

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

SILVIO CESAR RIBEIRO PEREIRA

**A INFLUÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA
DIVULGAÇÃO DE PROVISÕES E DE PASSIVOS CONTINGENTES
NO SETOR PÚBLICO**

**VITÓRIA
2018**

SILVIO CESAR RIBEIRO PEREIRA

**A INFLUÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA
DIVULGAÇÃO DE PROVISÕES E DE PASSIVOS CONTINGENTES
NO SETOR PÚBLICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração de Empresas, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração de Empresas.

Orientadora: Prof^a. Dra. Neyla Tardin

**VITÓRIA
2018**

SILVIO CESAR RIBEIRO PEREIRA

**A INFLUÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA
DIVULGAÇÃO DE PROVISÕES E RECONHECIMENTO DE
PASSIVOS CONTINGENTES NO SETOR PÚBLICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração de Empresas, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração de Empresas.

Aprovada em 16 de agosto de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dra.: NEYLA TARDIN

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças
(FUCAPE)

Prof. Dr.: OLAVO VENTURIM CALDAS

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças
(FUCAPE)

Prof. Dr.: ROGÉRIO ZANON DA SILVEIRA

Universidade Federal do Espírito Santo
(UFES)

Para os meus pais, Raimundo
Benedito Pereira e Josefa
Rodrigues Ribeiro Pereira (*in
memoriam*), fontes de
inspiração!

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela oportunidade de me conceder mais esta conquista.

A Marília, pela companhia e força incondicional, e aos meus filhos, Marina, Mariana e Marcos, pela motivação e compreensão nos momentos de ausência.

A todos os meus familiares, em especial aos irmãos Celso e Celida e ao cunhado José Ribamar Júnior, por sempre estarem presentes me incentivando e apoiando nos momentos importantes da minha vida.

Aos professores orientadores Neyla Tardin e Danilo Soares Monte-Mor. Com competência e dedicação, desempenharam uma inestimável contribuição na concretização desta pesquisa.

Aos colegas de trabalho, em especial à prof^a Maria do Socorro Lages, pelas referências disponibilizadas e importantes esclarecimentos.

Ao Instituto Federal do Maranhão (IFMA), na pessoa do Magnífico Reitor, prof^o Francisco Roberto Brandão Ferreira, pelo valioso investimento em capacitação e qualificação que vem proporcionando aos servidores. Sou imensamente satisfeito por fazer parte desta honrada instituição.

Enfim, a todos os professores e colegas da FUCAPE pela convivência harmoniosa e trocas de experiências. A todos sou muito grato!

A função social do conhecimento contábil é tão vasta que um dia a humanidade toda haverá de reconhecer que é através da Contabilidade que se conseguirá o bem-estar das nações, pelo emprego dos modelos de eficácia patrimonial, capazes de indicarem caminhos para a prosperidade.

(Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá)

RESUMO

A relevância da informação prospectiva tem exigido da governança o aprimoramento das estruturas de controle interno visando à melhoria de resultados e à confiança na divulgação. O objetivo desta pesquisa é de analisar se o Sistema de Controle Interno (SCI) de entes governamentais, que possuíam funções de gestão de riscos e auditoria interna, influenciava na divulgação de provisões e de passivos contingentes. Com dados extraídos dos demonstrativos contábeis e da legislação aplicável ao controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal, dos anos de 2011 a 2016, constatou-se, por meio do modelo de regressão Tobit, que o SCI que possuía função de gestão de riscos influenciava negativamente na divulgação de provisões e de passivos contingentes. O modelo estatístico também mostrou que a auditoria interna, pelo fato de estar segregada da função responsável pelos controles internos da gestão (geralmente uma controladoria) e ter independência para se reportar à alta administração, tendia positivamente a divulgar provisões e passivos contingentes em maior quantidade nos demonstrativos contábeis.

Palavras-chave: Divulgação. Provisões; Passivos Contingentes; Sistema de Controle Interno; Setor Público.

ABSTRACT

The relevance of forward-looking information has required governance to improve internal control structures to improve results and confidence in disclosure. The objective of this research is to analyze whether the Internal Control System (ICS) of government entities that had functions of risk management and internal audit influenced the disclosure of provisions and contingent liabilities. With data from the financial statements and the legislation applicable to the internal control of the Brazilian states and the Federal District from the years 2011 to 2016, it was verified through the Tobit regression model that the SCI that had a risk management function influenced negatively in the disclosure of provisions and contingent liabilities. The statistical model also showed that internal audit, because it was segregated from the function responsible for internal management controls (usually a controller) and had independence to report to senior management, tended positively to disclose greater provisions and contingent liabilities in financial statements.

Keywords: Disclosure. Provisions; Contingent Liabilities; Internal Control System; Public sector.

LISTA DE SIGLAS

AGE – Auditoria Geral do Estado

All – Instituto dos Auditores Internos

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria Geral da União

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IFAC – Federação Internacional de Contadores

IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público

IPSASB – Conselho Internacional de Normas Contábeis

INTOSAI – Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentária

LOA – Lei Orçamentária Anual

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade – Aplicada ao Setor Público

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

QTDIV – Quantidade de Divulgação de Provisões e de Passivos Contingentes

SCI – Sistema de Controle Interno

SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

Capítulo 1	10
1 INTRODUÇÃO	10
Capítulo 2	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1 PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES NO SETOR PÚBLICO	13
2.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	16
2.2.1 Funções do sistema de controle interno do setor público e o desenvolvimento de hipóteses.....	18
Capítulo 3	23
3 METODOLOGIA	23
3.1 MENSURAÇÃO DAS VARIÁVEIS E MÉTODO DE ESTIMAÇÃO	24
3.1.1 Quantidade de divulgação de provisões e de passivos contingentes	24
3.1.2 Variáveis do SCI.....	25
3.1.3 Variáveis financeiras e socioeconômicas	27
3.1.4 Método de Estimação	28
Capítulo 4	30
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	30
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	30
4.3 TESTE DE DIFERENÇA DE MÉDIAS	35
4.4 RESULTADO DA REGRESSÃO.....	37
Capítulo 5	41
5 CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS.....	44
APÊNDICES	49

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

A divulgação de provisões e de passivos contingentes é um tema amplamente discutido na literatura contábil, dada à relevância desse tipo de informação prospectiva como forma de aprimorar a qualidade dos relatórios, consequentemente reduzindo custos de assimetria informacional entre usuários da contabilidade (MANDZILA; ZÉGAHAL, 2016; OZKAN, 2017). No sentido de coibir a evidenciação inadequada de passivos contingentes com detalhes quantitativos limitados sobre perdas esperadas (HENNES, 2014), organizações têm adotado mecanismos de governança, como Sistemas de Controle Interno (SCI) que incluem função de gestão de riscos e de auditoria interna, aumentando assim a confiança nas demonstrações (IIA, 2013).

As pesquisas sobre os determinantes da divulgação de provisões e de passivos contingentes têm priorizado o estudo da influência de características financeiras e socioeconômicas (HALLGREN; JOHANSSON, 2016; FARIAS *et al.*, 2016; FRANÇA *et al.*, 2016; ALMEIDA-SANTOS, 2015; FONTELES *et al.*, 2014). Verificou-se que Ozkan (2017) propôs-se a analisar os efeitos da estrutura de governança corporativa no nível de divulgação de provisões em empresas do mercado de capitais da Turquia. No entanto, a influência da estrutura de controle interno da governança na divulgação de provisões e de passivos contingentes é um assunto ainda pouco estudado no setor público.

Para a INTOSAI (2004), a alta administração deve implementar uma estrutura de controle interno ou SCI que possa estabelecer as estratégias e garantir os objetivos institucionais. Nesse ambiente de controle, a gestão de riscos está presente para assegurar que o gestor tenha acesso tempestivo aos riscos e reduzi-los a níveis

aceitáveis, bem como uma função de auditoria interna para garantir a eficácia da gestão dos riscos e dos controles internos possibilitando credibilidade aos demonstrativos contábeis por meio de avaliações independentes.

Nesse sentido, esta pesquisa avaliou se o Sistema de Controle Interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal, que possuía as funções de gestão de riscos e de auditoria interna, influenciava na divulgação de provisões e de passivos contingentes. O primeiro passo foi verificar o nível de divulgação de provisões e de passivos contingentes de cada ente governamental. Em seguida, verificou-se na legislação aplicável ao controle interno se havia uma função para gerir riscos e uma específica de auditoria interna segregada da função responsável pelos controles internos da gestão e com independência para se reportar à alta administração. A coleta dessas informações foi fundamentada na IPSAS nº 19 (IFAC, 2001), nas normas do IIA (2013) e da INTOSAI (2007) e na IN MP/CGU nº 01/2016.

Os resultados mostraram que os entes públicos que possuíam a função de gestão de riscos eram menos propensos a divulgar maior quantidade de provisões e de passivos contingentes, sugerindo falhas dos gestores em relatar suas práticas de gestão de riscos (MANDZILA; ZÉGHAL, 2016). A gestão de riscos tem o objetivo de agregar valor à organização por meio do tratamento adequado dos riscos e dos impactos negativos decorrentes da sua materialização (IN MP/CGU nº 01/2016). No entanto, os estudos mostram que as divergências na divulgação dos riscos decorrem da regulamentação limitada, do desconhecimento do gestor ou devido à retenção intencional de informações sensíveis dos usuários das demonstrações contábeis (BUCKBY; GALERIA; CAZENOVE, 2015; SOIN E COLLIER, 2013).

Por outro lado, a pesquisa encontrou evidências de que entes públicos com a função de auditoria interna eram mais inclinados a divulgar provisões e passivos

contingentes em maior quantidade em seus relatórios contábeis. Esse resultado confirma os preceitos da INTOSAI (2007) e do IIA (2013) de que a segregação de funções no controle da governança entre auditoria interna e controladoria, por exemplo, minimiza erros na gestão e avaliação de riscos, bem como fornece credibilidade aos demonstrativos financeiros.

Esta pesquisa contribui para a discussão da melhoria da divulgação de informações prospectivas a partir da estrutura funcional do SCI em entes governamentais, o que tem sido exigido ao longo dos anos para minimizar conflitos de interesses nas organizações (EULERICH *et. al.*, 2013). A separação das funções de gestão e de controle propõe evitar a concentração de poder do gestor e aumentar a capacidade de controle, monitoramento e avaliação das atividades da gestão (INTOSAI, 2004; IFAC, 2001). Esse fundamento é reforçado pelo Modelo das Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles, ao definir claramente os papéis dos controles internos da gestão (na formulação de controles e gestão de riscos) e da auditoria interna (com independência para avaliá-los), garantindo eficácia ao SCI e aos demonstrativos contábeis (IIA (2013).

No capítulo seguinte, é apresentada uma revisão da literatura sobre provisões e passivos contingentes e a formação da estrutura funcional do SCI a partir de orientações do IFAC, da INTOSAI e do IIA. Em seguida, apresenta-se a metodologia, descrevendo as variáveis, o método de estimação, a análise dos resultados e a conclusão, com suas contribuições e recomendações.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES NO SETOR PÚBLICO

Os estudos sobre os determinantes da divulgação de provisões e de passivos contingentes têm priorizado investigar a influência de características financeiras e socioeconômicas. Verificou-se que em entes governamentais que tinham maiores arrecadações de receitas próprias, maiores densidades demográficas e maiores índices de endividamento tendiam a divulgar mais provisões e passivos contingentes (ALMEIDA-SANTOS, 2015; FRANÇA *et al.*, 2016). Em estudos do setor privado, constatou-se que o tamanho (ativo) da empresa influenciou na evidenciação do nível de *disclosure* das provisões e passivos contingentes (FONTELES *et al.*, 2014; FARIAS *et al.*, 2016).

Por outro lado, estudos mostram que os usuários das demonstrações financeiras se queixam devido as obrigações (passivos) contingentes estarem “inadequadas ou ineficazes”. Dentre os motivos, estão a forma proposital como os passivos estariam sendo divulgados, com detalhes limitados, em função da grande probabilidade de ocorrer perdas e, dessa forma, a divulgação completa estaria desestimulada por preocupações com os investidores (HENNES, 2014).

Constatação semelhante foi feita em estudos que buscavam explicações das razões de empresas parecerem relutantes em evidenciar passivos ambientais (HALLGREN; JOHANSSON, 2016). Ou seja, como a divulgação estava associada a um desempenho ambiental negativo, as empresas evidenciavam este tipo de obrigação estrategicamente, se: (1) a propensão da empresa à poluição aumentasse;

(2) se houvesse o aumento do conhecimento da existência de passivos ambientais por atores externos à empresa; e/ou (3) se houvesse a diminuição do risco de incorrer em custos de propriedade (CUNHA; RIBEIRO, 2016).

Para Ozkan (2017), assim como as informações históricas, também as prospectivas passaram a ser exigidas nos demonstrativos financeiros visando reduzir conflitos de informações entre diretores e *stakeholders*. No entanto, como esse tipo de divulgação foi constatada como inadequada ou ineficaz (HENNES, 2014), a assimetria informacional passou a justificar a normatização das evidenciações dos relatórios financeiros (CUNHA; RIBEIRO, 2016).

Nesse sentido, a Federação Internacional de Contadores (IFAC), através do Conselho Internacional de Normas Contábeis (IPSASB), visando contribuir com a divulgação de provisões e o reconhecimento de passivos contingentes no setor público, elaborou a Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS) nº 19. Os seus preceitos, atualmente, estão incluídos na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 03, de 21 de outubro de 2016, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A norma define e identifica as circunstâncias nas quais os passivos devem ser reconhecidos, bem como sua forma de mensuração e evidenciação nos demonstrativos patrimoniais e nas notas explicativas do setor público brasileiros, de modo que os usuários possam entender sua natureza, valores e vencimento.

As provisões, embora as suas ocorrências sejam conhecidas e tenham uma obrigação presente, precisam ser mensuradas de forma que as incertezas dos valores e prazos de pagamento sejam estimadas e divulgadas nos demonstrativos financeiros. Já os passivos contingentes, em razão da sua circunstância, não podem ser divulgados no Balanço Patrimonial porque: (a) não é provável que uma saída de

recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção da obrigação; ou (b) não é possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação. Dessa forma o termo “passivo contingente” é empregado para passivos que não atendem aos critérios de reconhecimento e, assim, não devem ser tratados como passivo, ou seja, devem ser reconhecidos apenas em notas explicativas do Balanço Patrimonial (IFAC, 2002).

No setor público brasileiro, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), responsável pela implantação das normas internacionais de contabilidade no país, adota as orientações da IPSAS nº 19 desde a segunda edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), válida para o ano de 2011.

Embora a normatização e os procedimentos estejam contidos no MCASP, a STN, por meio da Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, estabeleceu para os entes públicos estaduais o prazo limite de 01.01.2019 para iniciarem o reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões e dos passivos contingentes. Esta determinação, especificamente, foi efetivada para atender as exigências da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) de que a consolidação das contas dos entes da federação em Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) esteja numa mesma base conceitual.

Para França *et al.* (2016), a ambiguidade das normas favorece a não-divulgação, pois a Contabilidade Pública, amparada no artigo 37 da Constituição Federal e na Lei nº 4.320/64, tem sua importância reafirmada como instrumento de transparência, decisivo para a interação entre o usuário (cidadãos) e as informações contábeis publicadas. Ou seja, a transparência só é efetiva quando a divulgação é compreensível e suficiente para todo cidadão, não se restringindo às informações exigidas por lei.

Nesse sentido, os fundamentos da IPSAS nº 19, contidos na NBC TSP 03 e no MCASP, auxiliam o elaborador da informação dando subsídios ao entendimento das obrigações incertas e dos riscos aos quais os entes governamentais estão sujeitos (CUNHA; RIBEIRO, 2016; ALMEIDA-SANTOS, 2015). Por isso, os efeitos desses riscos devem ser divulgados como provisões no Balanço Patrimonial ou reconhecidos em Notas Explicativas, na forma de passivos contingentes. Assim, atenderá aos princípios constitucionais da publicidade (transparência) e da eficiência do gasto público, pois suas ocorrências sem a reserva contábil podem afetar de forma inesperada o patrimônio do ente governamental, trazendo prejuízos para a sociedade ao comprometer recursos de políticas públicas já programadas em planos plurianuais (STAFIEVSKAYA *et al.*, 2015; POLACKOVA, 1999).

O MCASP elenca alguns tipos de provisões, como mostra o Quadro 1:

PROVISÕES	CARACTERÍSTICAS
Provisões Matemáticas Previdenciárias	Representam o valor presente do total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente, em determinada data.
Provisões para riscos trabalhistas	Relacionados ao pagamento de reclamações trabalhistas.
Provisões para riscos fiscais	Relacionados ao pagamento de autuações fiscais.
Provisões para riscos cíveis	Relacionados ao pagamento de indenizações para fornecedores e clientes.
Provisões para repartição de créditos tributários (União/Estados/Municípios)	Relacionados aos créditos tributários reconhecidos no lançamento por parte do agente arrecadador, a serem repartidos com outros entes da federação. Na arrecadação, esta provisão será revertida em conta específica de passivo.
Provisões para riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP)	Relacionados aos riscos de demanda, construção, disponibilidade ou outros riscos decorrentes de contratos de PPP.

QUADRO 1 – TIPOS DE PROVISÕES E SUAS CARACTERÍSTICAS

Fonte: MACASP (2017)

2.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O aprimoramento da governança corporativa tem sido exigido ao longo dos anos visando minimizar conflitos de interesses, como afirma a teoria do agente principal (EULERICH *et. al.*, 2013). A separação das funções de gestão e de controle

cria uma pressão para melhorar a divulgação (OZKAN, 2017), uma vez que evita a concentração de poder do gestor e aumenta a capacidade de controle, monitoramento e avaliação das atividades da gestão (INTOSAI, 2004; IFAC, 2001).

Nesse contexto, a alta administração deve implementar uma estrutura dinâmica e inter-relacionada de controles internos (SCI) formada por ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, comunicação e monitoramento, para estabelecer as estratégias e garantir a realização dos objetivos institucionais (INTOSAI, 2004).

O Instituto de Auditores Internos – IIA (2013) acrescenta que funções específicas devem ser definidas no SCI de forma que cada uma entenda os limites de suas responsabilidades. Nesse sentido, Eulerich et al. (2015) ressaltam que o Modelo das Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles, criado pelo IIA, tem sido amplamente aceito pois permite que os controles clássicos gerenciais de riscos (presentes na 1ª linha de defesa da governança) sejam supervisionados e feita a gestão de riscos (2ª linha) por uma função de apoio à gestão (geralmente uma controladoria). E, numa instância final (3ª linha), a função de auditoria interna fica responsável por uma ampla e eficaz avaliação dos controles e da gestão de riscos.

Nesse modelo de SCI, a função de auditoria interna se reporta apenas ao conselho de administração ou equivalente, se existir, ou à alta administração (IIA, 2013). De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU, 2014), no poder executivo estadual brasileiro, a alta administração é representada pelo governador e pelos secretários de estado.

2.2.1 Funções do sistema de controle interno do setor público e o desenvolvimento de hipóteses

2.2.1.1 Função de Gestão de Riscos

Segundo Bhimani (2009), cabe às organizações modernas regulamentarem a aplicação de práticas viáveis de gestão de riscos, não apenas por convicção de que são fundamentais para melhorar a qualidade de seus controles de gestão. Mas porque a transparência de tais mecanismos transmite legitimidade organizacional. Para o autor, a gestão de riscos não deve ser tratada como um assunto privado de especialistas, mas certificada publicamente.

Soin e Collier (2013) mencionam que os recentes acontecimentos mundiais, incluindo a crise financeira global, a crise financeira na Zona do Euro, o derramamento de óleo no Golfo do México, dentre outros, reajustaram o interesse pela regulamentação mundial da gestão de riscos.

Nesse contexto, governos passaram a regulamentar a gestão de riscos, a exemplo da Lei de Segurança Financeira da França, elaborada a partir da Lei Sarbanes-Oxley dos Estados Unidos, com vistas a cumprir princípios da boa governança emitida pela OCDE em 2004 (MANDZILA; ZÈGHAL, 2016). No setor público brasileiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao instituir o Anexo de Riscos Fiscais na LDO, passou a exigir que os entes governamentais avaliem passivos contingentes e outros riscos e incluam na LOA na forma de reservas de contingências (Artigos 4º e 5º da Lei Complementar nº 101/2000).

Dessa forma, os governos buscam assegurar que funções de gestão de riscos sejam estabelecidas como parte da estrutura do SCI. Como o risco pode ser definido como uma medida de incerteza, compreender (identificar, avaliar, administrar e

controlar) os eventos ou situações que o causam, como a mensuração de provisões e passivos contingentes, pode facilitar a realização dos objetivos da organização (IN MP/CGU nº 01/2016; IFAC, 2001).

No entanto, Soin e Collier (2013) relatam que a regulamentação da gestão de riscos, muitas das vezes, está relacionada com recursos regulatórios limitados, uma vez que a literatura contábil tem dado uma atenção significativa aos aspectos financeiros e técnicos do gerenciamento de riscos e pouca importância à gestão real dos riscos e aos efeitos na organização. Sobre a ausência de recursos regulatórios instituídos por lei, a CGU menciona que a avaliação da maturidade da gestão de riscos nos entes governamentais brasileiros é realizada de acordo com o arcabouço técnico que o mercado comumente utiliza – a ISO 31000 e o COSO ERM (CGU, 2017).

Buckby, Galeria e Cazenove (2015) afirmam que, mesmo com a regulamentação das práticas de divulgação de riscos, as empresas australianas apresentam divergências e baixa conformidade com Princípios e Recomendações de Governança Corporativa. Para os autores, esse fato é, possivelmente, decorrente do desconhecimento do gestor ou devido à retenção intencional de informações confidenciais dos usuários das demonstrações contábeis.

Sobre as falhas da gestão em relatar suas práticas de riscos, Mandzila e Zéghal (2016) constataram, ao estudarem o nível de divulgação de requisitos de riscos e controles internos em empresas francesas, que elas refletem um efeito significativo e negativo no aumento da divulgação sobre análise e controles de riscos. Segundo Buckby, Galeria e Cazenove (2015), isto, conseqüentemente, diminui a quantidade da divulgação de informações sensíveis, tais como inovações tecnológicas, ameaças de ações jurídicas, responsabilidades ambientais e qualidade de produtos e serviços. Dessa forma, segundo os autores, as empresas parecem estar deixando de divulgar

todas as fontes de riscos que contabilmente são representadas pelas provisões e passivos contingentes.

Com base nos argumentos, formulou-se a primeira hipótese da pesquisa:

Hipótese 1: O ente governamental que possui uma função para gerir riscos no SCI é menos propenso a divulgar em maior quantidade provisões e passivos contingentes nos demonstrativos contábeis.

2.2.1.2 Função de Auditoria Interna

A função central da auditoria interna é de prestação de aconselhamento imparcial para a alta gestão. Além da avaliação de riscos e controles, ela também está apta para avaliar as tecnologias assegurando a eficácia do Sistema de Controle Interno – SCI (EULERICH, *et al.*, 2013). Como uma entidade independente e segregada da função responsável pelos controles internos da gestão, a função de auditoria interna reduz o risco de erros, desperdícios ou procedimentos incorretos e o risco de não detectar tais problemas, além de fornecer credibilidade aos demonstrativos contábeis (IIA, 2013; INTOSAI, 2007).

No setor público brasileiro, a estrutura de controle interno é formalizada pelo SCI. As suas finalidades estão previstas no artigo 74 da Constituição Federal, as quais estão replicadas nas constituições dos entes governamentais estaduais. Segundo Marx (2016), as finalidades do SCI têm causado o desentendimento nas funções responsáveis pelos controles internos da gestão e da auditoria interna, uma vez que o artigo contempla tanto atividades relacionadas ao controle da legalidade quanto ao controle do desempenho da gestão, não especificando como seriam exercidas.

Visando adequar o texto constitucional ao princípio da segregação de funções do Controle Interno (Portaria TCU nº 63/1996), tramita atualmente no Senado Federal brasileiro a proposta de emenda à Constituição PEC nº 45/2009 que inclui o Inciso XXIII ao art. 37, com o propósito de especificar as funções relacionadas às finalidades do SCI. Faz parte da proposta a designação das atribuições para as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria (interna) governamental e correição.

Esse desalinhamento nas atribuições das funções do SCI vem sendo superado com a contribuição significativa da IN MP/CGU nº 01/2016, voltada para os entes governamentais federais. A norma, que serve de parâmetro para serem instituídos seus preceitos nas demais entes públicos da federação, trouxe os conceitos e princípios do IIA (2013), o que afastou a confusão atribuída à função responsável pelos controles internos da gestão e à auditoria interna no gerenciamento e na avaliação de riscos e controles, respectivamente (CASTRO, 2016).

Dessa forma, a função de auditoria interna, segregada da função responsável pelos controles internos da gestão (geralmente uma controladoria), cria um ambiente favorável ao gerenciamento, à avaliação e à divulgação de riscos (IIA, 2013). Cohen e Saaia (2010) argumentam que, assim, a auditoria interna contribui para a precisão dos trabalhos dos auditores e dá à alta administração a confiança de que podem contar com os resultados e os demonstrativos. Isso reforça os estudos de Christopher (2015), de que a integridade dos trabalhos da auditoria interna influencia na divulgação de demonstrações contábeis das universidades públicas australianas.

Com base nos argumentos, formulou-se a segunda hipótese da pesquisa:

Hipótese 2: O ente governamental que possui auditoria interna (segregada da função responsável pelos controles interno da gestão e com independência para se

reportar à alta administração) no SCI é mais propenso a divulgar em maior quantidade provisões e passivos contingentes nos demonstrativos contábeis.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

Para atingir o objetivo da pesquisa, que foi o de avaliar a relação entre duas dimensões de controle interno (gestão de riscos e auditoria interna) e a quantidade de divulgação de provisões e de passivos contingentes dos estados brasileiros e do Distrito Federal, foi realizada uma abordagem quantitativa e descritiva, com dados secundários, dos entes públicos, do período de 2011 a 2016.

A pesquisa acompanhou a metodologia de França *et al.* (2016) utilizando uma *proxy* de provisão e passivos contingentes dos anos de 2011 a 2014. Incluiu-se na *proxy* dados dos anos de 2015 e 2016, utilizando o *checklist* dos autores (Apêndice A). O período da pesquisa se deve ao fato do MCASP ter iniciado as orientações para mensurar e evidenciar provisões e os passivos contingentes no setor público brasileiro no ano de 2011 e ter finalizado em 2016, em razão da acessibilidade dos dados até aquele ano.

Os dados do SCI foram obtidos na legislação estadual dos entes governamentais disponível em seus sítios eletrônicos (Apêndice B). Houve casos em que a legislação não estava disponível no sítio eletrônico do ente público, então buscou-se a informação nos relatórios anuais de atividades das controladorias internas ou auditorias internas. Também houve casos em que os dados estavam totalmente indisponíveis no sítio eletrônico, então buscou-se obtê-los com base na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de acesso à informação). Apenas os dados do Estado do Amazonas não foram obtidos.

A forma de obtenção dos dados foi manual por meio de *checklist* elaborado pelo autor. Utilizou-se, também, dados de organogramas para verificar a posição de independência funcional da auditoria interna na estrutura do SCI. A coleta dos dados, constantes nos Apêndices C, D e E, foi fundamentada nas normas do AI (2013) e da INTOSAI (2007) e na IN MP/CGU nº 01/2016.

3.1 MENSURAÇÃO DAS VARIÁVEIS E MÉTODO DE ESTIMAÇÃO

3.1.1 Quantidade de divulgação de provisões e de passivos contingentes

O índice de Quantidade de Divulgação de Provisões e de Passivos Contingentes (QtDiv) foi mensurado em duas etapas.

Primeiramente, foram analisados o Balanço Patrimonial Consolidado (BP), a Demonstração das Variações Patrimoniais Consolidada (DVP) e as Notas Explicativas (NE) dos entes governamentais pesquisados. Os demonstrativos foram encontrados nos Balanços Gerais publicados anualmente por todos os entes públicos da federação e que estão no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), disponível no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). As Notas Explicativas foram obtidas nos sítios eletrônicos dos entes pesquisados.

O *checklist* foi composto por sete categorias e oitenta e duas subcategorias, sendo Reconhecimento das Provisões de Curto Prazo no Balanço Patrimonial, com 10 subcategorias; Reconhecimento das Provisões de Longo Prazo no Balanço Patrimonial, com 18 subcategorias; Reconhecimento das Provisões na Demonstração das Variações Patrimoniais, com 11 subcategorias; Reversão das Provisões na

Demonstração das Variações Patrimoniais, com 04 subcategorias; Evidenciação das Provisões de Curto Prazo em Notas Explicativas com 13 subcategorias; Evidenciação das Provisões de Longo Prazo em Notas Explicativas com 13 subcategorias; e Evidenciação dos Passivos Contingentes em Notas Explicativas, com 13 subcategorias (FRANÇA *et al.*, 2016).

A coleta dos dados no *checklist* foi feita atribuindo “1” ponto, quando a informação de um item estivesse disponível, e “0”, caso ocorresse o contrário.

Na segunda etapa, o resultado obtido na coleta foi convertido em percentual, calculado com base no número de itens divulgados divididos pelo total de itens aplicáveis do *checklist*, para aquele ente. Os dados coletados foram tabulados e, a partir deles, foi estabelecido o índice de QtDiv em cada um dos seis anos estudados, de cada ente público pesquisado.

3.1.2 Variáveis do SCI

Para medir se o ente governamental possuía no SCI a variável Gestão de Riscos (ou função equivalente) foi atribuído “1” no *checklist* e “0”, em caso contrário, em cada ano da pesquisa. A mensuração da variável foi feita pela razão do número de itens coletados e o número de observações da amostra e convertida em percentual. Em seguida foi calculada a média percentual dos entes públicos que possuíam a variável no período pesquisado.

Com base nos argumentos da Hipótese 1, espera-se uma influência negativa da Gestão de Riscos na divulgação de provisões e passivos contingentes, uma vez que os gestores têm demonstrado desconhecer as práticas de gestão de riscos ou deixado de relatar informações sensíveis de riscos mensurados, intencionalmente,

aos usuários das demonstrações contábeis, o que consequentemente, diminui a quantidade da divulgação de provisões e passivos contingentes (BUCKBY; GALERIA; CAZENOVE, 2015; MANDZILA; ZÉGHAL, 2016).

O mesmo procedimento anterior foi utilizado na coleta da variável Auditoria Interna, ou seja, foi atribuído "1" no *checklist* se o ente governamental possuía no SCI a variável, segregada da função responsável pelos controles internos da gestão e com independência para se reportar à alta administração; e "0", em caso contrário, em cada ano da pesquisa. Em seguida foi calculada a média percentual dos entes públicos que possuíam a variável no período pesquisado.

A partir dos fundamentos da Hipótese 2, espera-se uma influência positiva da Auditoria Interna na divulgação de provisões e passivos contingentes. A segregação das funções possibilita que os controles e a avaliação da gestão de riscos sejam realizados por funções específicas, garantindo a eficiência e eficácia das operações e a melhoria da qualidade dos demonstrativos contábeis (AII, 2013).

A seguir, o Quadro 2 com a descrição das variáveis do SCI:

NOME	DESCRIÇÃO	FONTE DOS DADOS
Gestão de Riscos	Indica que o ente governamental possui uma função de gestão de riscos (ou equivalente) no SCI.	Legislação estadual do período da pesquisa. Na indisponibilidade do documento legal utilizou-se as informações contidas nos relatórios anuais das controladorias internas ou das auditorias internas.
Auditoria Interna	Indica que o ente governamental possui uma função de auditoria interna no SCI, sendo que segregada da função responsável pelos controles internos da gestão e com independência funcional para se reportar à alta administração.	

QUADRO 2 – DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS DO SCI

Fonte: Elaborada pelo autor.

3.1.3 Variáveis financeiras e socioeconômicas

A pesquisa também utilizou variáveis financeiras e socioeconômicas obtidas dos estudos de França *et al.*, (2016). Na proxy dos anos de 2011 a 2014, também foram incluídos dados de 2015 e 2016. As financeiras foram as seguintes: Receitas Orçamentárias, Receitas Próprias, Transferências Recebidas (divulgadas no Balanço Orçamentário Consolidado), Tamanho do Ativo e Endividamento (divulgadas no Balanço Patrimonial), de cada ano e entes pesquisados. Os dados constam nos balanços gerais anuais publicados no SICONFI/STN.

As variáveis socioeconômicas testadas na pesquisa foram: Produto Interno Bruto (PIB), População, Densidade Demográfica, Renda Mensal, Escolarização, Analfabetismo e Acesso à Internet, disponíveis no sitio do IBGE, e Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), disponível no sitio do PNUD, para cada ano da pesquisa, de cada ente público.

A seguir, o Quadro 3 mostra a descrição e a forma de mensuração das variáveis financeiras e socioeconômicas:

	NOME / SIGLA	FORMA DE MENSURAÇÃO	FONTE DOS DADOS
FINANCEIRAS	Receitas Orçamentárias	Valor total das receitas orçamentárias anuais de cada estado dividido pela população do estado, formando o valor das Receitas Orçamentárias per capita	BO / SICONFI/STN
	Receitas Próprias	Valor total das receitas próprias anuais de cada estado dividido pela população, formando o valor das Receitas Próprias per capita	BO / SICONFI/STN
	Tamanho do Ativo	Valor total do ativo anual de cada estado dividido pela população, formando o valor do Tamanho do Ativo per capita	BP / SICONFI/STN
	Endividamento	Valor obtido da divisão do Passivo Total pelo Ativo Total anual de cada estado, multiplicando o resultado por 100 (Passivo Oneroso / Ativo Total) x 100	BP/SICONFI/STN
	Transferências de Receitas	Valores anuais transferidos pelo Governo Federal para cada estado dividido pela população, formando o	BO / SICONFI/STN

		valor das Transferências de Receitas per capita	
SOCIOECONOMICAS	Produto Interno Bruto	Índice anual do PIB de cada estado dividido pela população, formando o valor do PIB per capita	IBGE
	Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)	Índice anual do IDH de cada estado apurado em 2010	PNUD
	População	Número de habitantes de cada estado, apurado pelo Censo 2010.	IBGE
	Densidade Demográfica	Número de habitantes (população) de cada estado dividido pela sua extensão territorial (m2), com base no Censo 2010.	IBGE
	Renda Mensal	Valor da renda domiciliar per capita de cada estado referente à última Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios PNAD	IBGE
	Escolarização	Percentual de pessoas acima dos 10 anos de idade de cada estado que tenham estudado entre 8 e 10 anos, referente à última Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios PNAD	IBGE
	Analfabetismo	Percentual da população acima dos 15 anos de idade de cada estado que não saibam nem ler nem escrever, com base no Censo 2010.	IBGE
	Acesso à Internet	Taxa de acesso a internet da população de cada estado	IBGE

QUADRO 3 – DESCRIÇÃO E FORMA DE MENSURAÇÃO DAS VARIÁVEIS FINANCEIRAS E SOCIOECONÔMICAS

Fonte: Adaptada dos estudos de França *et. al.*, (2016).

Nota: As variáveis socioeconômicas IDH (obtida do PNUD/2010), População, Densidade Demográfica e Analfabetismo (obtidas do Censo 2000) foram utilizadas em todos os anos da pesquisa.

Legenda: BO = Balanço Orçamentário, BP = Balanço Patrimonial.

3.1.4 Método de Estimação

Os dados que formam a QtDiv (variável dependente) foram testados com as variáveis do SCI e com as financeiras e socioeconômicas (variáveis independentes), por intermédio do método estatístico de Regressão Tobit, com vista a identificar a influência.

Optou-se pelo modelo de Regressão Tobit, em razão da variável dependente não estar sendo observada em toda a amostra da pesquisa, pois apresenta 26 observações com valores zerados. Dessa forma, a QtDiv é conhecida em uma parte da amostra dos entes pesquisados, mas desconhecida em outra. Nesse caso, o

modelo Tobit é o mais adequado pois trata os dados desconhecidos (tidos como censurados) com um efeito dinâmico não observado por outros modelos de regressão, ou seja, utiliza probabilidades considerando o histórico do dado, incluindo as observações incompletas (OLIVEIRA, 2004; GREENE, 2002).

A regressão foi medida conforme a equação a seguir:

$$QtDiv = \beta_0 + \beta_1 \text{Gestão de Riscos} + \beta_2 \text{Auditoria Interna} + \sum_i^{13} \beta_i \text{Controles}_i + \epsilon$$

Em que:

QtDiv representa a quantidade de divulgação de provisões e passivos contingentes de cada ente público *i* no ano *t*;

Gestão de Riscos representa que o ente governamental *i* possui no SCI a função de Gestão de Riscos no ano *t*;

Auditoria Interna representa que o ente governamental *i* possui no SCI a função de Auditoria Interna, sendo que segregada da função responsável pelos controles internos da gestão e com independência funcional para se reportar à alta administração, no ano *t*;

$\sum_i^{13} \beta_i \text{Controle}_i$ representa o somatório das variáveis de controle (financeiras e socioeconômicas) de cada ente público *i* no ano *t*, constante no Quadro 3; e

ϵ representa o erro padrão.

Capítulo 4

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Nesta pesquisa foram analisados os dados em painel dos 26 estados brasileiros e do Distrito Federal no período de 2011 a 2016, cuja amostra compõe-se de 162 observações. A Tabela 1 apresenta a estatística descritiva das variáveis da pesquisa:

TABELA 1 - ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS DA PESQUISA

Variáveis	Média	Mediana	Desvio Padrão	1º Quartil	3º Quartil
Quantidade de Divulgação de Provisões e Passivos Contingentes	0,15	0,14	0,12	0,07	0,22
Gestão de Riscos	0,14	0,00	0,35	0,00	0,00
Auditoria Interna	0,42	0,00	0,50	0,00	1,00
Receitas Orçamentárias	4.458,70	4.142,07	1.916,90	2.959,33	5.298,37
Receitas Próprias	2.290,14	1.995,92	1.092,98	1.480,04	2.994,04
Tamanho do Ativo	6.172,87	4.038,28	5.522,80	2.398,85	7.889,39
Endividamento	1,31	0,78	1,39	0,43	1,73
Transferências de Receitas	1.444,88	1.033,46	1.233,49	731,40	1.454,34
PIB	21.620,34	18.404,21	12.500,52	13.339,48	26.631,55
IDH	0,70	0,70	0,05	0,66	0,74
População	15,26	15,08	1,05	14,71	15,99
Renda Mensal	943,60	802,00	461,00	695,00	1.139,00
Densidade Demográfica	68,08	33,41	2,01	6,07	76,25
Escolarização	0,27	0,26	0,19	0,23	0,30
Analfabetismo	0,12	0,10	0,04	0,08	0,18
Acesso à Internet	0,41	0,41	0,14	0,33	0,49

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

NOTA: Valores em Reais.

A partir da coleta dos dados, obteve-se o índice de 15% de Quantidade de Divulgação de Provisões e de Passivos Contingentes. O percentual é considerado baixo, em decorrência das recomendações para os entes governamentais brasileiros

reconhecerem, mensurarem e evidenciarem já estarem contidas no MCASP desde sua segunda edição, válida para o ano de 2011.

Deduz-se que a ambiguidade das normas esteja refletindo no índice. Desse modo, o resultado confirma a literatura de que as instituições cumprem os requisitos que lhe são postos como obrigatório, reforçando a forma discricionária como vem sendo tratado o reconhecimento e evidenciação dos passivos e sendo uma limitação para a divulgação, em detrimento do que preveem os princípios constitucionais (FRANÇA *et al.*, 2016).

Os achados da QtDiv são semelhantes aos de França *et al.*, (2016), que encontraram o índice de 15,63% para os entes governamentais estaduais, no período de 2011 a 2014. Ozkan (2017), por sua vez, descobriu que 32% das provisões foram divulgadas completamente pelas empresas da Turquia, no período de 2005 a 2010.

Em todo o período da pesquisa, os resultados mostram que, apesar do baixo índice de QtDiv, o percentual dos entes que divulgaram algum tipo de provisão e passivo contingentes foi considerado alto, passando de 74% em 2011 para 96% em 2016, conforme mostra a Tabela 2. Pelo resultado é possível deduzir que não há um desconhecimento da maioria dos entes pesquisados sobre os critérios financeiros de mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes. Constatação semelhante foi observada por Ozkan (2017) quando verificou que 62% das empresas pesquisadas tinham divulgado pelo menos uma classe de provisões.

TABELA 2 - QUANTIDADES E PERCENTUAL DE ENTES GOVERNAMENTAIS QUE DIVULGARAM ALGUM TIPO DE PROVISÃO E DE PASSIVO CONTINGENTE NO PERÍODO DA PESQUISA

Ano	2011		2012		2013		2014		2015		2016	
Quantidade / %	20	74%	20	74%	22	81%	25	93%	23	85%	26	96%

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

A Tabela 3 mostra o *ranking* dos 5 primeiros entes públicos que mais divulgaram provisões e passivos contingentes no período da pesquisa, com destaque para os Estados do Rio de Janeiro e Santa Catarina, que lideram os seis anos da pesquisa:

TABELA 3 - RANKING DAS ENTES GOVERNAMENTAIS QUE MAIS DIVULGARAM PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES NO PERÍODO DE 2011 A 2016

2011		2012	
1º Santa Catarina	21%	1º Santa Catarina	25%
2º Rio de Janeiro	20%	2º Mato Grosso do Sul	23%
3º Distrito Federal	18%	3º Rio de Janeiro	22%
4º Alagoas	18%	4º Distrito Federal	21%
5º Bahia	16%	5º Bahia	20%
2013		2014	
1º Rio de Janeiro	48%	1º Rio de Janeiro	52%
2º Santa Catarina	44%	2º Santa Catarina	48%
3º Rio Grande do Sul	28%	3º São Paulo	37%
4º Bahia	27%	4º Mato Grosso do Sul	34%
5º Rondônia	24%	5º Pernambuco	32%
2015		2016	
1º Rio de Janeiro	54%	1º Rio de Janeiro	46%
2º Santa Catarina	43%	2º Santa Catarina	40%
3º São Paulo	33%	3º São Paulo	35%
4º Bahia	23%	4º Bahia	26%
5º Pernambuco	23%	5º Rondônia	24%

Fonte: Adaptado dos estudos de França *et al.* (2016).

O resultado da coleta da variável Gestão de Riscos (Tabela 1) mostra que apenas 14% dos entes pesquisados possuem a função, ou função equivalente, regulamentada no SCI da governança. Esse resultado corrobora os achados de Mandzila e Zéghal (2016), ao mostrarem falhas dos gestores em regulamentar suas práticas de governança e gestão de riscos, bem como os relatos de Soin e Collier (2013), de que a regulamentação da gestão de riscos, muitas das vezes, está relacionada à ausência de recursos regulatórios, em função da pouca atenção dada ao assunto pela literatura contábil. No Apêndice F, consta a relação dos entes governamentais que possuem a variável, o período e a lei que a criou.

Os resultados da estatística descritiva da variável Auditoria Interna mostram que em média 42% dos SCI dos entes pesquisados possuem a variável, ou seja, as auditorias internas estão segregadas das funções responsáveis pelos controles internos da gestão e estão, de forma independente, reportando-se a um representante da alta administração. No Apêndice D, consta a relação dos entes governamentais que possuem a variável.

Assim, em mais da metade dos entes estaduais (58%) há o desentendimento sobre as funções responsáveis pelos controles internos da gestão e pela auditoria interna, contrariando normas internacionais. Nesses estados, à auditoria interna, mesmo fazendo parte do SCI (na maioria dos entes tem uma controladoria geral responsável pela gestão do sistema), não foi dado o nível necessário de independência perante a alta gestão (COHEN; SAAIAG, 2010).

Christopher (2013) relata que no setor público universitário australiano também há inconsistência nas práticas de governança. O autor constatou que, apesar do posicionamento organizacional favorável da auditoria interna na maioria das universidades, 36% se reportavam funcionalmente ao vice-diretor. Segundo o autor, a consequência desse fato é que a gestão corre o risco de ter problemas de governança resultante de controles internos fracos ou ineficazes, que podem levar a perdas financeiras.

Dentre os estados brasileiros que apresentam no SCI auditoria interna exercendo a função conjunta com a função responsável pelos controles internos da gestão, destacam-se Maranhão (2011), Mato Grosso (2011 a 2013), Pará (2011 a 2016) e Rio Grande do Sul (2011 a 2016), embora tenham independência para se reportar à alta administração. Cite-se como exemplo, a AGE do Estado do Pará que

exercia as funções de auditoria interna, controladoria, corregedoria e ouvidoria (RELATÓRIO ANUAL DA AGE DO PARÁ, 2015).

Observou-se, também, que os Estados do Amapá, Bahia, Ceará, Goiás, Piauí, Rio Grande do Norte, Tocantins e o Distrito Federal (2015/2016) possuíam auditorias internas, no entanto, elas não possuíam independência funcional para se reportar a um membro da alta administração. Como exemplos, cite-se a AGE do Estado da Bahia que estava subordinada ao Subsecretário da Fazenda Estadual e a COAUD, no Estado do Ceará, que estava se reportando ao Secretário Executivo da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado. No Apêndice E consta a relação completa dos entes governamentais que não possuíam a variável da pesquisa.

Destaca-se da estatística descritiva resultante das variáveis financeiras e socioeconômicas dos entes pesquisados (Tabela 1) a média de 1,31 do índice de Endividamento ter aumentado 32% no 3º Quartil, atingindo 1,74.

Um dos argumentos possíveis de se deduzir sobre esse aumento é que as médias das Receitas Próprias e das Transferências de Receitas não tiveram o mesmo crescimento do período, o que pode ter provocado a diminuição no pagamento de obrigações registradas no Passivo. Enquanto a média das Receitas Próprias era de 2.290,14, no 3º Quartil o valor ficou em 2.994,04 (um aumento de 23%). Já as Transferências de Receitas tinham uma média de 1.444,88 e chegou a 1.454,34 no 3º Quartil (um aumento de menos de 1%). Ou seja, ambos os aumentos dos percentuais das médias das receitas ficaram abaixo do aumento da média do índice de endividamento no período da pesquisa.

Um segundo argumento estaria relacionado à média da variável Densidade Demográfica, que era de 68,08, e subiu para 76,25 no 3º Quartil. Deduz-se que o aumento da concentração de pessoas, principalmente nas cidades, acarrete no

aumento de despesas públicas com saúde, educação, segurança e outras (ALMEIDA-SANTOS, 2015), ocasionado, dessa forma, o aumento do endividamento, já que as receitas tiveram um aumento inferior aos passivos contraídos.

4.3 TESTE DE DIFERENÇA DE MÉDIAS

Em seguida, foram realizados os testes de diferença de médias das variáveis de interesse da pesquisa, Gestão de Riscos e Auditoria Interna, quando os entes pesquisados as possuíam ou não, comparadas com as médias da QtDiv e médias das variáveis financeiras e socioeconômicas, como pode ser observado na Tabela 4.

Observa-se no Painel A, que os entes públicos registraram médias diferentes quando eles possuíam ou não Auditoria Interna, ao serem confrontadas com a QtDiv. Com o p-valor significativo a 1%, o resultado mostra uma média superior ($M=0,1855$) quando o ente possuía Auditoria Interna, confirmando os preceitos do IIA (2013) e da INTOSAI (2007) de que a segregação de funções no SCI, dando à auditoria interna independência para avaliar a gestão de riscos e os controles, fornece credibilidade aos demonstrativos financeiros.

O teste também revelou médias diferentes, com 99% de confiança, quando os entes governamentais possuíam ou não Auditoria Interna confrontadas com as variáveis População e Densidade Demográfica. Dos resultados, pode-se deduzir que o aumento das médias das variáveis socioeconômicas, em entes que possuíam Auditoria Interna, pode estar relacionado a fatores institucionais. Ou seja, esses fatores referem-se ao nível de estrutura de atendimento de demandas, os quais são exigidos pelos órgãos de controle externo e pela sociedade para melhorar a gestão e

a governança dos entes governamentais e, conseqüentemente, a *accountability* (TCU, 2014; ALMEIDA-SANTOS, 2015).

Por outro lado, destacam-se dos resultados, as médias iguais para os entes pesquisados que possuíam ou não a Auditoria Interna, quando confrontadas com as demais variáveis financeiras e socioeconômicas. Esses resultados sugerem que os entes estaduais possuem características semelhantes para essas variáveis, as quais não possuem relação significativa com a estrutura do SCI da governança recomendada pelo IIA (2013) e INTOSAI (2007).

Por fim, o Painel B mostra que os resultados revelaram médias iguais, para os entes governamentais que possuíam ou não Gestão de Riscos, quando confrontadas com todas as variáveis da pesquisa. Os resultados mostram que a Gestão de Riscos não apresenta relação significativa com Auditoria Interna, nem com a QtDiv e nem com as características financeiras e socioeconômicas dos entes pesquisados.

O resultado das médias iguais das variáveis Gestão de Riscos e QtDiv não terem relação significativa confirma a literatura sobre falhas dos gestores em relatar suas práticas de gestão de riscos, por desconhecerem ou por não quererem divulgá-las, intencionalmente (BUCKBY; GALERIA; CAZENOVE, 2015; MANDZILA; ZÉGHAL, 2016).

TABELA 4 – TESTE DE DIFERENÇA DE MÉDIAS
PAINEL A – MÉDIAS DOS ENTES GOVERNAMENTAIS QUE NÃO POSSUEM E POSSUEM AUDITORIA INTERNA COMPARADAS COM AS MÉDIAS DEMAIS VARIÁVEIS DA PESQUISA

Variáveis	Entes que não possuem Auditoria Interna		Entes que possuem Auditoria Interna		Diferença das Médias	P-valor
	Média	D. Padrão	Média	D. Padrão		
QtDiv	0.1290	0.0897	0.1855	0.1386	-0.0565	0.0020***
Gestão de Riscos	0.1276	0.3354	0.1617	0.3709	-0.0341	0.5423
Receitas Orçamentárias.	4.488.41	2.073.16	4.417.62	1.691.44	70.78	0.8174
Receitas Próprias	2.262.41	1.214.12	2.328.47	906.57	-66.06	0.7054

Tamanho do Ativo	6.223.66	5.711.96	6.102.66	5.291.30	121.00	0.8910
Endividamento	1.2060	1.4552	1.4554	1.2877	-0.2493	0.2606
Transf. de Receitas	1.524.49	1.207.58	1.334.81	1.269.18	189.67	0.3356
PIB	20989.27	14309.25	22492.71	9484.45	-1503.44	0.4517
IDH	0.7003	0.0479	0.7103	0.0059	-0.0100	0.1961
População	15.0869	0.8535	15.4892	1.2383	-0.4022	0.0154***
Rendimento Mensal	919.7979	390.5157	976.5	276.2743	-56.7021	0.3066
Dens. Demográfica	51.1887	105.7455	91.4261	98.1850	-40.2374	0.0149***
Escolaridade	0.2674	0.0414	0.2636	0.0517	0.0037	0.6063
Analfabetismo	0.1257	0.0622	0.1142	0.0665	0.0114	0.2643
Acesso à Internet	0.4044	0.1308	0.4244	0.1160	0.0199	0.3158

PAINEL B – MÉDIAS DOS ENTES GOVERNAMENTAIS QUE NÃO POSSUEM E POSSUEM FUNÇÃO DE GESTÃO DE RISCOS COMPARADAS COM AS MÉDIAS DEMAIS VARIÁVEIS DA PESQUISA

Variáveis	Entes que não possuem Gestão de Riscos		Entes que possuem Gestão de Riscos		Diferença das Médias	P-valor
	Média	D. Padrão	Média	D. Padrão		
QtDiv	0.1559	0.1188	0.1337	0.0964	0.0222	0.3960
Auditoria Interna	0.4100	0.4936	0.4782	0.5107	-0.0681	0.5423
Receitas Orçamentárias	4495.756	1760.777	4234.758	2717.014	260.998	0.5469
Receitas Próprias	2297.96	950.32	2242.88	1753.45	55.08	0.8237
Tamanho do Ativo	6004.44	4668.56	7190.73	9232.27	-1186.28	0.3416
Endividamento	1.2882	1.3064	1.4461	1.8399	-0.1578	0.6151
Transf. de Receitas	1479.98	1304.84	1232.69	632.22	247.29	0.3748
PIB	21282.65	10054.79	23661.19	22457.09	-2378.53	0.3996
IDH	0.7066	0.0448	0.6917	0.0664	0.0148	0.1748
População	15.21	1.1003	15.48	0.6147	-0.2721	0.2500
Rendimento Mensal	942.06	298.71	952.86	568.38	-10.80	0.8906
Dens. Demográfica	56.28	90.92	139.33	146.59	-83.04	0.0003***
Escolaridade	0.2679	0.0449	0.2533	0.0505	0.014	0.1582
Analfabetismo	0.1131	0.0595	0.1679	0.0721	-0.0548	0.0001***
Acesso à Internet	0.4181	0.1194	0.3805	0.1527	0.0376	0.1814

Nota: *** Significantes a 1%.

4.4 RESULTADO DA REGRESSÃO

Para responder a questão da pesquisa foi utilizado o modelo de Regressão Tobit visando analisar a relação das variáveis independentes, apresentadas nos Quadros 3 e 4, com a variável dependente Quantidade de Divulgação de Provisões e de Passivos Contingentes (QtDiv), conforme mostra a Tabela 5.

TABELA 5 - REGRESSÃO TOBIT

Números de observações = 162			
QtDiv	Coeficiente	Desvio Padrão	P-valor
Auditoria Interna	0.0520195	0.0228855	0.024 **
Gestão de Riscos	-0.0603153	0.0290012	0.039 **
Receitas Orçamentárias	0.0000415	0.0000239	0.084 *
Receitas Próprias	6.07e-06	0.0000331	0.855
Tamanho do Ativo	-9.36e-07	2.59e-06	0.719
Endividamento	0.0206401	0.0053015	0.000 ***
Transferências de Receitas	-0.000064	0.0000368	0.084 *
PIB	-3.33e-07	3.55e-06	0.925
IDH	-1.489288	0.8596401	0.085 *
População	-0.0221231	0.0258579	0.394
Rendimento Mensal	-0.0001133	0.0001215	0.353
Densidade Demográfica	0.0005262	0.0002068	0.012 **
Escolaridade	0.2279016	0.3694822	0.538
Analfabetismo	-0.4846147	0.4534	0.287
Acesso à Internet	0.2910428	0.1851294	0.118

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

Legenda: * $p < 0,10$ (10%), ** $p < 0,05$ (5%) e *** $p < 0,01$ (1%).

O modelo mostrou que as variáveis Auditoria Interna, Gestão de Riscos e Densidade Demográfica tiveram uma influência significativa na Quantidade de Divulgação de Provisões e de Passivos Contingentes, pois apresentaram p-valores abaixo de 5%.

Constatou-se nos resultados, a influência positiva da Auditoria Interna, confirmando o sinal positivo esperado para a Hipótese 2. Ou seja, os entes públicos estaduais que possuíam no SCI uma função de auditoria interna, segregada da função responsável pelos controles internos da gestão (geralmente uma controladoria) e com independência para se reportar à alta administração, influenciavam na divulgação de provisões e de passivos contingentes. A influência positiva é explicada em função da regulamentação instituída pelos entes, conforme orientações do IIA (2013) e da INTOSAI (2007), contribuindo com avaliações independentes dos controles e da gestão de riscos e fornecendo credibilidade às demonstrações contábeis.

Quantitativamente, a influência positiva constatada indica que a cada 1% no aumento da Auditoria Interna, o índice de QtDiv dos entes pesquisados aumenta 5%.

Nesse sentido, a auditoria interna ajuda a criar os meios apropriados e a fortalecer a perspectiva de que a ente governamental e os servidores públicos exercerão suas atribuições com eficiência, ética e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis. Também, ela realiza avaliações independentes e objetivas sobre a gestão e o desempenho de políticas, programas e operações governamentais (INTOSAI, 2007). Além disso, contribui para a prevenção de situações críticas e eventos da organização (EULERICH *et al.*, (2013).

Por outro lado, o modelo mostrou uma influência negativa da Gestão de Riscos na QtDiv, confirmando o sinal negativo esperado da Hipótese 1.

A influência negativa pode ser explicada devido a Gestão de Riscos estar relacionada com recursos regulatórios escassos, deixando de lado a gestão real dos riscos e os efeitos dela na organização e se preocupando mais com os aspectos financeiros e técnicos do gerenciamento de riscos (SOIN E COLLIER, 2013). Diante desse fato, Bhiamani (2009) e Mandzila e Zéghal (2016) chamam a atenção dos gestores para que a função de gestão de riscos seja mais certificada publicamente de forma integrada.

A influência negativa também pode ser explicada em função de falhas dos gestores em relatar suas práticas de gestão de riscos (MANDZILA; ZÉGHAL, 2016). Para Buckby, Galeria e Cazenove, (2015) esse fato, possivelmente, decorre do desconhecimento do gestor sobre as práticas ou devido à retenção intencional de informações sensíveis dos usuários das demonstrações contábeis.

O resultado do modelo também mostra, com 99% de confiança, que o Endividamento possui uma relação significativa com a QtDiv, uma vez que apresentou um p-valor abaixo de 1%. Resultados semelhantes foram encontrados por França *et al.*, (2016), justificando o fato de que as provisões e os passivos contingentes, quando são reconhecidos, aumentam, conseqüentemente, o índice de endividamento (ALMEIDA-SANTOS, 2015). Já os estudos de Farias *et al.*, (2016) não mostraram significância na divulgação para a variável endividamento e sim para o tamanho (ativo) das empresas listados no BM&FBOVESPA.

A influência da variável Densidade Demográfica na QtDiv também foi verificada neste estudo e nos resultados das pesquisas de França *et al.* (2016) e de Almeida-Santos (2015). O resultado sugere que entes governamentais com alta densidade populacional podem ser um bom indicador de saúde financeira, capaz de suportar maior capacidade de endividamento, em função do alto nível de infraestrutura e de demandas elevadas de serviços a serem prestados junto à população. Em decorrência desse fator institucional, passa a ser elevada a probabilidade de divulgação de provisões e de passivos contingentes (ALMEIDA-SANTOS, 2015).

Capítulo 5

5 CONCLUSÃO

A pesquisa objetivou analisar se a estrutura funcional do SCI dos estados brasileiros e do Distrito Federal, que possuía as funções de gestão de riscos e de auditoria interna, influenciava na divulgação de provisões e de passivos contingentes.

Constatou-se que os entes governamentais que possuíam uma função para gerenciar riscos influenciavam negativamente na divulgação de provisões e de passivos contingentes. Por um lado, a influência negativa é explicada pelo desconhecimento das práticas da gestão de riscos, em virtude da legislação brasileira dar pouca relevância aos efeitos da gestão de riscos na organização, prevalecendo os aspectos financeiros e técnicos do gerenciamento de riscos. Por outro lado, a explicação é dada pela forma como os gestores tratam informações sensíveis dos negócios, retendo-as, intencionalmente, aos usuários das demonstrações contábeis.

A pesquisa também constatou que o SCI que possuía Auditoria Interna, segregada do órgão responsável pelos controles internos da gestão e com independência para se reportar à alta administração, influenciava positivamente na quantidade de divulgação de provisões e de passivos contingentes. A influência positiva é explicada em função da independência dada à auditoria interna criar um ambiente favorável ao gerenciamento, à avaliação e à divulgação de riscos, fornecendo, dessa forma, credibilidade aos demonstrativos contábeis.

Como a pesquisa encontrou médias iguais para a maioria das variáveis financeiras e socioeconômicas (exceto para População, Densidade Demográfica e

Analfabetismo) ao serem confrontadas com as obtidas do SCI, nos casos em que os entes pesquisados as possuíam ou não, os resultados sugerem que tais instituições são semelhantes quando analisadas sobre essas características. Assim, esses resultados reforçam que a influência positiva na divulgação das provisões e dos passivos contingentes decorre do SCI que possui Auditoria Interna com as características mensuradas.

Contudo, os baixos índices de divulgação de provisões e de passivos contingentes puderam ser interpretados pela ambiguidade das normas vigentes no país. Enquanto o artigo 37 da Constituição Federal e a Lei Federal 4.320/64 amparam a Contabilidade Pública como um instrumento efetivo de transparência, a Portaria STN nº 548/2015 favorece a não-divulgação das provisões e passivos contingentes ao estabelece prazos limites para os entes governamentais divulgarem. Embora a normatização e os procedimentos para a divulgação dos passivos no âmbito do setor público brasileiro estejam presentes no MCASP desde 2011.

Também os baixos índices de entes governamentais que possuíam o SCI regulamentado com funções específicas para gerir e avaliar riscos e controles puderam ser interpretados pela falta de implementação das normas do IIA (2013) e da INTOSAI (2007), apesar da iniciativa formulada pela IN MP/CGU nº 01/2016.

A pesquisa pretende complementar os estudos anteriores sobre os determinantes da divulgação de provisões e de passivos contingentes e, dessa forma, contribuir com a discussão sobre a melhoria da divulgação. Busca, também, alertar os gestores públicos para a importância do SCI que possui funções de gestão de riscos e de auditoria interna. Regulamentadas com atribuições específicas, elas podem evitar um desequilíbrio fiscal inesperado, em decorrência de passivos negligenciados

ou mal avaliados e, assim, garantir que políticas em planos plurianuais sejam alcançadas.

A expectativa do autor é que o estudo sirva para incentivar novas pesquisas sobre o aprimoramento da governança pública, possibilitando que o SCI contribua com a qualidade da divulgação, um instrumento capaz de proporcionar melhores tomadas de decisões.

A pesquisa apresenta como limitação somente a utilização de dados que estavam disponibilizados nos sítios eletrônicos da STN e dos estados e Distrito Federal, referentes ao período de 2011 a 2016. Os resultados não podem ser generalizados para outros períodos nem para outros entes públicos. Também, são reconhecidos como limitações da pesquisa o fato dos entes estaduais não serem obrigados a adotar a norma do IIA (2013) sobre gestão e avaliação de riscos e controles, bem como terem prazo limite estabelecido pela STN para iniciarem a divulgação das provisões e os passivos contingentes nos demonstrativos contábeis a partir de 01.01.2019.

Como a pesquisa analisou a influência da presença de funções da estrutura do SCI na divulgação de provisões e de passivos contingentes de entes governamentais estaduais, sugere-se para pesquisas futuras que seja medida a influência na divulgação, levando em consideração o desempenho das funções. Sugere-se também, que seja investigado os motivos relacionados à decisão do gestor público em reter informações dos usuários das demonstrações contábeis que contribui para um baixo índice de divulgação das provisões e dos passivos contingentes. A pesquisa também poderia ser aplicada em outros entes governamentais, como capitais de estados e municípios.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA-SANTOS, P. S. Explorando a probabilidade da divulgação de passivos contingentes pelos governos locais brasileiros. **Espacios Públicos**, v. 18, n. 42, p. 7-32, Toluca, 2015. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/676/67639329001.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2017.

AUDITORIA GERAL DO ESTADO DO PARÁ. **Relatório Anual do Sistema de Controle Interno do Exercício 2015**. Disponível em: <http://www.age.pa.gov.br/sites/default/files/relatorios/Prest_Contas_2016/BALAN%C3%87O%202015/Relat%C3%B3rio%20Anual%20do%20Sistema%20de%20Controle%20Interno%20-%20Exerc%C3%ADcio%202015.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017.

BHIMANI, A. Risk management, corporate governance and management accounting: Emerging interdependencies. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 1, pp. 2-5, 2009. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500508000565>>. Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 02 nov. 2017.

_____. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016**. Dispões sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/1-instrucao-normativa-conjunta-cgu-mp-001-2016.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2017.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 jun. 2018.

BUCKBY, S.; GALLERY G.; CAZENOVE, M. J. "An analysis of risk management disclosures: Australian evidence". **Managerial Auditing Journal**, v. 30, n. 8/9, p. 812-869, 2015. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/MAJ-09-2013-0934>>. Acesso em: 14 jun. 2018.

CASTRO, F. A necessidade de alinhamento entre governança corporativa, gestão de riscos e controles internos administrativos para se atingir os objetivos e resultados, agregando valor público. **Escola Nacional de Administração Pública (ENAP)**, 2016. Disponível em:

<<http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2477/2/Fabiano%20de%20Castro%20-PDF%20Definitivo.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

CHRISTOPHER J. Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector?. **Educational Management Administration & Leadership**, v. 43, n. 6, p. 1-18, 2015. Disponível em:

<<http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1741143214543206>>. Acesso em: 10 out. 2017.

COHEN, A.; SAYAG, G. The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in israeli organisations. **Australian Accounting Review**, v. 20, n. 3, p. 296-307, 2010. Disponível em:

<https://poli.hevra.haifa.ac.il/~acohen/docs/The_effectiveness_of_internal_auditing.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 03** – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, do Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em:

<<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP03.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2017.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**.

Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Brasília, 2017.

Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

CUNHA, L. M. S.; RIBEIRO, M. S. A divulgação de provisões e passivos contingentes ambientais pelas empresas do setor de energia elétrica em comparação ao desenvolvimento da normatização da evidenciação contábil. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 4, p. 86-106, 2016. Disponível em:

<<http://www.redalyc.org/html/1170/117049458006/>>. Acesso em: 10 out. 2017.

Disponível em:

<<http://intosai.connexchosting.net/blueline/upload/1guicspusece.pdf>>. Acesso em: 05 jan. 2018.

EULERICH, M.; THELIS, J.; VELTER, P.; STIGLBAUER, M. Self-Perception of the Internal Audit Function within the Corporate Governance System. Empirical Evidence for. **Problems and Perspectives in Management**, v. 11, n. 2, 2013. Disponível em:

<https://www.researchgate.net/profile/Patrick_Velte/publication/257890373_Self-Perception_of_the_Internal_Audit_Function_within_the_Corporate_Governance_System_Empirical_Evidence_for_the_European_Union/links/56923b2308aed0aed81661b3/Self-Perception-of-the-Internal-Audit-Function-within-the-Corporate-Governance-System-Empirical-Evidence-for-the-European-Union.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

FARIAS, R. B.; HUPPER, C. M.; LOPES, A. C. V.; NORILLER, R. M. Fatores Explicativos do Índice de *Disclosure* das Provisões e Passivos Contingentes das Empresas Pertencentes ao Índice Bovespa. In: XIII Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais...** São Paulo: FIPECAFI, 2016. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos162016/165.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2017.

FRANÇA, L. F. T.; NOSSA, V.; MONTE-MOR, D. S.; TEIXEIRA, A. M. C. Disclosure das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal. In: X Congresso ANPCONT. **Anais...** Ribeirão Preto: ANPCONT, 2016. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/x/anais/files/2016-05/cpt219.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2017.

GREENE, W. **Econometric Analysis, Fifth Edition**: Prentice Hall, 2002.

HALLGREN, A; JOHANSSON, J. **Determinants of Disclosure Quality: A study of environmental liability disclosures**. 2016. Master Degree Project nº. 2016:32 – University of Gothenburg – Scholl of Business, Economics and Law, 2016. Disponível em: <https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/47115/1/gupea_2077_47115_1.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017.

HENNES, K. M. Disclosure of contingent legal liabilities. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 33, n. 1, p. 32-50, 2014. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425413000926>>. Acesso em: 10 out. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Estados. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD). Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php>>. Acesso em: 10 out. 2017.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA. **Normas Internacionais De Auditoria Interna**, 2013. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento2_opt.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2017.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – PSC/IFAC. Study 13. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. 2001. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/study-13-governance-public-sector>>. Acesso em: 10 out. 2017.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) – **IPSAS 19 — Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets**. 2002. Disponível em: <<https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ifac>>. Acesso em: 10 out. 2017.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPRE AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI. **Guidelines for internal control standards for the public sector**. Bruxelas, 2004.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI), **Diretrizes e Boas Práticas da INTOSAI Relacionadas com a independência das EFS** (ISSAI 11), 2007. Disponível em:

<file:///C:/Users/1317732/Downloads/___sarq_prod_Unidades_Semec_DIRAUD_2016_Issai_Tradu__o%20nível%201%20e%202_%20Issai_Issais%201_2_Vers_o%20final%20PDF_ISSAI_11_Diretrizes%20e%20Boas%20Pr_ticas%20da%20INTOSAI%20(1).PDF>. Acesso em: 10 jan. 2018.

MANDZILA, E. E. W.; ZÉGHAL, D. Content Analysis Of Board Reports On Corporate Governance, Internal Controls And Risk Management: Evidence From France. **The Journal of Applied Business Research**, v. 32, n. 3, p. 637-648, 2016. Disponível em: <file:///C:/Users/1317732/Downloads/9668-1-36138-2-10-20160502.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017.

MARX, C. A. Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil. **Revista da Controladoria Geral da União (CGU)**, Brasília, jan/jun, 2016. Disponível em: <https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/article/viewFile/15/22>. Acesso em: 10 jan. 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCAPS)**. 7. ed. Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério da Fazenda. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 10 out. 2017.

OLIVEIRA, M. M. Modelos de regressão com variável dependente truncada ou censurada, abril, 2004. Disponível em: <https://www.fep.up.pt/disciplinas/2E103/ec_cens.pdf>. Acesso em: 14.jun.2018.

OZKAN, E. A. S. Corporate governance and provisions under IAS 37. **Euromed Journal of Business**, v. 12, n. 1. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/EMJB-03-2016-0007>>. Acesso em: 10 out. 2017.

POLACKOVA, H. Contingent government liabilities: A hidden fiscal risk. **Finance and Development**, v. 36, n. 1, p. 46, 1999. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/4f7c25b6b8dd0de600f2bc366f86bc58/1?pq-origsite=gscholar&cbl=1819673>>. Acesso em: 10 out. 2017.

SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2009**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/93534>>. Acesso em: 10 abril. 2018.

SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO. **Demonstrativos Contábeis dos anos de 2011 e 2016**. Disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>>. Acesso em: 10 out. 2017.

SOIN, K.; COLLIER, P. Risk and risk management in management accounting and control. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 2, p. 82-87, 2013. Disponível em:

[≤https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16809/Risk%20Editorial%20Soin%20and%20Collier%20SENT.pdf?sequence=3>](https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16809/Risk%20Editorial%20Soin%20and%20Collier%20SENT.pdf?sequence=3). Acesso em: 10 out. 2017.

STAFIEVSKAYA, M. V et al. Risks in Conditions of Uncertainty. **Mediterranean Journal of Social Sciences**, v. 6, n. 3, 2015. Disponível em:

[<http://www.mcser.org/journal/index.php/mjss/article/view/6849>](http://www.mcser.org/journal/index.php/mjss/article/view/6849). Acesso em: 10 out. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança aplicável e órgãos e entidades da administração pública**. Tribunal de Contas da União, 2ª versão, Brasília, 2014. Disponível em:

[<file:///C:/Users/1317732/Downloads/Referencial%20b_sico%20de%20governan_a.PDF>](file:///C:/Users/1317732/Downloads/Referencial%20b_sico%20de%20governan_a.PDF). Acesso em: 10 out. 2017.

APÊNDICES

APÊNDICE A – *Checklist* para Coleta dos Dados de Provisões e Passivos Contingentes

CHECKLIST PARA COLETA DOS DADOS		
RECONHECIMENTO NO BP E DVP		
PROVISÕES	S (1) N (0)	PONTUAÇÃO
Foram registrados os valores a título de Provisão para Riscos Trabalhistas a Curto Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisões para Riscos Fiscais a Curto Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Riscos Cíveis a Curto Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo - Inter OFSS - União no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo - Inter OFSS - Estado no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo - Inter OFSS - Município no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos de PPP a Curto Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Outras Provisões a Curto Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisões a Longo Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Riscos Trabalhistas a Longo Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Plano Financeiro - Provisões de Benefícios Concedidos no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Plano Financeiro - Provisões de Benefícios a Conceder no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Plano Previdenciário - Provisões de Benefícios Concedidos no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Plano Previdenciário - Provisões de Benefícios a Conceder no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Plano Previdenciário - Plano de Amortização no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisões Atuariais para Ajustes do Plano Financeiro no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisões Atuariais para Ajustes do Plano Previdenciário no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Riscos Fiscais a Longo Prazo no Balanço Patrimonial?		

Foram registrados os valores a título de Provisão para Riscos Cíveis a Longo Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Repartição de Créditos a Longo Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Repartição de Créditos a Longo Prazo - Inter OFSS - União no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Repartição de Créditos a Longo Prazo - Inter OFSS - Estado no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Repartição de Créditos a Longo Prazo - Inter OFSS - Município no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos de PPP a Longo Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de Outras Provisões a Longo Prazo no Balanço Patrimonial?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Constituição de Provisões no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Provisão para Riscos Trabalhistas no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Provisões para Riscos Fiscais no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Provisão para Riscos Cíveis no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Provisão para Repartição de Créditos no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Provisão para Repartição de Créditos - Inter OFSS - União no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Provisão para Repartição de Créditos - Inter OFSS - Estados no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Provisão para Repartição de Créditos - Inter OFSS - Município no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos de PPP no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de VPD de Outras Provisões no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de Reversão de Provisões no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de Reversão de Provisões – Inter OFSS - União no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de Reversão de Provisões – Inter OFSS - Estados no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		
Foram registrados os valores a título de Reversão de Provisões – Inter OFSS - Municípios no Demonstrativo das Variações Patrimoniais?		

EVIDENCIAÇÃO EM NOTAS EXPLICATIVAS		
PROVISÕES		
Foram evidenciadas informações a título de Provisões de Curto Prazo?		
Foi evidenciado o valor do início do período, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foi evidenciado o valor do final do período, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foram evidenciadas provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foram evidenciados os valores utilizados durante o período, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foram evidenciados os valores não utilizados revertidos durante o período, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foi evidenciado o aumento, durante o período, no valor descontado a valor presente, proveniente do decurso do tempo, e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foi evidenciada uma breve descrição da natureza da obrigação, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foi evidenciada a periodicidade prevista de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foi evidenciada uma indicação das incertezas sobre o valor dessas saídas, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foi evidenciada uma indicação das incertezas sobre a periodicidade dessas saídas, para cada Provisão de Curto Prazo?		
Foi evidenciado o valor de qualquer reembolso esperado, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foi evidenciado o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado, para cada tipo de Provisão de Curto Prazo?		
Foram evidenciadas informações a título de Provisões de Longo Prazo?		
Foi evidenciado o valor do início do período, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
Foi evidenciado o valor do final do período, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
Foram evidenciadas provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
Foram evidenciados os valores utilizados durante o período, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
Foram evidenciados os valores não utilizados revertidos durante o período, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
Foi evidenciado o aumento, durante o período, no valor descontado a valor presente, proveniente do decurso do tempo, e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto?		
Foi evidenciada uma breve descrição da natureza da obrigação, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
Foi evidenciada a periodicidade prevista de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
Foi evidenciada uma indicação das incertezas sobre o valor dessas saídas, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		

Foi evidenciada uma indicação das incertezas sobre a periodicidade dessas saídas, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
Foi evidenciado o valor de qualquer reembolso esperado, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
Foi evidenciado o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado, para cada tipo de Provisão de Longo Prazo?		
PASSIVOS CONTINGENTES		
Foram evidenciadas informações a título de Passivos Contingentes?		
Foram evidenciadas informações de riscos fiscais a título de Passivos Contingentes?		
Foram evidenciadas informações de riscos cíveis a título de Passivos Contingentes?		
Foram evidenciadas informações a trabalhistas a título de Passivos Contingentes?		
Foram evidenciadas informações de riscos previdenciários a título de Passivos Contingentes?		
Foram evidenciadas informações de riscos ambientais a título de Passivos Contingentes?		
Foi evidenciada uma breve descrição da natureza de cada tipo de Passivo Contingente?		
Foi evidenciado o valor do início do período, para cada tipo de Passivo Contingente?		
Foi evidenciado o valor do final do período, para cada tipo de Passivo Contingente?		
Foi evidenciada a estimativa do efeito financeiro, para cada tipo de Passivo Contingente?		
Foi evidenciada a indicação das incertezas relacionadas ao valor de qualquer saída, para cada tipo de Passivo Contingente?		
Foi evidenciada a indicação das incertezas relacionadas a periodicidade de qualquer saída, para cada tipo de Passivo Contingente?		
Foi evidenciada a possibilidade de qualquer reembolso, para cada tipo de Passivo Contingente?		
TOTAL		

APÊNDICE B – Quadro da Legislação Utilizada na Coleta dos Dados do SCI

ESTADO/DF	LEGISLAÇÃO	SÍTIOS ELETRÔNICOS
ACRE	Lei Complementar nº 171, de 31 de agosto de 2007; Lei Complementar nº 191, de 31 de dezembro de 2008; Decreto nº 3.847/2009 Decreto nº 6.090 De 10 de Julho de 2013	www.ac.gov.br www.cge.ac.gov.br/cont/index.php
ALAGOAS	Lei Delegada nº 15, de 18 de março de 2003. Lei Delegada nº 44, de 8 de abril de 2011.	www.sefaz.al.gov.br www.controladoria.al.gov.br
AMAPÁ	Lei 1774/2013.	www.transparencia.ap.gov.br www.cge.ap.gov.br
AMAZONAS		www.transparencia.am.gov.br www.cge.am.gov.br
BAHIA	Decreto nº 7.921 de 02 de abril de 2001; Decreto nº 16.059 de 30 de abril de 2015; Lei nº 13.204 de 11 de dezembro de 2014; Portaria nº 412 de 21 de novembro de 2006.	www.sefaz.ba.gov.br
CEARÁ	Lei nº 14.306, de 02/03/2009; Decreto nº 30.047, de 30/12/2009; Decreto 32.070/2016.	www.sefaz.ce.gov.br www.cge.ce.gov.br http://www.cge.ce.gov.br/index.php/auditoria-orcamentaria-financeira-e-patrimonial/contas-de-gestao
DISTRITO FEDERAL	Leis nº 3.105, de 27/12/2002; nº 3.163, de 03/07/2003; Decretos nº 24.582, de 11/05/2004, nº 32.716, de 1º/01/2011 e nº 33.205, de 20/09/2011; Decreto Nº 32.840, de 06 de abril de 2011.	www.fazenda.df.gov.br www.cg.df.gov.br
ESPÍRITO SANTO	Leis Complementares nº (1) 295/2004; 478/2009; 508/2009, 516/2009 e 532/2009	www.transparencia.es.gov.br www.secont.es.gov.br
GOIÁS	Lei nº 17.257, de 25 de janeiro de 2011; Decreto nº 7.396, de 07 de julho de 2011.	www.sefaz.go.gov.br www.cge.go.gov.br
MARANHÃO	Decreto Estadual nº 12.112/91; Relatório da CGE/2013; Lei nº 10.204, de 23 de fevereiro de 2015	www.stc.ma.gov.br
MATO GROSSO	Lei Complementar nº 295, de 28 de dezembro de 2007; Lei Complementar nº 550, de 27 de novembro de 2014; Decreto 396 de 15.01.2016.	www.transparencia.mt.gov.br www.controladoria.mt.gov.br
MATO GROSSO DO SUL	Lei nº 2.152, de 26 de outubro de 2.000; Lei Complementar nº 230, de 9 de dezembro de 2016.	www.sefaz.ms.gov.br/age www.age.ms.gov.br
MINAS GERAIS	Decreto 45.795/2011.	www.fazenda.mg.gov.br www.cge.mg.gov.br
PARÁ	Leis Estaduais nº 6.176/1998; 6.275/1999; 6.832/2006; 6.876/2006; Decreto Estadual 2.536/2006.	www.sefa.pa.gov.br www.age.pa.gov.br http://www.age.pa.gov.br/sites/default/files/relatorios/Prest_Contas_2016/BALAN%C3%87O%202015/Relat%C3%B3rio%20Anual%20do%20Sistema%20de

		%20Controle%20Interno%20-%20Exerc%C3%ADcio%202015.pdf
PARAÍBA	Lei nº 7.720, de 27 de abril de 2005.	www.siaf.cge.pb.gov.br http://paraiba.pb.gov.br/controladoria-geral/
PARANÁ	Lei 15.524/2007; Decreto 9.978 de 23.01.2014.	www.portaldatransparencia.pr.gov.br www.cge.pr.gov.br / www.transparencia.pr.gov.br
PERNAMBUCO	Lei Complementar nº 141, de 03 de setembro de 2009; Decreto nº 39.414, de 23 de maio de 2013.	www2.transparencia.pe.gov.br www.cge.pe.gov.br
PIAUÍ	Decreto 11.392/2004.	www.transparencia.pi.gov.br 93 www.cge.pi.gov.br
RIO DE JANEIRO	Decreto n.º 13 de 15 de março de 1975; Decreto n.º 43.463 de 14 de fevereiro de 2012.	www.transparencia.rj.gov.br www.age.fazenda.rj.gov.br
RIO GRANDE DO NORTE	Decreto 13.745 de 1998.	www.control.rn.gov.br www.control.rn.gov.br
RIO GRANDE DO SUL	Lei 521, de 28 de dezembro de 1948; Lei Complementar nº 381, de 07 de maio de 2007; Lei Complementar nº 534, de 20/04/2011; Decreto nº 47.590/2010; Lei Complementar nº 13.451/2010; Decreto nº 47.590, de 23 de novembro de 2010; Decreto nº 50.063, de 08 de fevereiro de 2013.	www.transparencia.rs.gov.br http://cage.fazenda.rs.gov.br
RONDÔNIA	Decreto n. 16.088, de 28 de julho de 2011; LC nº 827 de 15.07.2015	www.transparencia.ro.gov.br www.rondonia.ro.gov.br/cge
RORAIMA	Decreto nº 12.524-E – DOE 30.03.2011.	www.transparencia.rr.gov.br www.cge.rr.gov.br
SANTA CATARINA	Decreto nº 2.056 de 20 de janeiro de 2009; Lei Complementar nº 381, de 7 de maio de 2007.	www.sef.sc.gov.br www.sef.sc.gov.br/auditoria http://www.sef.sc.gov.br/transparencia/elatorios/DIAG
SÃO PAULO	Decreto nº 57.500, de 8 de novembro de 2011.	www.fazenda.sp.gov.br www.ouvidoriageral.sp.gov.br
SERGIPE	Lei Estadual nº 3.630, de 27 de junho de 1995, e da Lei Estadual nº 7.116, de 25 de março de 2011; Leis Estaduais nº 3.630/1995 e nº 7.116/2011.	www.transparenciasergipe.se.gov.br www.cge.se.gov.br
TOCANTINS	Lei nº 2.735, de 4 de julho de 2013.	www.compras.to.gov.br/sgc www.cge.to.gov.br

* Os espaços em branco indicam que a legislação não foi localizada no sítio eletrônico do ente público.

APÊNDICE C – Checklist para Coleta das Variáveis do SCI

ITEM/ SUBITEM	IDENTIFICAÇÃO NA LEGISLAÇÃO DO SCI OU NOS RELATÓRIOS ANUAIS DA CONTROLADORIA OU AUDITORIA INTERNA	ESTADO / DF					
		2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	GESTÃO DE RISCOS	S (1) N (0)	S (1) N (0)	S (1) N (0)	S (1) N (0)	S (1) N (0)	S (1) N (0)
1.1	O ente governamental possui a função de Gestão de Riscos no SCI?	1	1	1	1	1	1
2	AUDITORIA INTERNA	S (1) N (0)	S (1) N (0)	S (1) N (0)	S (1) N (0)	S (1) N (0)	S (1) N (0)
2.1	O ente governamental possui a função de Auditoria Interna, segregada do órgão responsável pelos controles internos da gestão e com independência para se reportar à alta administração, no SCI?	1	1	1	1	1	1
TOTAL DE PONTOS		1	1	1	1	1	1

APÊNDICE D – Estados/DF que Possuem no SCI a Variável Auditoria Interna

ESTADO / DF	PERÍODO	ÓRGÃO RESPONSÁVEL PELOS CONTROLES INTERNOS DA GESTÃO	AUDITORIA INTERNA	SUBORDINAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA
Alagoas	2011 a 2016	Controladoria-Geral do Estado / Gerências Executivas e Superintendência de Controle Financeiro	Superintendência de Auditagem	Controlador-Geral do Estado ¹
Bahia	2011 a 2014	Secretaria de Estado da Fazenda / Coordenação de Controle Interno	Auditoria Geral do Estado	Secretário de Estado da Fazenda
Espírito Santo	2011 a 2016	Secretaria de Estado de Controle e Transparência	Auditoria Geral do Estado / Subsecretaria de Estado de Controle	Secretário de Estado de Controle e Transparência
Maranhão	2015 e 2016	Secretaria de Transparência e Controle	Secretaria Adjunta de Controle Interno (Auditoria-Geral do Estado)	Secretário de Transparência e Controle (STC)
Mato Grosso	2016	Controladoria-Geral do Estado	Secretaria Adjunta de Auditoria	Controlador-Geral do Estado ¹
Mato Grosso do Sul	2016	Controladoria-Geral do Estado	Auditoria-Geral do Estado	Controlador-Geral do Estado (1)
Minas Gerais	2011 a 2016	Controladoria Geral do Estado	Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão (SCG)	Controlador-Geral do Estado ¹
Pernambuco	2011 a 2012	Controladoria- Geral do Estado	Auditoria Governamental	Controlador Geral do Estado ¹
Pernambuco	2013 a 2016	Controladoria- Geral do Estado	Diretoria de Auditoria	Secretário da Controladoria-Geral do Estado
Rio de Janeiro	2011 a 2016	Secretaria de Estado da Fazenda	Auditoria Geral do Estado	Secretário de Estado da Fazenda
Rondônia	2011 a 2016	Controladoria- Geral do Estado	Diretoria de Fiscalização e Auditoria	Controlador-Geral do Estado ¹
Roraima	2011 a 2016	Controladoria- Geral do Estado	Departamento de Auditoria	Controlador-Geral do Estado ¹
Santa Catarina	2011 a 2016	Secretaria de Estado da Fazenda (responsável pelo SCI)	Diretoria de Auditoria Geral – DIAG	Secretário de Estado da Fazenda
São Paulo	2011 a 2016	Corregedoria Geral da Administração	Auditoria Geral	Corregedor-Geral da Administração ¹
Sergipe	2011 a 2016	Controladoria Geral do Estado – CONGER	Controladoria da Administração Direta – CONAD	Secretário-Chefe da CONGER ¹

NOTA: ¹ Vinculado diretamente ao Governador

APÊNDICE E – Estados/DF que Não Possuem no SCI a Variável Auditoria Interna

ESTADO/DF	PERÍODO	ÓRGÃO RESPONSÁVEL PELOS CONTROLES INTERNOS DA GESTÃO	AUDITORIA INTERNA	SUBORDINAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA
Acre	2011 a 2016	Controladoria-Geral do Estado (CGE)		Governador
Amapá	2013 a 2016	Controladoria-Geral do Estado (CGE)	Coordenadoria de Auditoria	Controlador Adjunto da CGE
Bahia	2015 a 2016	Secretaria da Fazenda (SEFAZ)	Auditoria Geral do Estado (AGE)	Subsecretário da SEFAZ
Ceará	2011 a 2015	Controladoria e Ouvidoria-Geral do Estado (CGE)	Coordenadoria de Auditoria da Gestão	Secretário Executivo da CGE
Ceará	2016	Controladoria e Ouvidoria-Geral do Estado (CGE)	Coordenadoria de Auditoria Interna Gov. (COAUD)	Secretário Executivo da CGE
Distrito Federal	2011 a 2014	Secretaria de Estado de Transparência e Controle do Distrito Federal – STC		Governador
Distrito Federal	2015 a 2016	Controladoria Geral do Distrito Federal	Coordenação-Geral de Auditoria	Subcontrolador de Controle Interno da CGDF
Goiás	2011 a 2016	Controladoria-Geral do Estado (CGE)		Governador
Maranhão	2011	Auditoria Geral do Estado (AGE)	Auditoria Geral do Estado (AGE)	Governador
Maranhão	2012 a 2014	Controladoria Geral do Estado (CGE)		Governador
Mato Grosso	2011 a 2013	Auditoria-Geral do Estado (AGE)	Auditoria-Geral do Estado (AGE)	Governador
Mato Grosso	2014 e 2015	Controladoria Geral do Estado (CGE)		Governador
Mato Grosso do Sul	2011 a 2015	Auditoria-Geral do Estado (AGE)	Auditoria-Geral do Estado (AGE)	Secretário da SEFAZ
Pará	2011 a 2016	Auditoria-Geral do Estado (AGE)	Auditoria-Geral do Estado (AGE)	Governador
Paraíba	2011 a 2016	Controladoria Geral do Estado (CGE)	Gerência Executiva de Auditoria de Gestão	Secretário Executivo da CGE
Paraná	2011 a 2013	Coordenação de Controle Interno		Governador
Paraná	2014 e 2016	Controladoria-Geral do Estado (CGE)		Governador
Piauí	2011 a 2016	Controladoria-Geral do Estado (CGE)	Gerência de Auditoria	Chefe do Núcleo Contr. e Gestão da CGE
Rio Grande do Norte	2011 a 2016	Controladoria Geral do Estado – CONTROL	Auditoria Geral	Secretário Adjunto da CONTROL
Rio Grande do Sul	2011 a 2016	Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE)	Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE)	Secretário da SEFAZ
Tocantins	2015 e 2016	Controladoria-Geral do Estado (CGE)	Diretoria de Auditoria e Fiscalização	Superint. de Gestão e de Ações de Contr. Interno da CGE.

NOTAS: Os espaços em branco indicam que não foi localizado na legislação do ente pesquisado a função de auditoria interna.

APÊNDICE F – Estados/DF que Possuem a Variável Gestão de Riscos (ou equivalente)

ESTADO/DF	PERÍODO	FUNÇÃO	NORMA LEGAL DE CRIAÇÃO
Alagoas	2011 a 2016	Divisão da Gestão de Risco e Continuidade de Negócios	Inciso 1.3.2 do Art. 21, da Lei Delegada nº 44/2011
Bahia	2015 a 2016	Coordenações de Controle Interno	Art. 4º do Decreto Nº 16.059/2015
Ceará	2011 a 2015	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado *	Art. 15, Inciso XIV da Lei n.º 13.875/2007, alterada pela Lei 14.306/09.
Ceará	2016	Coordenadoria de Controle Interno Preventivo (COINP) e Célula de Gerenciamento de Riscos (CEGER)	Parágrafo Único do Art.17 e Art.18 do Decreto 32.070/2016
Distrito Federal	2013 a 2016	Unidades de Controle Interno (UCI)	Inciso VII do Art. 2º Decreto 34.367 de 2013.
Mato Grosso	2016	Coordenadoria de Diagnóstico	Inciso I, do Art. 29 do Decreto 396 de 15.01.2016
Pernambuco	2013 a 2016	Diretoria de Informações Estratégicas – DIES, Coordenadoria das Informações Estratégicas – CIE e Unidades de Informações de Risco	Inciso IV do Art. 4º, Inciso XXVI do Art. 6º; e Alínea “a” do Item 5, do Anexo I do Decreto nº 39.451, de 30/05/2013

NOTA: * A legislação não criou uma função específica, mas delegou à Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará a competência para fazer a gestão de risco.