10,70	39,30	100,00
8. Existe a identificação e tratamento dos riscos identificados. Quais sejam, evitando, aceitando, compartilhando ou reduzindo estes riscos.	46,40	14,30	39,30	100,00
9. As práticas de gerenciamento de riscos utilizadas no Tribunal são capazes de promover a redução de custos por meio do desenvolvimento de sinergias entre unidades e departamentos.	53,60	21,40	25,00	100,00
MÉDIA GERAL	50,00	15,47	34,53	-

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: a) AD = Áreas de Discordância; N = Neutra; AC = Áreas de Concordância;

De acordo com os resultados apresentados a média geral dos que discordam que a as instituições pesquisadas dão importância aos preceitos contidos no componente “Desempenho” e não efetivam esse processo é de 50%. Por outro prisma, apenas 34,53% dos respondentes são concordantes.

O *framework* COSO-ERM considera eventos incidentes ou ocorrências de fontes internas e externas que afetam a implementação da estratégia ou a realização de objetivos, provocando impactos positivos, negativos ou ambos. O GRC faz com que a administração reconheça a importância de compreender esses fatores e tipos de evento para a atingimento dos resultados. Para tanto, a estrutura apresenta uma metodologia para a identificação de eventos, podendo variar de acordo com o nível onde são utilizadas. Nesse contexto, a pergunta 07 tem como propósito avaliar a utilização dessas técnicas pelos Tribunais. Como resultado, pode-se observar que 50% dos respondentes discordam de que há técnicas de identificação de eventos, dos quais 10,71% discordaram parcialmente e 39,29% totalmente (Apêndice B). Os resultados apontam para uma ausência de ferramentas capazes de identificar eventos, fazendo com que as instituições não sejam capazes de responderem prontamente aos riscos identificados, e, por conseguinte, se beneficiar das oportunidades e mitigar ameaças.

O GRC fornece uma abordagem mais integrada para o gerenciamento de riscos ao avaliar quais riscos devem ser mitigados e quais devem ser aceitos de acordo com o apetite e a estratégia de risco da empresa (COSO, 2007). A questão 8 busca avaliar a organização quanto a identificação e tratamento dos riscos. O resultado apresentou discordância total de 46,40%, sendo 14,29% a discordância parcial e 32,11% a discordância total (Apêndice B). Identificar e tratar o risco são questões vitais para o atingimento dos objetivos da organização. Nesse sentido, o resultado sugere melhorias nesse processo.

A redução da exposição ao risco diminui os custos operacionais, evitando o retrabalho e desperdício. Nessa esteira, o gerenciamento de riscos é um aliado na redução de custos em uma organização, à medida que otimiza os processos e dar prioridade aos demais existentes (TONELLO, 2007). O *framework* COSO ressalta que as organizações precisam aprimorar sua capacidade de identificar eventos em potencial, avaliá-los e implementar respostas, amenizando a possibilidade de surpresas e dos custos e prejuízos inerentes (COSO, 2007). Nesse item 09, se questionam essas práticas. Como resultado 53,60% dos respondentes discordam da sua aplicação, 17,86% parcialmente e 35,74% totalmente (Apêndice B).

Concluindo a avaliação, nota-se uma análise negativa do componente Desempenho. Ainda, a estrutura do COSO ERM 2017 ressalta a importância da estratégia e do desempenho no sistema de GRC como condutor da organização na definição de metas e impacto dos riscos.

As tabelas 9 indica a distribuição de frequências relativas aos quesitos que versaram sobre o componente Revisão do *framework* COSO-ERM 2017.

Tabela 09 - Revisão

Questão	Frequências (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
10. Existem mecanismos de avaliação contínua da qualidade do sistema de gerenciamento de risco.	64,30	21,40	14,30	100,00
11. Existe protocolo de comunicação para que as deficiências encontradas no monitoramento dos riscos sejam comunicadas aos níveis superiores do Tribunal.	53,60	21,40	25,00	100,00
12. É prática da administração do Tribunal promover reuniões, a fim de obter feedback sobre a eficácia do gerenciamento de riscos.	60,70	21,40	17,90	100,00
MÉDIA GERAL	59,53	21,40	19,07	-

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: a) AD = Áreas de Discordância; N = Neutra; AC = Áreas de Concordância;

Inicialmente esse componente foi o que apresentou o maior percentual de discordância dos respondentes. O resultado geral foi de 59,53% de discordância em comparação aos preceitos do COSO-ERM. Com apenas 19,07% dos respondentes na faixa de concordância. A questão 10 com o percentual de 64,30% foi a que mais corroborou com o resultado.

Segundo o COSO-ERM, o gerenciamento de riscos corporativos deve ser revisado, avaliando-se a presença e o funcionamento de seus componentes ao longo do tempo. Essa tarefa é realizada mediante atividades contínuas de monitoramento, avaliações independentes ou uma combinação de ambas. Desta forma, a administração tem a capacidade de detectar se o funcionamento dos componentes está eficaz a fim de relatar eventuais deficiências.

Analisando as questões individualmente, o quesito 10 buscou analisar se o GRC é monitorado com o fito de realizar sua avaliação e melhoria contínua. Nesse quesito 64,30% dos respondentes discordaram. Essa questão apresentou o maior percentual de discordância da pesquisa. Com 14,30% discordando parcialmente e 50% discordando totalmente (Apêndice B).

Segundo Tonello (2007) um dos objetivos da gestão de riscos é fornecer uma base consistente em conjunto de protocolos e procedimentos específicos para avaliar, testar e fornecer *feedback* sobre a eficácia dos controles internos. No que tange aos protocolos, o COSO (2007) apresenta sua finalidade “Os protocolos devem ser estabelecidos para identificar quais informações são necessárias em um dado nível para um processo decisório eficaz.” Nesse sentido, a questão 11 avalia os protocolos de comunicação para as deficiências encontradas na revisão. Como resposta houve 53,60% de discordância ao quesito, sendo 14,31% delas parcial e 39,29 delas total (Apêndice B).

Na questão 12 foi investigado se é pratica da administração da instituição promover reuniões de planejamento e acompanhamento da gestão de riscos, a fim de obter *feedback* sobre a eficácia do GRC. Quanto ao quesito o percentual de discordância foi de 60,70%, sendo 10,70% de discordância parcial e 50% de discordância total (Apêndice B).

De modo geral, no componente revisão, verificou-se que práticas como a avaliação contínua e sessões para o acompanhamento (questão 10) e avaliação da eficácia do sistema de gerenciamento de riscos (questão 12), ainda não são contempladas na gestão dos tribunais. Tendo em vista que os resultados apontaram um percentual de discordância acima dos 60% para os dois quesitos. Quanto a comunicação das deficiências encontradas (questão 11), segue mesma linha só que num patamar superior aos 50% de discordância.

Tabela 10 - Informação, Comunicação e Reporte

Questão	Frequências (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
13. Na sua percepção, qual o estágio da implementação da gestão de riscos no Tribunal.	64,20	17,90	17,90	100,00
14. Com a utilização das ferramentas de gerenciamento de riscos no Tribunal, as leis e os regulamentos aplicáveis são cumpridos com mais facilidade (conformidade).	25,00	25,00	50,00	100,00
15. A comunicação da importância e pertinência do gerenciamento de riscos eficaz é transmitida pela alta administração aos demais gestores da Instituição.	50,00	14,30	35,70	100,00
MÉDIA GERAL	46,40	19,07	34,53	-

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: a) AD = Áreas de Discordância; N = Neutra; AC = Áreas de Concordância;

O resultado geral da avaliação do componente “Informação, Comunicação e Reporte” indica uma discordância total de 46,40% quanto as recomendações do COSO-ERM. Contudo, observa-se que das três questões da investigação, uma delas foi concordante, fato que será analisado a sequência.

A partir da consulta realizada aos respondentes sobre o estágio de implementação do GRC na instituição (questão 13), os resultados indicaram que 64,20% dos respondentes discordam quanto a implementação integral do GRC nas instituições. Como pode-se observar no questionário de coleta de dados (Apêndice A) e na apresentação do alinhamento por questão (Apêndice B), a questão 13 apresenta uma escala diferente de resposta, com o propósito de detectar em que estágios os respondentes percebem o GRC. Nesse sentido, 46,38% dos respondentes apontam o estágio introdutório, 17,82 deles apresentam como em desenvolvimento, enquanto 17,90% como parcialmente implementado. Ademais, nenhum dos respondentes percebem o GRC nos Tribunais como plenamente implementado.

No quesito 14, quando questionados se o GRC auxilia no cumprimento dos requisitos das obrigações legais (conformidade), os respondentes demonstraram uma concordância de 50% sobre o tema, sendo 25% de concordância parcial e total (Apêndice B). O cômputo evidencia a importância que os integrantes da estrutura de gerenciamento de riscos creditam a utilizam da ferramenta no cumprimento das legislações e normas aplicáveis.

A questão 15 evidenciou a preocupação do *framework* com a comunicação e reporte das informações. Segundo o COSO (2007), internamente a comunicação deve refletir a importância e a pertinência do gerenciamento de riscos corporativos eficaz e os objetivos da organização, assim como trazer uma linguagem comum de riscos. Já na comunicação externa, por meio de canais abertos ou não, a administração pode fornecer e obter informações significativas sobre o desempenho da gestão. Essa recomendação demonstrou uma discordância por parte de 50% dos respondentes, sendo 35,71% equivalente a discordância total ao quesito (Apêndice B).

Concluindo a avaliação desse componente, cabe destaque para o resultado apresentado na questão 14, no qual os respondentes concordam que a utilização das ferramentas de gerenciamento de riscos corporativos contribui para o cumprimento das leis e regulamentos.

2.4.2. Nível de alinhamento às premissas do *Framework* COSO-ERM.

Para a análise dos componentes foi necessário o agrupamento das questões. Assim cada componente agregou três questões que se interrelacionam. Com efeito, foi possível apresentar o alinhamento por componente e geral na investigação, a partir das notas recebidas que poderiam ser 3 a 15 pontos.

A tabela 11 apresenta os resultados do desempenho dos cinco componentes avaliados nas instituições quanto ao alinhamento as premissas do COSO-ERM. Destaca-se que a presença e o funcionamento efetivo de cada componente se constituem critério para a determinação da eficácia do gerenciamento de riscos em uma organização (COSO, 2004).

Tabela 11 – Nível de alinhamento por componente do COSO-ERM

QUESTÃO	MÍN	MÁX	DESVIO PADRÃO	VARIÂNCIA	ALINHAMENTO
1	1	5	1,34	1,80	3,79
2	1	5	1,18	1,40	3,93
3	1	5	1,40	1,97	2,75
Cultura	3	15	1,31	1,73	3,49**
4	1	5	1,23	1,52	2,96
5	1	4	1,07	1,15	2,46
6	1	5	1,43	2,03	2,43
Estratégia	3	14	1,24	1,57	2,62
7	1	5	1,48	2,18	2,57
8	1	5	1,42	2,00	2,68
9	1	5	1,29	1,65	2,39
Desempenho	3	15	1,39	1,95	2,55
10	1	4	1,15	1,33	2,00
11	1	4	1,25	1,56	2,32
12	1	5	1,35	1,83	2,14
Revisão	3	13	1,25	1,57	2,15*
13	1	4	1,18	1,40	2,07
14	1	5	1,46	2,14	3,29
15	1	5	1,47	2,17	2,61
Reporte	3	14	1,37	1,90	2,65
N = 28			ALINHAMENTO TOTAL		2,69

Fonte: Dados da pesquisa

Nota: * Menor percentual ** Maior percentual

Preliminarmente, percebe-se que o componente “cultura e governança” é o único que se destaca positivamente quanto ao alinhamento às premissas do COSO-ERM 2017.

Em relação ao componente “Cultura e Governança” do COSO-ERM 2017, que segundo Prewett e Terry (2018) equivale ao componente “Ambiente interno” do COSO-

ERM 2004, foi o único componente que tem alinhamento positivo as premissas do *framework* COSO-ERM, alcançando um alinhamento parcial com índice de 3,49.

Esse resultado é coerente com os achados de Ferreira (2013), Silva (2016) e De Almeida *et al* (2019), que também identificaram similaridades entre esse componente em diversos órgãos públicos com o *framework* COSO-ERM. Entretanto é divergente dos achados de Martins (2020), o qual identificou divergência deste componente.

Em contraponto, os quatro demais componente obtiveram média no intervalo de 2,15 à 2,65. Nesse sentido, conforme critério aplicado na pesquisa, foram identificados com um alinhamento incipiente as premissas do *framework* COSO-ERM 2017. Sendo a menor média encontrada no componente “Revisão” do COSO-ERM 2017, que equivale ao componente “Monitoramento” no COSO-ERM 2007 (PREWETT; TERRY, 2018). Resultado também semelhante aos de Araújo (2014), Silva (2016), De Almeida (2019), Martins (2020), sendo divergente apenas da pesquisa de Ferreira (2013), que encontrou resultados satisfatórios para este componente.

Ante o exposto, apesar de algumas pesquisas citadas utilizarem métricas distintas, percebe-se que há determinada equivalência entre os resultados auferidos nas investigações mencionadas nessa seção. O que indica que os Órgãos Públicos Brasileiros, de forma geral, realizam atividades incipientes dentre as propostas para a gestão de riscos.

De forma geral, o nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos às premissas do *framework* COSO-ERM 2017, levando em consideração os 28 respondentes dos 18 Tribunais avaliados alcançou média de 2,69.

No contexto dos Tribunais de Justiça Estaduais pesquisados, foi constatado que eles consideram de forma incipiente os eventos com potencial de impedir que as organizações alcancem seus objetivos e realizem a comunicação e reporte dos resultados com o fito de atender determinações legais. Contudo, não monitoram seus GRC a fim de garantir que estes continuam funcionando de forma satisfatória.

2.4.3. Percepção dos respondentes (Teste de Hipóteses)

Essa última seção destina-se a apresentar os resultados das análises das hipóteses formuladas na pesquisa. As análises identificaram se existem diferenças entre os grupos de respondentes quanto ao alinhamento ao COSO 2017. Após verificar que os dados violam a hipótese de que são paramétricos (Kolmogorov-Smirnov (28), $p < 0,05$), foi utilizado o teste de *Mann-Whitney* e *Kruskall-Wallis*.

Através do teste de *Mann-Whitney*, a primeira hipótese a ser investigada consiste em verificar se há diferença de percepção entre os que respondentes que atuam na controladoria e na gestão, no que tange ao alinhamento às recomendações do *Framework* COSO-ERM, conforme a seguir.

Considerou-se para o teste de *Mann-Whitney* o grupo “Área de Atuação”, formado pelo grupo de Controladores e Gestores dos Tribunais. O resultado do teste é apresentado na Tabela 12.

Tabela 12 - Resultados do Teste de *Mann-Whitney* - Grupo: Área de Atuação

Grupo		Governança e Cultura	Estratégia e Definição de Objetivos	Desempenho	Revisão	Informação, Comunicação e Reporte
Área de Atuação	U de <i>Mann-Whitney</i>	64,500	36,000	28,500	35,000	37,500
	P - Valor	0,139	0,005*	0,001*	0,004*	0,006*

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) Significância $p < 0,05$; b) Variável de Agrupamento: Área de Atuação; * Rejeitada a hipótese nula.

O teste de *Mann-Whitney* demonstrou, a partir da análise realizada por meio dos componentes do COSO-ERM 2017, que há diferença de percepção entre gestores e controladores a respeito do gerenciamento de riscos corporativos dentro dos componentes: estratégia (U = 36,000; $p < 0,005$); desempenho (U=28,500; $p < 0,001$); revisão (U = 35,00; $p < 0,004$); e reporte (U = 37,500; $p < 0,006$); mas não para o componente cultura (U = 64,500; $p > 0,05$).

O que pode justificar a diferença de percepção encontrada, é o fato de que a participação do servidor da controladoria diretamente com o processo de implementação da gestão de risco, propicia a ele um maior entendimento das ferramentas e aumentar a possibilidade de identificá-las na estrutura organizacional. Já o gestor realiza atividade finalista, sem a expertise necessária em gestão de riscos para perceber essas práticas. Adicionalmente, de acordo com o resultado da pesquisa, os Tribunais apresentam uma estrutura de gerenciamento de risco incipiente, sendo realizadas atividades pontuais e muitas vezes não formalizadas dentro de uma cultura de riscos.

No componente cultura e governança não foi possível apontar diferença de percepção. Esse resultado pode estar relacionado ao fato de que o componente foi o mais evidenciado pelos respondentes da pesquisa. Assim, a sua disseminação na organização sugere um nivelamento de conhecimento sobre o tema nos dos dois grupos investigados. O que não foi possível observar nos demais componentes.

Através do teste de *Kruskal-Wallis* foi possível testar as demais hipóteses da pesquisa (tempo de contratação; tempo na função; região geográfica; formação acadêmica; e nível de formação acadêmica) as quais consistem em verificar se há ou não diferença de percepção entre mais de dois grupos de respondentes.

Tabela 13 - Resultados do Teste de *Kruskal-Wallis*

Grupo		Governança e Cultura	Estratégia e Definição de Objetivos	Desempenho	Revisão	Informação, Comunicação e Reporte
Tempo no TJ	H de <i>Kruskal-Wallis</i>	3,682	4,650	6,172	5,268	2,621
	P - Valor	0,451	0,325	0,187	0,261	0,623
Tempo na Função	H de <i>Kruskal-Wallis</i>	3,490	3,262	2,989	5,274	2,510
	P - Valor	0,479	0,515	0,560	0,260	0,643
Região	H de <i>Kruskal-Wallis</i>	4,371	7,429	2,999	2,714	3,095
	P - Valor	0,358	0,115	0,558	0,607	0,542
Formação Acadêmica	H de <i>Kruskal-Wallis</i>	16,570	10,845	8,786	7,234	8,861
	P - Valor	0,002*	0,028*	0,067	0,124	0,065
Nível de Formação	H de <i>Kruskal-Wallis</i>	5,386	2,521	0,459	0,153	2,991
	P - Valor	0,146	0,472	0,928	0,985	0,393

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) Significância $p < 0,05$. * Rejeitada a hipótese nula.

O teste de *Kruskal-Wallis* mostrou, a partir da análise realizada por meio dos componentes do COSO-ERM 2017, que há efeito significativo apenas na percepção do grupo de respondentes “formação acadêmica”, sobre o componente Governança e Cultura [$\chi^2(2) = 16,570$; $p < 0,05$] e sobre o componente Estratégia e Definição de Objetivos [$\chi^2(2) = 10,845$; $p < 0,05$]. Ao se considerar o nível de significância de 7%, também houve diferenças nos componentes “Desempenho” e “Informação, Comunicação e Reporte”, fato que pode indicar algum grau de diferença.

Em investigações similares sobre o tema, Araújo (2019) não encontrou relação significativa para o grupo “formação”. Em sua pesquisa houve relação significativa dos respondentes quanto aos impactos/contribuições decorrentes da gestão dos riscos. Já Araújo (2014), encontrou diferença de percepção em pelo menos dois grupos nos componentes “fixação de objetivos” e “avaliação de riscos”, os quais tem seus conceitos inseridos nesta pesquisa no componente “desempenho” (PREWETT; TERRY, 2019). Entretanto, o estudo não foi além para identificar onde encontram-se as diferenças.

Como o teste de *Kruskal-Wallis* mostra somente se há diferenças de percepção dentre pelos menos dois grupos foi constatada a rejeição da hipótese nula para o grupo “formação acadêmica”. Com o objetivo de identificar dentro do grupo onde encontram-se as diferenças de percepções, foi realizada investigação por múltiplas comparações, através do teste *Post-Hoc*, apresentado na tabela 14.

Tabela 14 - Resultados do teste de comparação em pares (*Post-Hoc*) – Grupo: Formação Acadêmica

Grupo	Componente	Amostras	Sig. Ajustada ¹
Área de Formação	Governança e Cultura	Outras Áreas - Direito	1,000
		Outras Áreas - Contábeis	1,000
		Administração - Outras Áreas	0,008*
		Economia - Outras Áreas	0,043*
		Direito - Contábeis	1,000
		Direito - Administração	0,302
		Direito - Economia	0,504
		Contábeis - Administração	0,140
		Contábeis - Economia	0,489
Área de Formação	Estratégia e Definição de Objetivos	Administração - Economia	1,000
		Outras Áreas - Direito	1,000
		Outras Áreas - Contábeis	1,000
		Administração - Outras Áreas	0,386
		Economia - Outras Áreas	0,336
		Direito - Contábeis	1,000
		Direito - Administração	0,699
		Direito - Economia	0,587
		Contábeis - Administração	0,203
Contábeis - Economia	0,293		
		Administração - Economia	1,000

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) Significância $p < 0,05$. ¹ Os valores de significância foram ajustados pela correção de Bofferoni para múltiplos testes. * Rejeitada a hipótese nula.

Para o teste de comparação em pares, foi realizada a correção de Bofferoni para múltiplos testes, com o propósito de lidar com a probabilidade de rejeitar incorretamente uma hipótese nula. Como resultado, afastou-se a possibilidade de rejeitar a hipótese nula do componente “Estratégia e Definição de Objetivos” que houvera sido rejeitada no teste de *Kruskal-Wallis* (tabela 13).

Com comparação em pares é possível identificar em quais grupos há diferença de percepção. Com efeito, foi constatada apenas no componente “Governança e Cultura”

a diferença de percepção entre os profissionais com formação em Administração e Economia confrontada com a percepção dos profissionais com formação nas Demais Áreas de conhecimento não denominadas na pesquisa.

A evidencia sugere que áreas do conhecimento com maior afinidade com as práticas de gerenciamento de riscos tendem a ter percepções mais homogêneas sobre a temática, o que possibilita a efetiva implementação e disseminação dessas práticas na organização.

2.5. CONCLUSÃO

Essa pesquisa teve como foco investigar a percepção dos agentes públicos dos Tribunais de Justiça Estaduais Brasileiros, quanto ao nível de alinhamento do gerenciamento de riscos corporativo as premissas do COSO, contidas nos documentos *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* e *Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance* - 2017. Uma vez que as práticas de gerenciamento de riscos são aspectos recomendados internacionalmente para integrar a estrutura de uma organização. (IFAC, 2001; COSO 2007; INTOSAI, 2004b).

Além de existirem normas gerais sobre o tema, a implantação da gestão de risco no poder judiciário passou a ser regulamentada recentemente, por meio da Resolução nº CNJ nº 308/2020 e 309/2020, sendo obrigatório a partir de então a gestão de riscos dentro da estrutura judiciária. A nova norma por sua vez, trouxe em seu arcabouço conceitos contidos em organismos internacionais que foram discutidos no estudo como o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), o *International Professional Practices Framework – IPPF* (IIA), e a Declaração de Posicionamento do IIA (The Institute of Internal Auditors), entre outros. Com efeito, os Tribunais de Justiça Estaduais têm tentado implementar práticas e aprimorar aquelas existentes.

Assim o estudo buscou, através da percepção dos agentes, identificar as práticas de GRC adotadas pelo TJ's, estabelecer o nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos corporativos aos aspectos preconizados pelo *Framework* COSO-ERM 2017 e identificar se há diferença de percepção dos gestores sobre o nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos corporativos com relação à algum aspecto do perfil desses agentes.

Para tanto, foi aplicado questionário à 28 integrantes da estrutura de gerenciamento de riscos, dentre eles integrantes da controladoria e gestores das áreas de

Contabilidade, Finanças, Planejamento e Administração. A partir das respostas, pôde-se verificar as práticas de GRC encontradas nos 18 Tribunais de Justiça Estaduais.

Verificou-se então que, de forma geral, dentre as práticas de GRC avaliadas nos Tribunais a que mais se aproxima das recomendações do COSO-ERM, foi o componente “Governança e Cultura”, sendo o único identificado pelos respondendo como próximos as premissas do COSO, com 65% de concordância. Esse resultado corrobora com os estudos de Ferreira (2013), Silva (2016) e De Almeida et al (2019). Esse resultado, também reflete a percepção de que a alta administração compreende a importância da gestão de riscos, o que sugere uma melhoria gradativa ao longo do tempo dos aspectos recomendados pelo COSO-ERM.

Os demais componentes tiveram um resultado discordante. Com destaque para o componente “Revisão” com 59% de discordância dos respondentes. Resultado semelhante aos achados de Araújo (2014), Silva (2016), De Almeida (2019), Martins (2020). Esse desacordo no componente retrata que mecanismos de monitoramento ainda não são contemplados pela instituição.

Quanto ao nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos corporativos aos aspectos preconizados pelo *Framework* COSO. A pontuação que representa o nível geral de alinhamento do gerenciamento de riscos corporativo foi de 2,69, considerando uma pontuação mínima de 1 e máxima de 5. Conforme entendimento do COSO 2004, a partir da avaliação e eficácia dos componentes, é possível determinar a eficácia do GRC de uma Instituição. Nessa esteira, respeitando os limites dessa pesquisa, pode-se concluir que o sistema de gerenciamento de riscos corporativos dos Tribunais de Justiça Estaduais pesquisados não é aderente a maioria dos pressupostos do COSO-ERM.

Na análise inferência na busca de diferença de percepção dos gestores sobre o nível de alinhamento do gerenciamento de risco as premissas no COSO-ERM, os resultados relevaram que há diferença entre aqueles agentes que integrantes da Controladoria e Gestores nos Tribunais. Sugerindo que agentes com mais conhecimento sobre a temática, que gerenciam e avaliam o GRC tendem a identificar essas práticas no contexto organizacional mais facilidade do que agentes ligados às atividades de gestão, principalmente quando essas práticas não são institucionalizadas.

Já na análise da percepção por mais de dois grupos, os testes revelaram que “tempo de contratação no tribunal”, “tempo na função”, “região geográfica” e “nível de formação” não têm diferença de percepção. Ao passo que o fator “formação acadêmica”

entre os profissionais com formação em Administração e Economia confrontada com a percepção dos profissionais com formação nas Demais Áreas de conhecimento, tem influência na percepção dos respondentes sobre o alinhamento de alguns componentes da estrutura proposta pelo *framework*. Indicando que áreas do conhecimento com maior afinidade com as práticas de gerenciamento de riscos tendem a ter a percepções mais homogêneas sobre a temática, o que possibilita a efetiva implementação e disseminação dessas práticas na organização.

Ante o exposto, a partir dos resultados da pesquisa, entende-se que o gerenciamento de riscos corporativos ainda é um conceito pouco disseminado nos Tribunais Estaduais Brasileiros, estando presentes apenas em projetos e atividades individuais sem uma filosofia institucionalizada.

Esses resultados representam uma contribuição acerca das características do sistema de gerenciamento de riscos de forma abrangente nos Tribunais de Justiça Estaduais Brasileiro. O diagnóstico permite uma análise por parte dos gestores, possibilitando a implementação do gerenciamento de riscos, através da composição necessária para atingir um nível aceitável em cada componente avaliado, aperfeiçoando o GRC no Poder Judiciário. Ainda, contribui com a literatura solidificando às práticas de gerenciamento de riscos no setor público, além de verificar que características individuais dos agentes tem relação com a sua percepção quanto as práticas de gerenciamento de riscos corporativos.

Diante de tantos desafios inerentes a um trabalho de pesquisa acadêmico, pode-se elencar como principal limitação a impossibilidade de obter a totalidade dos Tribunais na análise, fruto da dificuldade de contatar os respondentes e da negativa na autorização para participação dos respondentes na investigação de dois Tribunais.

Propõe-se para futuras pesquisas um exame aprofundado para identificar outras variáveis que ensejam possíveis diferenças de percepções entre os grupos avaliados. Também se apresenta como possível investigação o estudo detalhado para identificar o motivo que enseja a diferença de percepção dos agentes segundo a sua formação acadêmica. Outra oportunidade de investigação é a realização de um estudo multicase, considerando Tribunais pequenos e de grande porte, a fim de obter um diagnóstico do gerenciamento de risco no Poder Judiciário.

3 ESTUDO 02 – UM ESTUDO DE CASO DAS PRÁTICAS DE GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS NO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO, A LUZ DO MODELO COSO-ERM

3.1. INTRODUÇÃO

À medida que a atenção ao Gerenciamento de Riscos Corporativos aumentou, surgiram várias estruturas capazes de auxiliar as empresas a sua efetiva implementação. Assim, visando entender as práticas de gerenciamento de riscos corporativos no Tribunal de Justiça de Pernambuco, foi utilizada uma das estruturas mais debatidas no que tange ao estudo do gerenciamento de riscos corporativos, o *Framework* COSO-ERM, na sua estrutura inaugural de 2004 e na versão editada em 2017.

Embora exista uma literatura geral sobre o Gerenciamento de Riscos Corporativos, uma limitação importante encontrada é que os estudos internacionais são direcionados mormente ao uso das ferramentas de GRC como proxy para uma melhora no desempenho organizacional e valor das empresas (FARRELL; GALLAGHER, 2019; CALLAHAN et al., 2017; LECKNET, 2017; CHEN et al., 2019). Contudo, para que a utilização do gerenciamento de riscos possa sinalizar uma estrutura de governança e melhoria nos resultados é vital entender de forma holística as práticas e a maturidade da estrutura nas organizações.

Na ótica do setor privado temos estudos como os de Ludqvist; Klapper e Love (2004), Oliveira (2016) e Araújo Lima, Crema e Verbano (2019). Por sua vez, no setor público estas investigações foram realizadas através dos estudos de Woods (2009), Araújo (2014), Do Prado (2014) Martins (2020) e Farias (2009). Cabe salientar, que o estudo do gerenciamento de riscos no Brasil concentra-se no Poder Executivo (Central e Local), pouca atenção tem sido dispensada aos demais Poderes (SILVA, 2015).

Há também uma escassez de práticas focadas em pesquisa sobre gestão de riscos no serviço público, particularmente na integração do gerenciamento de risco com ferramenta de alcance dos objetivos organizacionais (WOODS, 2009; SOIN; HUBER; WHEATLEY, 2014; RANA; WICKRAMASINGHE; BRACCI, 2019).

No que tange ao Poder Judiciário as pesquisas concentram-se na análise da eficiência e produtividade (SHERWOOD, 2007; YEUNG; AZEVEDO, 2011; GOMES, 2014; SILVA 2015; OLIVEIRA, 2015), bem como em investigações na execução das receitas e despesas, autonomia financeira e regime de precatórios (ARAÚJO, 2016;

FERREIRA 2017; ABREU, 2017). Pouco é tratado sobre governança, controles internos e gerenciamento de riscos corporativos.

O Poder Judiciário vem considerando fortemente a reforma de sua gestão, seguindo uma tendência mundial para adoção de instrumentos de gestão, visando à melhoria do desempenho público e a racionalização dos seus procedimentos, (NOGUEIRA; GÓIS; PACHECO, 2010). Além disso, Vieira e Pinheiro (2008) identificaram que a Justiça Brasileira não atende às necessidades de seus usuários, fruto de problemas de gestão e planejamento, que precisam ser evidenciados e tratados para o atendimento das necessidades da sociedade.

Este estudo tem como objetivo entender, mormente através da abordagem de estudos de caso, o modelo de gestão de riscos corporativos (GRC) adotado e suas práticas no Tribunal de Justiça de Pernambuco, verificando quais as dificuldades e facilidades para implantar e consolidar o GR. Este trabalho se justifica ao estimular a pesquisa e apresentar orientação para a melhoria das práticas de GRC.

Nesse sentido, essa investigação busca avançar na temática ao propor um estudo de caso em um Tribunal de Justiça Estadual (TJ) de Médio Porte quanto ao gerenciamento de riscos através da estrutura do COSO-ERM, buscando entender como encontra-se estruturado o gerenciamento de riscos na instituição.

Cerca de 48,5% dos municípios brasileiros há presença de unidades da Justiça Estadual, apenas no ano de 2019 as despesas totais do Poder Judiciário somaram 14 bilhões de dólares, o que corresponde a 1,5% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional. Não obstante às expressivas despesas do Poder Judiciário, os cofres públicos receberam no mesmo ano, em decorrência das atividades judiciária, receitas arrecadadas oriundas da prestação do serviço jurisdicional, cerca de 14,8 bilhões de dólares, isto é, um retorno na ordem de 76% das despesas efetuadas. (Justiça em Números-CNJ-2020).

As razões que levaram a escolha do Tribunal de Justiça de Pernambuco - TJPE, vai desde sua classificação como a oitava maior corte judiciária estadual, com despesa anual na monta de R\$ 1.565.695.622 (Justiça em Números – CNJ-2019). Como também através do estudo de Oliveira et. al. (2020) que apontou o TJPE com um dos Tribunais de Justiça Estaduais que mais exercem atividades típicas de gestão de risco. Ademais, o Tribunal na esteira do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) vem editando normas que visam fomentar o gerenciamento de riscos. Outrossim, a conveniência, acessibilidade aos entrevistados e a estrutura também foram fatores motivadores para seleção do

Tribunal. As entrevistas e observações tiveram como base conceitual o modelo do *framework* COSO ERM.

Desta forma torna-se razoável considerar uma investigação científica no Judiciário Estadual Brasileiro para avaliar as práticas de gerenciamento de riscos corporativos e assim contribuir para a melhoria da gestão e atingimento dos seus resultados.

3.2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

3.2.1. Governança e a Gerenciamento de Riscos Corporativos.

Uma das principais influencias que levaram as empresas a implementarem o gerenciamento de riscos corporativos foi a governança corporativa. Lam e Kawamoto, (1997), Klapper e Love (2004) e Chen et al. (2019) destacam que a governança corporativa é mais importante em países com ambiente legais fracos ou com um nível baixo de regulamentação.

Comparado aos países desenvolvidos, os ambientes legais e o nível de regulação são mais fracos nos países emergentes, crescendo a importância do estabelecimento de mecanismo de governança corporativa (controle internos, gerenciamento de riscos, *accountability* e *compliance*) nesses países. Além disso, Farias, de Luca e Machado (2009) e Façanha et al. (2020) identificaram que quanto mais incipiente são as ferramentas de apoio a governança, mais frágeis se torna a governança corporativas nas organizações.

O gerenciamento de risco vem se tornando peça fundamental no fortalecimento da governança corporativa (Woods (2009), Rana, Hoque e Jacobs (2019) Castro, Amaral e Guerreiro (2019)). Nessa esteira, pesquisadores em contabilidade e gestão pública identificaram o gerenciamento de risco, componente do processo governança, como vetor capaz de auxiliar na consecução dos objetivos estratégicos nas organizações (MCRAE; BALTHAZOR, 2000; WOODS, 2009; SOIN; COLLIER, 2013 CALLAHAN; SOILEAU, 2017; WOODS; LINSLEY, 2017).

Alguns benefícios foram evidenciados na perspectiva do gerenciamento de riscos como componente da governança corporativa, Brown e Caylor (2009) identificaram que uma governança aprimorada está positivamente associada à maximização dos retornos aos acionistas. Nesse mesmo sentido, Callahhan e Soileau (2017) descobriram que empresas com níveis mais altos de maturidade do gerenciamento de riscos, utilizando métricas intimamente relacionadas a governança

corporativa, são caracterizadas por um desempenho operacional mais alto, comparadas aos seus pares do setor.

Segundo Black (2005), quatro vertentes motivaram a introdução da gestão de riscos no modelo de governança do Setor Público, dentre elas estão o desejo de realizar a modernização da gestão, o aproveitamento das inovações tecnológicas e a adoção dos padrões eficazes dos resultados obtidos no setor privado. Slomski (2008), conceitua a governança na gestão pública como o exercício da gestão dos recursos econômico e sociais do país. O que coaduna na importância desse mecanismo na gestão responsável dos escassos recursos públicos, frente às necessidades cada vez maiores da sociedade.

Dentro da ótica do setor público, Power (2004) argumenta que o risco está emergindo como base para o “auto-conhecimento” da gestão, já que não estão sujeitos a disciplina da concorrência, lucros e retorno financeiro aos investidores. Assim identificar essas informações é primordial para subsidiar a governança corporativa no alinhamento das ações e na melhoria do desempenho organizacional. Portanto, o fortalecimento da governança através de ferramentas com o gerenciamento de riscos corporativos tem o potencial de conduzir a organização ao atingimento dos seus objetivos.

Considerando a gestão de riscos inserida no contexto da governança no setor público, a integração da gestão de risco consta em diversos modelos de melhores práticas a serem adotadas pelas organizações. Nesse estudo, foi adotada as três linhas de defesa da organização, propostas pela *Federation of European Risk Management Association* – FERMA, na lógica empregada na definição dos entrevistados do instrumento de coleta de dados, sendo entrevistado agentes da 1º e 3º linhas de defesa.

Essa ferramenta tem o propósito de garantir níveis de controle dos processos organizacionais, sendo a primeira linha de defesa representada por funções que gerenciam e tem propriedade sobre os riscos, a segunda linha de defesa composta por agentes dedicados a supervisão dos trabalhos da primeira linha e a implementação de ferramentas como gerenciamento de riscos e conformidade. A terceira linha de defesa é caracterizada por um alto nível de independência, com o propósito de garantir a eficácia da governança (IIA, 2013).

Cabe destacar que mesmo não sendo um modelo de gerenciamento de riscos, essa ferramenta é capaz de melhorar a definição de funções, responsabilidade, comunicação e reporte nas organizações, por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais na organização (IIA, 2013). Isso porque, consoante

Brasiliiano (2019 p.60), as três linhas de defesa identificam as responsabilidades e o nível de controle de cada área e suas relações.

3.2.2. Benefícios da Implementação do Gerenciamento de Riscos Corporativos

A implementação do gerenciamento de riscos corporativos requer um investimento significativo das organizações, no entanto os benefícios operacionais de redução de custos e aumento de receitas nem sempre são fáceis de serem identificados (CALLAHAN; SOILEAU, 2017). Na busca de evidenciar os benefícios da implementação do gerenciamento de riscos corporativos, as investigações de Lam, J. (2001), Pagach, e Warr (2011) indicam que as empresas que implementam o gerenciamento de riscos corporativos reduzem as perdas e a volatilidade dos resultados. Nessa esteira, Tonello (2007) afirma que ao otimizar as oportunidades e minimizar as ameaças por meio da gestão dos riscos corporativos, além de reduzir os custos a eles associados, levam os gestores a tomar decisões mais objetivas para alocação de recursos e investimentos mais lucrativos.

Reforçando o incentivo da utilização do gerenciamento de riscos corporativo McShane et al. (2011), encontraram uma associação positiva entre a qualidade do gerenciamento de riscos corporativos e o valor das empresas classificadas pela *Standard Poor's*. Concluíram que os fatores que geraram valor a empresa não estão associados ao desenvolvimento avançado do gerenciamento de riscos na organização, mas na classificação intermediária do gerenciamento de riscos também nomeadas de “adequado com tendências positivas”, o que se distancia daquelas com “fraca” ou “apenas adequada” implementação. Assim, com a implementação das práticas de gestão de riscos às organizações tendem a agregar valor e otimizar os resultados nas organizações.

Não obstante, Lundqvist (2014) tem criticado alguns indicadores de GRC, por ela identificado como limitados a proxies simples de implementação, como uma contratação de um “Gestor de Riscos Corporativos”. Sua sustentação tem como argumento a necessidade da identificação dos principais componentes que viabilizem captar informações mais complexas para identificar melhor as empresas, criar comparabilidade, medir a implementação da GRC e identificar verdadeiras capacidades de criação de valor.

Nesse sentido, considerando a associação positiva entre a implementação das práticas de GRC e o aumento do valor da empresa, prevalece a necessidade da utilização de uma estrutura que oriente a detectar as implementações do GRC, esta

investigação pautada nos achados empíricos que regem a temática, avaliou as práticas de gerenciamento de riscos no Poder Judiciário Estadual, sob a ótica do *Framework* COSO-ERM.

3.2.3. Estruturas utilizadas para Implementação do Gestão de Riscos Corporativos.

Algumas das estruturas mais importantes e frequentemente mencionadas são o COSO-ERM, as Normas Conjuntas Austrália / Nova Zelândia 4360-2004, ISO 31000-2009, o Turnbull Guidance, o Casualty Actuarial Society Framework, o Quadro da Associação Internacional de Supervisores de Seguros e Basileia II e o The Orange Book do Tesouro Britânico.

Cada estrutura identifica seus componentes específicos, os quais dentro de uma estrutura, integrarão o processo de implementação do GRC. Algumas entidades utilizam integralmente as estruturas mencionadas, outras a utilizam apenas como um guia e, assim, criam suas próprias estruturas internas para implementar o GRC. Tal hipótese, ocorre com o TCU (Tribunal de Contas da União – Brasil) que utiliza os critérios das melhores práticas internacionais em uso dos modelos COSO-ERM 2004, The Orange Book (UK, 2004 e 2009) e ABNT NBR ISO 31000, na concepção do seu modelo próprio de avaliação da maturidade da gestão de riscos no setor público (TCU, 2018).

Nessa esteira, Ludvisq (2014), no seu estudo exploratório de identificação dos componentes integrais da estrutura de GRC de empresas listadas em bolsa de valores nórdicas. A amostra foi composta por 173 empresas da Dinamarca, 123 empresas da Finlândia, 147 empresas da Noruega e 233 empresas da Suécia. Os resultados indicaram que apenas 41% das empresas, utilizaram estruturas criadas internamente. Entre as estruturas pré-estabelecidas, o COSO foi a mais seguida, por 24% das empresas, a ISO 31000 e a Basileia 11 seguiram ambas com 9%. Ademais, a autora aponta que o aumento do número dessas estruturas contribui para uma incerteza geral em relação aos componentes essenciais do GRC.

Visto os resultados alcançados pelo *framework* COSO-ERM, sobretudo em entidades públicas, (POWER, 2009; FERREIRA, 2013; TEKATHEN; DECHOW, 2013; ARAÚJO, 2014; CALLAHAN; SOILEAU, 2017; ARAÚJO LIMA et al.,2020; LUDVISQ, 2014; BOHNERT et al, 2019; MARTINS, 2020) aliado a importância de constante verificação da qualidade do Gerenciamento de Risco Corporativo, essa estrutura será adotada também no presente estudo.

Oliveira K. (2016), por meio de estudo de caso em uma corretora de seguros, campeia uma investigação com o propósito de identificar quais fatores críticos de sucesso mais influenciam na implementação das ações de gerenciamento de riscos corporativos no ambiente de projetos. Para tanto realizou uma revisão da literatura buscando identificar o estado da arte sobre a temática, resultando em dez fatores críticos identificados. Com efeito, os cinco fatores críticos de sucesso que mais influenciam no êxito de uma iniciativa de gerenciamento de riscos, dividiram-se em três dimensões: Estratégico (comprometimento da alta gestão, com 59,57%); Operacional (consciência e cultura de riscos, com 34,04%, identificação e respostas aos riscos com 31,91%, ponto focal no processo de ERM, com 29,79); e Conformidade (conformidade da instituição com a lei, com 27,66%).

Junior (2020), analisa a implementação do gerenciamento de riscos corporativos em um governo estadual do Brasil. O instrumento de coleta de dados se baseou em rodas de entrevistas e observação participante. Os resultados sugerem barreiras para implementação dessa ferramenta, como a baixa relevância do controle interno, o engessamento dos gestores em controles de natureza financeira-contábil, quando se deparam com ausência de respaldo normativo das ações e na dificuldade da identificação dos riscos estratégicos da instituição. O autor sugere ainda a criação de uma cultura de riscos abrangente em toda a organização, bem como uma reformulação de incentivos para a divulgação e transparência dos problemas estruturais na administração pública.

Oliveira L. (2016), através de um estudo de caso na Câmara de Vereadores do Município de Manaus, objetivou-se propor um modelo de gerenciamento de riscos corporativos para integrar o sistema de gestão de qualidade do órgão. O estudo realizado sugere que o GRC tem o potencial de preservar os benefícios do sistema de gestão de qualidade. Ademais, propicia maior credibilidade, visibilidade política e preparo aos servidores para reagir as incertezas inerentes as atividades da gestão pública.

3.2.4. Framework COSO Enterprise Risk Management (COSO-ERM)

O COSO é um comitê fundado em 1985, por meio da iniciativa de cinco organizações: *American Accounting Association – AAA*; *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*; *Financial Executives International (FEI)*; *Institute of Managements Accountants (IMA)*; e *The Institute of Internal Auditors (IIA)*. Desde

então esse comitê emite pronunciamentos com recomendações para ajudar as organizações a avaliar e aperfeiçoar seus controles internos.

Em virtude dos escândalos empresariais do início dos anos 2000, o comitê elaborou um *framework* com ênfase no Gerenciamento de Riscos Corporativos (GRC), intitulado de *Enterprise Risk Management (ERM) - Integrated Framework (COSO-ERM 2004)*. O *framework* COSO-ERM 2004 foi desenvolvido com o intuito de fornecer direcionamento com relação a três assuntos: gerenciamento de riscos corporativos, controle interno e prevenção de fraudes. Todavia, o foco observado em todo o documento está no gerenciamento de riscos corporativos.

Segundo o COSO (2004), eventos são incidentes ou ocorrências originadas a partir de fontes internas ou externas que afetam a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos, provocando impactos negativos (riscos), positivos (oportunidades) ou ambos. Através desses eventos são identificados os riscos capazes de afetar os resultados e a maneira de como eles serão enfrentados.

O modelo é apresentado na forma de uma matriz tridimensional, demonstrando uma visão integrada com quatro categorias de objetivos: estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade, aliados a oito componentes que a organização e as unidades da organização devem adotar para gerenciar riscos de modo eficaz.

Segundo Hopkin (2010) e Arena, Arnaboldi e Parlemo (2017) ele é considerado um processo interativo, cujos componentes além de se relacionarem com outros individualmente, podem influir em todos eles.

Conceito trazido e exaustivamente tratado na estrutura é o apetite a risco e o seu alinhamento a estratégia adotada. Sobre esse conceito o COSO-ERM 2004 estabelece:

“A administração considera em primeiro lugar o apetite a risco, ao avaliar as opções estratégicas e fixar objetivos compatíveis com a estratégia escolhida, bem como desenvolver mecanismos para administrar os riscos implícitos”.

Uma nova estrutura foi apresentada em 2017, intitulada de *Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance (COSO-ERM 2017)* trazendo uma revisão ao modelo do COSO-ERM 2004, visando destacar a importância do gerenciamento de riscos tanto na definição da estratégia quanto no desempenho organizacional.

Na nova estrutura há a atualização dos componentes reduzindo-os de oito para cinco e a adoção de vinte princípios que devem nortear o gerenciamento de riscos, enfatizando o papel da cultura organizacional e da escolha da estratégia. Desta forma, o

modelo passa a integrar o gerenciamento de riscos com outros processos organizacionais, como governança, definição estratégias e gestão de desempenho.

A figura abaixo ilustra a nova estrutura prevista no *framework* COSO-ERM 2017, com seus componentes e princípios vinculados.

Quadro 01 – Componentes e princípios do *framework* COSO ERM 2017

COMPONENTES				
Governança e Cultura	Estratégia e Definição de Objetivos	Desempenho	Revisão	Informação, Comunicação e Reporte
PRINCÍPIOS				
1) Exercer a supervisão do risco pelo conselho.	6) Analisar contextualmente o negócio	10) Identificar riscos	15) Avaliar mudanças importantes	18) Otimizar tecnologias e sistemas de informações.
2) Estabelecer estruturas operacionais	7) Definir o apetite a risco.	11) Avaliar os riscos por gravidade	16) Revisar riscos e desempenho.	19) Comunicar riscos em potencial.
3) Definir a cultura desejada	8) Analisar as alternativas estratégicas	12) Priorizar os riscos	17) Buscar o aprimoramento do gerenciamento de risco corporativos	20) Divulgar informação sobre cultura, riscos e desempenho organizacional.
4) Demonstrar comprometimento com conjunto de os valores fundamentais.	9) Formular objetivos do negócio.	13) Implementar respostas ao risco		
5) Atrair, desenvolver e reter pessoas capazes.		14) Desenvolver visão de portfólio		

Fonte: Adaptado de COSO-ERM - *Integrating with Strategy and Performance* (2017, p. 18-23)

A estrutura atualizada ressalta a importância da visão holística do GRC. Que garanta a integração do gerenciamento de riscos na construção da missão, visão e valores e na escolha da estratégia do negócio, sempre com o propósito de garantir o aumento do desempenho organizacional.

Cabe destacar que a nova versão do COSO-ERM 2017 não tem o propósito de substituir a versão anterior do COSO-ERM, inaugurada em 2004. A estrutura atualizada tem o propósito de refletir as mudanças tecnológicas e o crescimento no entendimento

do papel do gerenciamento de riscos em todos os tipos de organizações, tornando-se complementares (PREWETT E TERRY, 2018).

Utilizando o *Framework* COSO-ERM, Callahan e Soileau (2017), avaliam a “segurança razoável em relação a consecução dos objetivos da entidade” que o GRC pode proporcionar. Assim, descobriram que a estrutura de gestão de riscos das empresas com níveis mais altos de maturidade do processo de GRC são caracterizadas por um desempenho operacional mais alto do que seus pares do setor.

3.3. METODOLOGIA

A abordagem escolhida para a pesquisa foi o estudo de caso que, consoante Gil (1999), caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a possibilitar conhecimento detalhado. Para tanto, o caso selecionado foi o Tribunal de Justiça de Pernambuco - TJPE, Tribunal de Justiça Estadual Brasileiro de Médio Porte, consoante dado do Relatório Justiça em Números 2020 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Assim, o propósito será de investigar as práticas de gerenciamento de riscos corporativos e o seu alinhamento as premissas do *Framework* COSO-ERM 2017, identificando exemplos de boas práticas e oportunidades de melhorias.

As razões que levaram a escolha do TJPE, vão desde sua classificação como a oitava maior corte judiciária estadual, com 512 unidades judiciárias e despesa anual de aproximadamente de R\$ 1.667.960,00 (DPJ, 2020). Adicionalmente, na investigação de Oliveira et al (2020) o TJPE foi apontado como um dos Tribunais de Justiça Estaduais que mais exercem atividades típicas de gestão de riscos. Essa a Corte Estadual está adotando procedimentos que visam fomentar práticas de gerenciamento de riscos na instituição. Além disso, o pesquisador é funcionário desse Tribunal e obteve acesso aos entrevistados e a documentações pertinentes.

Logo, esta adoção faz com que seja viável a análise das práticas identificadas, motivações e barreiras enfrentadas no processo de implantação e expectativas quanto aos benefícios futuros. Igualmente, a conveniência e acessibilidade aos entrevistados e a estrutura também foram fatores motivadores para seleção do Tribunal.

3.3.1. Coleta e interpretação dos dados

Com o intuito de possibilitar uma análise mais aprofundada do fenômeno investigado, verificando se há convergência entre as informações colhidas por diferentes fontes, foi utilizado o processo de triangulação (YIN, 2001). As evidências foram coletadas através de duas fontes: pesquisa documental e entrevistas.

A primeira fase do estudo se deu através da análise documental. Ainda segundo Yin (2015), ela oferece vantagem para o estudo ao explorar uma riqueza de informações e descrição sobre os assuntos da pesquisa, enquanto, ao mesmo tempo, constrói bons conhecimentos para resolver os problemas de pesquisa.

A segunda fase foi composta por entrevistas, com o intuito de possibilitar uma análise mais aprofundada do fenômeno investigado, onde foi verificado se havia convergência entre as informações colhidas por diferentes fontes, a partir do processo de triangulação (Yin, 2001).

A análise documental alcançou documentos colhidos nas fontes oficiais do Poder Judiciário e envolveu a análise dos normativos legais do Conselho Nacional de Justiça sobre o tema, tais como normais que instituem as atividades e diretrizes técnicas de Auditoria, Governança, Gerenciamento de Riscos e Controle Interno (Resolução nº 308 e nº 309/20 – CNJ). Abrangeu ainda, normativos e relatório produzidos pelo TJPE para o público interna e externo, como a estrutura organizacional das unidades administrativas, normativos sobre práticas de governança, gerenciamento de riscos, controles internos, código de ética, diretrizes de conflito de interesse e fomento a integridade institucional, relatório de planejamento estratégico, planos de auditoria e prestação de contas. Parte dos relatórios produzidos internamente foi disponibilizada pelos dois entrevistados e outra parte são documentos públicos coletados no endereço eletrônico do Tribunal.

Toda análise foi pautada na busca de afirmações ou metodologias semelhantes àquelas dispostas no *Framework* COSO-ERM 2017, o que permitiu a avaliação do sistema de gerenciamento de riscos adotado pelo TJPE. A estrutura citada foi selecionada a partir da revisão da literatura, por ser referenciado internacionalmente e suas recomendações servirem de base para a avaliação de sistemas de controle interno. (LAM, J. (2001), PAGACH, D., E WARR, R. (2011), LUDVISQ (2014), ARAÚJO (2014) CALLAHAN E SOILEAU (2017), OULASVIRTA E ANTTIROIKO, (2017), BOHNERT ET AL (2019), DE ARAUJO (2019) e MARTINS (2020)).

Nesse sentido, na apresentação dos resultados serão citados os conceitos de ambos os *frameworks*, à medida que for necessária a indicação precisa de qual estrutura o assunto se refere, será especificado incluindo o respectivo ano de publicação.

Foram realizadas entrevistas semiestruturadas, por vídeo conferência devido a pandemia do Covid-19, com os representantes do TJPE. Ao todo foram realizadas duas entrevistas.

A primeira foi realizada com o responsável pelo setor de governança, transparência e prestação de contas da Controladoria, que tem por competência formular e avaliar políticas e programas para incrementar a gestão estratégica, além de desenvolver ferramentas para garantir a integridade, a *accountability* e o atingimento das metas estabelecidas pela gestão. Logo, percebe-se que o entrevistado ocupa posição central no desenho do sistema de gestão de riscos. Apesar de não ser o titular da Controladoria do Tribunal, este entrevistado será denominado de Controlador.

Posteriormente, foi entrevistada a representante do Planejamento Estratégico do Tribunal, com o fito de observar se as práticas de gerenciamento de riscos materializam-se em atividades/rotinas que levam ao atingimento dos objetivos estabelecidos pela gestão. O objetivo dessa entrevista é entender a percepção do ator envolvido nos controles primários durante a execução de suas atividades finalísticas. Pela sua posição de gestão dentro do organograma da instituição, a partir de agora esta entrevistada será denominada de Gestora.

3.4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados dessa pesquisa foram categorizados e analisados utilizando o *framework* do COSO-ERM 2017. Essa estrutura compreende cinco componentes: Governança e Cultura; Estratégia e Definição de Objetivos; Desempenho; Revisão; Informação e Comunicação e Reporte. Nesse sentido, a cada componente são descritas as análises documentais e as respostas dos entrevistados, contextualizando-as com as recomendações da estrutura adotada na pesquisa.

O Tribunal de Justiça Estadual em questão, fruto da regulamentação adotada pelo CNJ por meio Instrução Normativa nº 07 de 10 de agosto de 2020, estabeleceu o Estatuto da Controladoria do Tribunal, cujo objetivo contempla a missão da unidade organização de auxiliar a Alta Administração, no exercício da missão institucional, alcançar os objetivos organizacionais, mediante execução de atividades de avaliação e

consultoria, visando a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Na norma o modelo de gerenciamento de riscos adotado consiste na atuação coordenada através das três linhas de defesa do IIA, com a controladoria ocupando a 3ª linha de defesa, vinculada hierarquicamente à Presidência. A Instrução Normativa nº 08 de 10 de agosto de 2020, que instituiu o código de ética da controladoria, tem como pressuposto básico para o GRC, a estrutura do COSO-ERM 2004.

Antes dos normativos supracitados, TJPE contava apenas com referências a gestão de riscos dentro das normas internas que regulamentavam procedimentos e atividades administrativas.

Segundo o framework do COSO, algumas instituições buscam alcançar um GRC eficaz apenas para atender aos requerimentos de alguma parte exterior interessada, como um órgão regulador, entretanto o GRC deve ser reconhecido pela alta administração como uma ferramenta contribuidora para a criação ou manutenção do valor da organização. Na investigação documental, observou-se que o TJPE divulga documentos hábeis que podem incluir informações de apresentação e divulgação do GRC, contudo não há a atualização dessas ferramentas com informações úteis e claras que viabilizem a compreensão do público alvo. Ademais, é possível notar em sua resposta a percepção da **Gestora** sobre a deficiência na divulgação das informações necessárias para tornar o GRC eficaz, conforme:

Temos o planejamento estratégico que está em vigor desde 2015 com duração até 2022, mas esse ano (2020) o Conselho Nacional de Justiça divulgou outra resolução pedindo para que os 27 estados atualizassem seus planejamentos estratégicos e teremos aproximadamente até o início do segundo semestre do ano que vem (2021) para preparar o planejamento estratégico de 2021 até 2026. O que aconteceu nesse planejamento atual foi uma deficiência extremamente grande na área de comunicação, tentamos envolver a própria área, até solicitando pelo site do tribunal, que tivéssemos uma coluna falando de cada objetivo estratégico, indicadores. O servidor ao qual está na ponta, normalmente não sabe o motivo para que esteja trabalhando, ele apenas está executando uma tarefa ao qual foi traçada uma meta 1 e a meta 2, porque seria cobrada uma taxa de congestionamento otimizada dentro de uma vara, ele só sabe que é cobrado, mas não sabe o porque. Estamos querendo nesse novo projeto, onde o pessoal de comunicação está conosco desde o início, para que não se repita mais e essa informação chegue aos servidores de todo estado, de uma forma perene. Pois um planejamento passa por fases, desde o estudo de uma equipe menor, que prepara a metodologia que iremos implementar no Tribunal para o próximo planejamento estratégico, até a criação de oficinas com a participação das áreas fins e meio. Para que consigamos montar uma estratégia, para o tribunal seguir nesses próximos 6 anos.

Portanto, existe uma certa aproximação com o COSO neste quesito, pois existem ferramentas úteis para a disseminação da cultura de risco, contudo não são aproveitadas pela instituição que, segundo a **Gestora**, fazem com que o Tribunal não consiga alcançar seus objetivos operacionais e estratégicos. Entretanto, percebe-se na resposta apresentada pela gestora a identificação da contingência somente após o fato ocorrido, não sendo uma ação preditiva, consoante prescreve a estrutura.

O *framework* COSO-ERM 2004, apresenta a definição de gerenciamento de riscos como um processo contínuo que flui na organização, em todos os níveis e unidades. Não obstante, o *framework* COSO-ERM 2017 esclarece ainda mais esse conceito, destacando que o GRC não é de uma unidade ou departamento, mas sim pertencente a organização como um todo, contribuindo para a concepção da cultura organizacionais, na definição de estratégias até a avaliação dos resultados, com o intuito de gerenciar riscos na criação, preservação e realização de valor. Na análise documental do organograma e atribuições das unidades administrativas foi possível observar que alguns setores administrativos possuem rotinas de gestão de riscos, mas individualizadas, como na realização de auditorias, gestão de projetos e aquisições. Ao ser questionado o **Controlador** comenta que:

Não há uma uniformização de procedimentos no tribunal em relação a percepção de risco e gestão de risco, de cada área, percebemos que tem áreas mais bem preparadas com o tema, como a Secretaria de Tecnologia da Informação e Comunicação, a Controladoria que já estuda e tenta fomentar essa gestão de riscos já um tempo, e o Conselho Nacional de Justiça, que ajuda. Cada área tem um modo de lidar com a gestão de risco, e não uma uniformidade. Algumas áreas encaram de forma mais séria e outras de forma mais operacional.

Na estratégia e definição de objetivos o *framework* COSO-ERM 2017, vai além de identificar o risco da estratégia escolhida, essa estrutura enfatiza dois aspectos adicionais: a possibilidade da estratégia não se alinhar a missão, a visão e os valores da organização e as implicações subjacentes dessas escolhas. Uma vez que a escolha de uma estratégia exige uma tomada de decisão estruturada que analise os riscos, mas também alinhe os recursos com a missão, visão e valores da organização, tornando assim o GRC mais resiliente durante períodos de mudanças.

A partir da análise documental do TJPE, na Instrução Normativa nº 15 de 07/10/2015 na página 25, extrai-se uma possível definição do apetite a riscos do Tribunal:

“Os riscos de alto impacto, que apresentarem alta probabilidade de

ocorrência, merecerão imediatas medidas saneadoras. Os riscos considerados de baixo impacto poderão ser aceitos e monitorados, com ou sem redirecionamento de condutas/procedimentos”.

Na pergunta realizada com intuito e identificar de fato se há uma definição clara de apetite a risco, o **Controlador** mencionou o conceito aplicado a temática e a sua importância da avaliação dos riscos a serem suportados, mas não identifica essas práticas disseminadas no Tribunal. A **Gestora** informa que as práticas de gerenciamento de riscos se concentram nas unidades de Planejamento e Tecnologia da Informação. Nessas unidades é possível identificar procedimentos como mapeamento dos processos e a definição de apetite a risco sobre algumas categorias como: setor de pessoal e infraestrutura de Tecnologia da informação, dentro de projetos específicos da secretaria. Esse resultado, corrobora com o estudo de Araújo Lima et al. (2020), que não identifica na literatura achados que indicaram uma visão holística organizacional para a gestão de riscos, mas fluxos emergentes, como é o caso do gerenciamento de riscos em unidade administrativa ou projeto específico.

Ainda segundo o COSO-ERM 2007, a alta administração executa importante atividade ao supervisionar o GRC estando ciente e de acordo com o grau de apetite a risco da organização. Identificar um GRC compatível com o apetite a risco da organização é vital para possibilitar um nível de segurança razoável em relação à realização dos objetivos. Portanto, percebe-se um distanciamento do *framework* COSO em relação a esse tema. Visto que na estrutura de gerenciamento de riscos do TJPE não foi possível identificar uma estratégia clara e uma definição de nível de risco que é aceito.

Sob a ótica do desempenho, a identificação de eventos capazes de afetar os resultados e a implementação de respostas eficazes, foram objetos de análise documental e mencionadas nas entrevistas

Esses riscos podem ser categorizados como econômicos, políticos, sociais, de infraestrutura, pessoal e processos. No plano de auditoria anual do TJPE foi possível notar a identificar de ameaças que podem influenciar no cumprimento do planejamento como: indisponibilidade de software especializados, reduzida força de trabalho e a capacitação dos servidores em conhecimentos atinentes a riscos e controles associados. Logo, a partir dessa constatação, percebeu-se que lacunas existentes possivelmente poderão comprometer os resultados almejados. Em relação ao processo de identificação

de eventos através de ferramentas de gestão de riscos o **Controlador** aponta a importância de auditorias e processos para esta identificação:

[...]Em nossa controladoria, como também praticamente todos os setores do judiciário do Brasil tem uma enorme deficiência em softwares especializados em controle interno e auditoria. Inclusive na nossa matriz SWOT esse tópico é uma das nossas fraquezas, uma vez que não temos um suporte tecnológico. Como não há uma gestão de risco disseminada, não realizamos uma auditoria baseada em risco. Agora identificamos riscos em alguns casos específicos, ao qual percebemos os riscos e propomos melhorias e muitas áreas foram atendidas e tais riscos foram mitigados,.

Entretanto, como demonstrado previamente, o Tribunal identifica alguns eventos pontuais que têm potencial de afetar a realização dos seus objetivos, mas pouco foi encontrado, durante a análise documental, em relação os impactos que eles podem acarretar e as estratégias alternativas para garantir a finalidade da contratação. Como exemplo, é possível identificar nos processos licitatórios do TJPE estudos preliminares que levam em consideração os riscos advindos daquela contratação, contudo não foi possível identificar os níveis de riscos aceitáveis e procedimentos de controle a serem executados para garantia da execução daquela atividade.

Da mesma forma, os componentes de respostas aos riscos não foram identificados. Todavia, indagado sobre as respostas aos riscos, foi perguntado se teria um caso prático onde pudesse apresentar a identificação do evento de risco e as respostas implementadas, o **Controlador** respondeu que sim, ao tempo que apresentou dois exemplos:

Existem áreas dentro da controladoria que tratam de dados específicos de determinados setores, que possui um critério ao qual não detalhamos, mas identificamos que um dos convênios possuía alguns riscos, sobretudo algumas cláusulas que poderiam gerar transtornos que não estavam sendo atendidas, e que depois de algumas auditorias percebemos que existia um risco e que não vinha ocorrendo uma melhora. Então conseguimos identificar alguns riscos que foram solucionados, e hoje possuímos um convênio cujo objeto tem um caráter confidencial, mas que de fato foi melhorado.

[...] No almoxarifado que realizamos algumas auditorias, enquanto eu era do setor contábil, designado ao controle patrimonial e verificava o almoxarifado junto com outros itens. Dentro dele identificamos alguns fatores de risco, na parte de saúde por exemplo alguns medicamentos não estavam organizados na maneira ideal, não havia um acondicionamento ideal para alguns materiais. Ressaltando que não era um problema em si, mas que poderia ocasionar. Identificamos alguns riscos vinculados e que os controles internos eram insuficientes e começamos a realizar auditorias e emitir certas recomendações, e foram atendidas 100% das recomendações. Após alguns anos realizamos uma nova auditoria e não identificamos achados vinculados aos riscos. Então trabalhamos na prática com a identificação de riscos, mas não uma gestão de riscos e também auditoria baseada em risco, ela é praticamente uma parte da auditoria, como da mesma forma existem gestões que recipientemente realizam a gestão de risco.

Partindo para atividades de controle, as quais asseguram a execução das respostas aos riscos com eficácia, percebeu-se que foi o componente mais encontrado durante a análise documental.

Segundo o COSO-ERM, “as atividades de controle são importantes elementos do processo por meio do qual uma organização busca atingir os objetivos do negócio. Elas não são executadas simplesmente por executar ou por parecer a coisa “certa ou apropriada” a ser feita”, pois servem como mecanismos de gestão do cumprimento dos objetivos.” O framework apresenta o rol exemplificativo com as seguintes atividades de controle: revisão da alta administração, administração funcional direta ou indireta, processamento de informações, controles físicos, indicadores de desempenho e segregação de função.

Na análise documental foi possível observar registros sobre procedimentos de controles no processamento de informações, controles físicos, por indicadores de desempenho e segregação de função.

Com relação aos controles físicos, foi encontrado no relatório de prestação de contas anuais do TJPE o inventário geral do almoxarifado e a respectiva auditoria realizada com o intuito de avaliar a conformidade do sistema de material comparativamente com os registros iniciais.

Com relação ao processamento de informação, o TJPE conta com um banco de dados robustos que centraliza as ferramentas de tecnologia de informação, onde são controlados os acessos aos dados, arquivos e programas.

Os objetivos estratégicos do tribunal, previstos no planejamento estratégico do TJPE para os anos de 2016 à 2022 são controlados através de indicadores de desempenho. Para cada objetivo estratégico foram definidos indicadores e metas de desempenho (acesso à justiça, tempo de solução de conflito, justiça eletrônica, de judicialização, dentre outros), os quais têm como objetivo medir os resultados alcançados, aferindo a efetividade das iniciativas no atendimento dos objetivos.

Por fim, quanto a segregação de função, objeto de auditoria dos controles internos e externos no setor público, no estatuto da Controladoria do Tribunal é possível observar disposição que impede a unidade de realizar atos de cogestão. Sendo identificada tal atividade, a auditoria deverá realizar plano para transferência, a fim de preservar o princípio da segregação de função.

Consoante o *framework* COSO-ERM (2007), o gerenciamento de riscos corporativos deve ser revisado, avaliando-se a presença e o funcionamento de seus componentes ao longo do tempo. Essa tarefa é realizada mediante atividades contínuas de monitoramento, avaliações independentes ou uma combinação de ambas. Desta forma, a administração tem a capacidade de detectar se o funcionamento dos componentes está eficaz a fim de relatar eventuais deficiências.

Ainda segundo o *framework*, o monitoramento pode ser conduzido de duas maneiras: mediante atividades contínuas ou de avaliações independentes. Geralmente, os mecanismos de administração de riscos corporativos são estruturados para fazer o próprio monitoramento de forma contínua, no mínimo até certo ponto. Quanto maior o alcance e a eficácia do monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações independentes.

Acerta desse componente, o **Controlador** destacou a importância da implementação da auditoria baseada em riscos, para que não haja solução de continuidade nos processos internos e que todas as etapas sejam avaliadas. E acredita no crescimento nas atividades de monitoramento, tendo em vista a implementação da unidade de Auditoria Interna do Tribunal, a qual mantém as atividades de controladoria e estabelece uma visão voltada à governança, gerenciamento de riscos e controle internos.

Quanto ao componente “informações, comunicações e reporte”, essas comunicações podem ser divididas em internas e externas. O COSO-ERM assevera que “As informações são necessárias em todos os níveis de uma organização, para identificar, avaliar e responder a riscos, administrá-la e alcançar seus objetivos. A recente estrutura do COSO-ERM 2017, reforça esse entendimento apresentando três princípios norteadores: aperfeiçoamento dos sistemas de informações e tecnologia, comunicar informações sobre riscos e divulgar informações de riscos, cultura e desempenho por meio de relatório.

O COSO-ERM afirma que “A comunicação é inerente a todos os sistemas de informações [...] Os sistemas de informações devem fornecer informações ao pessoal apropriado para que este possa desincumbir-se de suas responsabilidades operacionais, de comunicação e de conformidade. Porém a comunicação também deve ocorrer em um sentido mais amplo, tratando de expectativas, responsabilidades de indivíduos e grupos, bem como outras questões importantes.” Sobre o tema, a **Gestora** afirma que:

Como dissemos no início é muito difícil à comunicação entre si. Nós

gostaríamos que o setor de comunicação do Tribunal pudesse realizar um plano de todo o planejamento de forma detalhada. Então o que fazemos é a divulgação do resultado dos projetos quando são concluídos e às vezes através das áreas. Digamos que o processo eletrônico começou a ser implementado na especialidade criminal então é feita algumas matérias sobre isso. E no final do ano tem a consolidação de todos os projetos que foram realizados. Fora isso tem algumas prestações de contas externas, como o Tribunal de Contas de Pernambuco que a cada início de ano avalia as metas relacionadas ao Plano Plurianual (PPA). Com isso temos que colocar o percentual de cumprimento das metas que tínhamos inseridos. Então normalmente entre janeiro e fevereiro prestamos contas do ano anterior referente a esses cumprimentos e também em um período de dois em dois anos o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) pede por macrodesafios do Poder Judiciário, pelos quais desdobramos o nosso planejamento e com isso prestamos conta do que foi realizado.

Tal fato demonstra a preocupação da gestão com a comunicação na prestação de contas aos jurisdicionados e órgãos de controle. Entretanto, o próprio entrevistado aponta falhas que impedem a concretização da comunicação plena, restringindo-se a divulgação de informações pontuais e ao atendimento as determinações dos órgãos de controle, o que culmina no distanciamento do seu GRC com as premissas do COSO-ERM.

Finalmente, foi solicitado para ambos os entrevistados que avaliassem, a partir de uma nota de 0 a 10, a qualidade do sistema de gerenciamento de riscos corporativos do Tribunal. Como resposta, obteve-se que o **Controlador** atribuiu nota superior que a **Gestora**. Os entrevistados atribuíram notas 7 e 5, respectivamente.

Em relação às oportunidades de melhoria no sistema de GRC, o **Controlador** e a **Gestora** comentam que:

[...] Fomentando a cultura de risco, que já se tem iniciado no Tribunal, onde não só os normativos tragam essas informações e alguns cursos vinculados, mas que possamos transformar em uma cultura de gestão de risco, não adiantaria trazer uma resolução com uma tabela enorme para que os gestores, quando forem fazer algum tipo de serviço apenas preenchesse um documento formal, isso melhoria muito pouca a gestão de risco e sua percepção no impacto final (**Controlador**).

[...] Nós não temos essa disciplina implantada, de forma integrada ao qual poderíamos visualizar em uma fonte única o risco do Tribunal em cada categoria ao qual precisamos avaliar. Gestão de risco é muito maior do que a nossa atual situação, por isso dei essa nota. Uma medida de solução ao qual pode ser iniciada para o melhoramento seria iniciarmos de forma gradual, porém de forma objetiva, criando uma cultura no ambiente. Os projetos precisam ser definidos, para que assim os riscos possam ser solucionados. Na minha visão a gestão de risco é o que dá o andamento a um ambiente seguro e se os menospreza as situações serão totalmente instáveis (**Gestora**).

Tabela 01 – Resumo dos Resultados

COMPONENTES	SÍNTESE DOS RESULTADOS
Governança e Cultura	Percebe-se a existência de ferramentais úteis para a divulgação da cultura de risco. Entretanto não há a efetiva disseminação no contexto organizacional.
Estratégia e Definição de Objetivos	Constata-se que o Tribunal não apresenta definição de apetite a risco, assim como não foi possível identificar estratégias institucional claras para enfrentar os riscos, sendo essas práticas restritas a fluxos emergentes.
Desempenho	Os riscos encontram-se categorizados conforme preconizada o COSO-ERM. Mas pouco foi encontrado, durante a análise documental, em relação aos impactos que os riscos podem acarretar e às estratégias alternativas possíveis a serem adotadas.
Revisão	Na análise documental foi possível observar registros sobre procedimentos de controles. Contudo, conforme detectado nas entrevistas, procedimentos de monitoramento (contínuos ou de avaliações independentes) não tem como foco os riscos.
Informação, Comunicação e Reporte	Quanto aos sistemas de informação, apresentado no COSO-ERM 2017 como uma das tendências que afetarão o GRC, o Tribunal vem realizando investimento visando o seu aprimoramento. No que tange a comunicação e reporte, observam-se falhas que impedem a efetivação da comunicação aos interessados, restringindo-se a divulgação de informações direcionadas ao atendimento das determinações legais.

Fonte: Elaboração própria

3.5. CONCLUSÃO

O principal objetivo desse capítulo foi avaliar as práticas de gerenciamento de riscos corporativos (GRC) de um Tribunal de Justiça Estadual Brasileiro comparativamente às premissas do COSO-ERM. Para tanto, foi realizado estudo de caso no Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco (TJPE) através de pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas com dois representantes da estrutura de gerenciamento de riscos, um representante da unidade de controladoria e outro de uma unidade de gestão administrativa.

A partir das respostas, pode-se avaliar as práticas de gerenciamento de riscos desse Tribunal e concluir que o TJPE vem empenhando esforços para a implementação do GRC, entretanto atualmente as práticas são incipientes e realizadas isoladamente dentro da instituição. O avanço dessas práticas pode contribuir para a criação de valor às partes interessadas, que compreende, mormente, os usuários dos serviços judiciais.

Em relação ao alinhamento do sistema de GRC às premissas do COSO-ERM, pode-se citar como positivas a disponibilidade de ferramentas úteis para a disseminação da cultura de risco. Outro ponto importante foi a criação do Estatuto da Auditoria Interna e o Código de Ética, esses normativos trazem preceitos básicos alinhados as recomendações das estruturas internas aceitas no que tange a governança, gestão de riscos, integridade e controle interno. O que se observa é um aprimoramento dessas práticas ao longo dos anos. Na análise documental, especificamente quanto às atividades de controle, foi possível identificar atividades compatíveis com o rol exemplificativo apresentado no COSO-ERM.

Entretanto, foram identificados distanciamentos entre as práticas do TJPE com o *framework*. Preliminarmente, não foi possível identificar uma estratégia clara e uma definição de nível de apetite ao risco. Ademais, durante a análise documental, pouco foi encontrado em relação ao modo de enfrentamento dos eventos de risco e seus impactos, denotando a ausência dos pressupostos presentes nos componentes “estratégia e definição de objetivos” e “desempenho”. Sob a ótica da comunicação, o próprio entrevistado aponta falhas que impedem a concretização da comunicação plena, restringindo-se a divulgação de informações pontuais e ao atendimento as determinações dos órgãos de controle.

Os resultados da pesquisa evidenciaram um desequilíbrio entre os componentes investigados, o que, segundo o COSO (2004), é suscetível acontecer. Entretanto, o *framework* ressalta que não é admissível existir fraquezas significantes, ou seja, deficiências que impeçam a entidade de atingir seus objetivos, dentre eles, o de gerar valor às suas partes interessadas (premissa inerente ao gerenciamento de riscos). Diante dos desequilíbrios, cabe à gestão adotar uma postura proativa frente às fragilidades detectadas. Com base no estudo, também é possível propor um conjunto de ações, inseridas no contexto operacional do Tribunal de Justiça de Pernambuco para melhorar o grau de maturidade da sua gestão de riscos, como: disseminar a cultura de risco na organização, realizar uma comunicação eficaz dos objetivos e estratégia para alcançá-los, bem como adotar metodologias de tratamento aos riscos identificados.

O estudo apresenta implicações teóricas no sentido de apontar um roteiro e metodologia para avaliar práticas de gerenciamento de riscos em diversas organizações, assim como oferecer um apoio adicional no que se refere à análise do gerenciamento de riscos corporativos em instituições da administração pública. Tal como implicações práticas, pois faz uma avaliação em um Tribunal de Justiça Estadual de médio porte que

está caminhando para a implementação de um sistema formal de GRC baseados nos conceitos universais do *framework* COSO-ERM, cujos conceitos podem ser ajustados a qualquer tipo de organização, sejam elas lucrativas ou não (MOELLER, 2014). O que pode ser aproveitado por gestores para aperfeiçoamento de outras organizações, tanto de públicas.

Ademais, algumas limitações foram identificadas na investigação. Inicialmente não tivemos acesso a alguns documentos indicados pelos entrevistados, preliminarmente identificados, pelo pesquisador, como achados de técnicas de GRC nos processos internos. Esses documentos poderiam servir de base para comprovar, por exemplo, a utilização de técnica de identificação de eventos dentro dos procedimentos de auditoria interna. Além disso, este estudo examinou apenas uma instituição no âmbito do Poder Judiciário Estadual. Com efeito, as descobertas e sua validade precisam ser interpretadas com cautela, devido às características internas do TJPE que podem diferir dos demais Tribunais de Justiça Estaduais Brasileiros. No entanto, no futuro, pesquisas podem ser realizadas com amostras mais amplas que podem envolver mais de um Tribunal, com características diversas.

4 CONCLUSÕES GERAIS DA PESQUISA

Esta dissertação objetivou realizar uma avaliação das práticas de gerenciamento de riscos corporativos (GRC) dos Tribunais de Justiça Estaduais Brasileiros com base no *framework* COSO-ERM. Visando alcançar esse objetivo, a pesquisa foi dividida e apresentada em formato de dois estudos.

O primeiro estudo, composto por uma abordagem quantitativa, através de um levantamento mediante questionário para respondentes, integrantes da estrutura de gestão de riscos. Pôde-se verificar às práticas de GRC encontradas nos 18 Tribunais de Justiça Estaduais, estabelecer o nível de alinhamento aos aspectos preconizados pelo *Framework* COSO e identificar a diferença de percepção dos agentes sobre o nível de alinhamento, com relação a aspectos relacionados a seu perfil.

Quanto as práticas de GRC, verificou-se que, de forma geral, apenas as atividades do componente “governança e cultura” foram identificadas pelos respondentes como próxima as premissas do COSO-ERM, com 65% de concordância. Corroborando estudos de Ferreira (2013), Silva (2016) e De Almeida et al. (2019) refletindo a percepção de que alta administração percebe a importância da gestão de riscos. Por outro lado, nos demais componentes os respondentes discordaram quanto as

práticas na instituição. Com destaque para o componente “revisão” com 59% de discordância, também, resultado semelhante aos achados de Araújo (2014), Silva (2016), De Almeida (2019), Martins (2020). Esse desacordo sugere que mecanismos de monitoramento ainda não são aplicados pela instituição. A pontuação que representa o nível geral de alinhamento do gerenciamento de riscos corporativo foi de 2,69, no máximo de 5,00. Assim, conclui-se que a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos dos Tribunais de Justiça Estaduais pesquisados, não é aderente a maioria dos pressupostos do COSO-ERM.

Quanto a diferença de percepção dos gestores sobre o nível de alinhamento do gerenciamento de risco as premissas no COSO-ERM, os resultados revelaram que há diferença de percepção entre os controladores e gestores dos Tribunais avaliados. O que pode justificar a diferença de percepção encontrada, é o fato da participação da unidade de controladoria diretamente no processo de implementação da gestão de risco, o que propicia a ele um maior entendimento das ferramentas e aumenta a possibilidade de identificá-las na estrutura organizacional. Já o gestor realiza atividade finalista, sem a expertise necessária em gestão de riscos para perceber essas práticas.

Já na análise da percepção de mais de dois grupos, os testes revelaram que “tempo de contratação”, “tempo na função”, “região geográfica” e “nível de formação” não têm diferença de percepção. Ao passo que o fator “formação acadêmica” em “Administração e Economia” confrontada com a percepção dos profissionais com formação nas “Demais Áreas de conhecimento” tem influência na percepção dos respondentes sobre o componente “governança e cultura” da estrutura proposta pelo *framework*. Esses resultados sugerem que profissionais, com formação em áreas afetas a gestão organizacional, têm uma percepção uniforme quanto as práticas de GRC, ao passo que profissionais com formações diferentes dos grupos apresentados da pesquisa, tendem a distanciar-se desse entendimento.

Nesse sentido, adotar medidas de disseminação de uma cultura de risco na organização é uma estratégia que tende a diminuir a assimetria encontrada entre a percepção dos agentes nos Tribunais.

O segundo estudo, com abordagem qualitativa, utilizou-se da estratégia de estudo de caso, a partir de análise documental em diversas fontes produzidas pelo Tribunal de Justiça do estado de Pernambuco, além de entrevistas semiestruturadas com dois representantes da estrutura de gerenciamento de riscos, um representante da unidade de controladoria e outro de uma unidade da gestão administrativa. A partir das

respostas, pode-se concluir que o TJPE vem empenhando esforços para a implementação do GRC, entretanto atualmente as práticas são incipientes e realizadas de forma isolada dentro da instituição.

Em relação ao alinhamento do sistema de GRC, foram identificadas práticas que se aproximam às premissas do COSO-ERM, como a normatização de atividade de gerenciamento de riscos e procedimentos pontuais de identificação e avaliação dos riscos.

Em contrapartida, foram identificados distanciamentos entre as práticas do TJPE com o framework. A ausência de uma estratégia clara e definição de objetivos ficaram evidentes no momento em que a instituição não define o seu apetite ao risco. Sob a ótica da comunicação, o próprio entrevistado aponta falhas que impedem a concretização da comunicação plena, restringindo-se a divulgação de informações pontuais e atendimento as determinações legais.

Diante de tantos desafios inerentes a um trabalho de pesquisa acadêmico, pode-se elencar como fatores limitantes o percentual de resposta ao questionário, fruto da dificuldade de contatar os respondentes e da negativa na autorização para participação dos respondentes na investigação de dois Tribunais. Assim como a impossibilidade da realização das entrevistas de forma presencial, o que facilitaria a captação de informações disponíveis, assim como a coleta oportuna de documentos que seriam viabilizados no momento da entrevista e a posteriori. Por fim, como este estudo examinou apenas uma organização, as descobertas e sua validade precisam ser interpretadas e generalizadas com precaução.

Os resultados, analisados de forma conjunta, oferecem um diagnóstico amplo das práticas e estrutura de gerenciamento de riscos corporativos do Poder Judiciário Estadual Brasileiro, além de apontar a percepção dos seus integrantes. Além desta contribuição, a presente pesquisa possibilita que outros pesquisadores utilizem esta abordagem metodológica para outros estudos, ampliando o número de Tribunais e documentos analisados.

Os resultados encontrados ao final do estudo, apesar das convergências detectadas, propõem-se para futuras pesquisas um exame aprofundado para identificar outras variáveis que ensejam possíveis diferenças de percepções entre os grupos avaliados. Como também realizar um estudo detalhado para identificar o motivo que enseja a diferença de percepção dos agentes segundo a sua formação acadêmica. Outra oportunidade de estudo é expandir a pesquisa outras áreas que compõem o Poder

Judiciário Brasileiro, a fim de obter um diagnóstico integral do gerenciamento de risco neste Poder.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Q.; IQBAL, J. **Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices**. Middle-East. Journal of Scientific Research, v. 12, n. 4, p. 530-538, 2012.

ABNT (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS). **NBR ISO 31000: Gestão de Riscos: Princípios e diretrizes**. Rio de Janeiro, 2009.

ABREU, J. P. P. D. **A autonomia financeira do poder judiciário: limites traçados pelo princípio da independência e harmonia dos poderes**. 2017.

ANDERSON, D. **COSO-ERM: Getting risk management right: Strategy and organizational performance are the heart of the updated framework**. Internal Auditor, v. 74, n. 5, p. 38, 2017.

ARAÚJO, A. A. **Gestão de risco no setor público: percepção do gerenciamento de riscos nas universidades federais**. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Universidade Federal Rural de Pernambuco, 2019.

ARAÚJO, A. T. R. **O impacto do aumento de despesas sobre a efetividade de atuação do judiciário cearense**. 2016. Dissertação (Pós-Graduação em Economia) – Universidade Federal do Ceara. 2016.

ARAÚJO, F. S.; FERNANDES, M. L. C. “**Controles Internos – com Base no Gerenciamento de Riscos e em Estrutura de Governança**”. In: MACHADO, N. HOLANDA, V. B.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. GBRSP - **Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: Uma Abordagem Didática para Implementação em Prefeituras, Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações e Unidades Organizacionais**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ARAÚJO, J. G. R. **Controle interno na perspectiva do framework COSO ERM: um estudo na Universidade Federal da Paraíba**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2014.

ARENA; ARNABOLDI M.; PARLEMO, T. **The dynamics of (dis) integrated risk management: A comparative field study**. Accounting, Organizations and Society, 62, 65-81. 2017.

ARITUA, B.; SMITH, N.; BOWER, D. **What risks are common to or amplified in programmes: Evidence from UK public sector infrastructure schemes**. International Journal of Project Management, v. 29, n. 3, p. 303-312, 2011.

BERGAMINI JÚNIOR, S. **Controles internos como um instrumento de governança corporativa**. Revista do BNDES, v. 12, n. 24, p.149-188, 2005.

BERMEJO, P. H. S. **ForRisco: gerenciamento de riscos em instituições públicas na prática**. Brasília: Editora Evobiz, 2018.

BODNAR, G. M.; GEBHARDT, G. **Derivatives Usage in Risk Management by U.S. and German Non-Financial Firms: A Comparative Survey**. Working Paper, n. 6705, National Bureau of Economic Research, 1998.

BOHNERT, A., GATZERT, N., HOYT, R. E., & LECHNER, P. **The drivers and value of enterprise risk management: evidence from ERM ratings**. *The European Journal of Finance*, 25(3), 234-255, 2019.

BRAGA, M.V. **Risco Bottom Up: uma reflexão sobre o desafio da implementação da gestão de riscos no setor público brasileiro**. *Revista da Controladoria Geral da União*, v. 9, n. 15, 2017.

BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988**, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais ns. 1/1992 a 86/2015, pelo Decreto Legislativo ns. 186/2008 e pelas Emendas constitucionais de revisão ns. 1 a 6/1994. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2015. 112 p. 1988.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Guia de Orientação para o Gerenciamento de Riscos**. Secretaria de Gestão Pública. Departamento de Inovação e Melhoria da Gestão. **Gerência do Programa GESPÚBLICA**. Brasília, 2013.

BRASILIANO, A. **Inteligência em Riscos: gestão integrada em riscos corporativos**. 1. ed. São Paulo: Sicurezza, 2016.

CALLAHAN, C.; SOILEAU, J. **Does enterprise risk management enhance operating performance?** *Advances in accounting*, 37, 122-139. 2017.

CASAGRANDE, B. et al. **Avaliação da extensão dos processos de gestão de riscos em cooperativas de crédito do Estado de Santa Catarina/Evaluation of the extension of risk management processes in credit unions in the State of Santa Catarina**. *Brazilian Journal of Development*, 4(4), 1610-1632, 2018.

CASTRO, P. R.; AMARAL, J. V.; GUERREIRO, R. **Aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e implantação de controles internos**. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30(80), 186-201, 2019.

CHEN, Y. L. et al. **The value of implementing enterprise risk management: Evidence from Taiwan's financial industry**. *The North American Journal of Economics and Finance*, 100926. 2019.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais**. São Paulo: Cortez, 1991.

COLLIER, P. M; BERRY, A. J; BURKEY, G. T. **Risk and Management Accounting: Best Practice Guidelines for Enterprise-wide Internal Control Procedures**. *The Chartered Institute of Management Accountants*, v. 2, n. 11, p. 1-8, 2006.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução n.º 70**, de 18 de março de 2009. Dispõe sobre o Planejamento e a Gestão Estratégica no âmbito do Poder Judiciário.

COOPER, T. **Strategic risk management in the municipal and public Sector: An exploration of critical success factors and barriers to strategic risk management within the province of Newfoundland and Labrador**. The Harris Centre, Memorial University, St. John's, 2010.

DALMORO, M., & VIEIRA, K. M. **Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados?** Revista gestão organizacional, 6(3), 2014.

DE ALMEIDA, A. M. P.; DE SANTANA PINHO, R. C.; MACHADO, M. V. V. **Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará**. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 17(2), 74-113, 2019.

DIAS, D; SILVA, M. **Como escrever uma monografia**. Rio de Janeiro: UFRJ/COPPEAD, 2009.

DIAS-FILHO, J.M.; MOURA, F.V.D. **Social Disclosures in Six Brazilian Banks - an Analysis in the Light of Institutional Theory**. *Revista Universo Contábil*, v. 9, n. 3, p. 6-21, 2013.

DO PRADO, E. V.; PADOVEZE, C. L.; GIULIANI, A. C. **Gerenciamento de Riscos Corporativos em Empresas com Atuação Internacional**. *Perspectivas Contemporâneas*, 9(2), 210-228, 2014.

DPJ – Departamento de Pesquisas Judiciárias. *Justiça em Números 2019 – ano base 2018*. Brasília: CNJ, 2019.

DPJ – Departamento de Pesquisas Judiciárias. *Justiça em Números 2020 – ano base 2019*. Brasília: CNJ, 2020.

ENTERPRISE RISK MANAGEMENT – **Integrated Framework (Executive Summary)**. 2004.

ENTERPRISE RISK MANAGEMENT: **Integrating with Strategy and Performance**. Executive Summary, COSO, 2017.

FAÇANHA, M. C., et al. **Gerenciamento de riscos e gestão de controles internos em empresas brasileiras envolvidas em crimes de corrupção e lavagem de dinheiro**. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(43), 34-50, 2020.

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. **A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos**. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3), 2010.

FARRELL, M., & GALLAGHER, R. **Moderating influences on the ERM maturity-**

performance relationship. Research in International Business and Finance, 47, 616-628, 2019.

FEDERATION OF EUROPEAN RISK MANAGEMENT ASSOCIATIONS (FERMA). **Guidance on the 8th EU Company Law Directive da ECIIA/FERMA.** Brussels, Belgium, 2011.

FERREIRA, D. A. C. **Análise dos determinantes de desempenho da gestão de precatórios e requisições de pequeno valor no âmbito do Tribunal de Justiça do RN.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2017.

FERREIRA, H. M. C. **Aplicação do modelo COSO-ERM na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN). João Pessoa, PB, Brasil, 2013.

FIELD, A. **Descobrimo a estatística usando o SPSS-5.** Penso Editora. 2009.

FONSECA, V. S. **A Abordagem Institucional nos Estudos Organizacionais: Bases Conceituais e Desenvolvimentos Contemporâneos.** In: VIEIRA, M. M.; CARVALHO, C. A. (Orgs.) Organizações, Instituições e Poder no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003. P. 47-66.

FREITAS, C. A. S. **Controles internos e Gestão de Riscos na Administração Pública.** In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Controladoria no Setor Público. 2ª edição. ed. Belo Horizonte: FORUM, 2019. cap. 2, p. 41-63.

FRIEDRICH, M. P.; BOFF, M. L.; SILVA, M. Z. **Processo de Adaptação às Novas Normas de Gestão Integrada de Riscos Sob a Ótica da Teoria Institucional.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 24, n. 3, p. 109-127, 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo, Atlas, 1999.

GOMES, A. D. O. **Estudos sobre desempenho da justiça estadual de primeira instância no Brasil.** Tese (Doutorado em Administração), Programa de Pós-Graduação em Administração. Universidade Federal de Brasília, 2014.

GRECCO, M. C. P. et al. **The voluntary disclosure of sustainable information: a comparative analysis of spanish and brazilian companies.** Revista de Contabilidade e Organizações, v. 17, 2013.

GUIDELINES FOR INTERNAL CONTROLS STANDARDS FOR THE PUBLIC SECTOR - **Further Information on Entity Risk Management 2004b.**

HILL, S.; DINSDALE, G. **Uma base para o desenvolvimento de estratégias de aprendizagem para a gestão de riscos no serviço público**. Tradução: Luís Marcos de Vasconcelos. Brasília: ENAP, 2003.

HM TREASURE (Reino Unido). **The Orange Book Management of Risk — Principles and Concepts**, HM Stationery Office, 2004.

HOOD, C. et al. **Controlling Modern Government: Variety, Commonality and Change**. Edward Elgar Publishing, 2004.

HOOD, C.; ROTHSTEIN, H.; BALDWIN, R. **The Government of Risk: Understanding Risk Regulation Regimes**. Oxford University Press, 2001.

HOPKIN, P. **Fundamentals of Risk Management: understanding, evaluating and implementing effective risk management**, IRM Kogan Page, 2010.

HUBER, C; SCHEYTT, T. **The Dispositif of Risk Management: Reconstructing Risk Management after the Financial Crisis**. Management Accounting Research. v. 24, n.2, p. 88-99, 2013.

IFAC. International Federation of Accountants. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. Study 13. 2001.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control**. Florida: IIA.

ISO 31000 – **Risk Management System – Principles and Guidelines**, 2018.

ISO/IEC 31010 – **Técnicas para o processo de avaliação de riscos**. Tradução: Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), 2009.

JUNIOR, V. H. K. **Gestão de riscos no Setor Público brasileiro: uma nova lógica de accountability?** Revista de Contabilidade e Organizações, 14, e163964-e163964, 2020.

Klapper, L. F., & Love, I. (2004). **Corporate governance, investor protection, and performance in emerging markets**. Journal of corporate Finance, 10(5), 703-728.

Lam, J. **The CRO is here to stay**. Risk Management, 48(4), 16-16, 2001.

Lam, J. C., & Kawamoto, B. M. (1997). **Emergence of the chief risk officer**. Risk Management, 44(9), 30, 1997.

LEITCH, M. ISO 31000:2009 - **The New International Standard on Risk Management**. Risk Analysis, v. 30, n. 6, p. 887-892, 2010.

LUBURIC, R.; PEROVIC, M.; SEKULOVIC, R. **Quality Management in Terms of Strengthening the „Three Lines of Defence” in Risk Management-Process Approach**. International Journal for Quality Research, 9(2), 243-250, 2015.

LUNDQVIST, S. A. **An exploratory study of enterprise risk management: Pillars of ERM.** Journal of Accounting, Auditing & Finance, 29(3), 393-429, 2014.

MAIA, M. S. et al. **Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa.** Revista Universo Contábil, v. 1, n. 1, p. 54-70, jan./abr. 2005.

MALHOTRA, N.K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada.** 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, L.C. **Avaliação das práticas de controle interno e gestão de risco de prefeituras brasileiras com base no modelo COSO-ERM.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil, 2020.

MCCRAE, M., & BALTHAZOR, L. **Integrating risk management into corporate governance: the Turnbull guidance.** Risk management, 2(3), 35-45, 2000.

MCSHANE, M. K. NAIR, A.; RUSTAMBEKOV, E. **Does enterprise risk management increase firm value?** Journal of Accounting, Auditing & Finance, 26(4), 641-658, 2011.

MILLER, P.; KURUNMAKI, L.; O'LEARY, T. **Accounting, hybrids and the management of risk.** Accounting, Organizations and Society, v. 33, n. 7-8, p. 942-967, 2008.

MIRANDA, R. F. A. **Implementando a gestão de riscos no setor público.** Belo Horizonte: Fórum, 2017.

MOELLER, R. **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules.** EUA: John Wiley & Sons Canada, LTD, 2004.

MOORE, D. S. et al. **Prática da Estatística Empresarial.** Rio de Janeiro: LTC, 2005.

NEKVAPILOVA, I.; PITAS, J. **The manager competences for risk management in the public sector.** International Conference Knowledge-Based Organization, v. 23, n. 1, 2017.

NOGUEIRA, J. M. M.; GÓIS, L. O. L.; PACHECO, R. S. V. M. **A gestão do poder judiciário: uma análise do sistema de mensuração de desempenho do judiciário brasileiro.** In: Congresso Consad de Gestão Pública. Anais do III Consad, Brasília/DF, 2010.

OCDE (OECD) - Organisation for Economic Co-operation and Development). **Avaliações da OCDE Sobre Governança Pública: Avaliação da OCDE sobre o Sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira – Gerenciando riscos por uma administração pública mais íntegra.** OECD Publishing, 2011.

OLECHOWSKI, A.; OEHMEN, J.; SEERING, W.; BEN-DAYA, M. **The professionalization of risk management: What role can the ISO 31000 risk management principles play?** *International Journal of Project Management*, v. 34, n. 8, p. 1568-1578, 2016.

OLIVEIRA, L. A. **Modelo de gerenciamento de riscos no setor público: estudo de caso na Câmara Municipal de Manaus.** Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal do Amazonas, 2016.

OLIVEIRA, L. G. L. **Controles sobre o Judiciário geram governança e eficiência? Estudo sobre o CNJ e a Justiça Estadual.** Tese (Doutorado em Administração). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. 2015.

OLIVEIRA, M. C.; LINHARES, J. S. **A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras: um estudo de caso.** In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 6, 2006, São Paulo Anais... São Paulo: EAC/FEA/USP, 2006.

OLIVEIRA, T. F. S. et. al. **Uma Análise das Controladorias e suas Funções nos Tribunais de Justiça Estaduais.** In. CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 10., 2020, Florianópolis. **Anais.** Florianópolis: CCN, 2020.

OLIVEIRA, K. W. N. D. (2016). **Fatores críticos de sucesso associados à implementação do Enterprise Risk Management.** Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão). Curso de Mestrado em Sistemas de Gestão. Universidade Federal Fluminense, 2016.

OULASVIRTA, L.; ANTTIROIKO, A. **Adoption of comprehensive risk management in local government.** *Local Government Studies*, v. 43, n. 3, p. 451-474, 2017.

PAGACH, D.; WARR, R. **The characteristics of firms that hire chief risk officers.** *Journal of risk and insurance*, 78(1), 185-211, 2011.

PENHA, J. C.; PARISI, C. **Um caminho para integrar a gestão de riscos à controladoria.** In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, Florianópolis, 2005. **Anais.**

PREMUROSO, R. F.; HOUMES, R. **Financial Statement Risk Assessment Following the COSO Framework: An Instructional Case Study.** *International Journal of Accounting and Information Management*, v. 20, n. 1, p. 26-48, 2012.

PREWETT, K.; TERRY, A. **COSO's Updated Enterprise Risk Management Framework—A Quest for Depth And Clarity.** *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 29(3), 16-23, 2018.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico.** 2 ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013.
PROTIVITI. **Guide to Enterprise Risk Management, frequently asked questions.** *Independent Risk Consulting.* Business Risk, Technology Risk, Internal Audit, 2006.

RIBEIRO FILHO, J. F. et al. **Marcos regulatórios do controle interno: uma análise focada na ambientação com o controle externo e o controle social no contexto da administração pública federal, estadual e municipal**. XXX ENCONTRO DA ANPAD, 2006.

SAUNDERS, M. **Research methods for business students**. Pearson, 2016.

SELZNICK, P. **Institutionalism "old" and "new"**. *Administrative Science Quarterly*, 41(2), 270-277. 1996.

SHERWOOD, R. M. **The Unseen elephant: What Blocks Judicial System Improvement?** Available at SSRN 1351082, 2007.

SILVA, C. A. D. **Controles internos do Tribunal Eleitoral da Paraíba: uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO-ERM** (Master's thesis, Universidade Federal de Pernambuco). 2016.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração da dissertação**. Florianópolis: Laboratório de ensino a distância da UFSC, 2005.

SILVA, J. J. D. **Relação entre formação dos gestores e eficiência e produtividade dos Tribunais de justiça brasileiros**. 2015.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

SLOMSKI, V. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

SOIN, K.; COLLIER, P. **Risk and risk management in management accounting and control**. *Management Accounting Research*, v. 24, p. 82-87, 2013.

SOUZA, K.; BRASIL, F. **Como gerenciar riscos na Administração Pública: estudo prático em licitações**. Curitiba: Editora Negócios Públicos do Brasil, 2017.

SUBCOMITÊ DE NORMAS DE CONTROLE INTERNO. **DIRETRIZES PARA NORMAS DE CONTROLE INTERNO DO SETOR PÚBLICO – Informações Adicionais sobre Gestão de Risco nas Entidades**. INTOSAI GOV 9130. Áustria, 2007. Tradução: Antônio Alves de Carvalho Neto. Brasília, 2013.

TEKATHEN, M., & DECHOW, N. **Enterprise risk management and continuous re-alignment in the pursuit of accountability: A German case**. *Management Accounting Research*, 24(2), 100-12, (2013).

TONELLO, M. **Emerging governance practices in enterprise risk management**. Available at SSRN 963221. 2007

TRANCHARD, S. **Risk management: The new ISO 31000 keeps risk management simple**. *Governance Directions*. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Roteiro da avaliação de maturidade da gestão de riscos**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018.

TRIVELATO, B.F.; MENDES, D.P.; DIAS, M.A. **A importância do gerenciamento de riscos nas organizações contemporâneas**. REFAS – Revista FATEC Zona Sul. v. 4, n. 2, p. 1-20, 2018.

VIEIRA, J. G. **Metodologia de pesquisa científica na prática**. Curitiba: Editora Fael, 2010.

VIEIRA, L. J., & PINHEIRO, I. A. **Contribuições do Conselho Nacional de Justiça para a gestão do Poder Judiciário**: In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, XXXII, Rio de Janeiro. Anais eletrônicos, 1-16, 2008.

WOODS, M. **A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council**. *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81. 2009.

YEUNG, L. L. T., & AZEVEDO, P. D. **Beyond conventional wisdom and anecdotal evidence: measuring efficiency of Brazilian courts**. In Annual Conference of the International Society for New Institutional Economics (Vol. 16), 2009.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 2.ed. São Paulo: Bookman, 2001.
WEBER, E. L.; DIEHL, C. A. **Gestão de riscos operacionais: um estudo bibliográfico sobre ferramentas de auxílio**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 19, n. 3, p. 41-58, 2014. <https://doi.org/10.12979/10408>

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE COLETA DOS DADOS - ESTUDO 1

Avaliação das práticas de Gerenciamento de Risco Corporativos nos Tribunais de Justiça Estaduais.

Convidamos você a participar da pesquisa realizada com o intuito de avaliar as práticas de Gerenciamento de Risco Corporativos nos Tribunais de Justiça Estaduais do Brasil. A pesquisa é orientada pelo Prof. Dr. Jeronymo José Libonati, da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), sendo requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em Ciências Contábeis.

Você tem o direito de retirar seu consentimento em qualquer fase da pesquisa, independentemente do motivo.

Informamos também que serão mantidos os sigilos dos nomes dos respondentes e dos seus respectivos locais de trabalho.

O tempo estimado de resposta é de apenas 08 minutos. Assim, conto com a sua colaboração respondendo ao questionário proposto.

Com forma de fomentar as respostas e **realizar uma contribuição social** oriunda da presente pesquisa, para cada questionário respondido, **será doado R\$ 5,00 para o Hospital do IMIP, Recife-PE.**

Em caso de dúvida você pode entrar em contato a qualquer momento, através do e-mail: tuliofelixso@gmail.com

Seção 01 – Consentimento e questões para controle dos respondentes sobre as práticas de Gerenciamento de Riscos Corporativos nos Tribunais de Justiça.

Ao assinalar a opção “Aceito participar” você atesta o entendimento do objetivo do estudo, sua anuência na participação da pesquisa, além da utilização das suas respostas para alcance dos objetivos.

***Obrigatório**

1. Você aceita participar dessa pesquisa? *

- Aceito participar
 Não aceito participar

2. Qual função você exerce? *

- Titular da Unidade de Controladoria / Controle Interno / Auditoria do Tribunal
 Titular da Unidade Contábil, Finanças, Orçamento ou Administrativa do Tribunal
 Integrante da Unidade de Controladoria / Controle Interno / Auditoria do Tribunal.
 Integrante da Unidade Contábil, Finanças, Orçamento ou Administrativa do Tribunal
 Não exerço as funções acima.¹

¹Favor especificar a unidade em que atua?

Seção 2 - Questões para controle dos respondentes sobre as práticas de Gerenciamento de Riscos Corporativos, através dos componentes do *COSO-ERM* 2017 no Tribunal de Justiça.

*Esta seção tem a finalidade de colher a sua percepção sobre o tema abordado.

*Entende-se por risco a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da organização. (COSO, 2004).

3. Qual o Setor / Unidade do Tribunal é responsável pela institucionalização da cultura de Gestão de Riscos? *

- Controladoria
- Comitê de Gestão de Riscos
- Unidade administrativa específica de Gestão de Riscos
- Outra unidade ou setor
- Não há

Caso tenha assinalado a opção "Outra Unidade / Setor" na questão anterior, favor especifica-la:?

_____ .

4. Há quantos anos você é servidor(a) do Tribunal de Justiça? *

- 0 até 2 anos
- De 2 até 5 anos
- De 5 até 10 anos
- De 10 a 15 anos
- Mais de 15 anos.

5. Há quantos anos você exerce a função mencionada na seção anterior? *

- De 0 até 2 anos
- De 2 até 5 anos
- De 5 até 10 anos
- De 10 a 15 anos
- Mais de 15 anos.
-

6. De qual região brasileira você é servidor(a)?

- Norte
- Nordeste
- Sul
- Sudeste
- Centroeste

7. Qual a sua Área de Conhecimento / Formação Acadêmica?

Área de Conhecimento:

- Ciências contábeis
- Direito
- Administração de Empresas
- Economia
- Outras

Graduação

Pós-Graduação

- Mestrado
- Doutorado

Formação Acadêmica:

-
-

8. As questões abaixo devem ser classificadas entre:

(1) "Discordo totalmente" – (2) "Discordo parcialmente" – (3) "Indiferente" – (4) "Concordo parcialmente" – (5) "Concordo totalmente" de acordo com a sua percepção:

Cultura e Governança

1. As responsabilidades dos membros da unidade em que atua são bem definidas, através de documento que trate da delegação de autoridades e responsabilidades dos cargos, como código de ética bem disseminado entre os servidores.

Discordo Totalmente 2 Indiferente 3 Concordo Totalmente

2. Na unidade em que atua a missão, visão e valores da organização são formalizados e conhecidos pelos servidores.

Discordo Totalmente 2 Indiferente 3 Concordo Totalmente

3. No Tribunal as práticas de Recursos Humanos incentivam o aperfeiçoamento e desenvolvimento em gestão de riscos, através de treinamentos e capacitações.

Discordo Totalmente 2 Indiferente 3 Concordo Totalmente

Estratégia e definição de objetivos

4. Na sua visão, há ampla divulgação e compartilhamento entre os colaboradores dos objetivos estratégicos estabelecidos para a Instituição.

Discordo Totalmente 2 Indiferente 3 Concordo Totalmente

5. Os objetivos são alinhados aos níveis dos riscos, vale dizer, dentro do apetite a risco definido e das variações aceitáveis no desempenho do Tribunal.

Discordo Totalmente 2 Indiferente 3 Concordo Totalmente

6. É prática da instituição realizar reuniões para identificar e administrar os riscos capazes de comprometer o atingimento dos objetivos.

Discordo Totalmente 2 Indiferente 3 Concordo Totalmente

Desempenho

7. O Tribunal considera técnicas de identificação de eventos, examinando tanto o pretérito quanto potenciais eventos futuros para identificar riscos, como a utilização de mapeamento de processos, matriz de riscos e análise de cenários.

Discordo Totalmente 2 Indiferente 3 Concordo Totalmente

8. Existe a identificação e tratamento dos riscos identificados. Quais sejam, evitando, aceitando, compartilhando ou reduzindo estes riscos.

Discordo Totalmente

2

Indiferente

3

Concordo Totalmente

9. As práticas de gerenciamento de riscos utilizadas no Tribunal são capazes de promover a redução de custos por meio do desenvolvimento de sinergias entre unidades e departamentos.

Discordo Totalmente

2

Indiferente

3

Concordo Totalmente

Revisão

10. Existem mecanismos de avaliação contínua da qualidade do sistema de gerenciamento de risco.

Discordo Totalmente

2

Indiferente

3

Concordo Totalmente

11. Existe protocolo de comunicação para que as deficiências encontradas no monitoramento dos riscos sejam comunicadas aos níveis superiores do Tribunal.

Discordo Totalmente

2

Indiferente

3

Concordo Totalmente

12. É prática da administração do Tribunal promover reuniões, a fim de obter feedback sobre a eficácia do gerenciamento de riscos.

Discordo Totalmente

2

Indiferente

3

Concordo Totalmente

Informação, Comunicação e Reporte

13. Na sua percepção, qual o estágio da implementação da gestão de riscos no Tribunal.

Estágio introdutório Em desenvolvimento Indiferente Parcialmente implementado Implementado

14. Com a utilização das ferramentas de gerenciamento de riscos no Tribunal, as leis e os regulamentos aplicáveis são cumpridos com mais facilidade (conformidade)?

Discordo Totalmente

2

Indiferente

3

Concordo Totalmente

15. A comunicação da importância e pertinência do gerenciamento de riscos eficaz é transmitida pela alta administração aos demais gestores da Instituição.

Discordo Totalmente

2

Indiferente

3

Concordo Totalmente

APÊNDICE B – NÍVEL DE ALINHAMENTO ÀS PREMISSAS DO COSO-ERM POR QUESTÃO (Q) - ESTUDO 1

Q	Discordância Total	%	Discordância Parcial	%	Indiferente	%	Concordância Parcial	%	Concordância Total	%
1	3	10,70%	3	10,70%	1	3,60%	11	39,29%	10	35,71%
2	2	7,15%	2	7,15%	2	7,10%	12	43,60%	10	35,00%
3	8	28,50%	5	17,90%	3	10,70%	10	35,76%	2	7,14%
4	3	10,71%	10	35,74%	2	7,10%	11	39,29%	2	7,16%
5	6	21,46%	9	32,14%	7	25,00%	6	21,40%	0	0,00%
6	11	39,29%	5	17,86%	3	10,70%	7	25,00%	2	7,15%
7	11	39,29%	3	10,71%	3	10,70%	9	32,14%	2	7,16%
8	9	32,11%	4	14,29%	4	14,30%	9	32,14%	2	7,16%
9	10	35,74%	5	17,86%	6	21,40%	6	21,43%	1	3,57%
10	14	50,00%	4	14,30%	6	21,40%	4	14,30%	0	0,00%
11	11	39,29%	4	14,31%	6	21,40%	7	25,00%	0	0,00%
12	14	50,00%	3	10,70%	6	21,40%	3	10,71%	2	7,19%
13	13	46,38%	5	17,82%	5	17,90%	5	17,90%	0	0,00%
14	6	21,43%	1	3,57%	7	25,00%	7	25,00%	7	25,00%
15	10	35,71%	4	14,29%	4	14,30%	7	25,00%	3	10,70%