

DISCLOSURE DAS PRÁTICAS DE GESTÃO DE RISCOS NO SETOR PÚBLICO: Um estudo no contexto da governança pública

Aldo Leonardo Cunha Callado¹
Artur Alves de Araújo²

RESUMO

As ações de governança, de forma integrada, buscam entregar à sociedade, na forma de políticas públicas, bens e serviços que atendam às necessidades da população. Nesse sentido, a controladoria constitui uma peça fundamental para o cumprimento das ações governamentais. Tais ações sofrem a influência de diversos fatores internos e externos que podem tornar o alcance dos objetivos incertos, consubstanciando-se assim os chamados riscos. Busca-se neste estudo, analisar as práticas de disclosure de informações sobre gerenciamento de risco através de análise documental baseada nos relatórios de gestão do ano de 2017, emitidos pelos Tribunais Regionais do Trabalho no Brasil, constituindo um universo de 24 órgãos. Para análise dos dados, primeiramente considerou-se avaliar os aspectos relacionados ao contexto da governança e das práticas de gestão de riscos efetivamente divulgadas pelos órgãos selecionados no estudo. Em segundo lugar foi realizada uma análise da relação entre práticas de governança e práticas de gerenciamento de risco, com a intenção de verificar se há associação entre variáveis. Foi possível concluir que no universo pesquisado, as práticas de governança verificadas na pesquisa são capazes de exercer efeito sobre a divulgação de informações de práticas de gestão de riscos.

179

1 Doutorado em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor Associado I da Universidade Federal da Paraíba. Email: aldocallado@yahoo.com.br

2 Especialização em MBA em Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal pelo Centro Universitário Internacional. Contador da Universidade Federal de Pernambuco. Email: arturalves.ufpe@gmail.com

Adicionalmente, foi analisado se há efeito significativo para os órgãos que adotam um modelo de gestão de riscos sobre o disclosure das práticas de gestão de riscos analisadas e os testes também indicaram efeito positivo. Destacou-se, portanto, a importância da gestão de riscos para entidades governamentais, bem como a necessidade de divulgação destas práticas.

Palavras chave: Disclosure. Governança. Gestão de Riscos.

DISCLOSURE OF RISK MANAGEMENT PRACTICES IN THE PUBLIC SECTOR: A study in the context of public governance

ABSTRACT

Governance actions, in an integrated way, seek to deliver to society, in the form of public policies, goods and services that meet the needs of the population. In this sense, the controller is a fundamental piece for the fulfillment of governmental actions. Such actions suffer the influence of several internal and external factors that can make reaching the objectives uncertain, consubstantiating the so-called risks. This study seeks to analyze the practices of disclosure of information on risk management through documentary analysis based on the management reports of the year 2017, issued by the Regional Labor Courts in Brazil, constituting a universe of 24 organs. To analyze the data, it was firstly considered to evaluate the aspects related to the governance context and the risk management practices effectively disseminated by the bodies selected in the study. Secondly, an analysis was made of the relationship between governance practices and risk management practices, with the intention of verifying if there is an association between variables. It was possible to conclude that in the universe researched, the governance practices verified in the research are capable of exerting effect on the disclosure of information of risk management practices.

In addition, it was analysed whether there is a significant effect for the bodies that adopt a risk management model on the disclosure of the risk management practices analysed and the tests also indicated a positive effect. Therefore, the importance of risk management for government entities was emphasized, as well as the need to disseminate these practices.

Key words: Disclosure. Governance. Risk Management.

DIVULGACIÓN DE PRÁCTICAS DE GESTIÓN DE RIESGOS EN EL SECTOR PÚBLICO: un estudio en el contexto de la gobernanza pública

RESUMEN

Las acciones de gobernanza, de manera integrada, buscan entregar a la sociedad, en forma de políticas públicas, bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población. En este sentido, el control es una parte fundamental para el cumplimiento de las acciones gubernamentales. Dichas acciones están influenciadas por varios factores internos y externos que pueden hacer que el logro de los objetivos sea incierto, consolidando así los llamados riesgos. El objetivo de este estudio es analizar las prácticas de divulgación de información sobre la gestión de riesgos a través del análisis de documentos basados en informes de gestión para el año 2017, emitidos por los Tribunales Laborales Regionales en Brasil, que constituyen un universo de 24 organismos. Para el análisis de los datos, primero se consideró evaluar aspectos relacionados con el contexto de las prácticas de gobernanza y gestión de riesgos divulgadas efectivamente por los organismos seleccionados en el estudio. En segundo lugar, se realizó un análisis de la relación entre las prácticas de gobernanza y las prácticas de gestión de riesgos, con la intención de verificar si existe una asociación entre las variables. Fue posible concluir que en el universo investigado, las prácticas

de governança verificadas en la investigación pueden tener un efecto en la divulgación de información sobre prácticas de gestión de riesgos. Además, se analizó si existe un efecto significativo para los organismos que adoptan un modelo de gestión de riesgos en la divulgación de las prácticas de gestión de riesgos analizadas y las pruebas también indicaron un efecto positivo. Por lo tanto, se destacó la importancia de la gestión de riesgos para las entidades gubernamentales, así como la necesidad de revelar estas prácticas.

Palabras clave: Divulgación. Gobernanza. Gestión de Riesgos.

1INTRODUÇÃO

Os recentes avanços da administração pública no Brasil guiados pela eficiência, controle, integridade e transparência da utilização dos recursos públicos, estão estimulando a nova forma de gestão dos órgãos públicos. A adoção de boas práticas de governança, incentivada pelos órgãos de controle, visa consolidar avanços, no sentido de prestar melhores serviços à sociedade. Nesse contexto, as ações de governança de forma integrada, buscam entregar à sociedade, na forma de políticas públicas, bens e serviços que atendam às necessidades da população. Nesse sentido, a controladoria constitui uma peça fundamental para o cumprimento das ações governamentais. Tais ações sofrem a influência de diversos fatores internos e externos que podem tornar o alcance dos objetivos incertos, consubstanciando-se assim os chamados riscos.

No intuito de aprimorar as práticas que integram os controles internos das organizações públicas, a gestão de riscos vem sendo gradativamente incorporada. Para que as funções de governança (avaliar, direcionar e monitorar) sejam executadas de forma eficaz, devem considerados: a liderança, a estratégia e o controle, sendo que no mecanismo de controle estão inseridos os componentes de gestão de riscos e controle interno, auditoria interna, *accountability*

e transparência (TCU, 2014). As entidades do setor público precisam, portanto, assegurar que sistemas eficazes de gerenciamento de riscos sejam estabelecidos como parte da estrutura de controle e a disponibilização dessas informações ao público evidencia ainda mais a transparência da gestão pública como um todo.

De acordo com Del Vesco, Fernandes e Roncon (2014), a gestão de riscos aliados à relevância dos controles internos envolve atividades de controle de gestão que são estruturadas em padrões de gerenciamento de riscos (COSO, *Orange Book*, ISO, INTOSAI, TCU, entre outros) que definem critérios que visam descrever e definir o controle efetivo da organização, desenvolvendo uma estrutura de avaliação dos controles, dando suporte para o alcance da eficiência e eficácia organizacional e principalmente permitir mais flexibilidade para enfrentar mudanças. Nesse sentido, a gestão de riscos possibilita a melhoria da efetividade operacional, aumenta a probabilidade de alcance dos objetivos, encoraja uma gestão proativa, permite a identificação de oportunidades e ameaças e melhora a governança e os controles (ISO, 2009).

183

Hill e Dinsdale (2003) argumentam que no setor público, uma preocupação central na gestão de riscos reside no dever de cuidar do bem público, ou seja, os riscos devem ser gerenciados, mantendo-se como prioridade, o interesse público. Um dilema fundamental para a governança e, conseqüentemente para as instâncias de controles, é como desenvolver uma forma apropriada de governança (e *accountability*) que lide com a especificidade e a generalidade do contexto de risco. Assim, a identificação e monitoramento dos principais riscos e oportunidades e a garantia de sistemas apropriados para controlar riscos torna-se fundamental.

Por outro lado, é necessário analisar como as instituições do setor público no Brasil estão incorporando melhores práticas de governança,

ao incluir a gestão de risco em seu contexto organizacional. Muito embora seja reconhecido o interesse e preocupação de diversos órgãos do governo em emitir normas balizadas nos melhores padrões internacionais sobre riscos, o assunto ainda é bastante recente e pouco explorado. Dessa forma, cabe então questionar: quais informações sobre gestão de riscos nas organizações do setor público são divulgadas considerando o contexto da governança organizacional e controles internos?

Busca-se neste estudo, analisar as práticas de *disclosure* de informações sobre gerenciamento de risco através de análise documental baseada nos relatórios de gestão do ano de 2017 emitidos pelos Tribunais Regionais do Trabalho no Brasil, constituindo um universo de 24 órgãos. O objetivo é, portanto, analisar se os órgãos selecionados na pesquisa estão evidenciando informações sobre práticas de gestão de risco operacional em consonância com a literatura e os principais atos normativos vigentes. Para análise dos dados, primeiramente considerou-se avaliar os aspectos relacionados ao contexto da governança e das práticas de gestão de riscos efetivamente divulgadas pelos órgãos selecionados no estudo (estatística descritiva). Em segundo lugar foi realizada uma análise da relação entre práticas de governança e práticas de gerenciamento de risco, com a intenção de verificar se há associação entre variáveis (estatística inferencial).

184

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Governança no Setor Público

A origem da governança reside no momento em que as organizações passaram ser gerenciadas por terceiros, na qual há a delegação de poderes para administrar recursos dos proprietários. As discussões sobre governança tiveram início no campo privado na busca pela transparência e responsabilidade na prestação de contas

(*accountability*), buscando assegurar um ambiente de maior proteção aos proprietários das empresas para o alcance dos objetivos organizacionais (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

A necessidade de melhores práticas de gestão configura a busca de um sistema de direção e controle para as organizações. Com base na teoria da agência, estabelecida por Berle e Means (1932), em grande parte do debate público e político, a governança refere-se à manutenção da coordenação e coerência entre uma ampla variedade de atores com diferentes propósitos e objetivos, tais como executivos e instituições políticas, interesses corporativos, sociedade civil e organizações transnacionais (PIERRE, 2000). Ou seja, podem ocorrer diversos conflitos de interesse entre os atores envolvidos na administração das organizações e a governança objetiva reduzir a ocorrência desses problemas através da melhoria do desempenho organizacional e alinhamento de ações.

No setor público, existem dois principais atores envolvidos: principal e agente. O ator principal é o cidadão, detentor do poder social, podendo exercê-lo de forma conjunta e ordenada por meio de estruturas criadas para representá-la (DALLARI, 2005), enquanto o agente é o Estado (representantes eleitos, conselhos, autoridade máxima, dirigentes superiores, gerentes) a quem foi delegada autoridade para administrar os ativos e os recursos públicos (TCU, 2014). Dessa forma, é criado o contexto do sistema de governança, refletindo a forma como os diversos atores se organizam e interagem.

Inicialmente, buscando regulamentar as práticas de governança corporativa, foi criado em 1992, através do Banco da Inglaterra, o *Cadbury Report*, documento que trouxe o arcabouço das melhores práticas de governança corporativa, desenvolvido pelo então presidente do Comitê de Assuntos Financeiros de Governança Corporativa, Adrian Cadbury. Adicionalmente, com base na

recomendação do Banco Mundial, a *Organization for Economic Cooperation and Development* elaborou o Relatório da OCDE de 1999, onde foram estabelecidos os princípios de governança corporativa e reconhecido internacionalmente.

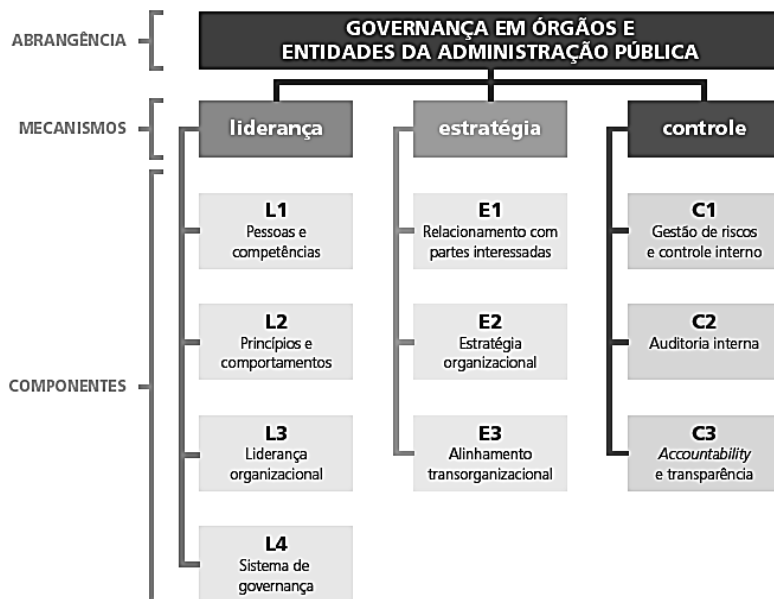
De acordo com Matei e Drumasu (2015), a governança corporativa dos órgãos públicos como método de liderança e controle envolve um conjunto de regras e princípios claros (integridade, honestidade, transparência e responsabilidade), mecanismos claros de gerenciamento e controle de riscos, elementos necessários para atingir o objetivo das entidades públicas e satisfazer as necessidades do cidadão. Especificamente no setor público, diversos normativos direcionados a regular as melhores práticas de governança foram publicados, conforme listado abaixo:

- Estudo nº 13 - Boa governança no setor público do *International Federation of Accountants* – IFAC (2001);
- Guia de melhores práticas para a governança no setor público do *Australian National Audit Office* – ANAO (2003);
- Guia de padrões de boa governança para serviços públicos, publicado em conjunto pelo *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* – CIPFA e pelo *Office for Public Management Ltd* – OPM (2014);

No Brasil, o primeiro código de governança foi elaborado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) em 1999, que posteriormente atualizou versões do Código das melhores práticas de Governança Corporativa (2015). De acordo com o TCU (2014), a governança no setor público consiste num conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas

públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. Os mecanismos estão esquematizados conforme consta na Figura 01:

Figura 01 – Componentes dos mecanismos de governança.



Fonte –TCU, 2014.

Dessa forma, a governança inclui vários tipos de mecanismos e estruturas que esclarecem as responsabilidades das diversas partes interessadas em relação à organização, gerando abordagens que estimulam as capacidades para atender a essas responsabilidades e ferramentas como sistemas de controle interno (ALMQUIST; GROSSI; HELDEN; REICHARD, 2013). Portanto, de acordo com Timmers (2000), a essência da governança corporativa é que as partes interessadas internas e externas da organização se beneficiam de um bom controle interno. O controle interno compreende muito mais do que o controle para fins de relatórios financeiros: o controle apoia a organização como um todo no alcance de seus objetivos.

2.2 Gestão de Riscos

O termo risco é comumente associado ao desconhecido, ao incerto e ao futuro. Também costuma ser associado como algo negativo, que pode trazer consequências indesejadas. Andreeva, Ansell e Harrison (2014) definem que o risco representa o futuro desconhecido: um bem intangível. No governo, o risco público pode ser capaz de afetar qualquer parte da sociedade e o Estado deve responder. Isso implica a necessidade de governança e responsabilidade (ANDREEVA; ANSELL; HARRISSON, 2014). Isso implica afirmar que o risco público engloba uma diversidade de riscos de desastres naturais, engenharia, mudanças e domínios sociais, ou seja, qualquer coisa que possa ter impacto sobre o público. De acordo com o IFAC/CIPFA (2014), a boa governança no setor público permite garantir a existência de um gerenciamento de riscos e desempenho através de controle interno robusto e forte gestão financeira.

188

De acordo com Martin, Santos e Dias Filho (2004), o exercício dos poderes de governança dentro de uma organização depende em alto grau da implantação de um sistema de identificação, avaliação e controle dos riscos, na qual se deve ter um sistema de gestão que leve em consideração os riscos inerentes às operações. Nos órgãos públicos, os riscos ameaçam o cumprimento dos objetivos governamentais e precisam existir ferramentas capazes de prever e evitar a ocorrência dos mesmos. Del Vesco, Fernandes e Roncon (2014), definem que a relevância dos controles, associados a gestão de riscos, pode ser verificada por meio de estruturas padrão que tem como objetivo descrever e definir o controle, estabelecer critérios que possam ajudar a melhorar o controle efetivo de uma organização, bem como fornecer uma estrutura que permita desenvolver, avaliar e alterar o controle, dar suporte para alcance de maior eficiência e eficácia organizacional.

Os principais modelos de referência fazem a relação da importância da gestão de riscos como ferramenta de controle, conforme demonstrado no Quadro 01:

Quadro 01–Principais *frameworks* de gestão de riscos.

<p><i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) – COSO I (1992).</i></p>	<p>A publicação do <i>Internal Control - Integrated Framework</i> (COSO-IC ou COSO I) tem como objetivo orientar as organizações quanto a princípios e melhores práticas de controle interno, em especial para assegurar a produção de relatórios financeiros confiáveis e prevenir fraudes. O modelo foi atualizado em 2013 (<i>Internal Control-Integrated Framework</i>) respondendo à pressão pública para melhor gerir os recursos públicos ou privados em qualquer tipo de organização, como resultado dos inúmeros escândalos, a crise financeira e as fraudes apresentadas.</p>
<p><i>The Orange Book (2001).</i></p>	<p>O guia <i>The Orange Book Management of Risk - Principles and Concepts</i> foi publicado em 2004 pelo HM Treasury, órgão governamental responsável pelo tesouro ou finanças do Reino Unido. O normativo forneceu uma introdução básica aos conceitos de gerenciamento de riscos que se mostraram muito populares como um recurso para o desenvolvimento e implementação de processos de gerenciamento de riscos em organizações governamentais. Em 2004 foi lançada uma versão mais aprimorada do modelo.</p>
<p><i>COSO II ERM (2004).</i></p>	<p>O <i>Enterprise Risk Management – Integrated Framework</i> (COSO-ERM ou COSO II) é tido como referência no tema gestão de riscos corporativos. Consistindo numa evolução do COSO I, o normativo foi projetado com o objetivo de orientar as organizações no estabelecimento de um processo de gestão de riscos e na aplicação de boas práticas sobre o tema.</p>

<p><i>The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) – GOV 9130 (2007).</i></p>	<p>O documento INTOSAI GOV 9130 - <i>Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management</i>, descreve uma estrutura recomendada para a aplicação dos princípios de gestão de risco da entidade no setor público e fornece uma base sobre a qual a gestão de risco da entidade pode ser avaliada. O documento está estruturado de maneira semelhante às Diretrizes para Padrões de Controle Interno para o Setor Público (INTOSAI GOV 9100).</p>
<p><i>ISO 31000:2009 - Risk management – Principles and guidelines (2009).</i></p>	<p>A norma técnica ISO 31000:2009 resultou de esforço da International Organization for Standardization (ISO) para criar um padrão internacional para a gestão de riscos corporativos. No Brasil foi publicada sob o nome ABNT NBR ISO 31000:2009 Gestão de riscos – Princípios e diretrizes.</p>
<p><i>The Institute of Internal Auditors (IIA) - The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control (2013).</i></p>	<p>O modelo de Três Linhas de Defesa é uma forma simples e eficaz de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais. O modelo apresenta um novo ponto de vista sobre as operações, ajudando a garantir o sucesso contínuo das iniciativas de gerenciamento de riscos, e é aplicável a qualquer organização - não importando seu tamanho ou complexidade. Sua adoção permite melhorar a comunicação e a conscientização sobre os papéis e as responsabilidades essenciais de gestão de riscos e controles (TCU, 2018).</p>

<p><i>COSO Integrating with Strategy and Performance (2017).</i></p>	<p>Esta atualização da publicação de 2004 aborda a evolução do risco empresarial gerenciamento e a necessidade de as organizações melhorarem sua abordagem de gerenciamento de riscos para atender às demandas de um ambiente de negócios em evolução. O documento atualizado destaca a importância de considerar o risco tanto no processo de definição de estratégia quanto na condução do desempenho. De acordo com o TCU (2018), com a incorporação dessa perspectiva, o modelo proporciona maior alinhamento às expectativas em torno das responsabilidades das instâncias de governança e da alta administração no cumprimento das suas obrigações de accountability.</p>
--	---

Fonte – Elaborado pelos autores, 2019.

A estrutura definida no COSO II é considerada predominante no cenário das organizações, na qual o interesse por essa estrutura está crescendo entre os reguladores que estão começando a entender completamente os benefícios do ERM e estão incentivando diversas organizações a considerar a implantação do modelo (BALLOW; HEITGER, 2005; BOWLING; RIEGER, 2005; POWER, 2009).

No caso do Brasil, os principais referenciais emitidos pelos órgãos de controle utilizam o COSO como *framework*, como consta na Portaria nº 426/2016 que aprovou a política de integridade, riscos e controles internos do Ministério do Planejamento. O TCU e a CGU também utilizam o modelo como base para elaboração de normas sobre gestão de riscos, vide Referencial Básico de Governança (TCU, 2014), Referencial Básico de Gestão de Riscos (TCU, 2018), Metodologia de Gestão de Riscos (CGU, 2018), entre outros. Percebe-se que no Brasil, o tema foi incorporado recentemente, indicando que a implantação da gestão de riscos pelos órgãos da administração pública está em fase de implantação. A ISO 31000:2009 e o *Orange Book* também são recorrentemente citados no decorrer das obras mencionadas.

Mais especificamente, a estrutura do COSO-ERM categoriza a identificação, avaliação e resposta a quatro categorias de objetivos organizacionais: riscos estratégicos, operacionais, de relatórios e conformidade. Informações detalhadas relacionadas aos riscos identificados através do processo de gestão de risco são usadas para avaliar o nível de risco na organização. Uma vez identificada e avaliada, a empresa avalia o grau de risco em relação aos seus níveis de tolerância ao risco para determinar a resposta apropriada (evitar, aceitar, compartilhar ou mitigar através de procedimentos de controle).

192

Já o modelo definido pela ISO 31000:2009 destaca que a implantação do gerenciamento de riscos segundo a norma possibilita a melhoria da efetividade operacional, aumenta a probabilidade do alcance dos objetivos, encoraja uma gestão mais proativa, melhora a identificação de oportunidades e ameaças e melhora a governança e os controles da organização. No caso do *Orange Book*, o mesmo é utilizado auxiliar as organizações considerando três categorias de riscos principais: riscos externos, risco operacional e riscos associados à mudança organizacional (COOPER, 2012). De acordo com o documento, uma boa gestão de riscos permite que a organização possa aumentar seu grau de confiança na obtenção dos resultados desejados, restringir efetivamente as ameaças a níveis aceitáveis e permitir a tomada de decisão sobre a exploração de oportunidades (HM TREASURE, 2004). O modelo também é compatível com os padrões internacionais de gerenciamento de riscos, como COSO e ISO, apresentando em seu conteúdo uma introdução ao tema de gestão de riscos.

2.3 Disclosure

O processo de divulgação das informações referentes à gestão dos recursos públicos passou a ser a ter mais relevância o Brasil com a Lei

de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). A Lei da Transparência (LC nº 131/2009) e a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) também incorporaram mudanças no sentido de aumento do controle social.

O governo passou a ampliar o rol de informações sujeitas à transparência, abordando além de informações estritamente fiscais, aspectos da gestão pública (desempenho, pessoal e controles internos, etc.), trazendo novos requisitos para a responsabilização pública (*public accountability*) via órgãos de controle. Tais órgãos passam a avaliar se, efetivamente, as informações públicas estão acessíveis ao cidadão seja via relatórios fiscais, portais eletrônicos de transparência e relatórios de gestão anuais (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015).

Nesse contexto, o grau de divulgação das informações pelos gestores governamentais tem relação direta com a teoria da agência. Segundo Slomski, Mello, Tavares e Macedo (2008), o conflito de agência no governo (cidadão/governo) ocorre quando os gestores são detentores de informação privilegiada acerca das instituições em que atuam em detrimento da sociedade, o que acarreta em assimetria no processamento das informações divulgadas. Zorzal e Rodrigues (2015) destacaram que o *disclosure*, a abertura e a transparência aliados ao acesso à informação devem ser socializados e democratizados. Ainda de acordo com os autores, *disclosure* é considerado um tópico bastante abrangente, englobando toda a área de informação financeira, público-alvo, finalidade, níveis de *disclosure* e seus respectivos padrões, formas e métodos, periodicidade, obrigatoriedade ou não, entre outras. A disseminação do uso de meios eletrônicos entre as administrações públicas e o público em geral também contribuiu a um aumento exponencial do uso da informação do setor público (MARTÍNEZ, 2012). Fica evidenciado, portanto, que a maior transparência das informações da informação

sobre gestão pública induz uma maior proximidade entre governo e cidadão, proporcionando o controle social.

3 METODOLOGIA

O estudo busca analisar *odisclosure* de práticas de gerenciamento de riscos dentro no contexto das melhores práticas de governança em entidades do setor público brasileiro, a partir da análise dos dados divulgados nos respectivos relatórios de gestão anuais. Quanto ao objetivo, a pesquisa se enquadra como descritiva, tendo como maior objetivo a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno, caracterizando-se pela utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2002). Com relação aos procedimentos técnicos, o estudo é classificado como levantamento, utilizando-se para tanto a coleta de dados resultantes dos relatórios de gestão. A pesquisa também é definida como quantitativa, na qual se propõe a explicar, por meio de dados quantificáveis as causas, as consequências e as inter-relações entre os fenômenos (Vieira, 2010).

O universo analisado foi composto por todos os Tribunais Regionais do Trabalho, num total de 24 regiões. É importante destacar que alguns órgãos abrangem mais de um Estado, conforme Quadro 02:

Quadro 02 – Universo da Pesquisa

Região	Localização (Cidade/Estado)	Jurisdição
1ª Região	Rio de Janeiro - RJ	Rio de Janeiro
2ª Região	São Paulo - SP	São Paulo.
3ª Região	Belo Horizonte - MG	Minas Gerais (Turma Recursal em Juiz de Fora)
4ª Região	Porto Alegre - RS	Rio Grande do Sul
5ª Região	Salvador - BA	Bahia
6ª Região	Recife - PE	Pernambuco

DISCLOSURE DAS PRÁTICAS DE GESTÃO DE RISCOS NO SETOR PÚBLICO:
Um estudo no contexto da governança pública

7ª Região	Fortaleza - CE	Ceará
8ª Região	Belém - PA	Pará e Amapá
9ª Região	Curitiba - PR	Paraná
10ª Região	Brasília - DF	Distrito Federal e Tocantins
11ª Região	Manaus - AM	Amazonas e Roraima
12ª Região	Florianópolis - SC	Santa Catarina
13ª Região	João Pessoa - PB	Paraíba
14ª Região	Porto Velho - RO	Acre e Rondônia
15ª Região	Campinas - SP	Municípios do estado de São Paulo não englobados pela 2ª Região.
16ª Região	São Luís - MA	Maranhão
17ª Região	Vitória - ES	Espírito Santo
18ª Região	Goiânia - GO	Goiás
19ª Região	Maceió - AL	Alagoas
20ª Região	Aracaju - SE	Sergipe
21ª Região	Natal - RN	Rio Grande do Norte
22ª Região	Teresina - PI	Piauí
23ª Região	Cuiabá - MT	Mato Grosso
24ª Região	Campo Grande - MS	Mato Grosso do Sul

195

Fonte– TCU, 2019.

Foram verificados os relatórios de gestão relativos ao ano de 2017, na qual possui em sua estrutura (pré-definida pelo TCU) o item específico de governança, gestão de riscos e controles internos. Os relatórios de gestão são de natureza obrigatória e devem ser emitidos anualmente pelos órgãos públicos federais, sendo que o TCU é o órgão de controle externo responsável por estabelecer as normas de organização e de apresentação dos relatórios. Dessa forma, foram utilizados em razão de neles constarem informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

Especificamente, a Decisão Normativa TCU nº 161/2017 apresentou a estrutura geral do conteúdo que deve constar nos relatórios de gestão. No caso das informações referentes a gestão de riscos, devem constar informações sobre se a unidade está estruturada de forma adequada ao cumprimento da sua missão, especialmente sobre poder decisório e articulação institucional, avaliação dos riscos que possam comprometer o atingimento dos objetivos estratégicos e instituição de controles para mitigação, entre outras informações.

Para verificar quais foram as informações sobre práticas de gestão de riscos divulgadas pelas entidades, foram considerados como parâmetros os principais normativos internacionais e nacionais de gestão de riscos. Nesse sentido, foram elaboradas as seguintes variáveis, conforme Quadro 03:

Quadro 03 - Variáveis da pesquisa

Práticas de governança divulgadas. TCU (2014); COSO (2004); IFAC (2001); Timmers (2000); OCDE (2004).	Responsabilização pela gestão de riscos e controle interno (RGR).
	São estabelecidas instâncias internas de governança da organização (IIG).
	Avaliação da imagem da organização e a satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos (IOS).
Práticas de gerenciamento de riscos divulgadas. TCU (2018); TCU (2014); CGU (2018); COSO (2004); Orange Book (2004); ISO (2009).	O modelo de gestão de riscos da organização está estabelecido (MGR).
	Monitoramento e avaliação do sistema de gestão de riscos (MON).
	O processo de identificação de riscos produz uma lista abrangente de riscos, incluindo causas, fontes e eventos que possam ter um impacto na consecução dos objetivos identificados na etapa de estabelecimento do contexto (IDE).
	Foram divulgados riscos referentes às atividades de aquisição (RAA).
	Foram divulgados riscos referentes às atividades de contratos continuados (RAC).
	Foram divulgados riscos referentes às atividades financeiras (RAF).
	Foram divulgados riscos referentes às atividades fins do órgão (RAO).
	Existe na instituição uma função ou unidade organizacional de compliance que monitore riscos específicos de não conformidade com leis e regulamentos (COM).
	As diretrizes e limites para exposição a risco estão definidos (EXP).
	Os riscos considerados críticos para a organização são geridos (RC).
	Os processos considerados críticos para o alcance dos objetivos institucionais estão identificados (PC).
	A organização informa os membros das instâncias superiores de governança acerca de riscos considerados críticos (INF).
	A organização implantou controles internos para tratar riscos considerados críticos para o alcance de seus objetivos (TRA).

Fonte– Elaborado pelos autores, 2019.

Para análise dos dados, considerou-se analisar se as práticas selecionadas de governança têm relação com as práticas de gestão de riscos efetivamente divulgadas e adotadas pelos órgãos selecionados no estudo. Para tanto, foram estabelecidas as seguintes hipóteses:

H1 - A prática de responsabilização pela gestão de riscos e controle interno tem efeito sobre disclosure das práticas de gestão de riscos.

H2 - O estabelecimento de instâncias internas de governança da organização tem efeito sobre disclosure das práticas de gestão de riscos.

H3 - A avaliação da imagem e satisfação dos usuários tem efeito sobre disclosure das práticas de gestão de riscos.

H4 - O estabelecimento do modelo de gestão de riscos tem efeito sobre disclosure das demais práticas de gestão de riscos.

198 Para a análise estatística, foi utilizado o teste não paramétrico U de Mann, considerando o número reduzido dos dados (escala 0,1).

4 ANÁLISE DOS DADOS

Primeiramente, analisou-se o grau de divulgação das instituições quanto à adoção das práticas de governança e de gestão de riscos selecionadas na pesquisa, conforme as categorias anteriormente definidas. Foram avaliados aspectos relacionados ao contexto da governança e das práticas de gestão de riscos efetivamente divulgadas pelos órgãos selecionados no estudo (estatística descritiva). Dessa forma, os resultados são descritos na Tabela 01:

Tabela 01–Evidenciação das práticas de Governança e Gestão de Riscos

Variável	% Sim	% Não	Média Aritmética	Variância	Desvio Padrão
RGR	54%	46%	0,54	0,26	0,51
IIG	88%	13%	0,88	0,11	0,34
IOS	96%	4%	0,96	0,04	0,20
MGR	54%	46%	0,54	0,26	0,51
MON	21%	79%	0,21	0,17	0,41
IDE	13%	88%	0,13	0,11	0,34
RAA	8%	92%	0,08	0,08	0,28
RAC	8%	92%	0,08	0,08	0,28
RAF	4%	96%	0,04	0,04	0,20
RAO	4%	96%	0,04	0,04	0,20
COM	17%	83%	0,17	0,14	0,38
EXP	17%	83%	0,17	0,14	0,38
RC	21%	79%	0,21	0,17	0,41
PC	17%	83%	0,17	0,14	0,38
INF	13%	88%	0,13	0,11	0,34
TRA	21%	79%	0,21	0,17	0,41

Fonte– Dados da pesquisa, 2019.

De acordo com os resultados apresentados, os órgãos se dividem quanto à divulgação de informações relacionadas à responsabilização pela gestão de riscos e controle interno (RGR), sendo que 54% divulgaram tais informações no relatório de gestão, demonstrando que essa prática de governança ainda não está sendo divulgada pela maioria das instituições. Com relação à divulgação de informações sobre as instâncias internas de governança da organização (IIG) e a evidenciação de informações sobre a imagem (IOS), nota-se que a

maioria dos órgãos evidenciou tais práticas em seus relatórios (88% e 96%).

No entanto, a evidenciação das práticas de gestão de riscos (MGR) ainda está sendo pouco divulgada. Apesar de pouco mais da metade dos órgãos divulgarem o modelo de gestão de riscos (54%), muitas variáveis obtiveram um grau de *disclosure* significativamente baixo, na qual se destacaram a falta de *disclosure* de informações sobre riscos referentes às atividades de aquisição (RAA), atividades de contratos continuados (RAC), atividades financeiras (RAF) e atividades fins do órgão (RAO), com grau de *disclosure* de apenas 8%, 8%, 4% e 4% dos órgãos respectivamente. Outro ponto relevante diz respeito às entidades que não divulgaram informações sobre suas instâncias internas de governança. Três órgãos (11%) não divulgaram nenhuma informação acerca de gestão de riscos em seus relatórios.

200

Em seguida, foram efetuados testes estatísticos para verificar a relação entre o *disclosure* de governança e o *disclosure* de gestão de riscos. No Quadro 04 constam os resultados dos testes estatísticos realizados para analisar se a prática de responsabilização pela gestão de riscos e controle interno tem relação com o *disclosure* das práticas de gestão de riscos.

Quadro 04—Responsabilização pela gestão de riscos/controle interno (p-valor).

MGR	MON	IDE	RAA	RAC	RAF	RAO	COM	EXP	RC	PC	INF	TRA
1,00	0,05	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,03	0,03	0,05	0,03	0,01	0,05

Fonte— Dados da pesquisa, 2019.

O responsável pela governança, membro da alta administração ou gestor do órgão, é o responsável por implementar e fortalecer a gestão de riscos e controles internos em sua instituição. É relevante, portanto, divulgar os papéis e as responsabilidades dos profissionais e unidades da entidade para que haja o entendimento unificado dos limites de suas responsabilidades e como os cargos estão estruturados no modelo de gestão de riscos. Isso permite aos gestores devidamente informados e habilitados a exercerem seus papéis e responsabilidades.

Os resultados indicam que, excetuando a variável *dedisclosure* do modelo de gestão de riscos estabelecido pelo órgão (MGR), existe efeito significativoda divulgação dos responsáveis pela gestão de riscos sobre as práticas de *disclosure* de gestão de riscos, confirmando-se então a primeira hipótese da pesquisa. É importante destacar que a autoridade competente nos Órgãos em estudo é responsável por prover os recursos necessários à gestão de riscos e identificar os responsáveis pelas atividades. A responsabilidade pelos riscos pode ser referente a uma unidade ou área do órgão, tendo o papel de coordenar o fornecimento de informações necessárias à gestão dos riscos da entidade, o que envolve trabalhos de identificação e estimativas de risco. A divulgação dessa informação é necessária, pois, destaca para o público interessado quem são as pessoas nomeadas para tal função no Órgão, gerando maior transparência ao processo de gestão como um todo.

201

No Quadro 05 constam os testes realizados para analisar se o estabelecimento de instâncias internas de governança exerce efeito positivo sobre o *disclosure* das práticas de gestão de riscos.

Quadro 05–Estabelecimento de instâncias internas de governança
(p-valor)

MGR	MON	IDE	RAA	RAC	RAF	RAO	COM	EXP	RC	PC	INF	TRA
0,05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte– Dados da pesquisa, 2019.

202

No setor público, o sistema de governança reflete a maneira como diversos atores se organizam, interagem e procedem para obter boa governança, envolvendo, portanto, as estruturas administrativas (instâncias). Tais instâncias são responsáveis por criar formas de acompanhamento de resultados, gerar soluções para melhoria do desempenho do órgão e estabelecer instrumentos de promoção do processo decisório que seja fundamentado em evidências. Podem surgir na forma de diretorias, comitês, comissões, núcleos ou assessorias específicas.

Os testes demonstraram que há efeito significativo da prática de governança com relação a todas as variáveis de *disclosure* de gestão de riscos, evidenciando assim a confirmação da segunda hipótese. Sendo assim, o estabelecimento de instâncias internas de governança da organização tem efeito significativo sobre as práticas de *disclosure* de gestão de riscos. A divulgação dessa informação nos relatórios de gestão, com a inclusão da descrição das instâncias internas de governança ou por meio de organogramas estruturados, permite que os interessados pela informação tenham uma visão da composição de toda estrutura interna de governança do órgão, o que também pode incluir as instâncias responsáveis pelo gerenciamento de riscos de cada entidade. A transparência dessa informação tem efeito na divulgação das demais práticas de gestão de risco.

O mesmo pôde ser constatado com relação ao efeito da avaliação da imagem e satisfação dos usuários sobre o *disclosure* das práticas de gestão de riscos, conforme consta no Quadro 06:

Quadro 06–Avaliação da imagem e satisfação dos usuários (p-valor)

MGR	MON	IDE	RAA	RAC	RAF	RAO	COM	EXP	RC	PC	INF	TRA
0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte– Dados da pesquisa, 2019.

A prática de divulgação da imagem e avaliação dos usuários é uma prática de governança que demonstra a busca pela excelência dos serviços que são prestados à sociedade, prezando pela boa imagem e reputação do órgão. A integridade e os valores éticos da gestão influenciam a forma de implementar a estratégia e os objetivos. Como a boa reputação do órgão é de suma importância, as regras de conduta devem ir além do simples cumprimento da Lei. A integridade ética do comportamento deriva da cultura organizacional, que engloba normas éticas e comportamentais e como elas são comunicadas e reforçadas.

203

Nesse sentido, os órgãos são responsáveis por medidas como a avaliação periódica do grau de satisfação das partes interessadas com as estratégias e ações da organização, a satisfação quanto a serviços e produtos fornecidos e a confiança do público na entidade. Os testes demonstraram que a prática de divulgação de informações sobre a avaliação da imagem dos órgãos exerce efeito sobre a evidência das práticas de gestão de risco, confirmando H3. A preocupação com a imagem e reputação do órgão é decorrente do surgimento de eventos (riscos) capazes de comprometer a confiança da sociedade (ou de parceiros, clientes, fornecedores e órgãos de

controle governamentais) em relação à capacidade da instituição em cumprir sua missão institucional.

No Quadro 07 constam os testes utilizados para analisar se a adoção de um modelo de gestão de riscos poderia exercer efeito sobre o *disclosure* das demais práticas de gestão de riscos. De acordo com os testes, os resultados indicaram que a adoção do modelo de gestão de riscos exerce efeito significativo quanto à evidenciação das práticas de gestão de risco.

Quadro 07- Estabelecimento do modelo de gestão de riscos (p-valor)

MON	IDE	RAA	RAC	RAF	RAO	COM	EXP	RC	PC	INF	TRA
0,05	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,03	0,03	0,05	0,03	0,01	0,05

Fonte– Dados da pesquisa, 2019.

Todo órgão público enfrenta riscos operacionais: tanto em decorrência de fatores internos, quanto em decorrência de fatores externos. Caso não gerenciados de forma adequada, esses riscos podem afetar a eficácia e a eficiência na prestação de serviços públicos e a confiança da sociedade nos órgãos públicos. Uma política de gerenciamento de riscos implantada na instituição pública permite a adoção de processos e capacidades sistemáticas (conhecimentos, recursos etc.) para identificar, avaliar e reduzir os riscos operacionais de forma economicamente eficaz.

A implantação da política de gerenciamento de risco no âmbito dos órgãos demonstra a preocupação da administração em reduzir a volatilidade quanto ao alcance dos objetivos, melhorando os processos internos, identificando, mensurando, minimizando ou evitando a ocorrência de perdas ou impactos negativos. Ela é uma declaração que irá estabelecer os princípios, as diretrizes gerais e

as responsabilidades relacionadas ao gerenciamento de riscos na entidade. As diretrizes devem versar sobre como a gestão de riscos será integrada ao planejamento estratégico, aos processos e às políticas do órgão. De acordo com testes, a adoção de um modelo de gestão de riscos, geralmente definido pelos órgãos através da Política de Gestão de Riscos e divulgada mediante documento oficial (resolução), tem efeito significativo sobre as práticas de *disclosure* de gestão de riscos definidas na pesquisa.

As entidades que já possuem sua política de risco definidas, conforme divulgaram em seus relatórios de gestão, já possuem uma referência para adoção de diversas práticas de gerenciamento de seus riscos que incluem atividades que vão desde sua identificação até o monitoramento. Apesar do gerenciamento de riscos ser um tema bastante recente na administração pública brasileira, a adoção de uma política de riscos já é o primeiro passo para as instituições. Assim, verificou-se que poucas instituições estão divulgando as práticas de gestão de riscos adotadas, no entanto, a adoção da política de riscos gera efeitos estatisticamente positivos quando ao *disclosure* dessas práticas. Confirma-se, portanto, de acordo com o resultado dos testes, a hipótese H4.

205

5 CONCLUSÃO

A pesquisa objetivou analisar como as entidades do setor público estão divulgando informações sobre suas práticas de gestão de riscos. O estudo foi desenvolvido envolvendo 24 Tribunais Regionais do Trabalho, na qual foram analisados seus relatórios de gestão emitidos no ano de 2017. Nos relatórios de gestão, foram levados em consideração aspectos da governança dos TRT's, buscando analisar se tais práticas podem exercer efeito no *disclosure* das práticas de gestão de riscos desses órgãos.

Primeiramente, verificou-se que muitas informações acerca das práticas de gerenciamento de riscos ainda não estão sendo divulgadas. Apesar do grau de *disclosures* das três práticas de governança ser mais elevado, o grau de *disclosure* das práticas de gestão de riscos ainda está bastante baixo. Apesar de pouco mais da metade das instituições (54%) divulgarem possuir um modelo de gestão de riscos estabelecido, alguns itens apresentaram pouco grau de *disclosure*.

206

Apenas 21% divulgaram que monitoram e avalia o sistema de gestão de riscos, fato que ainda demonstra imaturidade quanto aos controles de riscos. 88% das entidades também não evidenciaram o processo de identificação dos riscos, sendo que boa parte informou que tal processo ainda se encontra em fase de implantação. A ausência da divulgação dessa prática gera incertezas quanto à identificação de vulnerabilidades que cercam as organizações objeto deste estudo, o que as impede de identificar eventos capazes de impactar o alcance dos objetivos. Dessa forma, também se destacou que a identificação de riscos mais específicos como aquisição, contratos continuados, atividades financeiras e atividades fins, possui grau muito baixo de *disclosure*. Em segundo lugar, a pesquisa buscou analisar se os órgãos que executam algumas práticas de governança podem exercer efeito sobre o *disclosure* das práticas de gerenciamento de riscos. Para isso, foram estabelecidas quatro hipóteses buscando analisar se algumas práticas de governança podem exercer efeito sobre o *disclosure* de práticas de gerenciamento de riscos por parte dos TRT's. Os testes de Mann-Whitney foram utilizados para analisar esse efeito. Ressalta-se que a gestão de riscos traz contribuições para a boa governança pública ao aumentar a chance de que os resultados pretendidos sejam atingidos (TCU, 2014; BOWLING&RIEGER, 2015).

A princípio, pôde-se verificar que a prática de responsabilização pela gestão de riscos e controle interno exerceu efeito sobre o *disclosure*

das práticas de gestão de riscos, exceto no caso da divulgação do modelo de gestão de riscos da organização, a qual não obteve significância estatística. Em seguida, verificou-se que havia efeito significativo quando da comparação entre estabelecimento de instâncias internas de governança da organização com o *disclosure* de todas as práticas de gestão de riscos. O mesmo ocorreu com a variável de governança de avaliação da imagem e satisfação dos usuários dos TRT's. Assim, foi possível concluir que no universo pesquisado, as práticas de governança verificadas na pesquisa são capazes de exercer efeito sobre a divulgação de informações de práticas de gestão de riscos, confirmando as três primeiras hipóteses da pesquisa.

Adicionalmente, foi analisado se há efeito significativo para os órgãos que adotam um modelo de gestão de riscos sobre o *disclosure* das práticas de gestão de riscos analisadas, tendo em vista que pouco mais da metade dos órgãos analisados efetuavam o *disclosure* do modelo, ao menos. Os testes também indicaram efeito positivo, confirmando a última hipótese da pesquisa. Conclui-se que os órgãos analisados na pesquisa ainda estão aperfeiçoando a implantação de um sistema de gestão de riscos, considerando-se que as leis e regulamentos sobre gerenciamento de risco no setor público brasileiro ainda são bastante recentes. Espera-se que no decorrer dos anos seguintes, os relatórios de gestão emitidos pelos órgãos passem a contemplar mais informações sobre as práticas de gestão de riscos, contribuindo para um *disclosure* mais robusto e, portanto, gerando mais transparência.

207

No entanto, percebeu-se ainda não existem regras específicas que determinem o que deve ou não deve conter no rol de informações quanto aos aspectos de gestão de riscos das instituições públicas. Ressalta-se que a adoção de práticas de governança propicia um ambiente que possibilite a avaliação da entidade e o alcance dos seus

objetivos, abrindo espaço para a implantação de um sistema de gestão de riscos efetivo. Destacou-se, portanto, a importância da gestão de riscos para entidades governamentais, bem como a necessidade de divulgação destas práticas. O estudo limita-se pelo fato de ser aplicado apenas a um segmento do setor público, sugerindo-se novas pesquisas aplicadas a órgãos distintos, estimulando-se assim uma maior exploração do tema no Brasil.

REFERÊNCIAS

ALMQUIST, R.;GROSSI, G.; VAN HELDEN; J.REICHARD, C. Public sector governance and accountability. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, n. 7-8, p. 479-487, 2013. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235412001207>>. Acesso em: 20 dez. 2018.

BAIRRAL, M. A. C.;SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**,v. 49, n. 3, p. 643-675, maio/jun., 2015. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/33340>>.Acesso em: 20 dez. 2018.

BALLOW, B.; HEITGER, D. L. A Building- Block Approach for Implementing COSO´s: Enterprise risk management – Integrated Framework. **Management Accounting Quartely**,v. 6, n. 2, 2005. Disponível em: <<http://go-galegroup.ez16.periodicos.capes.gov.br/ps/i.o.id=GALE%7CA133671544&v=2.1&u=capes&it=r&p=AONE&sw=w>>. Acesso em: 02 dez. 2018.

BOWLING, D. M.; RIEGER, L. Success factors for implementing enterprise risk management: building on the COSO framework for enterprise risk management to reduce overall risk. **Bank Accounting & Finance**, Abr.-Mai, 2005.Disponível em: <<http://link.galegroup.com/apps/doc/A132240173/AONE.u=capes&sid=AONE&xid=6f65a663>>. Acesso em 02 nov. 2018.

BRASIL. **Portaria nº 426, de 30 de dezembro de 2016**. Dispõe sobre a instituição da Política de Gestão de Integridade, Riscos e Controles Internos da Gestão do Ministério do Planejamento,

Desenvolvimento e Gestão. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Disponível em: <http://www.lexeditora.com.br/legis_27266163_PORTARIA_N_426_DE_30_DE_DEZEMBRO_DE_2016.aspx>. Acesso em 20 dez. 2018.

CAVALCANTE, M. C.; DE LUCA, M. M. Controllershship as a Governance Instrument in the Public Sector. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. v. 7, n. 1, p. 72-88, 2013. Disponível em: <www.repec.org.br>. Acesso em 03 nov. 2018.

COOPER, T. Exploring strategic risk in communities: evidence from a Canadian province. **Journal of Enterprising Communities: People and Places in the Global Economy**, v. 6, n. 4, p. 350-368, 2012. Disponível em: <<https://doi.org/10.1108/17506201211272788>> Acesso em: 03 nov. 2018.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**, 2014.

DAL VESCO, D. G.; FERNANDES, F. C.; RONCON, A. Controles de gestão atrelados ao gerenciamento de risco: uma análise das produções científicas brasileiras sob a perspectiva das redes sociais. **REDES- Revista hispana para el análisis de redes sociales**.v. 25, n. 2, 163-185, 2014. Disponível em: <<https://www.raco.cat/index.php/Redes/article/viewFile/289619/377948>>. Acesso em 04 dez. 2018.

209

DALLARI, D. D. A. **Elementos de teoria geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

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

HM TREASURE. **The Orange Book Management of Risk – Principles and Concepts**, HM Stationery Office, 2004.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control.** Florida: IIA, 2013. Disponível em: <<https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇAS CORPORATIVAS. **Código das melhores práticas.** São Paulo: IBGC, 1999. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>>. Acesso em: 02 dez. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇAS CORPORATIVAS. **Código das melhores práticas de Governança Corporativa,** 5 ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Publicacoes/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

210

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **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: 22 dez. 2018.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Framework Good Governance in the Public Sector,** 2014. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/International-Framework-Good-Governance-in-the-Public-Sector-IFAC-CIPFA.pdf>>. Acesso em 01 dez. 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION. **ISO 31000 – Risk Management System – Principles and Guidelines.** Tradução: Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) Projeto 63:000.01, 2009.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **INTOSAI GOV 9130 - Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management.** Disponível em: <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/detail/News/intosai-gov-9130-guidelines-for-internal-control-standards->

for-the-public-sector-further-informa.html>. Acesso em: 01 dez. 2018.

MARTIN, N. C.; SANTOS, L. R.; DIAS FILHO, J. M. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 34, p. 07-22, 2004. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772004000100001>>. Acesso em 02 dez. 2018.

MARTÍNEZ, A. C. The reuse of public sector information in Europe and its impact on transparency. **European Law Journal**, v. 18, n. 6, p. 770-792, 2012. Disponível em: <<http://web-b-ebshost.ez16.periodicos.capes.gov.br/ehost/pdfviewer/pdfviewer.vid=1&sid=332d24bd-ae55-4ac2-8df8-a5a5c571128f%40pdc-v-sessmgr02>>. Acesso em: 02 jan. 2019.

MATEI, A.; DRUMASU, C. Corporate governance and public sector entities. **Procedia Economics and Finance**, v. 26, p. 495-504, 2015. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115008795#bibl0005>>. Acesso em 02 dez. 2018.

211

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD guidelines on corporate governance of state-owned enterprises**. France: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/governance/diretrizes-da-ocde-sobre-governanca-corporativa-de-empresas-estatais-edicao-2015_9789264181106-pt>. Acesso em: 03 de dez. 2018.

PIERRE, J. Introduction: Understanding Governance. **Debating Governance: Authority, Steering and Democracy**. Oxford: Oxford University Press, 2000.

POWER, M. The risk management of nothing. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 6-7, p. 849-855, 2009. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368209000580.via%3Dihub>>. Acesso em: 22 dez. 2018.

SLOMSKI, V., MELLO, G. R., TAVARES, F., MACEDO, F.
Q. Governança corporativa e governança na gestão pública.
São Paulo: Atlas, 2008.

TIMMERS, H. Government governance: corporate governance in the public sector, why and how. **The Netherlands Ministry of Finance.** Government Audit Policy Directorate (DAR), 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública, Versão 02.** Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/governanca-publica-referencial-basico-de-governanca-aplicavel-a-orgaos-e-entidades-da-administracao-publica-e-acoes-indutoras-de-melhoria-8A81881-F6364D8370163CC12F16D3468.htm>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

_____. **Referencial básico de gestão de riscos.** Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (SEGECEX), 2018.

212 VIEIRA, J. G. **Metodologia de pesquisa científica na prática.**

Curitiba: Editora Fael, 2010.

ZORZAL, L.; RODRIGUES, G. Disclosure e transparência no setor público: uma análise da convergência dos princípios de governança. **Informação & Informação**, v. 20, n. 3, p. 113-146. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5433/1981-8920.2015v20n3p113>>. Acesso em: 02 jan. 2019.