

# **Análise da autoavaliação do controle interno das instituições do sistema de justiça estadual do Ceará**

Analysis of the self-assessment of the internal control of the institutions of the state justice system of Ceará

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i2.827>

**Leonel Gois Lima Oliveira<sup>1</sup>**

**Victor Mateus da Silva Viana<sup>2</sup>**

**Maiara Rodrigues Bezerra Campêlo<sup>3</sup>**

## **RESUMO**

O modelo do COSO Enterprise Risk Management (COSO-ERM) é tido como ferramenta de fortalecimento e promoção do sistema de controle interno, sendo relevante para a evolução da gestão de risco nas organizações. O objetivo foi analisar as informações de autoavaliação dos controles internos das instituições que compõem o sistema de justiça estadual do Ceará. Baseou-se no questionário encaminhado pelos jurisdicionados ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), abordando as dimensões do COSO-ERM. Realizou-se uma análise comparativa das notas atribuídas apenas para os anos de 2016 até 2020. Foram buscadas similaridades e distinções nas respostas em relação às variáveis investigadas com a estrutura do sistema de controle interno a partir de uma abordagem descritiva. A coleta de dados foi realizada pelo TCE-CE durante a prestação de contas anual. Utilizou-se de estatística descritiva, análise horizontal e vertical dos dados coletados. Deste modo, os jurisdicionados do TCE-CE, que compõem o sistema de justiça do estado: Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE), Ministério Público do Estado do Ceará (MPCE), Defensoria Pública do Estado do Ceará (DPGE) e Procuradoria Geral do Estado

---

1 Doutor em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV). Atualmente é professor do Centro Universitário Christus (Unichristus) e da Escola Superior de Magistratura do Estado do Ceará (Esmec). Coordenador Geral de Controle e Auditoria Interna do Ministério Público do Estado do Ceará (MPCE). E-mail: leonel.oliveira@mpce.mp.br

2 Mestrando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC), graduado em Processos Gerenciais pelo Centro Universitário Christus (Unichristus). E-mail: victormateus97@gmail.com

3 Graduada em Processos Gerenciais e Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Christus (Unichristus). E-mail: maiararodriguesbc@gmail.com

(PGE) demonstraram uma uniformidade ao analisar a média de avaliação das dimensões. Observou-se que todas as organizações tiveram avaliação satisfatória em todos os anos de análise, exceto a PGE que no ano de 2017 apresentou uma avaliação de nível razoável. A contribuição gerencial possibilita monitorar uma evolução dos sistemas de controle interno de forma temporal e detectar quais elementos ou dimensões do COSO-ERM necessitam de maior atenção.

**Palavras-chave:** controle interno; gestão de riscos; justiça; COSO; Ceará.

## ABSTRACT

The COSO Enterprise Risk Management (COSO-ERM) model is seen as a tool for strengthening and promoting the Internal Control System, being relevant for the evolution of risk management in organizations. The objective was to analyze the self-assessment information of the internal controls of the institutions that make up the state justice system of Ceará. It was based on the questionnaire sent by the jurisdictions to the Court of Auditors of the State of Ceará (TCE-CE), addressing the dimensions of the COSO-ERM. A comparative analysis of the scores awarded only for the years 2016 to 2020 was carried out similarities and distinctions were sought in the responses in relation to the investigated variables with the structure of the internal control system from a descriptive approach. Data collection was performed by the TCE-CE during the annual rendering of accounts. Descriptive statistics, horizontal and vertical analysis of the collected data were used. In this way, the jurisdictions of the TCE-CE, which make up the State Justice system: Court of Justice of the State of Ceará (TJCE), Public Ministry of the State of Ceará (MPCE), Public Defender's Office of the State of Ceará (DPGE) and State Attorney General's Office (PGE) demonstrated a uniformity when analyzing the average evaluation of the dimensions. It was observed that all organizations had a satisfactory assessment in all years of analysis, except for the PGE in 2017, which presented a reasonable level assessment. The managerial contribution makes it possible to monitor the evolution of internal control systems over time

and to detect which elements or dimensions of COSO-ERM need greater attention.

**Keywords:** internal control; risk management; justice; COSO; Ceará.

Avaliado pelo sistema  
double blind review  
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 04-11-2022

Data de versão final: 15-03-2023

Data de aprovação: 16-04-2023

Data de publicação online: 19-06-2023

## 1 INTRODUÇÃO

Ao abordar sobre bens e serviços promovidos pelo setor público, os produtos ou resultados tendem a ser mais difíceis de distinguir, indicando a necessidade de uso de indicadores intermediários. Um exemplo recorrente é o Judiciário, dado que parte da produção é imaterial e de complexa medição (GOMES; GUIMARÃES, 2013).

Nesse contexto, tem sido recorrente a realização de estudos referentes à implementação de gestão de riscos nos diferentes tipos de organizações (SOUZA *et al.*, 2020). Contudo, verifica-se a ausência de estudos das realidades regionais ligadas à gestão de riscos de instituições públicas do sistema de justiça (NOGUEIRA; OLIVEIRA; CANIL, 2014), justificando o presente estudo para suprir essa lacuna.

Assim, como forma de estabelecer padrões mínimos de gestão de risco dentro das diversas organizações, especialmente para o setor público, foi desenvolvido o modelo *Enterprise Risk Management: integrated framework* (COSO-ERM ou COSO II) por uma entidade que integra instituições norte-americanas atuantes na gestão, contabilidade e governança (VASCONCELOS, 2020). Vários estudos em instituições públicas têm utilizado a metodologia COSO-ERM para avaliar seus controles internos, sendo que em grande maioria tem verificado uma aderência apenas parcial ao referido modelo (POLTRONIERI, 2012; BARRETO; CALLADO;

CALLADO, 2018; WANDERLEY; FONSECA; PAULA, 2015; WASSALLY, 2008; CANNAVINA; PARISI, 2015; SILVA, 2016; VASCONCELOS, 2020; OLIVEIRA; VASCONCELOS; VIANA, 2022). Desses estudos, apenas Silva (2016) e Vasconcelos (2020) retratam a avaliação dos sistemas de controles internos do Poder Judiciário em nível estadual, faltando um olhar que envolva todo o ente federativo, dada a condição de complementaridade da atuação dos poderes e das instituições públicas. Portanto, detecta-se uma lacuna, em termos teóricos e práticos, que consiste na adoção de um mesmo instrumento avaliativo que possibilite a avaliação e a comparação das dimensões do sistema de controle interno. Ademais, o olhar, em nível estadual, possibilita visualizar o esforço realizado para que um ente federativo procure se diferenciar dos demais sob os aspectos de governança e de gestão de riscos.

Portanto, o COSO-ERM é tido como ferramenta de fortalecimento e promoção do sistema de controle interno pelo Tribunal de Contas do Ceará (TCE-CE) desde o ano de 2016, ao regulamentar a Instrução Normativa nº 01/2015. A referida norma trata do preenchimento de um formulário de autoavaliação de controle interno durante o envio dos documentos da Prestação de Contas Anual (PCA) para apreciação dos conselheiros do TCE-CE. O formulário do TCE-CE, baseado no COSO-ERM, apresenta cinco dimensões: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimento de controle; informação e comunicação; e monitoramento (CEARÁ, 2015b). A atribuição das notas e as comprovações servem como forma de identificar as áreas que possuem maiores fragilidades e servem como um direcionamento para o planejamento das auditorias e inspeções (CEARÁ, 2015c). O caráter obrigatório de preenchimento e envio das informações possibilitou o acúmulo de uma base de dados que, inclusive, já foi objeto de pesquisa em outros estudos (ALMEIDA; PINHO; MACHADO, 2019; FERREIRA; SANTOS; VASCONCELOS, 2021; OLIVEIRA; VASCONCELOS; VIANA, 2022). Deste modo, o presente estudo se distingue com

a ampliação dos anos de análise e como escopo composto por instituições do sistema de justiça estadual do Ceará. Nesse contexto, foram selecionados os seguintes órgãos que compõem o sistema de justiça do Ceará: Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE), Ministério Público do Estado do Ceará (MPCE), Defensoria Pública do Estado do Ceará (DPGE) e Procuradoria Geral do Estado (PGE).

A pergunta de pesquisa consiste em: como se descreve a estrutura de controle interno dos órgãos que fazem parte do sistema de justiça estadual do Ceará, na perspectiva de autoavaliação para os anos de 2016 a 2020? Portanto, o objetivo geral foi: analisar a estrutura de controle interno das instituições do sistema de justiça estadual do Ceará para os anos de 2016 a 2020. O estudo segue a seguinte estrutura: a presente introdução, na seção posterior trata das ferramentas de acompanhamento do controle interno: *Enterprise Risk Management: Integrated Framework* (COSO-ERM ou COSO II), em seguida têm os procedimentos metodológicos, as discussões e resultados, encerrando com as considerações finais.

## **2 FERRAMENTAS DE ACOMPANHAMENTO DO CONTROLE INTERNO: *ENTERPRISE RISK MANAGEMENT – INTEGRATED FRAMEWORK* (COSO-ERM OU COSO II)**

Os controles internos são compreendidos como todas as ferramentas da organização destinadas à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que possibilitam dirigir, observar, prever ou governar fatos que acontecem dentro da organização e refletem em seu patrimônio, com a finalidade de mitigação de riscos (FRANCO; MARRA, 2001), com a finalidade de mitigação de riscos. Igualmente, considera-se que é impossível eliminar todos os riscos relacionados com as dinâmicas organizacionais na busca de seus objetivos, contudo, não se pode deixar de considerar que situações incômodas devem ser minimizadas, mediante a utilização de instrumentos efetivos de gestão de riscos (TCU, 2009).

O COSO apresentou o modelo de controles internos conhecido como COSO-ERM, o qual pode ser utilizado tanto para gerenciar os riscos empresariais, como para preservação de valor e criação de oportunidades para as organizações. O modelo do COSO-ERM tem o objetivo de alcançar quatro categorias de objetivos (estratégico, operacional, comunicação e conformidade), através de oito componentes (ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividade controle, informações e comunicação e monitoramento), inter-relacionados em uma matriz, por meio do qual se promove a gestão das organizações em quatro níveis (organização, divisão, unidade de negócios e subsidiária), como demonstrado na Figura 1 (VASCONCELOS, 2020).

Figura 1 – Matriz COSO-ERM



Fonte: COSO (2017) apud Vasconcelos (2020).

A inter-relação desses componentes tem como finalidade alinhar o grau de apetite a risco de toda organização, fortalecer as decisões a serem tomadas por todos os seus agentes em resposta aos riscos, otimizar capital com implementação prévia de rotinas em caso de ocorrência de uma situação de risco previamente idealizada, reduzir os prejuízos operacionais e as surpresas, além de tentar identificar e antever cenários (COSO, 2017), conforme previsto em cada um dos seus elementos, a seguir:

- a) ambiente interno: moldado pela história e cultura da organização, é formado pelos valores adotados internamente pelos colaboradores da empresa, tais como integridade, valores éticos e meritocracia, serve como base para todos os demais elementos da matriz COSO. Organizações com sistemas de controle efetivo formalizam e comunicam os elementos de controle de forma clara e agem de maneira íntegra e consciente, a partir do compartilhamento de valores éticos e do trabalho em equipe (TCU, 2009);
- b) fixação de objetivos: realizada conforme orientação da missão e visão prevista no planejamento estratégico da empresa, é estabelecida para que haja um direcionamento nos controles internos da organização e no seu apetite ao risco, antes da identificação das oportunidades e ameaças relacionadas aos riscos (PÉRTILE *et al.*, 2013);
- c) identificação de eventos: momento em que administração busca conhecer e relacionar as situações que podem afetar os objetivos da organização, seja de maneira positiva como negativa, a partir de fontes externas ou internas, com a utilização de diversas técnicas (inventário de eventos, indicadores preventivos, análise de fluxo de processos) a depender das nuances de cada organização (COSO, 2017);
- d) avaliação dos riscos: após a identificação dos riscos e cenários associados, os controles internos analisam cada situação levantada, conforme sua probabilidade de ocorrência e impacto nos objetivos da organização, com utilização de técnicas de análise quantitativa ou qualitativa, inclusive, a partir da comparação com pares concorrentes no mercado, para quantificar seus efeitos inerentes e residuais (COSO, 2017);
- e) resposta ao risco: a partir da análise dos riscos, a organização prescreve qual será a resposta dada para cada um deles, com objetivo de reduzir, evitar, compartilhar ou mesmo aceitá-la, com estudo

do custo-benefício de cada medida a ser adotada, sob um viés de portfólio ao nível de toda organização (SOUZA, 2011);

f) atividade de controle: tem relação com as ações efetivamente tomadas pela empresa para garantir que as respostas selecionadas para os riscos identificados serão efetivadas, a partir de considerações de exequibilidade e eficácia de cada uma delas (COSO, 2017);

g) informações e comunicações: relacionam-se com a necessidade de a organização emitir de forma clara e rápida todas as informações relevantes para seus funcionários, no tocante às suas responsabilidades e funções, em todos os níveis hierárquicos, em função de cada necessidade (PÉRTILE *et al.*, 2013);

h) monitoramento: último elemento da matriz, serve para avaliação periódica da qualidade dos controles internos adotados, sempre em confronto com as estratégias escolhidas pela organização, mediante um processo contínuo, com indicação de melhorias e correções nos processos monitorados (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Nesse sentido, pode-se verificar a existência de uma grande sinergia entre todos os elementos da matriz, que reage de forma dinâmica para cada mudança ocorrida no cenário externo ou interno da organização (POLTRONIERI, 2012), motivo pelo qual se verifica que o sistema está sempre em contínuo aperfeiçoamento. Mesmo diante da premência de adoção dos controles internos para uma efetiva gestão de riscos, constata-se que, no Brasil, ainda há necessidade de adotar a metodologia COSO-ERM, sobretudo no setor público, para melhorar os processos relacionados aos controles internos. Dessa forma, em um estudo realizado na Universidade da Paraíba, os sistemas de controles internos atendiam apenas parcialmente aos ditames do COSO-ERM (BARRETO CALLADO; CALLADO, 2018), assim como na Marinha do Brasil, apenas os componentes de ambiente e atividades de controle estavam de acordo com a base metodológica do COSO, mesmo assim de forma bastante superficial (WANDERLEY; FONSECA; PAULA, 2015).

No Poder Judiciário, a realidade não é diferente, como demonstrado no Poder Judiciário da Paraíba e do Ceará, em que, por meio de estudos, constatou-se o baixo atendimento dos controles internos à metodologia COSO-ERM (SILVA, 2016; VASCONCELOS, 2020). Da mesma forma, a partir do levantamento de 382 relatórios de gestão de órgãos da Administração Pública federal, apenas 36,6% deles consideravam que os controles internos eram responsáveis por melhorar a realização dos objetivos das organizações (CANNAVINA; PARISI, 2015), enquanto na Controladoria Geral da União, órgão competente para efetuar o controle interno da Administração Pública Federal, apurou que boa parte dos seus integrantes desconhecia a metodologia COSO-ERM.

No mesmo sentido, em mais de 60 relatórios de controle interno, com cerca de 38 municípios brasileiros, a maioria das contratações era voltada para avaliação de riscos e atividades de controle, em prejuízo de questões ligadas aos elementos monitoramento, resposta ao risco, informação e comunicação. Com fundamento na literatura encontrada e nos estudos sobre o tema, é possível estabelecer que os órgãos públicos buscam focar mais em elementos referentes aos processos e procedimentos em vez de também buscar enfatizar os outros elementos da matriz COSO ou mesmo os resultados decorrentes dos controles internos (WASSALLY, 2008; CANNAVIVA; PARISI, 2015). Em todos os estudos encontrados, realizados em território nacional, não restou demonstrada a existência de um nível de controle interno que atendesse, de forma satisfatória, aos ditames da metodologia COSO-ERM.

## 2.1 O sistema de controle interno no estado do Ceará e a busca por maior integração

A previsão de um sistema de controle interno integrado é respaldada na Constituição Federal e foi enfatizada com a Emenda Constitucional nº 75/2012 da Constituição do Estado do Ceará de 1989, ao ampliar o es-

copo de atuação nos seguintes aspectos: a descentralização das atividades, mas sob a coordenação de um órgão central de cada poder; o estímulo ao controle social; e o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional; dentre outros pontos que envolve o monitoramento da gestão fiscal (CEARÁ, 2018a). Adicionalmente, outros marcos regulatórios foram instituídos visando o fortalecimento do referido sistema no estado, por exemplo: o protocolo de intenções nº 01/2017, celebrado entre o Poder Executivo, o Poder Legislativo, o Poder Judiciário, o Ministério Público, a Defensoria Pública e o TCE-CE, que instituiu a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP); e a Emenda Constitucional nº 94/2018 que criou o Conselho de Governança Fiscal do estado, remetendo ao controle interno o papel de assessoramento ao referido Conselho (CEARÁ, 2018a; 2018b; RECIGP, 2019). A referida Rede tem sido importante para a realização de estudos que promovam aumentar o conhecimento do perfil dos órgãos centrais de controle interno do estado do Ceará. Desta forma, busca promover uma maior integração entre os órgãos e as instituições públicas por meio da sua adesão, da troca de experiências e do compartilhamento de boas práticas (OLIVEIRA; MONTEIRO; OLIVEIRA, 2021; VIDAL, 2023).

Porém, as organizações do sistema de justiça não ficam restritas à busca por integração apenas em nível estadual. Os órgãos de controle interno do TJCE e do MPCE atuam de forma integrada sob o direcionamento do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP). No Judiciário, são realizados fóruns de boas práticas de auditoria e controle interno do Poder Judiciário que promovem a capacitação e apresentação de casos de sucesso em auditoria interna e controle nos órgãos do Poder Judiciário nacional (REGO *et al.*, 2020). Esses fóruns servem como espaço de discussão prévia de regulamentações promovidas pelo próprio CNJ para o fortalecimento das práticas de auditoria e controle interno como, por exemplo, a Resolução CNJ nº 308/2020 (RIBEIRO, 2020). Vale destacar o formato semelhante adotado por meio

de grupos de trabalho de controle interno dentro do Fórum Nacional de Gestão do Ministério Público (FNG-MP). Inclusive, encontra-se em tramitação no CNMP uma proposta de diretrizes para o controle interno no Ministério Público que apresenta semelhanças com a resolução CNJ mencionada anteriormente (CNMP, 2022a; 2022b).

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A presente pesquisa apresenta uma abordagem descritiva, haja vista seu objetivo primordial de descrever as características de um fenômeno, a partir da utilização de técnicas de dados padronizadas como característica mais significativa deste tipo de estudo (GIL, 2022).

Os dados foram disponibilizados pelo TCE-CE, a partir de um pedido formulado à Ouvidoria, com base na Lei nº 12.527 de 2011, que garante o acesso à informação. O preenchimento do formulário é realizado durante o envio das documentações da Prestação de Contas Anual (PCA) no primeiro semestre do ano posterior. Por exemplo, os dados de 2016 que foram objetos de estudos de Almeida, Pinho e Machado (2019) e Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021) foram fornecidos até o primeiro semestre do ano de 2017. As respostas foram fornecidas pelos dirigentes responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno e validadas pelo dirigente máximo de cada poder ou instituição. Portanto, o preenchimento possui um caráter formal e institucional para a compreensão de um sistema de controle interno do estado do Ceará.

Após o recebimento dos formulários de autoavaliação dos jurisdicionados do TCE-CE, definiu-se como amostra apenas as respostas fornecidas pelos órgãos que compõem o sistema de justiça do estado, a saber: Defensoria Pública do Estado do Ceará (DPGE), Ministério Público do Estado do Ceará (MPCE), Procuradoria Geral do Estado (PGE) e Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE).

Desse modo, analisou-se os anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020 com relação aos componentes da matriz COSO-ERM, a partir da resposta de 24 perguntas sobre o tema, divididas em cinco dimensões, conforme exposto no Quadro 1. Destaca-se que, à época do questionário, as dimensões identificação de riscos e resposta ao risco ainda não haviam sido adotadas na matriz COSO-ERM proposta pelo TCE-CE, razão pela qual não fizeram parte deste estudo. Ademais, os dados do ano de 2016 foram coletados a partir de planilhas enviadas pelo TCE-CE para as organizações. A partir de 2017, as notas passaram a ser preenchidas dentro do sistema informatizado de Prestação de Contas Anuais do TCE-CE.

Quadro 1 – Dimensões de avaliação da estrutura do sistema de controle interno

<b>1. Ambiente de controle</b>
1.1. O planejamento estratégico está formalizado por meio de objetivos e metas.
1.2. Existe(m) código(s) formal(is) de conduta e outras políticas que explicitam os referenciais éticos da instituição a todos.
1.3. A estrutura organizacional atualizada está formalmente estabelecida.
1.4. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.
1.5. Os deveres e responsabilidades essenciais são divididos ou segregados entre diferentes pessoas para reduzir o risco de ocorrerem erros, desperdícios ou fraudes.
1.6. A alta direção monitora a implementação das recomendações e determinações da auditoria interna, dos controles interno e externo.
1.7. Existe programa de educação continuada efetivamente executado com ações de capacitação orientadas para melhorar o desempenho dos servidores.
1.8. Durante o processo de contratação de colaboradores e preenchimento de cargos comissionados, existem regras e controles para evitar privilégios.
1.9. Os resultados das avaliações de desempenho são considerados para tomada de decisão por parte das chefias e são comunicados ao servidor mediante <i>feedback</i> .
<b>2. Avaliação de risco</b>
2.1. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência e impacto desses riscos, sua classificação e a consequente resposta ao risco.
2.2. Durante o processo de tomada de decisão gerencial, é considerado o diagnóstico de riscos, já comentado no item 2.1 desse questionário.
2.3. Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.

Quadro 1 – Dimensões de avaliação da estrutura do sistema de controle interno (continuação)

2.4. Na ocorrência de indícios de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.
<b>3. Procedimentos de controle</b>
3.1. As políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da unidade, estão formalizadas (normas e manuais) e são amplamente disseminadas nos diversos níveis da organização.
3.2. Há política de segurança da informação formalmente definida.
3.3. Os ativos, recursos e registros vulneráveis, são protegidos e salvaguardados por acesso restrito e controles físicos.
3.4. É realizado periodicamente inventário de bens e valores de responsabilidade da entidade, observando inclusive a sua adequada mensuração nos registros contábeis.
3.5. Existe plano de atividades de auditorias internas periódico, aprovado pela alta direção e efetivamente executado.
<b>4. Informação e comunicação</b>
4.1. As informações consideradas relevantes para o órgão são devidamente identificadas, documentadas e armazenadas.
4.2. O fluxo de informações e das comunicações está devidamente documentado, atende aos objetivos do órgão de forma tempestiva, e perpassa todos os níveis hierárquicos.
<b>5. Monitoramento</b>
5.1. A estrutura de controle interno do órgão/entidade é periodicamente monitorada, para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.
5.2. Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao aperfeiçoamento da estrutura de controle interno do órgão.
5.3. Existem padrões para medir periodicamente o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas.
5.4. Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao alcance de metas.

Fonte: Ceará (2015b).

O formulário conta com uma escala de frequência que para cada uma das variáveis, os gestores dos órgãos de controle interno respondiam o número de “1” a “4”, sendo que o numeral “1” representava “nunca”, o numeral “2” indicava “raramente”, o número “3” indicava “com frequência” e o “4” retratava “sempre”. No Quadro 2 é mostrado o método utilizado na Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015, que trata de critérios de classificação e seleção de órgãos jurisdicionados, para fins de instrução

inicial presencial, aos quais envolvem os elementos de materialidade, relevância, avaliação do controle interno e vulnerabilidade (CEARÁ, 2015).

Quadro 2 – Atribuição de pontos pelo nível de controle interno (CI)

Média das respostas de autoavaliação	Nível de controle interno
$3 \leq CI \leq 4$	Satisfatório
$2 \leq CI < 3$	Razoável
$1 \leq CI < 2$	Insatisfatório

Fonte: Ceará (2015b).

De tal maneira, a análise baseou-se em métodos de estatística descritiva para organizar, resumir e descrever aspectos importantes dos dados coletados, assim como comparar características entre dois ou mais conjuntos de dados (REIS; REIS, 2002).

Esse tipo de análise permite comparar e visualizar o desempenho global do controle interno em relação às dimensões ou aos componentes avaliados: (1) ambiente de controle; (2) avaliação de risco; (3) procedimentos de controle; (4) informação e comunicação; e (5) monitoramento, em conformidade com a metodologia COSO-ERM. Para estudo dos dados, foi utilizada a média ponderada simples entre as dimensões do COSO-ERM, utilizou-se do software Excel e *Statistical Package for Social Science* (SPSS), versão 22.

Para apresentação dos resultados, as notas dadas pelos dirigentes de cada órgão, em relação a cada variável, foram consolidadas em uma única nota a partir das médias simples das respostas, para cada elemento da COSO-ERM. Ao final, as notas de todas as variáveis foram consolidadas em uma única nota, para fins de verificar o grau de adequação da gestão de risco ao modelo COSO-ERM, considerando o critério utilizado na Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015 (CEARÁ, 2015).

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os resultados desta pesquisa serão apresentados tendo como base as notas de autoavaliação dos órgãos que compõem o sistema judiciário do Ceará em relação às cinco dimensões da Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015. Utilizou-se da média ponderada entre os construtos do COSO-ERM, no período entre 2016 até 2020, para comparar os resultados entre os anos, se aumentou ou diminuiu, bem como o nível de controle interno dos jurisdicionados.

As médias de autoavaliação dos jurisdicionados em relação às dimensões de controle interno foram disponibilizadas em tabelas para facilitar as análises comparativas. Portanto, vale destacar que a PGE não se autoavaliou no ano de 2016. A ausência das informações é justificada pelo não envio da planilha com as notas de autoavaliação. A partir do ano de 2017, as notas foram atribuídas dentro do sistema de Prestação de Contas do TCE-CE. Na Tabela 1 pode-se verificar a avaliação de CI na dimensão ambiente de controle.

Tabela 1 – Avaliação de (CI) – Ambiente de controle

Órgão	2016	2017	2018	2019	2020
DPGE	4	4	4	4	4
MPCE	3,88	4	4	4	3,77
PGE	-	3,33	4	4	4
TJCE	3,22	3,88	3,88	3,88	3,88

Fonte: elaborada pelos autores (2022).

Salienta-se que na dimensão ambiente de controle todos os órgãos durante os cinco anos de análise apresentaram um nível de controle satisfatório, também vale salientar que a PGE e o TJCE foram aumentando sua avaliação em comparação com o primeiro ano de avaliação. Desta forma, o resultado da Tabela 1 demonstra como os órgãos possuem maior atenção com os componentes avaliados do item ambiente de controle, seguindo um

padrão semelhante aos órgãos públicos apontados nos estudos de Wanderley, Fonseca e Paula (2015) e Barreto, Callado e Callado (2018). Os itens estão mais relacionados ao caráter de estruturação de uma instituição pública e, portanto, foram autoavaliados como uma condição mais satisfatória.

No ano de 2016, devido à necessidade de correção técnica do instrumento de coleta a fim de evitar erros, houve uma alteração pontual na orientação das respostas do item 2.3 do formulário. As novas orientações dadas pelo TCE-CE para esse item, antes do recebimento das respostas pelos órgãos jurisdicionados, foram as seguintes: (1) “Nunca” passou para “Foram identificados mais de 4 casos de fraudes e perdas”; (2) “Raramente” passou para “Foram identificados mais de 2 e até 4 casos de fraudes e perdas”; (3) “Com frequência” passou para “Foram identificados até 2 casos de fraudes e perdas”; e (4) “Sempre” passou para “Não existe histórico de fraudes e perdas”. A alteração de entendimento ocorreu apenas no ano de 2016 e, nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020 as respostas dadas para esse item foram (4) Sempre, agora representa “Foram identificados mais de 4 casos de fraudes e perdas” (FERREIRA, 2018).

Tabela 2 – Avaliação de (CI) – Avaliação de risco

Órgão	2016	2017	2018	2019	2020
DPGE	3,5	3,25	2,75	3,25	3,25
MPCE	4	3,25	2,75	2,75	2,75
PGE	-	1,75	3,25	1,75	3,25
TJCE	2,5	2,75	2,75	2,75	2,25

Fonte: elaborada pelos autores (2022).

Na dimensão avaliação de risco conforme a Tabela 2, nota-se uma diminuição da média de avaliação em comparação com as demais dimensões o que se deve, principalmente, ao item 2.3, que teve como resposta mais recorrente nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020 o numeral 1 “Nunca”. No ano de 2016, o TJCE foi o único órgão que respondeu “Nunca” para o item 2.3.

Tratando-se da dimensão avaliação de risco, a PGE demonstrou avaliação insatisfatória nos anos de 2017 e 2019. Já a DPGE tem avaliação satisfatória nos anos de 2016, 2017, 2019 e 2020, com exceção de 2018 que se identifica uma avaliação razoável. Por outro lado, verifica-se que o MPCE teve avaliação satisfatória nos anos de 2016 e 2017, e os demais anos se autoavaliou de forma razoável. Da mesma forma, o TJCE apresentou avaliação razoável  $2 \leq CI < 3$  nos cinco anos de análise.

Tabela 3 – Avaliação de (CI) – Procedimentos de controle

Órgão	2016	2017	2018	2019	2020
DPGE	3,8	4	4	4	4
MPCE	3,6	3,8	3,6	3,8	3,8
PGE	-	2,8	4	4	4
TJCE	3,4	3,6	3,6	3,6	3,6

Fonte: elaborada pelos autores (2022).

Na dimensão procedimentos de controle, a DPGE foi a que obteve melhor média de avaliação. De forma geral, todos os órgãos tiveram avaliação satisfatória durante todos os anos, a única exceção foi a PGE que em 2017 obteve avaliação razoável. Assim, o TJCE demonstra obter a menor média nessa dimensão. Os resultados da Tabela 3 reforçam o entendimento dos órgãos públicos em buscar focar mais em elementos relacionados a processos e procedimentos (WASSALLY, 2008; CANNAVIVA; PARISI, 2015).

Tabela 4 – Avaliação de (CI) – Informação e comunicação

Órgão	2016	2017	2018	2019	2020
DPGE	4	4	4	4	4
MPCE	3	4	4	3,5	3,5
PGE	-	4	4	4	4
TJCE	3,5	4	3	3	3

Fonte: elaborada pelos autores (2022).

Quanto à dimensão informação e comunicação visualiza-se na Tabela 4 que todos os órgãos obtiveram avaliação satisfatória durante os cinco anos analisados. A DPGE e PGE tiveram as melhores médias, ambas (4), enquanto o MPCE e o TJCE tiveram oscilações durante os anos. O TJCE também foi o mais mal avaliado nessa dimensão.

Tabela 5 – Avaliação de (CI) – Monitoramento

Órgão	2016	2017	2018	2019	2020
DPGE	3,5	4	4	4	4
MPCE	3,75	4	4	4	3,75
PGE	-	1	4	4	4
TJCE	3,5	4	4	4	4

Fonte: elaborada pelos autores (2022).

Na Tabela 5, ao tratar do monitoramento, observa-se que todos os órgãos apresentaram avaliação satisfatória durante os anos de análise, exceto a PGE no ano de 2017 ao apresentar uma avaliação insatisfatória.

A Tabela 6 contém a avaliação geral da estrutura de controle interno dos órgãos do sistema judiciário estadual cearense em todas as suas dimensões do COSO-ERM.

Tabela 6 – Avaliação da estrutura de controle interno

Órgão	2016	2017	2018	2019	2020
DPGE	3,76	3,85	3,75	3,85	3,85
MPCE	3,64	3,81	3,67	3,61	3,51
PGE	-	2,57	3,85	3,55	3,85
TJCE	3,22	3,64	3,44	3,44	3,34

Fonte: elaborada pelos autores (2022).

Por fim, ao analisar de forma geral a média de avaliação das dimensões, constata-se que com exceção da PGE que apresentou avaliação razoável durante o ano de 2017, todos os órgãos tiveram avaliação satisfatória, podendo assim verificar que a DPGE foi quem obteve as melhores

médias de avaliação em todos os anos em comparação com os demais órgãos, seguido pelo MPCE e PGE, sendo que o TJCE foi quem apresentou as menores notas de avaliação de acordo com a atribuição de pontos pelo nível de controle interno da Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015 (CEARÁ, 2015b).

Observa-se que o MPCE apresentou oscilações dentre os anos. No ano de 2017 apresentou o maior valor de autoavaliação na série histórica, sendo visualizado quedas em cada um dos anos seguintes. Já o TJCE apesar de ter tido uma avaliação satisfatória em todos os anos de análise, demonstra que alguns itens em seus componentes de controle interno precisam ser ajustados, principalmente na dimensão informação e comunicação.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com relação aos objetivos da pesquisa, verifica-se que os resultados do presente estudo servem para fornecer um panorama do sistema de controle interno das instituições que formam o sistema judiciário estadual do Ceará, na perspectiva de autoavaliação, à luz da metodologia COSO-ERM, para os anos de 2016 a 2020. A partir das notas dadas pelos gestores, pode-se analisar como se encontra o sistema de controle interno desses órgãos, fornecendo parâmetros para dimensionar os desafios dos gestores que atuam com os controles internos das instituições públicas do estado do Ceará.

Como contribuição científica, existe a possibilidade de avançar na visualização dos sistemas de controle interno, sob um recorte temporal, haja vista a ausência de estudos nesse sentido. Os resultados ora apresentados poderão ser utilizados no futuro, em outras pesquisas, para verificar quais os impactos e as melhorias dos indicadores aqui analisados.

A contribuição gerencial possibilita monitorar uma evolução dos sistemas de controle interno de forma temporal e detectar quais elementos ou dimensões do COSO-ERM necessitam de maior atenção. Além disso, no âmbito dessas instituições os gestores poderão trocar informações para me-

lhorar suas notas, razão pela qual uma plena caracterização é necessária. Vale destacar que as notas atribuídas não são compartilhadas entre os órgãos auditados pelo TCE-CE, razão pela qual a presente consolidação serve para fins de comparação entre as administrações envolvidas no estudo.

O estudo contribui para demonstrar como os cidadãos e os próprios integrantes da universidade podem ter acesso a um conjunto de dados, a partir da utilização da Lei de Acesso à Informação (LAI), que antes não era disponível ao público em geral. Inclusive, o estudo fornece um panorama da estrutura de controle interno do sistema de justiça estadual ao público em geral, a partir da visualização das respostas fornecidas pelos poderes e instituições do Ceará que a compõem.

Recomenda-se a realização de pesquisas futuras com a ampliação de outras instituições que integram o sistema de justiça, como a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), bem como das instituições policiais, a saber: Polícia Militar, Polícia Civil, Perícia Forense, Corpo de Bombeiros e a própria Secretaria de Segurança Pública, a fim de comparar o controle interno dessas organizações. Deste modo, justifica-se a ausência de detalhamento do ano posterior (2021), pois não foi disponibilizado para análise preliminar dentro do próprio TCE-CE. Além disso, as notas foram atribuídas pelos próprios jurisdicionados, razão pela qual podem existir vieses ou sobrevalorização das pontuações em determinadas questões

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. M. P.; PINHO, R. C. S.; 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**, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 74-113, jul./dez., 2019.

BARRETO, K. A.; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Controle interno sob enfoque dos componentes do framework COSO ERM: um

estudo em uma instituição de ensino superior. *In*: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 18, 2018, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2018.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, [s. l.], v. 11, n. 3, p. 6-26, 2015.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Instrução Normativa nº 01/2015. Estabelece procedimentos para a elaboração e implementação do plano anual de instrução inicial das prestações de contas. **Diário Oficial / TCE-CE**, ano 2, n. 107, p. 1-9, 25 de junho de 2015. 2015a.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Instrução Normativa nº 03/2015. Dispõe sobre a autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado. **Diário Oficial / TCE-CE**, ano 2, n. 214, p. 8-12, 2015b.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Instituído formulário de autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados do TCE**. 2015c. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/corregedoria/corregedoria-noticias/2150-instituido-formulario-de-autoavaliacao-de-controle-interno-dos-jurisdicionados-do-tce-ceara>. Acesso em: 26 maio 2021.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará, 1989**: atualizado até a Emenda Constitucional nº 94 de 17 de dezembro de 2018. Fortaleza: Inesp, 2018a.

CEARÁ. Protocolo de Intenções nº 01/2017, de 14 de dezembro de 2017. Protocolo de Intenções que entre si celebram os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado do Ceará; o Ministério Público do Estado do Ceará; a Defensoria Pública do Estado do Ceará; o Tribunal de Contas do Estado do Ceará; para a criação da Rede de Controle Interno da Gestão Pública. **Diário Oficial do estado do Ceará**, n. 10, v. 59, p. 7-9. Fortaleza, 28 de março de 2018b.

CNMP. Conselho Nacional do Ministério Público. **Começa a 1ª Reunião Ordinária de 2022 do Fórum Nacional de Gestão do Ministério Público**. 2020a. Disponível em <https://www.cnmp.mp.br/portal/todas-as-noticias/15309-comeca-a-1-reuniao-ordinaria-de-2022-do-forum-nacional-de-gestao-do-ministerio-publico>. Acesso em: 6 jun. 2022.

CNMP. Conselho Nacional do Ministério Público. **Começa a tramitar no CNMP proposta sobre diretrizes para controle interno no Ministério Público**. 2020b. Disponível em: <https://www.cnmp.mp.br/portal/todas-as-noticias/15496-comeca-a-tramitar-no-cnmp-proposta-sobre-diretrizes-para-controle-interno-no-ministerio-publico>. Acesso em: 9 ago. 2022.

COSO. Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. **Enterprise risk management: integrating with strategy and performance**. Estados Unidos: COSO, 2017.

FERREIRA, G. J. B. C. **Órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e seus controles internos: efeito tamanho - desempenho**. 2018. 90 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

FERREIRA, G. J. B. C.; SANTOS, J. G. C.; VASCONCELOS, A. C. Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal

de Contas do Ceará. **Administração Pública e Gestão Social**, [s. l.], v. 15, n. 2, p. 1-21, 2021.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

GOMES, A. de O.; GUIMARÃES, T. de A. Desempenho no Judiciário: conceituação, estado da arte e agenda de pesquisa. **Revista de Administração Pública**, v. 47, p. 379-401, 2013.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NOGUEIRA, F. R.; OLIVEIRA, V. E. de; CANIL, K. Políticas públicas regionais para gestão de riscos: o processo de implementação no ABC, SP. **Ambiente & Sociedade**, [s. l.], v. 17, p. 177-194, dez., 2014.

OLIVEIRA, E. H. P.; MONTEIRO, H. J. B.; OLIVEIRA, L. G. L. (Orgs.). **Diagnóstico do sistema de controle interno dos municípios do estado do Ceará**. Fortaleza: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, Inesp, 2021.

OLIVEIRA, L.G. L.; VASCONCELOS, F. F.; VIANA, V. M. S. Avaliação da estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará para os anos de 2016 a 2018. **Revista Controle**, v. 20, n. 1, p. 163-189, jan./jun., 2022.

PÉRTILE, R. T. N.; DEDONATTO, O.; MAZZIONI, S.; KUGER, S. D.; ZANIN, A. Aplicação do modelo COSO ERM no gerenciamento dos controles internos em uma universidade comunitária. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista – UNIOESTE/MCR**, v. 13, n. 24, p. 53-71, 2013.

POLTRONIERI, C. C. **Um estudo sobre controles internos em pequenas e médias empresas de TI**. 2012. 88 f. Tese (Doutorado) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

RECIGP. Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública. **Planejamento estratégico 2019-2023**. Fortaleza: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, Inesp, 2019.

REIS, E.; REIS, I. **Análise descritiva de dados**. Relatório técnico do Departamento de Estatística da UFMG, Belo Horizonte, v. 1, 2002.

REGO, H. P.; ROSA, A. C. S.; SANTOS, F. R.; OLIVEIRA, L. G. L.; CARVALHO, P. S. B. (Org.). **Compilação de anotações dos fóruns de boas práticas de auditoria e controle interno do Poder Judiciário: capacitação e apresentação de cases de sucesso em auditoria interna e controle nos órgãos do Poder Judiciário Brasileiro**. Belo Horizonte: JML, 2020.

RIBEIRO, L. C. P. **Comentários à Resolução CNJ nº 308/2020**. Brasília: Editora do Autor, 2020.

SILVA, C. A. **Controles internos do Tribunal Eleitoral da Paraíba: uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO ERM**. 2016. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2016.

SOUZA, F. S. R. N.; BRAGA, M. V. A.; CUNHA, A. S. M.; SALES, P. D. B. Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 54, p. 59-78, 9 mar. 2020.

SOUZA, J. S. **Modelo para identificação e gerenciamento do grau de risco de empresas** – MIGGRI. 2011. 194 f. Tese (Doutorado) – Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: TCU, 2009.

VASCONCELOS, F. F. **Gestão de Riscos no Poder Judiciário**. Belo Horizonte: Dialética, 2020.

VIDAL, S. H. C. A integração dos sistemas de controle interno no âmbito da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública no estado do Ceará. **Revista Controle**: doutrina e artigos, v. 21, n. 1, p. 346-371, 2023.

WANDERLEY, C. A. N.; FONSECA, A. C. P. D. da; PAULA, H. A. de. Controles internos no setor público à luz da estrutura do COSO: o caso de um órgão de compra da Marinha do Brasil. **Contexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 77-93, maio/ago., 2015.

WASSALLY, L. P. M. P. **Controles internos no setor público**: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. 2008. 95 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração, Universidade de Brasília, Brasília, 2008.