

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA**

**NICOLLE FERREIRA BLEME**

**CONTROLADORIAS INTERNAS E EVIDÊNCIAS DE CORRUPÇÃO EM  
MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

**VIÇOSA – MINAS GERAIS  
2023**

**NICOLLE FERREIRA BLEME**

**CONTROLADORIAS INTERNAS E EVIDÊNCIAS DE CORRUPÇÃO EM  
MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, para obtenção do título de *Magister Scientiae*.

Orientadora: Nálbia de Araújo Santos

Coorientadora: Fernanda Maria de Almeida

**VIÇOSA – MINAS GERAIS  
2023**

**Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central da  
Universidade Federal de Viçosa - Campus**

T	Bleme, Nicolle Ferreira, 2023-
B646c 2023	Controladorias internas e evidências de corrupção em municípios brasileiros: / Nicolle Ferreira Bleme. - Viçosa, MG, 2023. 1 dissertação eletrônica (112 f.): il. (algumas color.). Inclui anexos. Orientador: Nálbia Araújo Santos Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Viçosa, Departamento de Administração e Contabilidade, 2023. Referências bibliográficas: . DOI: <a href="https://doi.org/10.47328/ufvbbt.2023.435">https://doi.org/10.47328/ufvbbt.2023.435</a> Modo de acesso: World Wide Web.  1. Brasil - Municípios - Corrupção; 2. Auditoria administrativa; 3. Controladoria; I. Santos, Nálbia Araújo II. Universidade Federal de Viçosa.. Departamento de Administração e Contabilidade. Programa de Pós-Graduação em Administração III. Título
	CDD 22. ed. 352.4390981

Bibliotecário(a) responsável: BRUNA SILVA CRB-6/2552


**NICOLLE FERREIRA BLEME**

**CONTROLADORIAS INTERNAS E EVIDÊNCIAS DE CORRUPÇÃO EM  
MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Dissertação apresentado para à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração para a obtenção do título de *Magister Scientiae*.


APROVADA: 17 de maio de 2023.

Assentimento:

Documento assinado digitalmente  
 NICOLLE FERREIRA BLEME  
Data: 09/08/2023 14:00:01-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Nicolle Ferreira Bleme  
Autora

Documento assinado digitalmente  
 NÁLBI DE ARAUJO SANTOS  
Data: 10/08/2023 07:40:43-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Nálbia de Araújo Santos  
Orientadora

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus.

Aos meus filhos, minha companheira, irmã e pais.

A todos os servidores, funcionários do Departamento de Administração e Contabilidade, aos membros da banca de avaliação e aos professores da Pós-graduação, especialmente a Dra. Nálbia de Araújo Santos, que foi minha orientadora nesse processo da dissertação, me auxiliando na pesquisa e nos desafios metodológicos.

À Universidade Federal de Viçosa, pela oportunidade de realizar a pós-graduação.

*“Você, como centenas antes de você, descobriu os prazeres do Espelho de Ojesed [...] Deixe-me explicar [o que faz o Espelho]. O homem mais feliz do mundo poderia usar o Espelho de Ojesed como um espelho normal, ou seja, ele olharia e se veria exatamente como é, [...] ele mostra-nos nada mais nem menos do que o desejo mais íntimo, mais desesperado de nossos corações [...] Porém, o espelho não nos dá nem o conhecimento nem a verdade. Já houve homens que definharam diante dele, fascinados pelo que viram, ou enlouqueceram sem saber se o que o espelho mostrava era real ou sequer possível [...] Peço que não volte a procurá-lo. Não faz bem viver sonhando e se esquecer de viver” [...]*

(Albus Dumbledore)

## RESUMO

BLEME, Nicolle F., M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, maio de 2023. **Controladorias internas e evidências de corrupção em municípios brasileiros**. Orientadora: Nálbia de Araújo Santos. Coorientadora: Fernanda Maria de Almeida.

Os órgãos de controle interno, notadamente as controladorias públicas, surgiram com foco na ação fiscalizatória e trabalhos de natureza “a posteriori”, e nos últimos anos assumem um novo papel no apoio ao gestor e combate à corrupção. Apesar de existirem diversos estudos acadêmicos sobre o controle interno, ainda resta lacunosa a análise relacionada com o fenômeno da corrupção, a partir das inconformidades apontadas nos relatórios da CGU e de características das controladorias nos municípios auditados. A amostra foi composta 151 municípios auditados no 4º e 5º ciclos do Programa de Fiscalização da CGU, sendo que pelos relatórios de auditoria, pode-se classificar os apontamentos como indícios de corrupção e má gestão/outras inconformidades. A metodologia utilizada foi a análise exploratória de dados e testes estatísticos, cujos resultados indicam que nos municípios em que as Controladorias foram criadas, a simples existência e estruturação básica do órgão, não implica necessariamente a adoção do modelo da CGU e tampouco garante o adequado funcionamento dessas instituições, especialmente no combate à corrupção.

Palavras-Chave: Controle interno. Corrupção. Evidências empíricas.

## ABSTRACT

BLEME, Nicolle F., M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, May, 2023. **Internal Controllers and evidence of corruption in Brazilian Municipalities**. Adviser: Nálbia de Araújo Santos. Co-adviser: Fernanda Maria de Almeida

The Public Controllershship have been the object of studies and changes in recent years. Initially focused on inspection and empirical projects, Public Controllershships play a new role in supporting managers and fighting corruption. Despite the existence of several academic studies on internal control, the analysis related to the phenomenon of corruption still lacks, based on the non-conformities pointed out in the CGU reports and characteristics of the controllershships in the audited municipalities. The sample consisted of 151 municipalities audited in the 4th and 5th cycles of the CGU Inspection Program, and according to the audit reports, the notes can be classified as evidence of corruption and mismanagement/other non-conformities. The methodology used was exploratory analysis of data and statistical tests, and the results indicate that in the municipalities where the Controllershships were created, the simple existence and basic structure of the body does not necessarily imply the adoption of the CGU model, nor does it guarantee the proper functioning of these institutions, especially in the fight against corruption.

Keywords: Internal control. Corruption. Empirical evidence.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Metodologias de mensuração da atuação das controladorias.....	37
Quadro 2 - Conceitos de instituição .....	44
Quadro 3 - Abordagens sobre a corrupção .....	49
Quadro 4 - Categorias da corrupção/tipologia.....	50
Quadro 5 - Índices de mensuração da corrupção.....	52
Quadro 6 - Abordagens sobre o controle interno .....	56
Quadro 7 - Classificação dos apontamentos de inconformidades .....	68
Quadro 8 – Variáveis relativas à corrupção.....	72
Quadro 9 - Variáveis relativas ao controle interno.....	72
Quadro 10 - Espelho das variáveis .....	90

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Linha do tempo do Controle Interno no Brasil.....	23
Figura 2 - As três linhas de defesa.....	25
Figura 3 - Selo PNPC .....	43
Figura 4 - Condutas que fazem parte do gênero "corrupção".....	50
Figura 5 - Árvore da Fraude .....	51
Figura 6 - Nuvem de Palavras .....	58
Figura 7 - Triângulo da Fraude.....	60
Figura 8 – Relatório de Auditoria CGU .....	62
Figura 9 - Fluxo padrão da consulta orçamentária .....	65
Figura 10 - Abrangência da amostra.....	75
Figura 11 - Faixas de inconformidades totais por quantidade de servidores das controladorias .....	84

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Estimativa percentual da implementação do controle interno .....	38
Gráfico 2 - Número de agentes nas controladorias.....	39
Gráfico 3 - Percentual de adoção das ferramentas CGU .....	85

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Características socioeconômicas da amostra.....	29
Tabela 2 - Características socioeconômicas da amostra.....	76
Tabela 3 - Estatísticas descritiva das variáveis utilizadas no estudo.....	76
Tabela 4 - Faixa de números de servidores nos municípios auditados.....	77
Tabela 5 - Descrição de características de pessoal e orçamento do <i>Outlier</i> .....	78
Tabela 6 - Características gerais da amostra .....	79
Tabela 7 - Características socioeconômicas, de pessoal e de indícios de inconformidades dos municípios da amostra por regiões do Brasil.....	79
Tabela 8 - Ranking das inconformidades .....	80
Tabela 9 - Características socioeconômicas, de pessoal e de indícios de inconformidades dos com ausência de inconformidades .....	81
Tabela 10 - Características socioeconômicas, de pessoal e de indícios de inconformidades dos Municípios que NÃO possuem controladoria por regiões do Brasil.....	81
Tabela 11 - Características socioeconômicas, de pessoal e de indícios de inconformidades dos municípios que POSSUEM controlaria por regiões do Brasil. ....	82
Tabela 12 - Distribuição dos municípios que possuem controladoria por região .....	83
Tabela 13 - Faixa de servidores nos municípios auditados .....	84
Tabela 14 - Número controladorias municipais que aderiram aos programas de enfrentamento à corrupção geridos pela CGU FalaBr, Time Brasil e PNPC.....	85
Tabela 15 - Adoção aos programas da CGU x quantidade de inconformidades.....	86
Tabela 16 - Quantos programas da CGU foram aderidos pelo município x quantidade médias de inconformidades geral, corrupção e má gestão.....	86
Tabela 17 - Quadro geral .....	87
Tabela 18 - Teste anova população .....	88
Tabela 19 - Teste de Shapiro-Wilk.....	88
Tabela 20 - Resumo dos testes .....	89

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ABO	Associação Brasileira de Ouvidores
ABRAREC	Associação Brasileira das Relações Empresa Cliente
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
AED	Análise exploratória dos dados
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CCI	Control of Corruption Index
CF	Constituição Federal
CF88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
CNPTC	Conselho Nacional dos Presidentes dos Tribunais de Contas
CGM	Controladoria Geral do Município
CGU	Controladoria Geral da União
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPI	Corruption Perceptions Index
DTC	Diretoria de Transparência e Controle Social
ENCCLA	Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
GT	Grupo de Trabalho
IA-CM	Internal Audit Capability Model
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICE	Índice de Corrupção Estadual
ICGR	International Country Risk Guide
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IIA	Instituto de Auditores Internos
IPC	Índice de Percepção da Corrupção
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
ISO	International Organization for Standardization

JAMG	Journal of Accounting Mngement and Governance
LAI	Lei de Acesso à Informação
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPF	Ministério Público Federal
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NPM	New Public Management
NPS	New Public Service
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OCI	Órgãos de Controle Interno
OKBR	Open Knowledge Internacional
OSC	Organizações da Sociedade Civil
PCASP	Plano de contas aplicado ao Setor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PEF	Poder Executivo Federal
PIB	Produto Interno Bruto
PNADC	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio
PNPC	Plano Nacional de Prevenção a Corrupção
SFC	Secretaria Federal de Controle
SPELL	Scientific Periodicals Electronic Library
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TAC	Termo de Ajustamento de Conduta
TCE/MG	Tribunais de Contas do Estado de Minas Gerais
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFV	Universidade Federal de Viçosa
UK	Reino Unido (United Kingdom)
USA	United States of America

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
2 REFERENCIAL DE LITERATURA.....	20
2.1. Uma evolução do Controle Interno: da burocracia weberiana ao pós-gerencialismo ...	21
2.2. Do controle interno público e suas macrofunções.....	25
2.2.1. Transparência.....	29
2.2.2. Correição.....	31
2.2.3. Auditoria.....	32
2.2.4. Integridade.....	33
2.2.5. Ouvidoria.....	35
2.3. Evidências empíricas de estudos sobre os controles internos.....	36
2.4. Instrumentos disponibilizados pela CGU para fomento do controle interno nos Municípios.....	40
2.4.1. Programa Time Brasil.....	41
2.4.2. FALA.BR.....	42
2.4.3. Programa Nacional de Prevenção à Corrupção – PNPC.....	42
2.4.4. Do isomorfismo institucional.....	43
2.5. Conceito(s) de corrupção e sua categorização.....	48
2.6. Evidências de estudos anteriores sobre a corrupção.....	51
2.6.1. Da utilização de relatórios da CGU como medida para aferir a corrupção.....	54
2.7. A percepção do papel dos órgãos de controle interno no combate à corrupção.....	55
2.7.1. O Vértice oportunidade no triângulo da Fraude.....	58
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	62
3.1. Amostra e base de dados.....	62
3.2. Coleta de dados nos Portais de Transparência dos Municípios.....	63
3.2.1. Procedimentos metodológicos para observar a adesão dos municípios a padrões indicados pela CGU.....	65
3.3. Procedimentos de Análise dos Dados.....	66
3.3.1. Categorização das inconformidades.....	66
3.3.2. Análise exploratória de dados.....	71
3.3.3. Contagem das inconformidades.....	71
3.3.4. Outras variáveis consideradas no estudo.....	72

3.3.5. Testes estatísticos.....	73
3.3.6. Testes não paramétricos.....	74
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO .....	75
4.1. Análise Exploratória de Dados .....	75
4.1.1. Outlier .....	78
4.1.2. Análise das inconformidades e características dos municípios auditados .....	79
4.2. Características dos órgãos de controle interno dos municípios auditados.....	81
4.2.1. Perfil das controladorias municipais que aderiram programas vinculados à CGU ...	85
4.2.2. Consolidado dos achados de auditoria.....	87
4.3. Análise das inconformidades - Testes Anova, Shapiro-Wilk e Não Paramétricos .....	88
4.3.1. Teste Anova .....	88
4.4. Teste de Shapiro-Wilk.....	88
4.5. Testes não paramétricos.....	89
5 CONCLUSÕES .....	92
REFERÊNCIAS .....	95
ANEXO A - Conjunto de variáveis.....	110
ANEXO B - Organograma do outlier .....	112

## 1 INTRODUÇÃO

Os órgãos de Controle Interno, em geral denominados de Controladorias Públicas, tem sido objeto de estudos e de mudanças nos últimos anos (Conselho Nacional de Controle Interno - CONACI, 2014), especialmente no foco de sua atuação. Com atribuições definidas constitucionalmente, o sistema de controle interno de cada poder é composto de órgãos autônomos, os quais devem fiscalizar o uso eficiente, econômico e regular dos recursos públicos, conforme estabelecem os artigos 70 a 74 da Constituição Federal de 1988 (CF88). Nesse contexto, a CF88 determina que o controle interno dos poderes deve atuar de forma integrada, para garantir a execução dos programas de governo (políticas públicas) e os objetivos da ação estatal (finalidade pública).

Mesmo já passados quase 35 anos desde a edição do texto da nossa atual Carta Magna e, considerando ainda a existência de outros dispositivos infraconstitucionais como a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) e Lei de Acesso à Informação (BRASIL 2011), não foram muitos os municípios que criaram sistemas de controle interno e, conseqüentemente Controladorias. Segundo levantamento de Cruz et al (2014, p. 299):

[...] não são muitas as prefeituras brasileiras que desenvolveram unidades de controle interno capazes de atuarem de forma mais incisiva no cumprimento de suas funções, em sua forma mais abrangente, parecendo haver um descompasso com o processo ocorrido no governo federal, caracterizado pelo fortalecimento da Controladoria-Geral da União (CGU) e pela sua consolidação como agência estatal de prevenção e combate à corrupção.

Esse cenário se confirma no relatório de governança da pesquisa Perfil dos Municípios Brasileiros, elaborado Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (MUNIC 2019), em que se constatou que apenas 26% dos Municípios brasileiros declararam possuir controladorias, que possuem estrutura administrativa de órgão central de Controle Interno.

A pesquisa de Lino, Carvalho, Azevedo & Aquino (2019), apresentou resultados que a institucionalização de sistemas de controle interno no modelo de Controladoria Geral Municipal (CGM) foi criada em poucos municípios.

Nesse contexto, a organização institucional das controladorias municipais pode ser avaliada na perspectiva do Isomorfismo, que ocorre quando o ambiente cria incertezas simbólicas, levando as organizações a modelarem-se em outras (DIMAGGIO & POWELL, 1983). Essa premissa é reforçada pelo papel institucional da Controladoria Geral da União – CGU, estabelecido no Programa de Fortalecimento da Gestão Municipal, eis que apesar de ser

um órgão de controle interno de âmbito federal, também fomenta a estruturação de órgãos de controle interno dos Estados e Municípios por meio de incentivos de participação em diferentes programas institucionais da CGU.

Este estudo, após identificar os municípios da amostra que tem um órgão de Controladoria ou Controle Interno, realizou uma série de procedimentos para coletar informações nos Portais de Transparência, além de outros portais. Esse procedimento permitiu observar uma possível tendência de características isomórficas.

Quanto ao desempenho de atribuições, tem-se de um modo geral, que as Controladorias Públicas sugeriram com o foco na função fiscalizatória para depois assumirem um papel no apoio ao gestor e de combate à corrupção. Essas mudanças conduziram para que os órgãos de controle interno atuem em outras funções além da premissa fiscalizatória e de conformidade, especialmente quando desempenham suas macrofunções de auditoria, correição, transparência, integridade e combate à corrupção (CONACI, 2014).

Ressalta-se que a prevenção e o combate à corrupção<sup>1</sup> estão entre os compromissos estabelecidos entre os órgãos de controle interno brasileiros com organizações internacionais, por meio de acordos internacionais como, por exemplo, com o World Bank<sup>2</sup>. Neste contexto, há uma rede de instituições públicas que atuam no combate à corrupção, dentre elas as controladorias municipais.

O fenômeno da corrupção é definido por diferentes autores, e é pesquisado sob a ótica de distintas teorias (ROSE-ACKERMAN, 1975; LAMBSDORFF, 1999; LAMBSDORFF, 2006a; LAMBSDORFF, 2006b). Do ponto de vista da corrupção como um fenômeno social, menciona-se Lambsdorff (2006a), que focou na relação entre corrupção e as suas causas e seus aspectos econômicos, políticos ou sociais, além dos mecanismos para seu combate e controle.

---

<sup>1</sup> Em 2021 foi lançado o Programa Nacional de Prevenção à Corrupção – proposta da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (Enccla), com coordenação e execução da Rede de Controle nos Estados, patrocinada pela Controladoria-Geral da União (CGU) e pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Conta com o apoio da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), do Conselho Nacional dos Presidentes dos Tribunais de Contas (CNPTC), da Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (Abracom), do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci) e da Confederação Nacional dos Municípios (CNM).

<sup>2</sup> Carta de Foz do Iguaçu é um documento resultante do seminário em que os órgãos de controle interno, representados pelo CONACI, solicitam a parceria do Banco Mundial, no sentido de modernizar o Controle Interno brasileiro e a constituição de um grupo de trabalho para a concretização das iniciativas discutidas e para facilitar a interação com o Banco Mundial.

Essencialmente, os estudos da corrupção enquanto fenômeno social, utilizam o conceito da organização *Transparency International* (2018), em que a corrupção pode ser entendida como abuso de poder praticado pelos agentes públicos para obtenção de ganhos privados.

Assim, pretende-se responder a seguinte questão de pesquisa: a existência das controladorias municipais mitiga a ocorrência de corrupção na execução de recursos públicos, considerando os apontamentos exortados nos relatórios da CGU?

O objetivo geral do estudo é analisar a relação da existência das controladorias públicas e algumas características desses órgãos de controle interno, e a incidência de apontamentos de indícios de corrupção na execução dos recursos destinados a municípios brasileiros, avaliados por Auditorias da CGU.

Sobre a relação entre as controladorias internas e a corrupção, em 2003, a CGU criou o Programa de Fiscalização em Entes Federativos com foco no combate à corrupção, de modo a fiscalizar a regularidade da aplicação dos recursos públicos federais descentralizados para os Estados e Municípios. Inicialmente, esse programa escolhia os entes federativos a serem auditados via sorteios públicos e, desde 2015, as auditorias são determinadas por meio da utilização de uma Matriz de Vulnerabilidade (CGU, 2016).

Segundo dados da CGU, de 2003 até 2019, foram fiscalizados cerca de 2.700 municípios, equivalendo ao montante de R\$ 40 bilhões de recursos públicos federais superiores. Em 2019, o Programa de Fiscalização em Entes Federativos realizou o 6º ciclo e, no intuito de aumentar a efetividade do programa para aprimorar a forma de seleção dos municípios, os auditores da CGU desenvolveram uma matriz de risco que gerou score de risco para cada município brasileiro, com base em 31 indicadores de vulnerabilidade.

Essa avaliação da legalidade das ações dos gestores públicos pode fornecer evidências sobre as irregularidades encontradas pelos auditores. Além disso, o Programa de Fiscalização em Entes Federativos da CGU pode contribuir para a redução da corrupção, uma vez que aumenta a probabilidade desses atos serem descobertos (PASCHOAL, SANTOS & FARONI, 2020).

Em contrário sensu, o Brasil possui 5.568 (IBGE, 2021) municípios, sendo que todos executam recursos advindos de verbas e programas federais. Nesse sentido, a Controladoria Geral da União, exercendo seu papel de controle interno dos recursos federais, fiscalizou pouco menos de 50% da totalidade dos municípios brasileiros no programa de fiscalização.

Quanto à aplicação de recursos, tendo por base a série histórica de dados disponíveis (2008-2019) no site tesouro transparente<sup>3</sup>, foram repassados aos municípios mais de 1,119 trilhões de reais, sendo que a auditoria do programa de Fiscalização em Entes Federativos, auditou 40 bilhões, ou seja, 3,33% do total. Esse cenário reforça a importância dos controles internos municipais na fiscalização dos recursos e, conseqüentemente, na execução das políticas públicas, bem como da necessidade de ampliação dos estudos acadêmicos sobre a atuação das Controladorias Municipais.

De forma específica, para atender à hipótese do estudo (a existência das controladorias municipais mitiga a ocorrência de corrupção na execução de recursos públicos), pretendeu-se: Analisar as ferramentas disponibilizadas pela CGU para fomento dos controles internos municipais; Identificar algumas características estruturais das controladorias municipais dos entes auditados; Classificar os apontamentos dos relatórios de auditoria da CGU, conforme elementos que configuram indícios de corrupção; Descrever as macrofunções dos órgãos de controle interno; Analisar através de estudos empíricos e estatisticamente como se dá essa relação entre os aspectos do controle interno municipal e apontamentos de inconformidades nos relatórios da CGU.

Em pesquisa bibliográfica sobre o tema, identificou-se que são comuns os estudos de casos únicos sobre o sistema de controle interno municipal, sendo poucos os estudos comparados ou que trazem uma amostra mais diversa de municípios. Nesse sentido, cito Cunha & Callado (2019) e Angeli (2020). Ademais, com exceção de trabalhos que avaliam o papel da CGU e sua contribuição para melhoria da gestão pública e prevenção da corrupção (MEDRADO, 2012; ZURUTUZA, 2016; RICO, 2016), são escassos os estudos acerca do controle interno municipal relacionados às inconformidades apontadas durante a atuação da CGU.

Conforme explicitado, apesar de existirem diversos estudos sobre a corrupção e controles internos, contudo, ainda resta lacunoso o estudo do fenômeno relacionado ao controle interno dos municípios. Também se mostra relevante esta pesquisa, eis que aborda as características dos órgãos de controle interno em nível municipal, suas formas de organização e adoção de ferramentas e metodologias do órgão de referência (CGU), bem como se a contradição da hipótese aponta para necessidade de outros caminhos e elementos de pesquisa para caracterização de um perfil das controladorias municipais.

---

<sup>3</sup> <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios>

Como relevância, este estudo busca fortalecer as discussões sobre o papel das controladorias públicas no combate à corrupção, no desempenho de suas macrofunções e necessidade de estruturação. Espera-se também, apresentar uma análise descritiva dos controles internos municipais, sendo que a avaliação desse perfil poderá indicar quais são suas características de implementação e atuação, considerando sua obrigatoriedade estabelecida na Constituição de 1988.

## 2 REFERENCIAL DE LITERATURA

O Controle Interno é um tema que está em destaque, considerando seu papel e avanços em momentos de escândalos na gestão e de corrupção no cenário nacional (CASTRO, 2009). O controle interno público se consolida como uma necessidade oriunda da premissa normativa e da complexidade crescente do aparelho e da atividade estatal, das demandas da sociedade por transparência e pela crescente descentralização de recursos para estados, municípios e organizações da sociedade civil, considerando a repartição de competências da Constituição de 1988 (BRAGA, 2011).

Em linhas gerais, o Controle Interno é um mecanismo de autotutela, com atribuições de fiscalização e avaliação da conformidade e efetividade das políticas públicas, para fornecer melhores serviços à sociedade. Alguns autores como Castro (2009) e Piscitelli (1988) aduzem que a estrutura prevista na NBC T 12 – Auditoria Interna, funciona como um "controle gerencial para a alta administração" (CASTRO, 2009, p. 162), assessorando-a no desempenho de suas funções.

Nesse sentido, podemos acrescentar que o papel do Controle Interno ou do "Sistema de Controle Interno", estampado nos artigos 70 a 74 da Constituição Federal é amplo, envolvendo a avaliação da execução do orçamento, a avaliação de conformidade e a fiscalização da gestão. Além disso, o Controle Interno recebe diversas atribuições pela legislação infraconstitucional, que são executadas para avaliações na busca de correções de rumo, como fonte de informação, transparência, apoio ao controle externo na sua missão institucional e prestação de contas aos Tribunais, em uma premissa de *accountability* horizontal.

Considerando a interface do controle interno com o controle externo e atribuição de fiscalização das contas públicas, citamos que Guillermo O'Donnell (1998 apud ABRUCIO; LOUREIRO, 2004) distingue duas dimensões de *accountability*, a vertical e a horizontal.

A dimensão vertical é a dimensão eleitoral, que consiste na população premiar (reeleger) ou punir (eleição de adversários) um governante nas eleições. A dimensão horizontal implica a existência de instituições com atribuição legal de controle mútuo dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (*checks and balances*), bem como os mecanismos de controle interno de cada poder.

## 2.1. Uma evolução do Controle Interno: da burocracia weberiana ao pós-gerencialismo

Na gestão pública houve a evolução dos modelos de administração pública, possuindo cada um características próprias, e sendo preponderantes na administração em momentos distintos. Basicamente esses modelos, ou paradigmas, se desenvolveram desde a administração patrimonial, passando pela administração burocrática e desembocando na administração gerencial e pós-gerencialista (NEVES, GUIMARÃES E JÚNIOR, 2017). Considerando que o controle interno é parte da Administração Pública, também foi impactado pelos modelos de gestão administrativa, especialmente a partir do modelo burocrático na década de 30.

Em uma perspectiva histórica pode-se aferir a evolução institucional dos órgãos de controle interno no Brasil e as influências internacionais. Segundo Castro (2011, p. 317):

a origem do controle interno no Brasil, em 1914, era contábil, em função da necessidade de implantação de técnicas de contabilidade na área pública com certo nível de padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis.

A primeira citação normativa no Brasil do controle interno foi em 1824, quando os controles interno e externo eram tratados da mesma forma (ARAÚJO, 1993). Somente a partir da Lei nº 4.320, de 1964, ocorreu a divisão de controle interno e externo. O termo “sistema de controle interno” surgiu no ordenamento jurídico na Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, que assim dispunha em seu artigo 71: “A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei” (BRASIL, 1967).

Tendo em vista que na estrutura normativa o sistema de controle interno estava atrelado ao Poder Legislativo, e considerando que a função típica deste Poder é fiscalizar, esse era o fundamento inicial do sistema de controle interno.

As reformas do aparelho do Estado em diversos países, a partir da segunda metade do século XX, buscavam implantar a administração gerencial como resposta à crise social do Estado. Segundo Bresser-Pereira (1997), a crise do Estado teve início nos anos 1970, devido ao descontrole fiscal, à redução nas taxas de crescimento econômico, ao aumento de desemprego e aos elevados índices de inflação.

A crise do Estado na década de 70 foi um marco da decadência do modelo burocrático, sendo observado a partir de então um direcionamento da Administração Pública para o modelo gerencialista (Bresser-Pereira, 1997). O primeiro país a adotar o Modelo Gerencial (em inglês

– *managerialism*) foi a Inglaterra, durante o governo de Thatcher em 1979 tendo por premissas a redução de custos e o aumento da eficiência (ABRUCIO, 1997).

Nesse cenário, o Decreto nº 67.090, de 20 de agosto de 1970, regulou as atividades de controle interno e auditoria no Serviço Público Federal brasileiro, sendo que o termo “sistema de controle interno” ainda não era utilizado infraconstitucionalmente, porquanto suas atividades eram desempenhadas, naquele momento, conjuntamente pelos sistemas subordinados às Inspetorias Gerais de Finanças, de Contabilidade e de Auditoria.

Em 1986 foi publicado o Decreto nº 92.452, que criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), subordinada ao Ministério da Fazenda. O STN era o órgão central do Sistema de Programação Financeira do Tesouro Nacional dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, sendo que posteriormente o sistema de programação financeira passou a integrar o sistema de controle interno do poder executivo, pelo Decreto nº 93.874/1986, sendo este normativo o pioneiro na disposição infraconstitucional do termo Sistema de Controle Interno (GARCIA, 2011, p. 119). Nesse modelo, ocorreu uma descentralização das atividades de auditoria que passaram a ser executadas preferencialmente, pelas Secretarias de Controle Interno de cada ministério civil (BALBE, 2014, p. 58).

Essa perspectiva histórica se deu atrelada ao modelo de gestão prevalente na Administração Pública, com o chamado *New Public Government*, com ideais liberais e gerencialistas, baseadas em uma Administração Pública mínima, com foco no mercado e na Teoria da Escolha Pública. Para equacionar os dois modelos e suas potencialidades, surgiu o *New Public Service* (NPS), com as seguintes prioridades: servir cidadãos e não clientes, cultivar o interesse público, valorizar a cidadania e atuação democrática, *accountability*, uma liderança participada, governança pública e a valorização das pessoas, não apenas a produtividade (Bilhim, 2016).

Foi de fato com a Constituição de 1988, que transferiu parte do poder para estados e municípios, que se estabeleceu a obrigatoriedade de controle interno em outras entidades. Tais premissas foram reforçadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000 e pela Instrução Normativa Secretaria Federal de Controle (SFC) nº 01/2001, a qual dispõe que o controle administrativo exercido por cada órgão visa assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam alcançados.

Essas condições normativas culminaram na criação da Controladoria Geral da União (CGU). Em 2002, a SFC passou por um período de instabilidade institucional, eis que o Decreto nº 4.113 transferiu a SFC e a Comissão de Coordenação de Controle Interno do Ministério da Fazenda para a Casa Civil da Presidência da República. Em 8 de maio 2002, a Medida

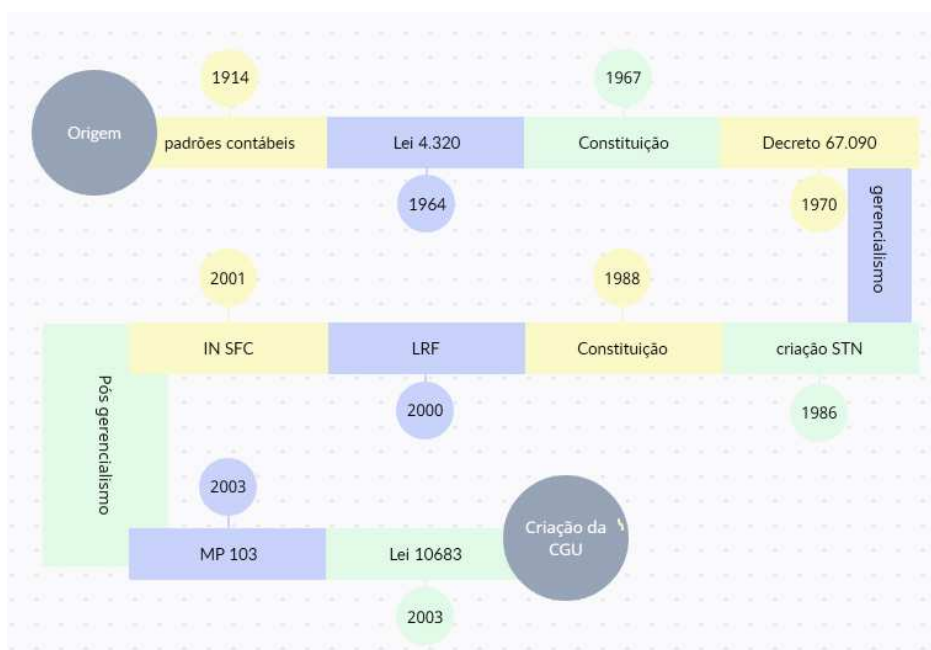
Provisória nº 37 criou a Controladoria Geral da União, por cerca de cinco meses com objetivo de reestruturação para unir o controle à correição (Corregedoria Geral da União), porém por questionamentos em face da estrutura da SFC, a medida não foi convertida em Lei.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 103, de 1º de janeiro 2003, repetiu a criação da CGU, e adquiriu caráter permanente na Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Esta Lei incorporou as funções de Corregedoria Geral da União, defesa do patrimônio público, a SFC e a de Ouvidoria Geral, conforme artigo 17 do citado normativo:

Art. 17. À Controladoria Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno e à auditoria pública e às atividades de ouvidoria geral. (BRASIL, 2003)

O processo legislativo para criação da Lei da CGU ainda trouxe uma atribuição de incremento de transparência, com tal destaque a nomenclatura que o titular do órgão tinha: Ministro de Estado do Controle e da Transparência. Atualmente, a CGU é um paradigma de organização e atribuições de controle interno, tendo competência para execução das seguintes funções: ouvidoria, correição, transparência, auditoria e integridade. Assim, podemos traçar a linha do tempo do Controle Interno no Brasil:

Figura 1 - Linha do tempo do Controle Interno no Brasil



Fonte: elaboração própria

Com essa consolidação, o órgão central do controle interno do Poder Executivo federal, agora representado pela CGU, passa a fazer parte da estrutura da Presidência da República, enquanto a SFC estava subordinada ao Ministério da Fazenda. Essa mudança trouxe repercussões nos campos prático, de condução da política de controle interno pelo Poder Executivo federal, e simbólico, acerca da relevância do tema perante os responsáveis por exercer o controle e a própria sociedade.

Nessa evolução histórica, em especial após o ano de 2000, foi debatida a necessidade de ampliação do escopo de atuação dos sistemas de controle interno, incorporando novas funcionalidades propostas por várias instituições nacionais e internacionais, entre as quais se destacam: auditoria, controle contábil, fiscalização, acompanhamento de políticas públicas (desempenho), promoção da transparência, monitoramento da Lei de Acesso à Informação (LAI), integridade e estímulo ao controle social (INTOSAI 2007, CFC 2008 e OCDE 2011).

Cumprir citar que no ano de 2005 houve alteração normativa para agregar às atribuições da CGU as funções de prevenção e combate à corrupção e incremento da transparência da gestão na Administração Pública federal (Lei Federal 11.204/2005).

Assim, alinhado aos paradigmas internacionais, as funções e os objetivos do controle interno dentro das organizações mudaram ao longo do tempo, sendo atualmente referência o guia de avaliação do controle interno no setor público *da International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI GOV 9100). Considerando os padrões da INTOSAI o Controle Interno é:

Um processo integral que é efetuado por uma entidade gestora e personalizada, e desenhado para captar riscos e fornecer garantia razoável de que, na prossecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais estão sendo alcançados: (i) execução ordenada, ética, econômica, operações eficientes e efetivas; (ii) cumprimento de obrigações de accountability; (iii) cumprir com as leis e regulamentos aplicáveis; (iv) salvaguarda de recursos contra perdas, uso indevido e danos (INTOSAI, 9100, p. 6).

Bataglia e Farranha (2019) apontam a importância das unidades especializadas de controle interno do setor público e a sua evolução, a partir do movimento para a administração pública gerencial (*New Public Management*), com foco na governança pública, orientada por princípios de gestão do setor privado, aptos a atenuar a rigidez e a hierarquia vertical da burocracia weberiana, e o aparelho do Estado poderia funcionar de forma mais eficientemente. Observa-se que, nas últimas décadas, a função de controle ganhou evidência no contexto de gestão pública, visando assegurar a efetividades dos programas de governo, assim como assinala Silva (2010, p. 97):

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SFC – PEF) no Brasil sofreu várias mudanças nas últimas décadas em decorrência, principalmente, das exigências, políticas e sociais, de se ter um controle efetivo que atendesse aos preceitos constitucionais, não só quanto aos aspectos de conformidade, mas também em relação à verificação de que o dinheiro público estava sendo realmente gasto conforme determinado pelo governo, cumprindo-se de forma efetiva os programas de governo, conforme dispõe a Constituição Federal.

Em que pese essa mudança de premissas e atuação, tipicamente o controle interno ainda se restringe à verificação da legalidade das execuções orçamentárias e à elaboração da prestação de contas para análise ou julgamento do controle externo (Spinelli, 2008). Para além desse aspecto da conformidade, a Controladoria Geral da União tem se apresentado como um paradigma de organização e atribuições de controle interno, sendo que esse modelo tem servido de base para a criação das controladorias municipais. Reforçamos que atualmente a CGU tem competência para execução das seguintes funções: ouvidoria, correição, transparência, auditoria e integridade.

## 2.2. Do controle interno público e suas macrofunções

Di Pietro (2005, p. 62) define o controle da Administração Pública como “o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, buscando a garantia dos princípios norteadores do Estado Democrático de Direito: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Em termos semânticos, controlar significa fiscalizar e o adjetivo “interno” quer dizer que, na Administração Pública, o controle será exercido por servidores da própria entidade. Destaque-se que o controle interno, em essência, deve ser realizado por todo servidor público, sendo que atualmente se fala em “três linhas de defesa”, cujo modelo foi amplamente divulgado pelo IIA – *Institute of Internal Auditors*:

Figura 2 - As três linhas de defesa



Na perspectiva normativa, embora a Constituição de 1988 descreva as atribuições do controle interno, ainda não há uma regulamentação aplicável a todos os entes públicos, sendo que sua implementação ainda é um desafio, especialmente nos municípios. Conforme já mencionado, há iniciativas legislativas isoladas para definição das atividades dos Sistemas de Controle Interno, sendo que a CGU é um paradigma de organização e atribuições de controle interno, e atualmente tem competência para execução das seguintes funções: ouvidoria, correição, transparência, auditoria e integridade.

Essa organização de Controladorias inspiradas na CGU pode ser confirmada pela estrutura e normativos de diversos municípios, dentre os quais cito a título de exemplo: São Paulo/SP, vide apresentação institucional “O papel da controladoria geral do município: Os desafios do controle interno: transparência, controle social e fiscalização na cidade de São Paulo; a Controladoria Geral de Contagem/MG, vide Lei Complementar nº 255, de 11 de junho de 2018 e Controladoria Geral de Belo Horizonte, vide Lei 11.065, de 1 de agosto de 2017.

Para sanar essa diversidade discricionária dos Entes na organização de suas controladorias, tramitou a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) no 45/2009, arquivada no final da legislatura (21/12/2018), com o escopo de regulamentar o controle interno dentro dos municípios, visando adicionar à Constituição as definições explícitas das macrofunções de controle interno, sendo elas: Ouvidoria, Controladoria, Auditoria Governamental e Correição. Ainda nesse cenário, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON publicou a resolução nº 04 de 2004 com um guia para estabelecer uma padronização do controle interno em cada entidade brasileira, com natureza de recomendação.

De todo modo, delimitar a questão sob o prisma normativo não é suficiente, uma vez que é importante compreender se as funções de controle interno vêm evoluindo, se distanciando da função meramente fiscalizatória de conformidade e se debruçando sobre a gestão de riscos, resultado das políticas públicas e combate à corrupção. Porém, sem o citado padrão normativo, percebe-se que os Entes possuem diferentes funções e nomenclaturas para suas controladorias públicas.

Gooch (2001) destacou quatro elementos-chave que demonstram a atuação ampliada das controladorias públicas, quais sejam: informações integradas sobre desempenho financeiro e operacional; abordagem prudente sobre o gerenciamento de riscos; sistemas de controle interno efetivos e conjunto de valores éticos coletivos. Nesse diapasão, os nomes dados às principais funções de controle variam conforme cada órgão, mas em suma, percebe-se uma predominância das atividades de auditoria, correição, transparência e integridade.

Para descrever e categorizar essas macros funções, mister fazer uma analogia às *accountability* formal e substantivo (ROCHA, 2011), no qual o controle interno é passível de correlação com as categorias do controle formal e os controles de performance, dos quais pode-se tomar como a sua dimensão substantiva.

Etimologicamente, a palavra *accountability* advém do termo “contabilidade”, ou melhor, originou-se literalmente da “escrita ou escrituração contábil” (BOVENS, GOODIN E SCHILLEMANS, 2014). A dificuldade de estabelecer um *mainstream* da *accountability* vem sendo apontada há décadas na literatura especializada. Campos (1990) trabalhou a lacuna de significado do termo *accountability* no dicionário da língua portuguesa, que de fato traduzisse com perfeição seu significado. Em 2009, Sacramento e Pinho publicaram artigo questionando se já era possível traduzir o termo *accountability* para o português, sem ter ainda uma resposta conclusiva.

Há diversos estudos atuais sobre o conceito de *accountability* e uma gama de tipologias e classificações, bem como categorização de seus elementos teóricos e empíricos, dentre os quais cito: O’Donnell (1998), Romzek e Ingraham (2000), Abrucio e Loureiro (2004), Ceneviva (2006). Ou seja, é um tema que precisa ser estudado considerando suas diversas dimensões e como cada uma delas é interpretada, dependendo do tipo de abordagem e do contexto do estudo que está sendo apresentado.

O’Donnell (1998) é um autor de referência e destaca as dimensões vertical e horizontal da *accountability*, considerando as relações entre principal-agente, com foco nas agências de fiscalização do Estado como agentes desse tipo de *accountability*. Nessa tipologia, a *accountability* vertical se refere à relação hierárquica entre desiguais, superiores e subordinados. Já na dimensão horizontal, os agentes públicos se controlam mutuamente, englobando os órgãos cujo controle administrativo é exercido pelos próprios Poderes sobre seus atos e agentes.

De fato, na literatura acadêmica percebe-se que o termo *accountability* tem funcionado como um grande guarda-chuva que abrange vários outros conceitos, tais como transparência, equidade, democracia, integridade, eficiência, responsividade, responsabilidade. Para Lindberg (2013, p. 218)

Dentro de cada um dos tipos de *accountability*, pode-se encontrar muitas variações em níveis. É possível construir medidas de níveis (ordinal ou escala, qualitativa ou quantitativo) para cada um desses tipos. [...] Precisamos desenvolver esquemas e instrumentos de medição separados. (Tradução nossa).

Para além do conceito, Rocha (2011) e Schedler et al. (1999) partem para análise do processo de *accountability* em duas etapas básicas. A primeira é referente à verificação do cumprimento dos procedimentos legais por parte do fiscalizador (Estado), para fiscalizar e punir, o que caracteriza a dimensão formal. A segunda etapa está relacionada à verificação do conteúdo que é fiscalizado, ou seja, a forma com que o fiscalizador age e sua capacidade de responder os interesses dos cidadãos, caracterizando, assim, a dimensão substancial da *accountability*. Nesse contexto, Rocha (2011, p. 57) concluiu que:

[...] O processo de *accountability* horizontal se desenrola em duas dimensões distintas: a dimensão formal, que envolve a forma pela qual o processo é conduzido e produz seus resultados; e a dimensão substantiva, que envolve aquilo que deve ser o objetivo do processo, isto é, a própria atividade do agente público, suas ações e decisões, e que devem ser conhecidas da sociedade e a ela comunicadas. Portanto, para analisar com propriedade o processo de *accountability* [...] é importante que tais análises se processem de acordo com as duas dimensões. Primeiro, pela necessidade de verificar se tais processos seguem os estritos limites da lei [...]. Segundo, para não se cair na armadilha comum de privilegiar os aspectos formais do processo e deixar de analisar aquilo que é, no fundo, a essência da *accountability*.

Assim, baseado na tipologia da *accountability* horizontal e substantiva, detalhamos no tópico a seguir, as macrofunções de controle interno em dimensões (transparência, correição, auditoria e integridade).

Nesse contexto, cita-se que na composição do estudo das macrofunções, o IBGE investigou todas as 5.570 municipalidades existentes no País, com resultados publicados no Perfil dos Municípios Brasileiros (MUNIC 2019), contemplando questões relacionadas a recursos humanos, recursos para a gestão, comunicação e informática, governança, articulação interinstitucional, segurança pública, e direitos humanos.

Destacamos em especial a seara de governança, tema abordado pela primeira vez nas pesquisas do IBGE, com aspectos relacionados ao controle interno dos municípios e acesso à informação.

Assim, entre os 5.570 municípios, 5.259 (94,4%) declararam ter estrutura organizacional de controle interno. Veja-se que segundo a metodologia aplicada, a existência ou não de controle interno está vinculada a percepção do entrevistado, sendo que para a pesquisa desta dissertação, foi utilizado o critério de aferição da existência de normativo específico, organograma institucional, servidores lotados no órgão e orçamento próprio (unidade orçamentária específica constante dos instrumentos de planejamento).

Além disso, a pesquisa do IBGE apresentou que apenas 25,0% (1.392) dos Municípios tinham carreira ou cargo específico de auditor/controlador interno ou equivalente (IBGE 2020) e ainda, que os municípios Brasileiros de um modo em geral, desempenham as seguintes macrofunções, constantes da Tabela 1:

Tabela 1 - Características socioeconômicas da amostra

Item	Total	Macrofunções				
		Auditoria	Ouvidoria	Corregedoria	integridade/ combate corrup.	nenhum
Municípios	5.570	2.513	1.356	794	1.849	326
Controle Interno	94,4%	47,7%	25,7%	15,0%	35,1%	6,1%

Fonte: elaboração própria a partir de dados do MUNIC IBGE (Tabela 54 - Municípios, total e por funções do sistema de controle interno, segundo as Grandes Regiões e Unidades da Federação) (2019).

A função mais executada é a de auditoria com 47,7%, sendo a macrofunção mais tradicional. A função de combate a corrupção e integridade foi declarada por 35,1% dos municípios, em que pese apenas 19,7% das municipalidades declararem que encaminharam comunicação de irregularidades ao Tribunal de Contas, e 8,4%, ao Ministério Público.

Segue, pois, nos próximos itens, o detalhamento das macrofunções de controle interno, nas dimensões formal e substantiva.

### 2.2.1. Transparência

Segundo Avritzer e Filgueiras (2011, p. 66), com as demandas por reformas e pelo aprofundamento da *accountability*, criou-se uma política da transparência nas democracias contemporâneas, segundo a qual as ações do Estado diante da sociedade devem ser mais transparentes. É imprescindível salientar, todavia, que as tecnologias de informação podem promover a transparência e a atuação, enquanto mecanismo de alcance às informações e comunicação entre governo e população, mas não têm por si poder de acabar com a existência de déficit democrático e de *accountability*.

Um importante marco na transparência pública remonta às origens dos Portais de Transparência. Trata-se da Portaria CGU nº 243 que em 6 de junho de 2003 instituiu o Grupo de Trabalho (GT) com objetivo de definir a estratégia de comunicação por informações físicas e eletrônicas relativas à transferência de recursos federais.

Em setembro de 2003, o Serpro (Serviço Federal de Processamento de Dados) firmou contrato para continuar prestando serviços de informática com o objetivo de desenvolver um

portal de divulgação de informações sobre orçamento e execução financeira, sendo que já em outubro de 2003, vários ministérios foram obrigados a autorizar a Caixa Econômica Federal a fornecer à CGU dados transferidos diretamente aos cidadãos.

Em 2004 foram conduzidos testes do protótipo do Portal, já com um escopo preliminar de conteúdo e focado em uma linguagem mais cidadão, considerando que a implementação do Portal seria realizada em três etapas, que coincidiam com a classificação das despesas públicas (transferência de recursos, aplicações diretas e financiamento com recursos públicos) (RODRIGUES, 2005).

Já extrapolando a esfera federal na utilização de informações eletrônicas para a Transparência Pública, cabe citar que em 2009, foi aprovada a Lei Complementar nº 131, que regulamentou a disponibilização das contas públicas e outras informações fiscais e orçamentárias na Internet, em tempo real, para todos os municípios com mais de cem mil habitantes. A lei entrou em vigor em maio de 2010 e desde essa data os Municípios vem consolidando os Portais de Transparência como principal ferramenta de divulgação das informações.

Tendo em vista que a transparência pública é a forma pela qual os fatos relacionados à atividade da entidade ou do agente público são mostrados (KOPPELL, 2005), a visibilidade das ações governamentais é fundamental para a *accountability* de maneira geral, uma vez que sem transparência, e clareza das informações não há como cidadãos apropriarem-se dos dados das avaliações para cobrarem os agentes públicos (CENEVIVA E FARAH, 2006 p. 16-17).

Segundo Jardim (2007), vários portais governamentais representam o organograma do governo sem considerar o cidadão como sujeito do processo informacional envolvendo Estado e Sociedade, vindo a expressar a perspectiva do Estado e não a do cidadão. Mesmo que em alguns casos os portais tenham sido estruturados por temas, a categorização utilizada apresenta-se mais próxima da lógica do Estado do que da sociedade.

Nesse sentido, a dimensão formal da transparência refere-se ao cumprimento da legislação, com obrigações estabelecidas pela legislação:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

[...]

Art. 5º

[...]

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. (BRASIL, 1988)

LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000

[...]

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. (BRASIL, 2000)

LEI Nº 12.527/2011

[...]

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. (BRASIL, 2011)

A dimensão substantiva pode ser aferida pelos dados abertos e qualidade da informação, fundamentais para mitigar a assimetria de informações (BEHKAMAL 2014, VETRÓ 2016 e IJAB 2017). O elemento relativo ao formato da informação considera a capacidade que os dados em formato aberto têm de informar e sua utilidade possibilitada pela manipulação dos dados. Dados abertos, segundo o *Open Knowledge Internacional* (OKBR), são aferidos quando seu formato e disponibilização possibilitam que qualquer pessoa possa livremente acessá-los, utilizá-los, modificá-los e compartilhá-los para qualquer finalidade, estando sujeito, no máximo, a exigências que visem preservar sua proveniência e sua abertura.

Já a qualidade da informação, pode ser aferida conforme diretrizes *das International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) cujo framework tem por objetivo melhorar a qualidade e transparência dos relatórios financeiros do setor público para melhoria das informações e tomadas de decisão (HAND BOOK, 2019). Nesse sentido, são citadas características objetivas que podem ser signos de qualidade de informação contábil, quais sejam: relevância, representação fidedigna, verificabilidade, compreensibilidade, tempestividade, oportunidade e comparabilidade.

### 2.2.2. Correição

A função precípua das corregedorias é aquela relacionada à prevenção e apuração de irregularidades praticadas por agentes públicos na esfera administrativa. Além disso, suas atividades não se confundem com as atividades de auditoria, fiscalização e recuperação de valores (CGU, 2011).

Segundo Di Pietro (2005), o poder disciplinar é o que cabe à Administração Pública para apurar infrações e aplicar penalidades aos servidores públicos e demais pessoas sujeitas à disciplina administrativa. Para Caetano (1932), o Poder Disciplinar tem origem e razão de ser no interesse e na necessidade de aperfeiçoamento progressivo do serviço público. A correição

se operacionaliza pelo processo disciplinar, que por sua vez é o instrumento destinado a apurar responsabilidade de servidor por infração praticada no exercício de suas atribuições, ou que tenha relação com as atribuições do cargo em que se encontre investido, podendo ser aplicadas as seguintes sanções, nos termos da Lei 8.112/1990: Advertência; Suspensão; Demissão; Cassação de Aposentadoria ou de Disponibilidade; e Destituição de Cargo em Comissão ou de Função Comissionada.

Para Caetano (1932), o poder disciplinar tem origem e razão de ser no interesse e na necessidade de aperfeiçoamento progressivo do serviço público. Considerando que o parâmetro da atividade correcional sempre será a lei e o devido processo legal, mister determinar o da dimensão dos produtos exortados, adotando o critério pelo ilícito apurado, ou seja, ilícitos que interferem diretamente na prestação de serviços ou bens públicos. Por essa premissa temos a seguinte categorização:

– Formal, referente às irregularidades sem autoria e/ou materialidade (arquivamento); descumprimento de normas; abandono de cargos; acúmulo indevido de cargos; incontinência pública; falta de urbanidade; assédio moral.

– Substantivo, referente aos crimes contra a Administração Pública; lesão ou dilapidação da coisa pública; atividade remunerada durante licença médica; evolução patrimonial incompatível; aplicação indevida de dinheiro públicos; ofensa física; receber ou solicitar propina; advocacia administrativa; atos de corrupção; projetos e ações preventivas a ilícitos funcionais.

### **2.2.3. Auditoria**

Em uma etimologia normativa, a auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva, de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização (CGU, INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 3/2017). Em termos gerais, a auditoria é a função clássica e primeva dos órgãos de controle interno, sendo que esta vem se aperfeiçoando ao longo dos anos, especialmente com as diretrizes internacionais e utilização de tecnologia da informação em seus trabalhos.

Rocha (2009) propôs, utilizando as categorias propostas por Koppell (2005) e as concepções definidas nos modelos de Denhardt e Denhardt (2003) analisar, mais objetivamente, a *accountability* em relação à atuação dos tribunais de contas brasileiros, ou seja, o controle externo. Nesse citado estudo ele aborda a característica de conformação e performance, sendo que a primeira tem por indicadores a legalidade, consistente na avaliação

de leis e regulamentos. Já a performance visa avaliar como são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros na realização das atividades públicas.

Essa avaliação do resultado é baseada em critérios relacionados à economia, à eficiência, à eficácia e à efetividade da ação governamental, e se materializa nas chamadas Auditorias de Natureza Operacional, nomenclatura adotada inclusive pelo TCU e CGU.

A evolução da função auditoria se deu atrelada a diretrizes internacionais, dentre as quais cito o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) para o setor público (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*), desenvolvido em 2009 pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) com apoio do Banco Mundial. O IA-CM é um framework que estabelece os fundamentos necessários para uma auditoria interna efetiva, sendo um modelo universal baseado em melhores práticas (CONACI 2021).

O Modelo de Capacidade da Auditoria Interna para o Setor Público está estruturado em uma matriz, contendo 5 níveis de maturidade, 6 elementos de auditoria e 41 macroprocessos, que por sua vez possui um objetivo específico e identifica as atividades essenciais de auditoria. Assim, para alcançar um nível de maturidade, é necessário que todos os macroprocessos do mesmo nível estejam implementados (institucionalizados).

Segundo o *International Professional Practices Framework* do IIA (2017, p. 13):

Além disso, passar do Nível 1 para o Nível 2 requer certos pré-requisitos no ambiente, como estruturas de governança e gerenciamento financeiro, controle e estruturas de *accountability*, juntamente com estabilidade governamental, uma cultura organizacional receptiva e diretrizes centrais para auditoria interna. (Tradução nossa).

Com base nos *frameworks* e autores citados, temos que na dimensão auditoria o aspecto formal refere-se aos trabalhos com escopo de auditoria de conformidade, que avaliam o cumprimento da legislação e das normas vigentes e a perspectiva substantiva, com os trabalhos com escopo de gestão de riscos, consultoria e auditoria de desempenho.

#### **2.2.4. Integridade**

Segundo Deakin et al. (2017), o controle da corrupção deve ser feito com a criação de regras e aplicação mais rígida da lei, bem como medidas que vão além das soluções jurídicas. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2017) afirma que a integridade pública é a solução mais estratégica e sustentável para a resolução do problema da corrupção. Para a OCDE (2017), integridade pública refere-se ao alinhamento consistente e à adesão a valores, princípios e normas éticas comuns, orientados para sustentar e priorizar o

interesse público sobre os interesses privados no setor público (Guia de Integridade Pública do PMPI/MG, 2019).

Historicamente, a partir da segunda metade do Século XXI, há uma recorrência da temática integridade nos estudos de Administração Pública, especialmente pelo permanente esforço de combate a corrupção exercido por diversos atores sociais. Nesse contexto, o Decreto Federal 9.203/2017 estabeleceu a integridade como princípio da governança pública e mecanismo de combate à corrupção (CARVALHO & ANDRADE, 2022).

Na dimensão integridade, mister abordar a institucionalização dos programas de integridade, sendo que Viol (2019, p. 14) aduz que “os programas de integridade são uma inovação dentro de uma organização, nos termos da teoria do novo institucionalismo, a qual oferece suporte teórico para a análise da sua adoção”. Além da premissa teórica, os programas de integridade foram influenciados pelas dinâmicas de mercado, os efeitos da Operação Lava Jato, bem como os acordos de leniência e atuação da Polícia Federal (PECI, 2006).

Para que os programas de integridade criem uma barreira anticorrupção, é necessário que não sejam meramente formais, porque a formalização de instrumentos e mecanismos não é garantia de sua execução (VIOL, 2019, p 88). A dimensão substantiva refere-se a esse realinhamento cultural da organização em torno da integridade, sendo que o modelo de Hatch (1993) propõe que os artefatos visíveis, valores e pressupostos básicos devem ser somados aos símbolos como elementos de análise da mudança organizacional, com um mecanismo mimético baseado na implementação de ações e envolvimento do corpo funcional e alta administração na elaboração e execução dos planos de integridade.

Outro documento que fixa parâmetros para os programas de integridade e *compliance* é a ISO 19600:2014 (*International Standard*, 2014). Apesar de não haver certificação ISO para programas de integridade, há práticas recomendadas para a criação de uma cultura de *compliance*, compreendida como “valores, ética e crenças existentes em toda a organização que interagem com as estruturas e os sistemas de controle da organização para produzir normas comportamentais favoráveis a resultados de *compliance*” (*International Standard*, 2014, p. 3).

A dimensão substantiva refere-se a esse realinhamento cultural da organização em torno da integridade, sendo que o modelo de Hatch (1993) propõe que os artefatos visíveis, valores e pressupostos básicos devem ser somados aos símbolos como elementos de análise da mudança organizacional, com um mecanismo mimético baseado na implementação de ações e envolvimento do corpo funcional e alta administração na elaboração e execução dos planos de integridade.

Por isso, o modelo da nova governança pública contribui para restabelecer a conformidade (ética e legal), aliada ao desempenho (ênfatisado no modelo gerencialista), como condição fundamental à geração de valor público, incorporando as ferramentas de governança corporativa às organizações do setor público (BARRETO; VIEIRA, 2021).

### 2.2.5. Ouvidoria

No modelo de sistema de Controle Interno da CGU, a função de ouvidoria está vinculada a estrutura da Controladoria. Tal abordagem é perceptível na própria definição das ouvidorias públicas, publicada em cartilha desenvolvida pela Ouvidoria Geral da União, na qual a ouvidoria pública pode ser compreendida como uma instituição que auxilia o cidadão em suas relações com o Estado, atuando no processo de interlocução entre o cidadão e a administração pública, de modo que as manifestações decorrentes do exercício da cidadania provoquem contínua melhoria dos serviços públicos prestados (OUVIDORIA GERAL DA UNIÃO, 2012, p. 8).

Veja-se que a atuação da ouvidoria está determinada constitucionalmente pelo art. 37, parágrafo 3º da Constituição, nos seguintes termos:

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (Vide Lei nº 12.527, de 2011).

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998). (BRASIL, 1988)

Dessa forma, a função primordial das ouvidorias é viabilizar o exercício de direitos dos cidadãos, a medida o órgão vai intermediar as relações entre estes, suas demandas e os órgãos ou entidades da administração pública, em especial para registro dos seguintes tipos de manifestação:

- sugestão: proposição de ideia ou formulação de proposta de aprimoramento de políticas e serviços prestados;
- elogio: demonstração ou reconhecimento ou satisfação sobre o serviço oferecido ou atendimento recebido;

- solicitação: requerimento de adoção de providência por parte da administração;
- reclamação: demonstração de insatisfação relativa a serviço público
- denúncia: comunicação de prática de ato ilícito cuja solução dependa da atuação de órgão de controle interno ou externo.

A Ouvidoria pode ser reconhecida como a voz do cidadão, uma mediadora de conflitos e, no modelo da CGU amplamente discutido em fóruns de boas práticas, ressalta-se a subordinação da ouvidoria a um órgão que não seja o dirigente máximo.

O Comitê de Ouvidorias ABRAREC (Associação Brasileira das Relações Empresa Cliente) e a Associação Brasileira de Ouvidores/Ombudsman – ABO aduzem no manual de boas práticas (ABRAREC; ABO, 2020) que o Ouvidor deve ser vinculado e subordinado diretamente ao dirigente máximo da organização e deste deverá receber o suporte necessário para o exercício de suas funções, de forma que possa agir com autonomia, imparcialidade e legitimidade junto aos demais dirigentes da organização.

Nessa perspectiva, diversos estados e Municípios adotam modelo de ouvidoria fora do sistema de controle interno, como órgão autônomo, especialmente depois da publicação da Lei 13.460/2017 que dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública, e determina que órgãos e entidades públicas brasileiras devem estruturar os setores ou nomear os responsáveis pelas atividades de ouvidoria.

Silva (2022) analisou 295 municípios de Santa Catarina e apresentou como resultado que, em 21% dos municípios da amostra, a ouvidoria faz parte da controladoria. Ainda que não integrem o sistema de controle interno, as ouvidorias vêm se consolidando como órgão essencial para implementação de planos de integridade e *compliance* nos entes públicos, sendo que a atividade de acolher as manifestações e denúncias, é um dos pilares desses planos, especialmente como agente de integridade ao receber e tratar manifestações que envolvem atos de corrupção, improbidade, desvios e outras fraudes (CYRILLO, 2017).

### **2.3. Evidências empíricas de estudos sobre os controles internos**

Após levantamento bibliográfico sobre o tema, citam-se trabalhos que se propuseram a mensurar o controle interno em diferentes perspectivas. O quadro 1 descreve esses estudos conforme as metodologias utilizadas:

Quadro 1 - Metodologias de mensuração da atuação das controladorias

Órgão	Objetivo	Metodologia	Escopo
TCU	Elaborar o índice de fragilidade de controles a partir de questionário integrado de governança e gestão públicas dispõe de 30 práticas avaliadas por meio de 100 itens de verificação. Esse documento foi respondido de forma válida por 498 organizações;	Coeficiente Alfa de Cronbach; Teste de esfericidade da amostra de Bartlett; Medida da adequação da amostra;	Implementação dos controles, segmentado nos seguintes tópicos: Designação de Dirigentes. Gestão de Riscos e Controles Internos; Gestão da Ética e Programa de Integridade; Auditoria Interna; Transparência e Accountability;
CONACI	Avaliação Nacional do Controle Interno a partir de questionário com 38 questões	O Índice Sintético de Controle Interno se inicia em 0 (município sem unidade de controle interno) até 1 (município mais aderente às recomendações de controle interno COSO).	Baseado no COSO I e IA-CM (Internal Audit Capability Model for the Public Sector
TCE/MG	Controle interno dos municípios do estado de minas gerais: uma proposta de diagnóstico de sua efetividade a partir de questionário sobre a estrutura dos órgãos de controle interno e normatização	Teste chi-quadrado com porte do município orçamento e população	COSO e normativos do TCEMG

Fonte: elaboração própria

Em todas as citadas pesquisas a base para análise fora dados primários obtidos através de questionários enviados às controladorias. Esse método é amplamente difundido, porém tem viés de lacunas no preenchimento e compreensão de conteúdo, eis que como risco os autores dos estudos apontam esses fatores como limitadores.

Considerando as citações de COSO e IA-CM, cumpre melhor detalhar esses termos recorrentes no campo de controle interno, mais especificamente na função de auditoria. O COSO (*Comitee of Sponsoring Organizations*) é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

Em 1975, foi criado, nos Estados Unidos, a *Nacional Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes nos relatórios

financeiros/contábeis. As recomendações do COSO são referência para controles internos, caracterizados como sendo todo processo conduzido pela diretoria, conselheiros, ou outros empregados de uma companhia, no intuito de prover uma razoável garantia com relação ao cumprimento das metas de organização. Em 1992 foi publicado o *trabalho Internal Control-Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado), tornando-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos.

O IACM (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*), desenvolvido em 2009 pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) com apoio do Banco Mundial, atualizado posteriormente em 2017, é um framework internacionalmente reconhecido que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna efetiva, de modo a atender às necessidades da administração da organização e às expectativas profissionais da função.

Na premissa de estudos empíricos sobre avaliação das controladorias municipais, cita-se o trabalho do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCMG), que é intitulado de “Controle interno dos municípios do estado de minas gerais: uma proposta de diagnóstico de sua efetividade” (ELIAS, OLIVEIRA & MONTEIRO 2017). Foi avaliado a adequação da legislação sobre o controle interno dos municípios de Minas Gerais ao modelo de controle interno previsto pela Associação dos Membros de Tribunais de Contas (Atricon) e pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Como resultado, o estudo constatou que 55% dos Municípios Mineiros possuem previsão de um sistema de controle interno e apenas 4,8% possuem equipe provida por servidores efetivos. Um sumário é informado no Gráfico 1:

Gráfico 1 - Estimativa percentual da implementação do controle interno

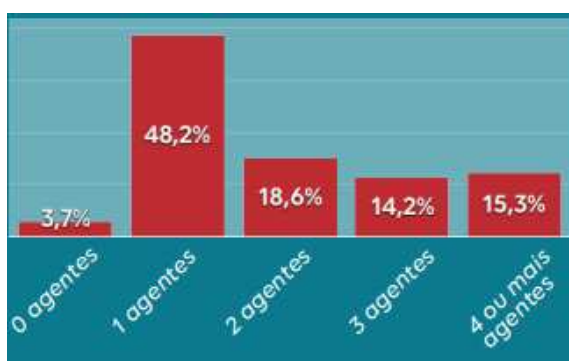


Fonte: ELIAS et al (2017).

A ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil concluiu em 2022 um diagnóstico sobre órgãos de controle interno nos municípios. Os dados foram coletados por meio da aplicação de questionários por 28, dos 33, Tribunais de Contas brasileiros. No Mato Grosso do Sul, 78 dos 79 municípios responderam às perguntas do Projeto InterAgir, o que representa uma adesão de 99% municípios. Em todo o País, a pesquisa diagnóstica teve a participação de 3.120 municípios.

A pesquisa foi realizada entre julho e agosto de 2021 e o diagnóstico dos Órgãos de Controle Interno (OCI) foi feito a partir da análise das respostas. O levantamento traz informações sobre a forma de funcionamento e a estrutura dessas unidades dos executivos e dos legislativos municipais, que são responsáveis por acompanhar a gestão e por prevenir a prática de irregularidades. Segundo o relatório final, é preciso uma melhor estruturação dos órgãos e maior interação deles com o controle externo, sendo que chama atenção a quantidade de servidores lotados nas controladorias, vide Gráfico 2:

Gráfico 2 - Número de agentes nas controladorias



Fonte: ATRICON (2022).

Nesse contexto, Cunha & Callado (2019) cujo estudo objetivou identificaram como se caracterizam as controladorias das prefeituras das capitais do Brasil, sobretudo no que se refere às funções executadas por estes órgãos. Angeli (2020) apresentou um diagnóstico da atuação das unidades de controle interno dos municípios de Alagoas considerando aqueles que dispõem na Internet os regulamentos e normas para a criação de Sistema de Controle Interno local.

Esses dois estudos tratavam, respectivamente, de uma amostra final com 34 municípios para observação da capacidade institucional dos órgãos e as funções desempenhadas; bem como do diagnóstico da atuação das unidades de controle interno dos municípios, mediante questionário respondido por 61 das 102 controladorias alagoanas.

Ainda com esse foco, está em curso (maio 2022) uma iniciativa do CONACI em parceria com o Banco Mundial para execução de diagnóstico de Controle Interno. Para tanto, o objetivo é coletar dados fornecidos pelos municípios via questionário, e a partir dos resultados encontrados oferecer um suporte personalizado aos municípios na implementação de unidades e práticas de controle interno.

#### **2.4. Instrumentos disponibilizados pela CGU para fomento do controle interno nos Municípios**

A CGU, embora seja um órgão precipuamente da esfera federal, também exerce suas prerrogativas nos entes subnacionais, considerando que os Estados e Municípios utilizam de recursos financeiros oriundos do Orçamento da União. Dessa forma, a CGU instituiu, por meio da Portaria n.º 363, de 6 de junho de 2006, o Programa de Fortalecimento da Gestão Municipal.

Esse programa inicialmente era para municípios de até 50 mil habitantes, sendo expandido em 2008 para os demais municípios, quando a CGU editou a Portaria n.º 528. O objetivo do Programa de Fortalecimento da Gestão Pública foi o de contribuir para a boa e regular aplicação dos recursos públicos pelos entes federados brasileiros, sendo que para tanto, foram estabelecidas as seguintes ações: capacitação de agentes públicos; distribuição de material instrucional e técnico; e o fortalecimento da capacidade institucional dos controles internos com o intuito de contribuir para o aprimoramento dos sistemas de controle interno dos Governos Federal, Estadual e Municipal. (CGU 2022)

Para dar amparo institucional do Programa citado acima, na reformulação da estrutura da CGU, ocorrida em 2016, o Decreto n.º 8.910 criou a Diretoria de Transparência e Controle Social – DTC tendo, como uma de suas competências, apoiar e orientar os Estados, os Municípios e o Distrito Federal na implementação de políticas e programas de prevenção da corrupção, de promoção da transparência, do acesso à informação, da conduta ética, da integridade, dos princípios de governo aberto e do controle social.

Nesse contexto, considerando que a CGU é um paradigma de controle interno para os Estados e Municípios, esta disponibiliza para os Entes ferramentas de execução das macrofunções de controle interno, especialmente as de ouvidoria, combate a corrupção e integridade.

Assim, para análise desse estudo, abordamos os programas TIME Brasil; Fala Br e Plano Nacional de Prevenção a Corrupção (PNPC) como exemplos de como a CGU replica sua

atuação institucional nos municípios, geralmente por meio de adesão dos Entes e utilização de metodologias, normativos, *templates* e *softwares*.

#### **2.4.1. Programa Time Brasil**

O Time Brasil foi instituído pela Portaria n.º 6/2022, como uma iniciativa da Controladoria-Geral da União (CGU) para fomento das ações de governo aberto, com objetivo de apoiar e orientar os Estados, os Municípios e o Distrito Federal na adoção de políticas de prevenção da corrupção, de promoção da integridade, promoção da transparência, do acesso à informação e da participação social. O programa visa ainda ampliar nos municípios a capacidade de detecção e prevenção da corrupção mediante:

- Fortalecimento da política de transparência local
- Implantação das funções de controladoria
- Disseminação de boas práticas de integridade pública, prevenção a desvios de conduta e conflitos de interesses
- Perenidade das ações com a consolidação da participação e controle social

Vejamos que a iniciativa da CGU apoia os municípios inclusive com a elaboração de roteiros para implementação de ações e estruturas de controladoria (CGU 2022). Cabe destacar que em 2022 a OCDE publicou o documento “Revisão da OCDE sobre Governo Aberto no Brasil: Avançando para uma agenda de Governo Aberto integrada”, em que foi analisada a situação atual das políticas federais de transparência, participação social e *accountability*, sendo propostas recomendações para que o Brasil adotasse medidas de governo mais aberto em todas as esferas da federação. Apesar de o Relatório focar no âmbito do Poder Executivo Federal, nele é expressamente reconhecido o trabalho de apoio da CGU aos estados e municípios que a, por meio do Time Brasil.

Tendo em vista a autonomia administrativa dos entes federativos no Brasil, a participação dos municípios no Time Brasil é voluntária, e se concretiza mediante a elaboração de um autodiagnóstico e um posterior plano de ação elaborado pelo município e que, após análise pela CGU, poderá ser qualificado para adesão, cujo termo é assinado pelo chefe do Executivo.

O procedimento para adesão do município ao Time Brasil é coordenado pelos departamentos das Controladorias Regionais da União nos Estados, sendo que o número de

entes aptos a participar do programa depende do planejamento e da capacidade operacional de cada unidade regional da CGU.

#### **2.4.2. FALA.BR**

No ano de 2013 a CGU lançou o Programa Brasil Transparente, instituído pela Portaria n.º 277, com o objetivo de apoiar os estados e municípios na implementação da Lei de Acesso à Informação, Lei n.º 12.527/2011. A participação no programa se dava de forma voluntária, mediante assinatura de um Termo de Adesão e uma das principais ações promovidas no âmbito do programa foi a utilização do sistema eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC), bem como a orientação sobre os requisitos para o desenvolvimento de Portais de Transparência na internet.

Com aprimoramento do programa, a partir de 2020 o Sistema Eletrônico do Serviço de Informação (e-SIC) foi integrado a plataforma de ouvidoria (E-Ouv) no que atualmente é denominado de Fala.BR (Plataforma integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação) Desenvolvida pela Controladoria-Geral da União (CGU), essa plataforma permite aos cidadãos fazer pedidos de informações públicas e manifestações de ouvidoria em um único local, a partir de um único cadastro.

Apesar das dificuldades encontradas devido a quantidade de municípios, os resultados foram significativos na regulamentação da Lei de Acesso à Informação em nível local e implementação de sistema eletrônico de pedidos de informação, uma vez que atualmente 2.084 órgãos aderiram ao FalaBr na esfera municipal, computando-se as prefeituras e câmaras de vereadores. Um grande atrativo para os municípios aderirem ao sistema é que a CGU disponibiliza o Fala.BR de forma gratuita, porquanto a plataforma implica em redução de custos para implementação da Lei de Acesso à Informação e Ouvidoria.

#### **2.4.3. Programa Nacional de Prevenção à Corrupção – PNPC**

O Programa Nacional de Prevenção à Corrupção é uma iniciativa da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (Enccla), em parceria com Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU), conta ainda com apoio da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci) . O público alvo são todos os gestores das organizações públicas

e tem o objetivo de reduzir os níveis de fraude e corrupção, sendo ainda um relevante instrumento para o aperfeiçoamento da governança institucional.

O ente interessado acessa a plataforma de autosserviço on-line, e preenchendo os dados poderá ter um diagnóstico da instituição, descobrindo previamente os pontos mais vulneráveis e suscetíveis a falhas. A partir desse diagnóstico, ele terá acesso a um plano de ação específico que apresentará sugestões e propostas adequadas às necessidades do Município, que poderá utilizar o selo do programa PNPC, conforme figura em sequência:

Figura 3 - Selo PNPC



Fonte: CGU (2023).

O Programa oferece ainda aos municípios orientações, treinamentos e modelos, além de parcerias com órgãos e entidades públicas e privadas para implantação dos mecanismos de controle à corrupção.

#### 2.4.4. Do isomorfismo institucional

As primeiras formulações acerca da Teoria Institucional ocorreram no final do século XX, com os estudos dos sociólogos Thorstein Veblen, Emile Durkheim e Marx Weber. No âmbito organizacional, a Teoria se desenvolveu a partir dos estudos de Selznik (1996) e com o movimento neoinstitucional, nas obras de Meyer e Rowan (1977) e DiMaggio e Powell (1983).

Na ceara dos estudos organizacionais, a abordagem institucional mais destacada é a sociológica (DIMAGGIO E POWELL, 1991). Apesar da predominância, Carvalho, Vieira e Goulart (2005) descrevem outras duas abordagens do institucionalismo: a política e a econômica. Nesse sentido, o institucionalismo político descreve as instituições como organizações formais, seus regramentos e convenções oficiais. Essa vertente conceitua a relação entre as instituições e indivíduos de forma geral, considerando as assimetrias de poder

organizacionais, além de buscar a compreensão das contribuições das instituições à determinados fatores políticos.

Já o institucionalismo econômico se volta para os direitos de propriedade, das rendas e dos custos de transação para o desenvolvimento das instituições (WILLIAMSON, 1985). De modo geral, os adeptos dessa vertente consideram a vida política como uma série de dilemas de ação coletiva, que se reproduzem pela ausência de arranjos institucionais que pudessem permitir a cada ator adotar uma linha de ação, sendo a criação de instituições advindos de acordos voluntários entre atores interessados em seus propósitos.

Por fim, para a perspectiva sociológica, que é predominante, tem-se que as instituições devem ser definidas não apenas pelas regras e procedimentos formais, mas também pelos sistemas de símbolos, esquemas cognitivos e modelos morais que fornecem significados para a ação humana (HALL E TAYLOR, 1996).

O Quadro 1 abaixo, apresenta os diversos conceitos de instituição, relevantes para aplicação das teorias (CHAERKI ET AL, 2019)

Quadro 2 - Conceitos de instituição

Autores	Definição de Instituição	Palavras-Chave
SCOTT, 2001	Estruturas sociais multifacetadas e duráveis, feita de elementos simbólicos, atividades sociais e recursos materiais. Estruturas sociais que atingiram um alto grau, de resiliência e aceitação social, fornecendo significado coletivo para as ações particulares. Uma instituição é estrutura ou atividade cognitiva, normativa ou reguladora, que proporciona estabilidade e significado a um comportamento social. Instituições impõem restrições definindo limites legais, morais, e culturais que separam atividades legítimas de ilegítimas e também sustentam e autorizam atividades e atores. Instituições fornecem guias e recursos para agir bem como proibições e pressões sobre a ação.	Estrutura social (regras, recursos e elementos simbólicos) resiliente e aceita. Guias. Significado coletivo.
GREENWOOD <i>et al</i> , 2008	Comportamento social repetitivo dado como certo, que é amparado por sistemas normativos e entendimentos cognitivos que dão sentido ao intercâmbio social que permitem a autorreprodução da ordem social.	Repetição dada como certa. Autorreprodução.
DIMAGGIO E POWELL, 1991	Modelos de expectativas dadas como certas que constroem e constituem os caminhos nos quais soluções são procuradas. Portanto, as possíveis escolhas individuais e as suas preferências são alteradas ao serem entendidas dentro de <i>frameworks</i> culturais e históricos, nos quais os indivíduos estão imersos.	Modelos de expectativas dadas como certas.

<b>Autores</b>	<b>Definição de Instituição</b>	<b>Palavras-Chave</b>
PECI, VIEIRA E CLEGG, 2006	É um tipo de convenção que assume o status de regra. Modelos de referência. As instituições regulam a imagem da realidade para os sujeitos que atuam e participam de certa sociedade. Essas interpretações tipificam atores e ações e circulam como saber comum de todos os sujeitos que participam dessa sociedade.	Regras. Modelos de referência. Saber comum.
NORTH, 1990	São as regras do jogo que orientam uma sociedade, incluindo aspectos formais e informais que definem comportamentos, relações, padrões de desempenho e de atuação aceitos e valorizados naquele ambiente.	Regras do jogo
SELZNICK, 1957	Resultado de processos de interação e adaptação, sendo o produto naturalmente constituído por meio das necessidades e das pressões sociais, desse modo, caracterizando-se por um sistema social.	Sistema social
JEPPERSON, 1991	Representa um padrão que alcançou status de aceito	Padrão
BERGER E LUCKMAN, 2005	Qualquer tipificação que alcança status de que algo pode ser dado como certo ( <i>token.for-granted</i> ).	Token-for-granted
GIDDENS, 2003	Características mais duráveis da vida social que são solidificadas através do tempo e espaço.	Durabilidade. Solidificação

Fonte: CHAERKI (2019).

A teoria institucional sociológica nos estudos organizacionais começou a partir do ponto de vista de Weber sobre o funcionamento da burocracia (PUNG E HICKSON, 2004). Max Weber, como autor fundador da teoria burocrática das organizações é considerado uma das figuras seminais do pensamento administrativo. Para o sociólogo alemão, a burocracia é uma forma de organização humana que se baseia na racionalidade, na adequação dos meios aos objetivos (fins) pretendidos, a fim de garantir a máxima eficiência possível no alcance desses objetivos.

Meyer e Rowan (1977) afirmam que organizações formais são definidas como sistemas de atividades controladas e coordenadas que surgem quando o trabalho é incorporado em redes complexas de relações técnicas e intercâmbios que ultrapassam fronteiras. Para os autores, na sociedade moderna, as organizações nascem em um contexto altamente institucionalizado, no qual se criam profissões, políticas, programas, produtos e serviços que, ao serem incorporados pelas organizações, conferem-lhe recursos, estabilidade e aumento de possibilidades de sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977).

A partir do raciocínio exposto, as organizações tendem a ser isomórficas, eis que no ambiente institucional há a incorporação, pelas organizações, de elementos legitimados

externamente (não necessariamente eficientes) e o emprego de critérios cerimoniais de avaliação para definir o valor dos elementos estruturais. No entanto, essa estrutura padrão nem sempre é a mais adequada organização, portanto, em que pese ser reconhecida como válida pelo senso comum, nem sempre é eficaz.

Essa teoria indica que as organizações incorporam regras e crenças institucionalizadas, para que possam ser percebidas como legítimas. Guerra e Aguiar (2007) afirmam que a Teoria Institucional se constituiu a partir da percepção de que as instituições evoluem e que se adaptam às pressões dos ambientes, onde não são orientadas apenas por questões de racionalidade e eficiência, mas também pela necessidade de legitimação.

Da teoria institucionalista, constante das publicações de Meyer e Rowan (1977) e de DiMaggio e Powell (1983), em especial o artigo intitulado “A Gaiola de Ferro Revisitada”, emergiu a abordagem isomórfica. O isomorfismo, de um modo geral, se trata de pressões que conduzem uma organização a se tornar semelhante à outra (BACKES ET AL, 2020).

Atualmente as mudanças nas organizações são, na verdade, originadas por processos que fazem as organizações mais similares, “sem necessariamente tornarem-se mais eficientes” (DIMAGGIO, POWELL 1983, p. 148, tradução nossa).

Segundo Meyer e Rowan (1977), as organizações procuram absorver os procedimentos e conceitos institucionalizados na sociedade; para aumentar a legitimidade e chances de sobrevivência, sem se importar se tais práticas realmente seriam eficazes. O isomorfismo se classifica como normativo, coercitivo e mimético segundo Dimaggio e Powell (1983).

O Isomorfismo Coercitivo resulta de pressões formais e informais exercidas por outras organizações das quais outras dependem e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam (DIMAGGIO; POWELL, 1983, p. 150). Ou seja, é o mecanismo pelo qual as organizações se conformam às regulamentações governamentais e às expectativas culturais capazes de impor uniformidade às organizações. Já o Isomorfismo Normativo tem origem na profissionalização, educação formal, disseminação de conhecimento por especialistas e na definição de métodos de trabalho para estabelecimento de uma base cognitiva e de legitimidade (DIMAGGIO; POWELL, 1983, p. 152).

Para os autores, uma importante fonte de isomorfismo normativo é a seleção de pessoal, pois dentro de muitas áreas organizacionais a seleção ocorre por meio de contratação de indivíduos a partir de empresas do mesmo setor, por intermédio do recrutamento de pessoal de uma pequena gama de instituições de formação e, por fim, considerando requisitos de perfil para funções específicas. Muitos profissionais de carreira são tão fortemente enquadrados, na

entrada e em toda a progressão de carreira, que os indivíduos no início e no topo são virtualmente indistinguíveis.

O isomorfismo mimético surge em ambientes regulamentados e com alto grau de incerteza e diz respeito à realização da conformidade através da imitação (HAVEMAN, 1993). Assim, o isomorfismo mimético se estabelece com maior frequência em um campo com elevada ambiguidade ou incertezas e pode estar associado ao desejo de se assemelhar às instituições mais bem-sucedidas com a intenção de aumentar as chances de sucesso. Nesse mesmo sentido reforça o artigo de Almeida e Callado (2017), que objetivou identificar características isomórficas na divulgação de indicadores de desempenho sociais e ambientais de empresas do setor de energia elétrica.

No cenário onde não há clareza na relação entre meios e fins ou quando os objetivos organizacionais não estão bem definidos, as organizações costumam observar as práticas das outras e julgar se as ações das organizações estruturalmente equivalentes são adequadas (HAN, 1994), e dessa forma, podem economizar com custos de pesquisa, ao substituir as regras institucionais pelas regras técnicas (HAVEMAN, 1993).

O isomorfismo tem embasamento na teoria institucional sociológica e, hipoteticamente, pode refletir na institucionalização dos sistemas de controle interno que adotam práticas, procedimentos e estruturas por meio de mecanismos de imitação a outras organizações, visando aumentar a legitimidade perante a sociedade, independente da eficácia desses procedimentos (CARVALHO & VIEIRA, 2012).

Esse estágio isomórfico de institucionalização pode ser verificado nas controladorias públicas dos municípios, por serem influenciadas externamente pela atuação de outros órgãos de controle interno e externo, especialmente nas esferas estadual (Tribunais de Contas) e federal (Controladoria Geral da União).

A literatura atribui as fragilidades do controle interno a falta de autonomia do setor em governos locais (CAVALCANTE, PETER & MACHADO, 2011), controles internos com atuação cerimonial (SEDIYAMA, AQUINO & LOPES, 2017) e necessidade de atores com poder e capital institucional permanecerem por tempo suficiente nas controladorias para que haja institucionalização de novas práticas de controle (LINO ET AL., 2019).

No artigo A Institucionalização da Controladoria no Âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará (GOMES, 2013) os resultados mostraram que o processo de institucionalização da atividade de auditoria, da CGM de Fortaleza, vem ocorrendo de forma lenta e gradual, inserida num ambiente incerto, gerando dúvidas aos seus usuários, tendo que enfrentar muitas dificuldades no âmbito interno e externo.

No mesmo sentido dessa premissa, há recentes trabalhos que avaliaram o controle interno sob a ótica do isomorfismo mimético, dentre eles: Lopes et al. (2020) apresentaram a pesquisa que analisou as práticas em operação em sistemas de controle interno nos municípios de Belo Horizonte e Uberlândia, concluindo que o bom desempenho das atividades do controle interno em governos locais tende a estar relacionado à sua estrutura organizacional, autonomia, independência e existência de atores capacitados; Silva e Brunozi (2021) analisaram a ocorrência de isomorfismo na adoção da Lei Anticorrupção nos estados brasileiros por meio da *compliance*, sendo que os principais resultados encontrados aludiram a indícios de isomorfismo mimético na esfera Estadual em relação à União, tendo em vista os dispositivos da norma nacional anticorrupção.

No paper JAMG – *Journal of Accounting Management and Governance* (DE BONA, 2021) apura como resultado que existe controladoria em 84,9% (45) dos governos estaduais e capitais, mas a maioria não tem política de integridade (71,7%) nem anticorrupção (83%). Onde essas políticas existem, as controladorias têm papel central, seguindo o modelo federal que integra o ciclo interno anticorrupção, o que evidencia processos de isomorfismo institucional. Ainda neste último citado trabalho o autor destaca que (pág. 393):

Esse fenômeno organizacional é investigado pela escola do novo institucionalismo e é chamado de isomorfismo, um processo de adaptação no qual as organizações copiam práticas de seu contexto e com o tempo tornam-se mais semelhantes.(...)

Os resultados do órgão federal de controle indicam que o 'modelo CGU' de órgão governamental é eficaz para o ciclo anticorrupção e sua proliferação é condizente com concepções institucionalistas (Lopes et al., 2020).

Ao final, De Bona (2021) conclui que a disseminação do modelo da CGU é uma realidade que acompanha as mudanças institucionais para avançar no combate à corrupção no Brasil.

## **2.5. Conceito(s) de corrupção e sua categorização**

O tema acerca da corrupção tem se mostrado crescente nas agendas governamentais tanto no cenário nacional quanto internacional. Apesar de não ser um fenômeno novo, o aumento do interesse pelo tema se dá em razão de alguns fatores, como o crescente número de governos democráticos, evolução da liberdade de imprensa, o processo de globalização que aproxima e amplia o contato de países pouco corruptos com países em que essa realidade é endêmica, e a instituição de organizações não governamentais cujo papel tem sido o de divulgar os problemas decorrentes da corrupção e a criação de movimentos anticorrupção, como é o

caso da Transparência Internacional (Tanzi, 1998). Além disso, a corrupção pode afetar diversas esferas da sociedade e como efeitos da mesma, pode-se citar a deslegitimação dos governos, da capacidade de governar e o abalo da confiança pública nos governos (AVRITZER & FILGUEIRAS, 2011).

A corrupção é um fenômeno que se dá na relação público-privado – não se limitando ao contexto político, mas manifestando-se, também, na própria burocracia (ACKERMAN, 1978a). Segundo Caminha (2003, p 1):

A corrupção não é um fenômeno exclusivo de uma sociedade ou de um momento de seu "desenvolvimento", apesar de ser isso o que sugerem as teorias evolucionistas ou modernizantes. E não o é porque está presente nas mais distintas formações sociais, como registra Silva (1999, p. 31) e muitos outros autores em trabalhos recentes. O fenômeno tem dimensão legal, histórica e cultural que não pode ser negligenciada, de modo que sua avaliação está condicionada aos contextos a partir dos quais ela é realizada e a partir dos critérios adotados para elaborá-la.

Mesmo com a diversidade conceitual da corrupção, no entanto, é possível delineá-la como um ganho particular, sendo, inclusive, de forma ilícita nas maiorias das vezes, por meio do cargo ou do poder público (ARAÚJO; SANCHEZ, 2005).

O fenômeno da corrupção vem sendo objeto de diversos estudos teóricos e empíricos, que utilizaram diferentes modelos e bases teóricas para descrever constructos relacionados à corrupção e suas formas de mensuração. A título de exemplo citam-se no quadro 3 os estudos de referência sobre a corrupção, os quais variam conforme a dimensão de abordagem.

Quadro 3 - Abordagens sobre a corrupção

<b>Autor de Referência</b>	<b>Perspectiva/ Modelo</b>	<b>Abordagem</b>
Rose-Ackerman (1975)	Econômica	Fatores Econômicos
Simonovic (2018)	Principal-Agente	A corrupção aparece quando o principal não é capaz de controlar as ações do agente
Johnston (1982)	Sociológico	Personalística/Institucional Sistêmica
Brei (1996)	Funcionalista	Efeitos da corrupção sobre a sociedade custo-benefício da corrupção

Fonte: elaboração própria

O problema da corrupção tem sido pauta de algumas instituições relevantes no contexto mundial. É o caso do World Bank, que reconhece a corrupção como um entrave ao desenvolvimento econômico e social dos países, sendo responsável por gerar um custo social para os mais pobres, encarecendo o acesso aos serviços de saúde, educação e justiça, além de minar a confiança no governo e nas instituições de um país, bem como, enfraquecer o contrato

social. Nesse cenário, há diversas definições e tipologias para corrupção, sendo que a literatura internacional, segundo o UK Aid (2015) aborda as seguintes categorias, apresentadas no Quadro 4:

Quadro 4 - Categorias da corrupção/tipologia

<b>Categoria</b>	<b>Descrição</b>
Suborno	O ato de persuadir desonestamente alguém a agir em seu favor por meio de um pagamento ou outro incentivo.
Peculato	Roubar, desviar ou apropriar-se indevidamente de fundos ou ativos colocados em sua confiança ou sob seu controle.
Extorsão	O ato de prejudicar, direta ou indiretamente, qualquer parte ou a propriedade da parte para influenciar indevidamente as ações.
Fraude	O ato de enganar alguém de forma intencional e desonesta para obter uma vantagem injusta ou ilegal (financeira, política ou outra).
Conluio	Um acordo entre duas ou mais partes, destinado a atingir um propósito impróprio, incluindo influenciar indevidamente as ações de outra parte.

Fonte: World Bank (2011). (tradução nossa)

Essas categorias poderão embasar a elaboração de um constructo para a corrupção, tendo em vista que se trata de um conceito teórico não observável diretamente. Ainda nessa tarefa, de conceituar e categorizar a corrupção, o Tribunal de Contas da União exortou o Referencial de Combate à Fraude e Corrupção, com uma classificação da corrupção com base na legislação, considerando que esta é um termo guarda-chuva que abriga diversas outras condutas. Assim, segundo o TCU, fazem parte do gênero “corrupção”:

Figura 4 - Condutas que fazem parte do gênero "corrupção"

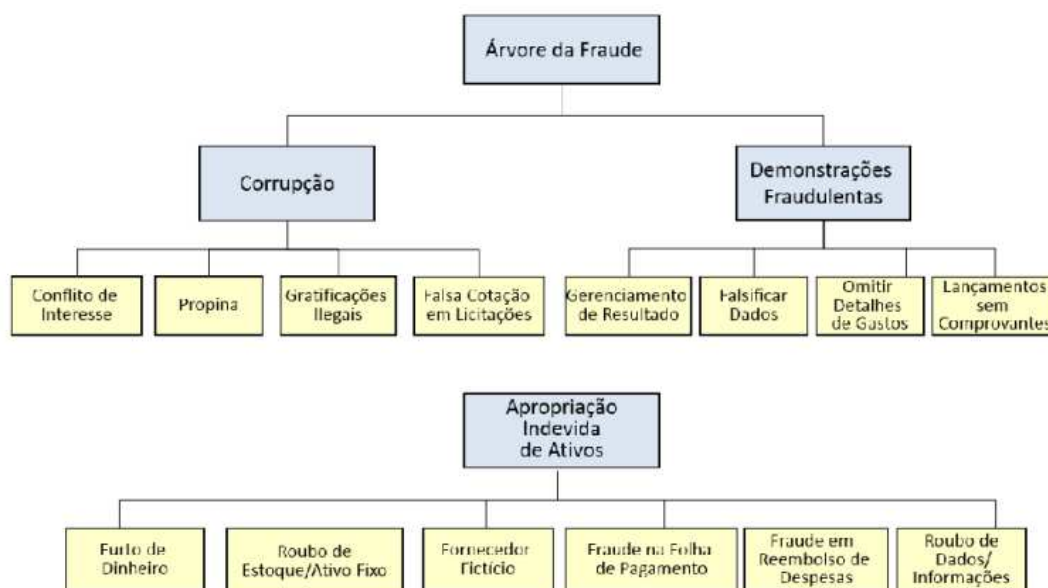


Fonte: TCU (2018).

Também é importante citar o referencial de Wells (2002), o qual indica que corrupção é uma das três categorias de fraudes, sendo as outras duas referem-se às apropriações indébitas e demonstrações fraudulentas. Essa contribuição para categorização das formas de fraudes corporativas foi aprimorada pela *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2010), mediante a divulgação da *Árvore da Fraude* em seus relatórios anuais.

Com o objetivo de apresentar de maneira sucinta as formas conhecidas de fraudes corporativas, a ACFE desenvolveu, de forma esquemática, a “Árvore da Fraude”, estrutura que apresenta 51 tipos individuais de fraudes, divididos em três grupos: corrupção, apropriação indevida de ativos e demonstrações financeiras fraudulentas. A completa classificação das fraudes é apresentada na figura 5, denominada de *The fraud tree*:

Figura 5 - Árvore da Fraude



Fonte: Adaptado pelos autores a partir da *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2010, p.7).

Assim, a corrupção pode ser atribuída à diversas condutas e tipificações, cuja base será utilizada neste estudo para classificação das inconformidades apontadas nos relatórios da CGU.

## 2.6. Evidências de estudos anteriores sobre a corrupção

Em agosto de 2021 foi publicado o artigo *Corrupção: um panorama dos fatores causais em estudos empíricos entre países* (PEREIRA & SANTOS & VALADARES, 2021), que pode servir de base para o levantamento dos estudos acerca da corrupção. Em suma, os autores

identificaram quais são as principais evidências encontradas pelas pesquisas empíricas sobre a conceituação, mensuração e as causas da corrupção. Das dimensões analisadas, aqui destacam-se os índices de mensuração do quadro 5:

Quadro 5 - Índices de mensuração da corrupção

<b>Medida</b>	<b>Fonte de Dados</b>	<b>Relação de artigos que aplicaram o índice</b>
Índice de Percepção de Corrupção (Corruption Perceptions Index – CPI)	Elaborado pela Transparência Internacional (TI) utiliza 13 fontes de dados de 11 instituições ao redor do mundo. 180 países são avaliados, com 3 fontes mínimas por país	A1,A3,A4,A6,A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A18 ,A20, A20, A21
International Country Risk Guide(ICRG)	140 países compõe a avaliação do índice. É composto por 22 indicadores de risco do país, sendo o Índice de Corrupção (IC) um dos componentes. Elaborado pelo grupo PRS	A2, A12
Índice de Controle da Corrupção do Banco Mundial (Control of Corruption Index - CCI)	Construído a partir de 25 fontes de dados de 20 instituições ao redor do mundo, um total de 212 países são avaliados atualmente	A1, A3, A4, A8, A16, A19
Índices alternativos	Construído a partir dos dados das pesquisas	A5, A17

Fonte: Pereira & Santos & Valadares (2021).

Conforme verificado no quadro acima, a maioria dos ensaios sobre a corrupção se utiliza de questionários e ferramentas *Survey* com foco em visões informadas e percepção das partes interessadas relevantes, como servidores públicos, empresários, membros de conselhos etc., que ao final geram um índice de percepção da corrupção.

Nessa perspectiva, Teixeira, RehbeinSatlher e Rodrigues (2021) aplicaram um questionário com 1.522 respondentes de todo o território nacional, para compreender quais as percepções dos brasileiros sobre a corrupção. Ademais, há um debate importante sobre os prós e os contras de contar coisas e criar medidas quantitativas para descrever fenômenos sociais complexos, e a corrupção não foge a essa regra.

Com base no contexto brasileiro, destacam-se as pesquisas de Albuquerque e Ramos (2006) com a análise teórica e empírica dos determinantes da corrupção na gestão pública municipal; Sodr e e Alves (2010) cujos resultados indicam que os eventos de corrup o municipal se correlacionam com a quantidade de emendas parlamentares e menos com o volume de recursos repassados; Lopes (2011) identificou que capacitar agentes da administra o p blica, no que tange   legisla o e   conformidade na aplica o de recursos

públicos, produz efeitos positivos sobre a gestão pública, com impacto direto sobre o número de constatações associadas à corrupção.

Cabral (2020) analisa os municípios que foram classificados a partir do nível de corrupção considerando os conceitos da transparência pública, *accountability* e teoria principal-agente. No caso, o autor observou a partir da regressão logística que o controle social é um fator preditivo do nível de corrupção e que o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) traz uma relação social e econômica com o nível de corrupção.

Ainda quanto às evidências empíricas, mencionamos alguns trabalhos que se propuseram a avaliar o controle interno público e a corrupção, ainda que de forma não diretamente relacionados. O estudo de Boll (2010) é uma das referências utilizadas para mensuração de corrupção, eis que apresentou um Índice de Corrupção Estadual (ICE), composto por fatores objetivos, considerando a quantidade de processos julgados irregulares pelo Tribunal de Contas da União, em cada Estado (Cadirreg), ponderado pela população, pelo PIB Estadual, e por recursos federais destinados aos estados via Lei Orçamentária Anual (LOA).

No *papper* publicado na revista *Journal of Political Economy* “O impacto de auditorias públicas na corrupção” (*Government Audits Reduce Corruption*) (AVIS, FINAN E FERRAZ, 2018), as análises revelaram que municípios que tinham sido auditados anteriormente praticaram 7,9% menos atos de corrupção em comparação com aqueles que não tinham sido auditados anteriormente.

Segundo o citado estudo, as auditorias reduziram a corrupção em torno de R\$567.135,00 em cada ano por município. Ainda em relação ao citado artigo de 2018, os autores problematizam se as auditorias governamentais reduzem a corrupção, fazendo uma distinção entre os atos de corrupção e atos de má gestão, a partir de um banco de dados obtido da CGU.

Na literatura internacional há diversos trabalhos que avaliam o controle interno e a corrupção, especialmente após a lava jato<sup>4</sup>, dentre estes cito: Ionescau (2011) que no *papper*: *Internal control, corruption and money laundering* abordou a relação existente entre os controles internos, corrupção e procedimentos anticorrupção. Anderson et al (2020) no *An*

---

<sup>4</sup> A Operação Lava Jato foi um conjunto de investigações, algumas controversas, realizadas pela Polícia Federal do Brasil, que cumpriu mais de mil mandados de busca e apreensão, de prisão temporária, de prisão preventiva e de condução coercitiva, visando apurar um esquema de lavagem de dinheiro que movimentou bilhões de reais em propina. A operação teve início em 17 de março de 2014, tendo seu término em 1.º de fevereiro de 2021.

*exploratory study assessing compliance among municipal controllers and the possible explanations for their degree of compliance*, os autores pesquisaram 22 municípios, sendo que os resultados demonstram que a maioria dos controladores municipais devem atuar como parceiros de negócios da gestão, revelando ainda um paradoxo: enquanto um dos principais elementos da NPM (*new public management*) é transferir mais responsabilidades para gestores descentralizados, essa mudança pode levar a um aumento do problema principal-agente e a um menor grau de *compliance*.

### **2.6.1. Da utilização de relatórios da CGU como medida para aferir a corrupção**

De um modo mais amplo, os relatórios publicados com base no Programa de Fiscalização por meio de Sorteio Público dos Municípios Brasileiros da CGU vêm sendo adotados por diversos autores como medida de quantificação da corrupção. Nesse contexto, citamos pesquisas baseadas nos registros de irregularidades constantes dos relatórios de fiscalizações, dentre elas: Campos; Pereira (2016), Carraro et al. (2006), Albuquerque; Ramos (2006); Ferraz & Finan (2011) e Campos et al (2018), as quais refletem a importância da identificação dos fatores preditivos da corrupção municipal, bem como sugerir políticas para o melhor controle dessa atividade ilícita; o que, por fim, repercutiria no aumento da eficiência dos recursos públicos.

A citada pesquisa de Campos (2018 p. 886 – 887) merece destaque pela aderência ao estudo aqui proposto, à medida que teve por objetivo estimar por meio de modelos de contagem o impacto de um conjunto de variáveis sobre a probabilidade de que determinado município brasileiro cometa irregularidades na gestão dos recursos federais transferidos por meio de convênios, acordos, contratos de repasse e transferências legais.

Para isso, utilizou a base de dados para as variáveis de contagem, a partir das irregularidades identificadas em 1.600 relatórios de fiscalização da CGU, referentes ao período de 2003 a 2010, sendo as mesmas diferenciadas entre irregularidades formais, médias ou graves. Ou seja, contabilizou (contagem) e tipificou as irregularidades constantes das fiscalizações da CGU, sendo:

a) Achados Graves:

A ocorrência desses ilícitos na execução de uma despesa pública está relacionada a um ato corrupto Fraude, sobrepreço, sobrefaturamento, desvios (não execução do objeto), irregularidades graves no processo licitatório (tais como conluio e montagem de processo licitatório, contratação direta com evidências de direcionamento, beneficiamento entre outras falhas graves.

b) Achados Médios:

Falhas na execução dos processos licitatórios e na execução de contratos que contrariam a legislação vigente e que podem contribuir diretamente para a ocorrência das irregularidades graves, tais como: ausência de publicação de atos relevantes (alterações de editais), restrição à competitividade, ausência de orçamento detalhado, de pesquisa de preço, ausência de fiscalização da execução do contrato e de boletins de medição.

c) Achados Formais

Falhas decorrentes da não observação dos aspectos formais da legislação que não geram, individualmente ou em conjunto, repercussões significativas sobre o resultado da aquisição ou contratação. Normalmente, decorrem de ineficiências e problemas administrativos, tais como: pessoal desqualificado para as atribuições, ausência de sistema de informação, de material e equipamento, dentre outras. (Campos, 2018 p. 886 – 887)

Este tratamento das irregularidades de maneira tipificada (graves e médias) e na sua frequência de ocorrência (contagem), juntamente com uma base de dados mais atualizada das fiscalizações da CGU, são as principais metodologias para quantificação do constructo corrupção. Ou seja, as variáveis dependentes são o número de irregularidades do tipo média e grave encontradas em cada município investigado pela CGU, sendo estas variáveis discretas não-negativas, com modelos de contagem que acomodam melhor este tipo de distribuição do que modelos lineares tradicionais (CAMERON e TRIVEDI, 2009).

Do mesmo modo, Rodrigues et al (2020) se propôs a analisar os fatores socioeconômicos e políticos que influenciaram a ocorrência de corrupção e má gestão nos gastos com o ensino básico nos municípios brasileiros, através de relatórios das fiscalizações realizadas pela Controladoria-Geral da União (CGU) de 2011 a 2015. Assim, a variável dependente foi obtida pela contagem do número de irregularidades constatadas pelos auditores da CGU classificadas como corrupção ou como má gestão.

Campos e Castelar (2013) estudaram o impacto de um conjunto de variáveis sobre a probabilidade de que um determinado município brasileiro seja classificado como de alta ou baixa tendência à corrupção, a partir das irregularidades identificadas nos relatórios de fiscalização da Controladoria-Geral da União (CGU). Cito ainda Vieira (2011) com resultados que apontam para o aumento dos casos de corrupção (falhas graves) em municípios que integram estados com piores indicadores de capacidade institucional de controle.

## **2.7. A percepção do papel dos órgãos de controle interno no combate à corrupção**

Grande parte da doutrina afirma que a existência de controles internos sólidos, consistentes e que sejam realmente utilizados pelos órgãos públicos, bem como a ampla

divulgação de relatórios de fiscalização e da prestação de contas públicas são ferramentas fundamentais de prevenção de práticas de corrupção. (AGUIAR, 2005).

A percepção geral de que os órgãos de controle interno, dentre eles as controladorias municipais, combatem a corrupção está disseminada no discurso epistemologicamente. Essa percepção que embasou inclusive a hipótese do presente estudo, pode ser verificada em pesquisa no Google, com o assunto controle interno e corrupção.

Dos resultados mais relevantes, constantes das 03 primeiras páginas da pesquisa na ferramenta de busca, identificamos artigos, matérias, seminários, que são descritos no quadro 6:

Quadro 6 - Abordagens sobre o controle interno

<b>Título</b>	<b>Escopo/Considerações</b>	<b>Tipo</b>	<b>Ano</b>	<b>Fonte</b>
Controle interno como instrumento de melhoria da gestão	Análise do processo de auditoria enquanto constituída num instrumento de gestão e prevenção da corrupção no contexto das fiscalizações da Controladoria Geral da União	Artigo	2016	Repositório CGU
Controle interno é essencial no combate à corrupção	Órgão fiscalizador inserido dentro da estrutura administrativa municipal que se mostra como eficiente meio de combate à corrupção, o controle interno no âmbito das prefeituras é uma exigência constitucional e sua não implementação vem sendo, de forma recorrente, apontada como irregularidade pelos Tribunais de Contas	Entrevista	2020	Portal Correio PB
O papel do auditor interno no combate à corrupção	Os auditores internos, essencialmente, buscam combater a corrupção através do fortalecimento dos sistemas de controle a fim de inibir as possibilidades de fraudes e desvio	Artigo	2018	CGE MT
O controle interno como ferramenta de combate à corrupção	O Controle Interno é o órgão fiscalizador inserido dentro da estrutura administrativa municipal, sendo um eficiente meio de combate à corrupção	Artigo	2016	Jus Brasil
Referencial de combate à fraude e corrupção	No Brasil, várias pesquisas de opinião apontam que a principal preocupação dos brasileiros atualmente é com a corrupção, à frente de questões históricas como educação, saúde e emprego. É em atenção a essa preocupação que o Tribunal de Contas da União (TCU) atualiza este referencial, para continuar oferecendo o que há de mais novo nesse combate.	Manual	2018	TCU

<b>Título</b>	<b>Escopo/Considerações</b>	<b>Tipo</b>	<b>Ano</b>	<b>Fonte</b>
A corrupção e os controles internos do Estado	Estudar os mecanismos de controle sobre a corrupção administrativo/burocrática a partir dos conceitos oferecidos pela Teoria de Agência	Artigo de periódico	2005	Revista de Cultura e Política
O controle interno e o compliance no combate à corrupção	Conceitua o controle interno e o compliance, apresentando as contribuições que estas áreas, atuando conjuntamente, proporcionariam ao setor público na prevenção aos crimes de suborno e corrupção	Artigo	2020	Administração de Empresas em Revista
Sistema de controle interno e combate à corrupção na administração pública	O objetivo do trabalho é demonstrar como a interação das organizações públicas formam sistemas e redes de controle desenvolvidos para combater a corrupção no Brasil	TCC	2009	Biblioteca digital Senado Federal
O papel do controle interno no combate à corrupção	A experiência da Controladoria-geral da União no Executivo Federal Brasileiro	Artigo	2014	Konrad Adenauer Stiftung
Órgãos públicos precisam aperfeiçoar controle interno para combater corrupção	As instituições públicas brasileira precisam aperfeiçoar seus controles internos e qualificar melhor os quadros de pessoal, além de ampliar o número de servidores nas áreas destinadas à fiscalização e estimular uma parceria entre o controle interno e o controle social, para que se possa ter um sistema mais eficiente de combate e prevenção aos atos de corrupção	Seminário	2020	TCE BA
A importância do controle interno para o combate à corrupção e à malversação de recursos públicos na Administração Pública	Discutir sobre a atual situação do controle interno na Administração Pública no Brasil e a importância do seu fortalecimento para o combate à corrupção e malversação de recursos públicos, sobretudo nos municípios.	Artigo	2021	Jus Brasil
Controle interno mostra sua força no combate à corrupção	Destacar o trabalho de um órgão ainda muito pouco conhecido, mas que foi o responsável por dar início e realizar as investigações que trouxeram a público a existência destes lamentáveis acontecimentos de corrupção: o controle interno	Capítulo de Livro	2016	Levando o direito financeiro a sério
Combate à corrupção e controle interno	Coordenação entre os atuais órgãos que atuam no combate à corrupção e a relação entre atividades de combate à corrupção e de controle interno	Artigo de periódico	2011	Cadernos Adenauer

Fonte: elaboração própria

Com base nos estudos do Quadro acima, pode-se observar que há relação positiva entre o controle interno e o combate à corrupção. Outro ponto em comum a ser destacado é a



relacionam as seguintes teorias: da escolha racional (interesses individuais nos processos decisórios), dos incentivos (benefícios que os corruptos obtêm ao adotarem certas atitudes – propina), dos jogos (visa analisar a tomada de decisões entre indivíduos cujas decisões afetam uns aos outros), da escolha pública (decisões coletivas podem ser resultantes de interesses individuais tanto egoístas quanto altruísticos) e do principal-agente (busca analisar como as instituições influenciam as relações entre os principais e os agentes).

Considerando que diversas teorias de base são utilizadas para explicar e analisar o fenômeno da corrupção, procedemos a avaliação do cerne teórico apresentado em artigos de periódicos. Nesse contexto, a avaliação foi realizada através de pesquisa bibliográfica nas seguintes bases de dados: *Web of Science*, Scopus, Scielo, Fundação Getúlio Vargas (FGV), e Spell (*Scientific Periodicals Electronic Library*), com artigos publicados entre janeiro de 2016 a outubro de 2021. Para tanto, adotamos por parâmetro a busca dos seguintes termos, juntos aos booleanos: corrupção AND (transparência OR controle), com possíveis retornos de conteúdo em relação ao título, resumo ou palavra-chave, foram identificados 101 artigos na base *Web of Science*, 140 na base Scopus, 120 na FGV, 79 artigos na base Scielo e 40 artigos na base Spell, perfazendo um total de 480 artigos científicos selecionados.

Após esse levantamento bibliométrico, procedemos a leitura da introdução e resumo para verificar a aderência ao escopo, a partir do qual foram encontrados 55 artigos científicos no total, sendo 9 artigos na base *Web of Science*, 11 na base Scopus, 13 na FGV, 17 artigos na base Scielo e 05 artigos na base Spell.

Quanto a diversidade das bases teóricas, identificamos a utilização da Teoria do agente-principal; Estrutura clássica de valor público de Moore; Teoria da psicologia social; Teoria institucional sob a perspectiva do isomorfismo mimético, Teoria da escolha pública, Teoria de ilusão de escala, Teoria da ação coletiva, Teoria das barganhas do serviço público (PSB), Teoria da escolha racional, Teoria neo-institucional, Teoria dos jogos e Teoria do triângulo da Fraude.

Neste estudo, o foco recai sobre o controle interno público, sendo presumível por hipótese, que a existência e atuação dele, mitigue a ocorrência de corrupção na aplicação dos recursos públicos. A contrário sensu, a fragilidade dos controles internos seria um fator de maior incidência de corrupção, conforme abordado na hipótese de Cressey (1953).

De acordo com Choo e Tan (2012) o conceito do Triângulo da Fraude foi adaptado da criminologia para a contabilidade, trazendo-o para o ambiente organizacional. Nesse contexto, as normas de auditoria também passaram a incorporar muitos fatores de risco de fraude associados aos seus três vértices. No Brasil, a NBC TA 240 (R1), que trata sobre a Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, apresenta os eventos que indiquem

incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra como fatores de risco de fraude (CFC, 2016).

Basicamente a proposição do triângulo da fraude foi elaborada com base na quebra de confiança havida entre os fraudadores e as instituições em que estes atuavam. Cressey primeiramente buscou rediscutir o conceito de fraude, baseada não na violação de um preceito havido como criminoso, e sim na quebra da confiança. Assim, o autor estabeleceu a partir de seus estudos 03 elementos comuns aos fraudadores, os quais visualmente formam um triângulo:

Figura 7 - Triângulo da Fraude



Fonte: elaboração própria a partir de ABDULLAHI, R., & Mansor, N. (2015, p.10).

O modelo do diamante da fraude é uma evolução da teoria do triângulo da fraude, cujo conceito nasceu em 1953 com Donald Cressey, a partir de estudos com presidiários americanos que cometeram fraudes. Há casos clássicos como os da empresa Enron que por fraudes nos balanços contábeis decretou falência em 2001, apesar da aparência sólida de sétima mais valiosa empresa americana, causando inúmeros prejuízos aos stakeholders e empregados. Também cito o caso Madoff (Bernie), considerado uma das maiores fraudes e pirâmide financeira nos EUA.

A partir da abordagem do Triângulo da Fraude, Wolfe e Hermanson (2004) apontaram que o estudo de Cressey (1953) desconsiderou algumas circunstâncias essenciais para o cometimento da fraude. Assim, os autores acrescentaram um quarto elemento, que denominaram de “a capacidade do fraudador”. Com o acréscimo do quarto vértice, Wolfe e Hermanson (2004) chamaram o “Triângulo da Fraude” de “Diamante da Fraude” (PASCHOAL, SANTOS & FARONI, 2020).

Em resumo, a pressão refere-se à motivação do fraudador (COENEN, 2008). A racionalização é um processo de autojustificação (RAHN; KROSNICK; BREUNING, 1994), sendo um conceito amplamente discutido por sociólogos e psicólogos, já que os fraudadores racionalizam a sua conduta de violação da confiança como um comportamento aceitável e

justificável. O último elemento, o de oportunidade refere-se ao fato de o indivíduo conhecer onde estão as fraquezas nos controles internos para ter sucesso no ato de fraudar (SINGLENTON, 2010). Essa aresta, oportunidade, refere-se às fraquezas do sistema, em que o servidor tem o poder e habilidade para explorar uma situação que possibilita a fraude. A oportunidade define o método com que a fraude será cometida, eis que o indivíduo deve vislumbrar uma forma de usar e abusar de sua posição de confiança para resolver o seu problema financeiro, aliada a uma percepção do baixo risco de ser pego.

Cada um dos elementos por si só já são objetos de vários estudos, sendo que para o estudo em comento vou me ater ao elemento oportunidade, em específico a atuação e fragilidades do controle interno. Nessa perspectiva, o artigo “Diamante da fraude: evidências empíricas nos relatórios de demandas externas do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) dos municípios brasileiros”, estudou o diamante da fraude em relatórios da CGU, e apontou que as falhas nos sistemas de controle interno representaram cerca de 86,34% dos casos de irregularidades e em 77,09% dos relatórios encontraram-se casos de deficiências em processos de monitoramento e controle (SANTOS& FARONI & PASCHOAL 2020).

A oportunidade é criada por controles ineficazes e falhas na governança e, quanto maior for a percepção de oportunidade, maior a probabilidade de a fraude ocorrer (L’ASTORINA, BORESTEIN, 2011 e ABDULLAHI e MANSOR, 2015). Nesse contexto, há evidências de que os riscos de corrupção podem ser mitigados com o fortalecimento dos controles internos, à medida que estes geram efeitos sobre o vértice da Oportunidade.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1. Amostra e base de dados

Para definir a amostra do estudo foram considerados os relatórios de auditoria do 4º e 5º ciclos do Programa de Fiscalização da Controladoria Geral da União (CGU). Esses relatórios de fiscalização, com os resultados do processo de auditoria, eram os mais recentes divulgados pela CGU, no seu portal, quando da coleta de dados do estudo, ocorrida no segundo semestre de 2022.

Esclarece-se que o processo de avaliação realizada pelos auditores da CGU ocorreu em 2018 e 2019, com o foco nos recursos federais aplicados em 151 municípios. No total, foram analisados R\$ 11 bilhões de recursos transferidos pela União para a execução de políticas públicas pelos entes municipais.

Além do site da CGU, a base de dados do estudo foi elaborada com dados e informações dos seguintes sites institucionais: Portais de Transparência dos Municípios e IBGE. Este último, foi utilizado os dados da Pesquisa de Informações Básicas Municipais – MUNIC, que é um levantamento pormenorizado de registros administrativos sobre a estrutura, a dinâmica e o funcionamento das instituições públicas municipais. Outra fonte de dados foram os relatórios de auditoria da CGU dos 151 Municípios que são a base de dados do estudo.

A título de exemplo segue a estrutura padrão do relatório de auditoria da CGU no Programa de Fiscalização de Municípios:

Figura 8 – Relatório de Auditoria CGU

Informações sobre a Execução da Fiscalização			
Ações de controle realizadas nos programas fiscalizados:			
Ministério	Programa Fiscalizado	Qt.	Montante Fiscalizado por Programa
MINISTERIO DA EDUCACAO	Educación Básica	2	10.520.773,80
	Educación de qualidade para todos	2	267.756.126,41
<b>TOTALIZACAO MINISTERIO DA EDUCACAO</b>		<b>4</b>	<b>278.276.900,21</b>
MINISTERIO DA SAUDE	Fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS)	4	120.245.912,90
	<b>TOTALIZACAO MINISTERIO DA SAUDE</b>	<b>4</b>	<b>120.245.912,90</b>
MINISTERIO DO TURISMO	Turismo Social no Brasil: Uma Viagem de Inclusão	1	4.352.366,11
<b>TOTALIZACAO MINISTERIO DO TURISMO</b>		<b>1</b>	<b>4.352.366,11</b>
<b>TOTALIZACAO DA FISCALIZACAO</b>		<b>9</b>	<b>402.875.179,22</b>

Indicadores Socioeconômicos do Ente Fiscalizado	
População:	314912
Índice de Pobreza:	33,69
PIB per Capita:	7.452,70

Ordem de Serviço: 201700889  
 Município/UF: Caruaru/PE  
 Órgão: MINISTERIO DA EDUCACAO  
 Instrumento de Transferência: Não se Aplica  
 Unidade Examinada: MUNICIPIO DE CARUARU  
 Montante de Recursos Financeiros: R\$ 9.156.711,40

## 1. Introdução

O presente trabalho teve por objetivo fiscalizar a execução do Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae) no município de Caruaru/PE, no período de 1º de janeiro de 2015 a 31 de março de 2017. Nesse período, foram transferidos ao município recursos no montante de R\$ 9.156.711,40 para execução do Programa.

Os trabalhos de campo foram realizados de 3 a 7 de abril de 2017, no Armazém Central da merenda escolar da Secretaria de Educação do município e em quinze unidades escolares selecionadas em amostra. Também foi realizada reunião com a presidente do Conselho de Alimentação do Escolar – CAE, em seu local de funcionamento, na data de 3 de abril de 2017.

O escopo do trabalho incluiu a verificação da regularidade da execução dos recursos do Pnae, tanto no que se refere à aplicação dos recursos (processos de aquisição de alimentos, execução de despesas e movimentação financeira), quanto no tocante à parte operacional do Programa.

## 2. Resultados dos Exames

Os resultados da fiscalização serão apresentados de acordo com o âmbito de tomada de providências para saneamento das situações encontradas, bem como pela forma de monitoramento a ser realizada por este Ministério.

### 2.1 Parte I

Nesta parte serão apresentadas as situações evidenciadas que demandarão a adoção de medidas preventivas e corretivas por parte dos **gestores federais**, visando à melhoria da execução dos Programas de Governo ou à instauração da competente tomada de contas especiais, as quais serão monitoradas pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União.

#### 2.1.1. Contextualização dos trabalhos realizados.

##### Fato

O trabalho de fiscalização do Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae) no município de Caruaru/PE teve como escopo os exercícios 2015, 2016 e janeiro a março de

7

## 3. Conclusão

Verificou-se, por meio do presente trabalho, que a execução da Ação Promoção da Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos na Atenção Básica no município de Caruaru/PE apresenta aspectos que apontam para irregularidades, haja vista as deficiências no controle de estoque; a não disponibilização para a população de todos os medicamentos que fazem parte do componente básico da assistência farmacêutica; a realização de despesas inelegíveis e com preços acima dos praticados no mercado; a inadequada estimativa dos quantitativos licitados; e a não aquisição de bens e serviços comuns por meio do pregão eletrônico.

Diante de todo o exposto, vê-se que os objetivos do programa não vêm sendo alcançados de forma satisfatória, fato que impacta diretamente o atendimento da população.

Fonte: Relatório nº: 201701311 (254 páginas)

Esses relatórios são arquivos de texto em que as irregularidades encontradas pelos auditores são descritas e tendem a ser detalhados, contendo arquivos texto com 300 páginas em média. Assim, analisaram-se em torno de 16.900 páginas, considerando 151 municípios dos ciclos 4º e 5º de avaliação.

### 3.2. Coleta de dados nos Portais de Transparência dos Municípios

Com objetivo de coletar dados a respeito do funcionamento e estrutura institucional dos órgãos de Controle Interno dos Municípios realizaram-se procedimentos de busca junto aos Portais de Transparência dos Municípios. Inicialmente, buscaram-se identificar como esse órgão está sendo denominado. Possivelmente, como um reflexo da ausência de definição legal da organização e atuação institucional das controladorias municipais, identificamos uma diversidade de nomenclaturas sendo atribuídas aos órgãos de Controle Interno. Isso dificultou o processo de pesquisa, uma vez que, apesar de frequentemente os municípios utilizarem a

denominação Controladoria Geral, existem exceções. Em geral, outras nomenclaturas empregadas pelos municípios foram as seguintes:

- Secretaria de Controle Interno
- Auditoria e Controle Interno
- Secretaria Municipal de Controle Interno
- Secretaria de Governança
- Ouvidoria transparência e controle
- Secretaria Municipal de Transparência, Auditoria e Controle
- Controladoria-Geral de Fiscalização e Transparência

Foi relevante esse cuidado em relação a busca do órgão de controle interno com outras nomenclaturas, não apenas como Controladoria Geral, para evitar a perda de cerca de 20% dos dados em virtude da diversidade dos nomes. Esse cenário indica para uma discricionariedade dos gestores possivelmente em razão da ausência de uma normatização acerca de uma padronização mínima em relação a estruturação institucional das controladorias municipais.

Essa ausência de padronização mínima se estende aos layouts dos Portais de Transparência dos Municípios, já que nem sempre existe um grau mínimo de transparência dos dados. Assim, ocorreram algumas dificuldades para consultar a remuneração e a lotação dos servidores municipais.

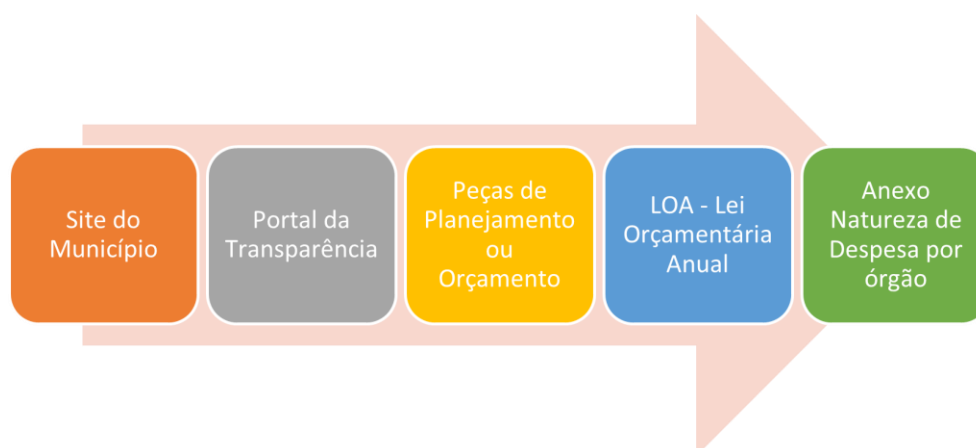
Ressalta-se que os 151 municípios possuem Portal de Transparência, contudo, não foi possível adotar um procedimento padrão para coletar dados sobre a remuneração dos servidores, por exemplo, usando como filtro o órgão no qual o servidor estava lotado. Por conseguinte, demoraram-se 25 (vinte cinco) minutos em média para consultar sobre a remuneração dos servidores por município, uma vez que existe diversificadas formas de filtros.

O primeiro filtro foi a busca pelo link, dentro de Portal da Transparência, no qual é disponibilizado as informações como, gasto com pessoal, servidor, despesas, remuneração, gastos correntes, consulta de salários. Depois, eram necessários os dados para consultar tais como, nome do órgão e lotação, se o servidor está ativo ou inativo, se a consulta é referente a folha normal, de férias ou de décimo terceiro. Ademais, existem municípios em que a consulta somente foi possível por intermédio do nome completo do servidor.

Informa-se que em apenas 1/3 dos municípios analisados há possibilidade de fazer o download da base de dados em formato editável. Apesar de tais dificuldades e complexidade dos dados, essas informações foram coletadas.

Por outro lado, a coleta de dados e informações orçamentárias, constantes das Leis de Orçamento Anual (LOA), fosse ágil (cerca de 5 minutos por município) em virtude da padronização contábil instituída pelo Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com base no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Assim, os procedimentos foram conforme o fluxo descrito na Figura 9:

Figura 9 - Fluxo padrão da consulta orçamentária



Fonte: elaboração própria

Nesse sentido, para consulta dos recursos orçamentários foram necessárias cerca de 13 horas de pesquisa, sem contabilizar as horas gastas com a leitura, extração e classificação das inconformidades constantes das 16.000 páginas dos relatórios da CGU, referentes aos 151 municípios da amostra.

### 3.2.1. Procedimentos metodológicos para observar a adesão dos municípios a padrões indicados pela CGU

Inicialmente, recorreram-se as informações das bases de dados das seguintes políticas institucionais do Governo Federal, que foram adotadas pelos municípios com o suporte da CGU, que, em geral, têm por objetivo a prevenção da corrupção e promoção da transparência, que são: Programa Time Brasil - TIMEBR (2022), a Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação – FALABR (2019) e Programa Nacional de Prevenção à Corrupção (PNPC). Os links no qual as informações sobre tais programas estão disponíveis são os seguintes, respectivamente:

- <https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/time-brasil/planos-de-acao/planos>
- <https://falabr.cgu.gov.br/publico/BuscadorOuvidorias/BuscadorOuvidorias.aspx>
- <https://www.rededecontrole.gov.br/>

Ressalta-se quando os gestores dos municípios optaram por aderir a tais programas, conseqüentemente, uma série de compromissos e obrigações foram acordadas. Por exemplo, a adesão do município ao PNPC permite aos seus servidores receber orientações, treinamentos e a acessar os modelos de práticas de controle, além de participar da Rede de Controles da Gestão Pública, que tem o patrocínio do TCU e CGU. Reforça que o principal objetivo do PNPC é incentivar às organizações públicas brasileiras a adotar boas práticas de governança para o enfrentamento da corrupção com o uso de instrumentos de prevenção, como é o caso em particular da plataforma e-Prevenção, que está disponível na Rede de Controles da Gestão Pública.

Assim sendo, para consultar sobre a aderência ou não dos municípios aos programas citados realizou a identificação nominal de cada um, sendo que as bases de dados consultadas não têm o formato aberto para download. Essa identificação ficou restrita apenas aqueles municípios da amostra que possuem controladorias, sendo identificados nominalmente cada município nas três bases dos programas da CGU. O resultado desse procedimento foi a verificação se o município faz parte dos programas ou não.

### **3.3. Procedimentos de Análise dos Dados**

#### **3.3.1. Categorização das inconformidades**

Este estudo buscou capturar *proxy* de corrupção com base nas irregularidades detectadas pelos auditores da CGU nos relatórios oriundos do Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos, com objetivo de avaliar a hipótese que a existência das controladorias municipais mitiga a ocorrência de corrupção na execução de recursos públicos. Assim, com base no conteúdo dos relatórios de auditoria da CGU pode-se classificar os apontamentos como indícios de corrupção e de má gestão/outras inconformidades, fundamentando-se no ganho direto do gestor na inconformidade registrada. Nessa perspectiva, por exemplo, as irregularidades associadas às fraudes em processos licitatórios, foram classificadas como indício de corrupção. Por outro lado, as irregularidades relacionadas aos atos que não envolvem o ganho do gestor,

como desperdício de remédios ou falta de controle de frequência escolar, foram classificadas como má gestão/outras inconformidades.

Nesse sentido, utilizou-se da técnica de análise de conteúdo e do método categorial (BARDIN, 1977). Com base nas categorias previamente estabelecidas realizou a identificação e a contagem do número de irregularidades constatadas pelos auditores da CGU no respectivo relatório dos 151 Municípios da amostra selecionada, sendo relacionadas às subcategorias estabelecidas.

As pesquisas de Wells, (2002), Albuquerque e Ramos (2006), ACFE (2010), Ferraz; Finan (2008 e 2011), World Bank (2011), Campos, Castelar e Soares (2018), TCU/MPF (2018) e Cabral (2020) formaram a base para as escolhas das categorias prévias para análise do conteúdo dos relatórios de fiscalização da CGU. Salienta-se que o procedimento de contagem foi a estratégia metodológica usada por Campos, Castelar e Soares (2018), que estudaram o impacto de um conjunto de variáveis sobre a probabilidade de que um determinado município brasileiro seja classificado como de alta ou baixa tendência à corrupção, a partir das irregularidades identificadas nos relatórios de fiscalização da Controladoria-Geral da União (CGU).

Outras pesquisas como a de Albuquerque; Ramos (2006) e Ferraz; Finan (2008 e 2011) também usaram variáveis de contagem para identificar esse tipo de irregularidade como variável dependente. Nesse contexto, Ferraz e Finan (2008) definiram corrupção como irregularidades associadas a fraude em contratações públicas, desvio de recursos públicos e sobre preço.

Por ser considerado um fenômeno complexo, esses estudos mencionados utilizaram-se diferentes modelos para descrever constructos relacionados à corrupção e suas formas de mensuração. Assim sendo, o Quadro 7 apresenta a descrição da classificação compilada deste estudo.

Quadro 7 - Classificação dos apontamentos de inconformidades

Proxy	Item avaliado	Descritivo/Exemplos dos relatórios CGU	Embasamento/ fonte
Indícios de Corrupção	superfaturamento/ sobrepço	Os relatórios são expressos e literais na caracterização do superfaturamento e sobrepreço	Finan e Ferraz, 2011
	Descaracterização do objeto contratado	Execução em desconformidade com o edital, execução de obras ou serviços diferentes da especificação técnica; desvio de objeto; pagamento com PNAE de verba fora da especificação; baixa qualidade na execução dos serviços realizados, com o aparecimento de rompimentos em calçadas, afundamento de pavimentos, desagregação de concreto em calçadas e desalinhamento no assentamento de meio-fio; estrutura metálica da quadra executada em desacordo com o projeto estrutural	Finan e Ferraz, 2011
	Fraude/direcionamento de licitação	Favorecimento nas licitações; simulação de cotação de preços; dispensa irregular de licitação; recebimento irregular de benefícios; beneficiários BPC falecidos; restrição de competitividade na licitação; utilização de documentos inidôneos; Fraude e direcionamento de licitações; ausência de competição em procedimentos licitatórios vencidos reiteradamente pelo mesmo fornecedor; conluio entre os participantes do certame; contratações irregulares por dispensa de licitação; simulação de venda de mercadorias sem contrato de fornecimento;	Wells, 2002 e Word Bank, 2011
	Propina e suborno	É um crime funcional o ato de exigir, solicitar, receber ou aceitar promessa de vantagem indevida em razão de sua função estará desrespeitando o seu dever ou atribuição de realizar uma tarefa ou de manter uma conduta compatível com a moral administrativa e, por conseguinte, violando seus deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às leis, normas e as instituições.	TCU/MPF, 2018; ACFE, 2010
	Pagamentos irregulares/sem cobertura contratual	pagamento irregular ou sem cobertura ou por serviços não executados. Pagamento de taxa de administração; pagamentos sem aditivos; beneficiários do BPC pagos a cidadão com renda superior a 1/4 Salário Mínimo; pagamentos em duplicidade; pagamento de despesas indevidas com recursos do bloco MAC	Finan e Ferraz, 2011

Proxy	Item avaliado	Descritivo/Exemplos dos relatórios CGU	Embasamento/ fonte
Má gestão /demais inconformidades	Irregularidades formais	insuficiência na elaboração de metas e indicadores; ausência de nomeação formal de fiscal do contrato; fracionamento de despesa; ausência de segregação de função; insuficiência nos dados cadastrados (endereço) ou dados desatualizados; subcontratação sem comunicação formal; não foram encontrados os termos de adjudicação e homologação das respectivas licitações devidamente datados e assinados pela autoridade; ausência de designação formal de representante da administração para fiscalização dos contratos	Cabral 2020
	descumprimento de norma	Descumprimento de normativos em geral; Exemplos frequentes dos relatórios: não utilização de pregão eletrônico contrariando o Decreto nº 5.450/2005; não aquisição de produtos de agricultura familiar contrariando resolução FNDE 26/2013; pagamento antecipado, contrariando a Lei 8.666/93; Não utilização de conta bancária específica para movimentar recurso federal; ausência de fiscal do contrato/comissão acompanhamento; acúmulo de cargo público em desacordo com a CF; repasse de parcelas sem apresentação da respectiva prestação de contas; classificação orçamentaria incorreta; ausência de certidão de regularidade fiscal do fornecedor; subcontratação sem autorização no edital; descumprimento de TAC; descumprimento do número mínimo de nutricionistas	Campos, Castelar e Soares, 2018
	falhas nos controles	falhas nos controles primários, entendidos como a primeira linha de defesa, de responsabilidade de todos aqueles que executam atos administrativos. Exemplos concretos de achados: falha no controle da distribuição dos alimentos; falha no registro de matrículas de alunos; ausência de identificação de beneficiário; ausência de documentos para instrução de processo; falhas na fiscalização da execução de contratos; insuficiência na atuação do controle social (Ausência de ações de mobilização social); divergências entre os valores registrados no Sistec e aqueles relativos à frequência escolar verificada nos cadernos de chamada disponibilizados; falta de controle dos aluno da zona rural que utilizam o transporte escolar	Campos, Castelar e Soares, 2018

<b>Proxy</b>	<b>Item avaliado</b>	<b>Descritivo/Exemplos dos relatórios CGU</b>	<b>Embasamento/ fonte</b>
	insuficiência de ações de transparência	Ausência de publicação de aditivos; ausência de publicidade das informações pedagógicas na página da escola; ausência de transparência da definição dos custos unitários;	Rocha 2020
	má gestão	Deficiência na estrutura física, mobiliário inadequado, merenda preparada e/ou armazenada de forma inadequada; falhas/atrasos na execução de obras; atraso na distribuição de merenda escolar; equipamentos médicos adquiridos e sem utilização; desperdício de medicamentos, ocorrências de volumes de lotes cujos prazos de validade já se encontravam próximos de expirar;	Cabral 2020

Fonte: elaboração pela autora com base nas pesquisas citadas

### **3.3.2. Análise exploratória de dados**

Posteriormente a classificação as inconformidades, empregaram procedimentos para uma análise exploratória de dados considerando as informações das controladorias públicas municipais, que foram auditados no 4º e 5º ciclo do Programa de fiscalização da CGU. Esses procedimentos, delinearão o perfil das controladorias municipais visando relacionar ou não a contagem de inconformidades de corrupção apontadas pelos relatórios, bem como identificar as medidas de centro e distribuição preponderantes. A análise exploratória dos dados (AED) é o processo de uso das ferramentas estatísticas, como gráficos, medidas de centro e medidas de variação, para investigar os dados com o objetivo de compreender suas características importantes (TUKEY, 1980).

A AED permitiu verificar padrões, detectar anomalias, testar hipótese ou examinar suposições. Os procedimentos de AED foram realizados utilizando ferramentas do software STATA. Assim, calcularam-se medidas de associação, de tendência central e de dispersão.

### **3.3.3. Contagem das inconformidades**

Após a identificação das irregularidades com categorias e subcategorias, em que foram segregadas em indícios de corrupção e má gestão, que permitiu gerar um arquivo com 1.239 irregularidades, realizaram-se procedimentos de adequação dessas variáveis. Assim, com a agregação das irregularidades obtêm-se a sua contagem do total de indícios de corrupção e de má gestão por município. Esse é um procedimento comum nos estudos citados que focaram nas análises baseadas nos dados da CGU. Entretanto, a simples contagem de irregularidades pode ser uma medida enviesada, já que em cada município auditado o número de programas de governo foi diferente. Isso afeta diretamente o número absoluto de irregularidades identificadas.

Como solução para essa questão, ponderou-se o número absoluto de irregularidades totais, classificados como indícios de corrupção e má gestão, pelo número de programas auditados no município, assim como fizeram Moreira (2019) e Batista, Rocha e Santos (2020).

Podemos considerar como variáveis, portanto, o número de irregularidades totais ponderado pelo número de programas auditados; o número de irregularidades classificadas como má gestão e o número de irregularidades classificadas como corrupção, ambas ponderadas pelo número de programas auditados, como está descrito no Quadro 8:

Quadro 8 – Variáveis relativas à corrupção

Item	Descrição	Fonte
Inconformidades	Total Inconformidades/total de programas auditados	Batista, Rocha e Santos (2020), Moreira (2019).
Índice de corrupção	Total de inconformidades classificadas como corrupção/total de programas auditados	Batista, Rocha e Santos (2020), Moreira (2019).
Má gestão	Total de inconformidades classificadas como má gestão ou demais irregularidades/total de programas auditados	Batista, Rocha e Santos (2020), Moreira (2019).

Fonte: elaboração própria

### 3.3.4. Outras variáveis consideradas no estudo

Para avaliar as características estruturais e institucionais do controle interno, a literatura documenta variáveis clássicas de estrutura/tamanho do órgão auditado (DONALDSON, 1999), ou signatário do produto de controle, considerando que esses fatores explicam que os mecanismos de controle favorecem a construção de um ambiente de monitoramento e gestão de risco mais eficaz (BEUREN & ZONATTO, 2014). São exemplos desses fatores os recursos econômico-financeiros e humanos disponíveis, sendo utilizadas para avaliar a composição do modelo dos fatores de existência normativa e estrutural do órgão de controle (servidores e orçamento). (CHOI, LEE, SONU, 2013; HENRIQUE et al., 2016; LIU, LIN, SHU, 2017; DA SILVA, CELESTINO, MELO, & MÓL, 2017).

Com base nos estudos mencionados, as variáveis foram escolhidas considerando que as estruturas podem ser influenciadas pelo tamanho das entidades, recursos econômico-financeiros e humanos disponíveis, conforme consolidado no Quadro 9.

Quadro 9 - Variáveis relativas ao controle interno

Item	Categorias	Descrição	Fonte
Existência de órgão de controle interno	Binária	Existência de controladoria: 0 se não possui unidade de controle interno e 1 se possui	TCE/MG (2017); DiMaggio e Powell 1983
Montante auditado	Contínua	Montante de recursos auditado em cada município	Eric Avis, Claudio Ferraz, Frederico Finan (2018)

Item	Categorias	Descrição	Fonte
Quantidade de servidores do órgão de controle interno	Discreta	Estrutura do controle interno, a partir de consultas ao portal de transparência	TCE/MG (2017); DiMaggio e Powell 1983
Quantidade de servidores do órgão de controle interno específicos da carreira	Discreta	Estrutura do controle interno, a partir de consultas ao portal de transparência	TCE/MG (2017); DiMaggio e Powell 1983
Orçamento do controle interno	Contínua	Valor destinado em LOA para a Controladoria	Donaldson (1999); Cabral (2020)

Fonte: Elaboração própria

Destaca-se ainda, na composição do modelo, o estudo de LAURINHO et al. (2016) que apontou que fatores socioeconômicos e políticos influenciaram na ocorrência de corrupção, porquanto também serão consideradas para cada município avaliado, as seguintes variáveis de controle: população, número de eleitores, Pib per capita, índice de pobreza e índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM).

### 3.3.5. Testes estatísticos

Para análise quantitativa, foi realizado teste Anova após a sumarização das observações com as médias, desvio padrão, valores mínimos e máximos, com objetivo de analisar se há variância. Nesse sentido, o teste Anova foi aplicado em relação ao estrato da população do município (porte populacional), bem como a região ao qual pertence, considerando o total de inconformidades classificadas como indício de corrupção, ponderadas pelo número de programas auditados. Para aferir a variância, se o teste F for maior que 5%, então não se rejeita a hipótese nula, de que as médias são iguais, logo, não existem diferenças estatisticamente significativas.

Para análise de normalidade dos resíduos o teste *Shapiro-Wilk* foi utilizado. O Teste de *Shapiro-Wilk* tem como objetivo avaliar se uma distribuição é semelhante a uma distribuição normal, que também pode ser chamada de Gaussiana, eis que sua forma se assemelha a de um sino. Testar a normalidade dos resíduos é pressuposto de uma regressão linear, que tem aderência como modelo se os erros são normais, portanto, caso o teste aponte que esta premissa é inválida, os resultados da regressão (intervalos de confiança, etc.) não devem ser usados.

### 3.3.6. Testes não paramétricos

Os testes estatísticos podem ser divididos em dois grandes grupos: estatística paramétrica e não paramétrica, com base na premissa de que a distribuição da amostra é normal, as variâncias são homogêneas, os efeitos dos fatores de variação são aditivos e os erros independentes (CAMPOS, 2000).

As técnicas da Estatística não-paramétrica são adaptáveis aos dados das ciências do comportamento, sendo aplicáveis para análises de dados qualitativos. Com base nas características da amostra, aplicou-se um teste não paramétrico para análises de dados qualitativos, visto que a variável analisada não segue uma distribuição normal e a amostra é relativamente pequena. Assim, optou-se por empregar o teste não paramétrico com o foco na comparação de dois grupos, quais sejam: um relativo aos municípios que possuem controladorias e o outro dos que não possuem controladorias.

Foram realizados os testes de Mann-Whitney e Qui Quadrado. O primeiro é usado para testar se duas amostras independentes foram retiradas de populações com médias iguais. Esse teste é uma alternativa para o teste “t” aplicável quando a amostra for pequena e ou as pressuposições, exigidas pelo teste “t”, estiverem comprometidas. A única exigência do teste de Mann-Whitney é a de que as observações sejam medidas em escala ordinal ou numérica (Gibbons, 1971).

Já o teste do qui quadrado é baseado no método da comparação, ou seja, comparar um grupo observado com um grupo esperado de frequências. O princípio básico deste teste é comparar proporções, e para isso, usa-se a hipótese de nulidade, que dará a proporção de indivíduos, ou objetos, que se enquadram em cada uma das diferentes categorias em que a população está presumidamente classificada.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO

### 4.1. Análise Exploratória de Dados

Para traçar o cenário em termos geográficos, identificamos que as auditorias nos 151 municípios da amostra representam análise de 828 programas e a distribuição de recursos de R\$ 11.036.273.771,26. Assim, equivaleu a uma média de 5,48 programas e de R\$73.087.905,77 por município. Os Estados de Minas Gerais e São Paulo tiveram a maior concentração de municípios da amostra. Contudo, é na região do Nordeste que concentra a maioria dos municípios da amostra. Portanto, a amostra contempla as 05 regiões e os 26 Estados Brasileiros, conforme mostra a Figura 8 do mapa do Brasil:

Figura 10 - Abrangência da amostra



Fonte: elaboração própria

Em sequência, a Tabela 2 demonstra as características socioeconômicas dos 151 municípios que compõe a amostra:

Tabela 2 - Características socioeconômicas da amostra

Item	Montante auditado (R\$)	Quantidade de programas avaliados	Eleitores	PIB Per capita	Índice FIRJAN	Índice de pobreza
Somatória	11.034.150.257	828	15.142.072			
Média	73.561.001	5,4	100.278	11.684	0,7240	38,6
Desvio padrão	150.259.602	3,3	105.382	8.329	0,10	14,9

Fonte: elaboração própria

As medidas de estatística descritiva das variáveis utilizadas no estudo são informadas na tabela 3:

Tabela 3 - Estatísticas descritiva das variáveis utilizadas no estudo

Variable*	Obs	Média	Desvio Padrão	Min	Max
inconf	151	2.090	2.416	0	17
corrup	151	.737	1.048	0	8
mgestao	151	1.353	1.534	0	10
fgpc	151	1.98e	4.79e	0	3.47e
serv_cgmpc	151	.507	.813	0	6.828
Firjan	151	.787	.106	.523	.996
População	151	159154.5	166152.8	2929	803739
Pibpc	151	11684.5	8329.19	2536.55	58954.12
Pobreza	151	38.60	14.97	4.55	73.14
d_controla	151	.622	.486	0	1
Servidores	151	37.32	19.66	.995	151.292
d_auditores	151	.145	.353	0	1
folha_servs	151	685158.5	1253802	0	7580000
orçamento_v	151	230.04	7.279.013	0	7993.56

Notas: \*todas as variáveis estão especificadas no Anexo A

Fonte: Elaboração própria a partir do Stata

Chamam atenção os seguintes dados, tendo em vista que para o Stata, o outlier foi expurgado: os municípios da amostra apresentam um quantitativo médio de 37 servidores para cada 1.000 habitantes e de 0,5 servidores lotados nas controladorias para cada 1.000 habitantes.

Cruz et al. (2014) destacaram em seus resultados, grande variedade na relação da quantidade de servidores e população dos municípios. Essas informações apontam para a necessidade de um estudo mais aprofundado das atribuições desenvolvidas pelo pessoal existente e o perfil exigido para essas funções. Em relação ao porte do município, a tabela em

sequência espelha o número de municípios considerando o quantitativo de servidores do executivo por faixa.

Tabela 4 - Faixa de números de servidores nos municípios auditados

<b>faixa de número de servidores</b>	<b>Quantidade de municípios</b>	<b>Percentual (%)</b>
<5000	108	71,5
5.000 a 10.000	30	19,3
>10.000	13	9,2

Fonte: elaboração própria

Mais de 71,5% da amostra está concentrada em municípios com menos de 5.000 servidores, indicando o porte dos entes federativos. Ainda quanto aos servidores, temos uma média de 3.138 de servidores totais por município e média de seis servidores lotados no órgão de controle interno, ou seja, menos de 1% dos servidores públicos estão lotados nas controladorias, mais especificamente 0,20%.

Esse cenário, pode demonstrar um indicativo de incipiência de atuação, visto que verificar apenas a existência do órgão não significa necessariamente ter uma boa estrutura técnico administrativa. Conforme Cruz et al. (2014), a capacidade institucional do órgão também pode ser conferida por meio de uma avaliação orçamentária, que consta como uma de suas peças de planejamento, especificamente da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Os dados apontam que 57 municípios não têm controladorias e 94 municípios possuem controladorias. Entre os 94 municípios, 26 têm um orçamento da controladoria exclusivamente para pagamento de folha de pessoal e encargos sociais. Nos demais 68 municípios os órgãos de Controladorias possuem orçamento que contemplam outros gastos, além da folha de pessoal e encargos sociais. Exceto São José dos Campos/SP, da amostra, 67 municípios apresentam média de R\$159.937,00 ao ano, tendo por mediana R\$70.000,00 para demais gastos e investimentos do órgão de controle, o que pode significar a existência de uma estrutura para desempenhar as atividades de controle interno e gastos com contratações para, por exemplo, treinamento para capacitações, serviços de terceiros, locação de imóveis, diárias de viagens, bens permanentes, etc.

Observou-se o município de São José dos Campos como um *outlier*, uma vez que seu orçamento ultrapassa R\$20.000.000,00, além da folha de pagamento. Nesse caso, optou-se por detalhar o seu perfil separadamente.

#### 4.1.1. Outlier

O outlier é um valor que foge da normalidade e que pode causar anomalias nos resultados obtidos e podem se caracterizar como: dados discrepantes, pontos fora da curva, observações fora do comum, anomalias ou valores atípicos. Ou seja, Outliers são valores extremos que ficam muito além das outras observações.

Aggarwal (2013) fornece uma taxonomia útil de métodos de detecção de outliers, sendo que um deles baseia em modelos de proximidade, considerando as instâncias de dados que são isolados da massa dos dados, conforme determinado pela análise de cluster, densidade ou vizinho mais próximo. Com base na observação dos dados, destaca-se o município de São José dos Campos/SP como um *outlier* em virtude de suas características analisadas no estudo.

Apresenta-se na tabela 5 essas peculiaridades em relação ao valor total do orçamento, valor total da folha de pagamento e o número de servidores alocados para a Controladoria Geral do Município, comparado a outros municípios do mesmo porte.

Tabela 5 - Descrição de características de pessoal e orçamento do *Outlier*

Município	População	Quantidade de servidores CGM	Folha servidores CGM ano (em R\$)	Orçamento do órgão de controle (em R\$)
São José dos Campos SP	629.921	61	7.580.000	30.300.000
Uberlândia	604.013	35	4.157.820	5.495.977
Santo André	676.407	7	997.568	997.568

Fonte: elaboração própria

Em uma pesquisa mais detalhada das particularidades do *outlier*, o município de São José dos Campos, SP, identificara-se que o órgão de Controle Interno está sob a responsabilidade de uma secretaria híbrida, que acumulam as funções de controladoria e de outras políticas finalísticas. Isso está refletido no nome da Pasta, que é: Secretaria de governança - auditoria geral; comunicação; eventos; esportes; transparência. Detalhes do seu organograma consta do Anexo II desta dissertação.

O valor alocado ao orçamento do órgão reflete esse acúmulo de funções, que é equivalente a R\$22.520.000,00. Esse valor é classificado como outras despesas correntes e sua distribuição é a seguinte: R\$4.000.000,00 para parcerias com Organização da Sociedade Civil (OSC) e R\$18.520.000,00 em aplicações diretas (serviços de terceiros basicamente). A ausência

de normatização em relação às funções de controladorias gera esse tipo de organização, na qual a própria secretaria que fiscaliza também executa políticas públicas.

#### 4.1.2. Análise das inconformidades e características dos municípios auditados

Quanto às inconformidades classificadas em cada município, temos as seguintes características da amostra, com o agrupamento por região:

Tabela 6 - Características gerais da amostra

Região	Número de municípios fiscalizados	Número total de constatações	Número de indícios de corrupção	Média de constatações totais por município	Média de indícios de corrupção por município
Centro-Oeste	13	138	46	10,6	3,5
Nordeste	55	508	212	9,1	3,7
Sudeste	39	288	111	7,5	2,9
Norte	17	110	36	6,4	2,1
Sul	27	183	44	6,7	1,6
<b>Total</b>	<b>151</b>	<b>1.227</b>	<b>449</b>		
<b>Média Geral</b>				<b>8,1</b>	<b>2,8</b>

Fonte: Elaborada pela autora por meio do banco de dados

Na tabela acima, identificamos que a região com menor média de inconformidades totais foi a norte, mas, é na região sul que apresentou menor média em relação àquelas classificadas como indício de corrupção. Em contrapartida, a região nordeste e centro oeste que apresentam a maior média de inconformidades classificadas como indício de corrupção.

Adicionalmente, na tabela 7 são informadas as características dos 151 municípios da amostra em relação aos principais indicadores socioeconômicos por regiões do Brasil. A média de servidores da região Norte se destaca em razão de estar incluso na amostra os relatórios de fiscalização da CGU das capitais Boa Vista-RR, Porto Velho-RO e Palmas-TO, que têm 17.562, 11.808 e 13.443 servidores, respectivamente.

Tabela 7 - Características socioeconômicas, de pessoal e de indícios de inconformidades dos municípios da amostra por regiões do Brasil.

Região	Municípios fiscalizados	Média de servidores	Número de constatações de		Indicadores (média)		
			Corrupção	Má gestão	Pib per capita*	Índice Firjan**	Índice de pobreza***
Centro-Oeste	13	2.538	46	92	17.935	0,75	34,5
Nordeste	55	3.517	212	296	6.082	0,67	53,7
Sudeste	39	5.068	111	177	15.785	0,76	23,15
Norte	17	5.777	36	74	8.226	0,66	41,14
Sul	27	4.165	44	139	16.599	0,80	31,61
<b>Geral/Total</b>	<b>151</b>		<b>449</b>	<b>778</b>	<b>11.685</b>	<b>0,72</b>	<b>38,6</b>

**Notas:** \* quanto maior é o valor PIB per capita é positivo; \*\* quanto mais próximo de 1 é o valor do índice Firjan (varia de 0 a 1) é positivo; \*\*\* quanto menor é o valor do índice de pobreza indica um cenário melhor.

Fonte: Elaborada pela autora por meio do banco de dados

Assim, com base nas inconformidades totais e indícios de corrupção encontradas na amostra, ordenaram-se os cinco municípios com mais constatações. Por conseguinte, obteve-se o seguinte ranking:

Tabela 8 - Ranking das inconformidades

Estado	Município	total inconformidades	possui CI*	Estado	Município	indícios de corrupção	possui CI*
MG	Muriaé	24	SIM	MG	Muriaé	13	SIM
GO	Catalão	23	SIM	PB	São Bento	12	NÃO
MA	Imperatriz	23	SIM	MS	Aquidauana	10	NÃO
AM	Ferreira Gomes	22	SIM	BA	Jequié	9	SIM
PB	São Bento	20	NÃO	Amapá	Ferreira Gomes	8	SIM

\*possui controle interno (SIM/NÃO)

Fonte: elaboração própria

Os municípios da tabela 8 têm valores acima da média do total de inconformidades por município de 8,1, e da média de indícios de corrupção apurada de 2,8. Apenas o município de Muriaé-MG tem mesma posição no ranking das inconformidades totais e de indícios de corrupção. Além disso, dentre os municípios no ranking de top 5, há 3 que possuem controladorias e 2 que não têm o órgão de controle interno. Esse cenário, contradiz a hipótese e a percepção geral de relação ao efeito da controladoria municipal no combate a corrupção.

Ressalta-se que em somente em três municípios não foram identificadas inconformidades, correspondendo a 2% da amostra. Na tabela 9 são detalhadas algumas características desses municípios.

Tabela 9 - Características socioeconômicas, de pessoal e de indícios de inconformidades dos com ausência de inconformidades

Estado	município	Valor auditado	Programas auditados	Possui CGM	Programa CGU	Qtd servidores	Qtd servidores CGM	Orçamento além da folha
TO	Palmas	3.481.174	2	sim	1*	11808	23	sim
TO	Gurupi	96.934.705	5	não	0	4108	n/a	n/a
PB	Caruaru	402.875.179	9	sim	0	10534	26	sim

Nota: \*Faz parte do Programa Nacional de Combate a Corrupção (PNPC)

Fonte: Programa de Fiscalização em Entes Federativos – V04º e V05º Ciclo - Números dos Relatórios: 201800728; 201701311; 201701479

No caso do Município de Gurupi/TO, não foram identificadas inconformidades e a estrutura administrativa de sua prefeitura não indicou existir o órgão de controladoria. Em geral, os demais municípios da tabela supra, têm servidores no órgão de controle interno, contudo, não há uma carreira específica essa função, existe orçamento destinado a outras ações, além do pagamento da folha e encargos de pessoal.

#### 4.2. Características dos órgãos de controle interno dos municípios auditados

Quanto à existência do órgão de controle interno, considerado neste estudo como institucionalização de controladoria, identificou-se que existem 94 municípios com o órgão de controladoria e outros 57 sem a controladoria. Os critérios para considerar a existência da Controladoria foram possuir: Normativo específico, organograma institucional, servidores lotados no órgão e orçamento próprio (unidade orçamentária específica constante dos instrumentos de planejamento).

Com objetivo de apresentar as características da amostra foi segregado os municípios em aqueles com e sem a controladoria. Inicialmente, na tabela 10 informam-se tais características, incluindo socioeconômicas, dos 57 municípios da amostra no qual verificou-se a inexistência institucional de órgão de Controle Interno.

Tabela 10 - Características socioeconômicas, de pessoal e de indícios de inconformidades dos Municípios que NÃO possuem controladoria por regiões do Brasil.

Região	Número de Municípios fiscalizados	Quantidade média de servidores		Número de constatações de		Indicadores		
		Geral município	Servidores/ 1.000hab	Corrupção	Má gestão	Pib per capta	Índice Firjan	Índice de pobreza
Centro-Oeste	6	2.537	33	30	42	17.901	0,75	34,5
Nordeste	17	2.491	35	68	98	6.081	0,62	58,2
Sudeste	12	4.901	42	30	51	15.818	0,77	24,9
Norte	6	3.340	70	04	25	6.174	0,60	42,7
Sul	16	3.720	28	16	73	15.875	0,78	30,9
<b>Média</b>	<b>11,4</b>	<b>3.398</b>	<b>41,6</b>	<b>30,8</b>	<b>59,8</b>	<b>12.370</b>	<b>0,70</b>	<b>38,2</b>

**Notas:** \* quanto maior é o valor PIB per capta é positivo; \*\* quanto mais próximo de 1 é o valor do índice Firjan (varia de 0 a 1) é positivo; \*\*\* quanto menor é o valor do índice de pobreza indica um cenário melhor.

Fonte: Elaborada pela autora por meio do banco de dados

Os municípios que não possuem controladoria equivalem 37% do total da amostra, concentrando 33% das inconformidades classificadas como indício de corrupção. Destaca-se que a região Nordeste, uma que possui o maior quantitativo de indícios de corrupção, o menor número de servidores, o menor PIB per capta, o pior índice Firjan e o maior índice de pobreza. Esses resultados são semelhantes ao estudo de Laurinho, Dias e Mattos (2017), que apontou para influência dos fatores socioeconômicos na ocorrência de corrupção.

Ademais, os municípios da amostra referentes a tabela têm em média 3.398 servidores, refletindo um porte menor em relação aos municípios da amostra que possuem controladorias. São apresentados na tabela 11 os municípios que têm o órgão de Controle interno.

Tabela 11 - Características socioeconômicas, de pessoal e de indícios de inconformidades dos municípios que POSSUEM controlaria por regiões do Brasil.

Região	Número de Municípios fiscalizados	Quantidade média de servidores		Número de constatações de		Indicadores		
		Geral município	Lotados na Controladoria	Corrupção	Má gestão	Pib per capta	Índice Firjan	Índice de pobreza
Centro-Oeste	7	5.938	15	17	60	16.941	0,79	30,5
Nordeste	39	4.873	8,3	141	193	6.362	0,66	50,35
Sudeste	26	7.052	14,6	79	126	16.377	0,78	23,2
Norte	11	5.801	10,4	32	47	9.344	0,68	40,2
Sul	11	5.377	12,7	32	63	19.414	0,81	32,6
<b>Média</b>	<b>18,8</b>	<b>5.808</b>	<b>12,2</b>	<b>60,2</b>	<b>97,8</b>	<b>13.688</b>	<b>0,74</b>	<b>35,37</b>

Fonte: Elaborada pelos autores por meio do banco de dados

O perfil dos municípios com controladoria, conforme a tabela acima, indica para um contingente de 5.808 servidores em média e, novamente, destacando-se a região nordeste por apresentar o número maior de indícios de corrupção, de menor média de servidores em geral e daqueles vinculados à Controladoria municipal. Essa quantidade menor de servidores pode apontar para uma estrutura administrativa mais enxuta.

Contudo, Lopes et al. (2020), com base na análise dos sistemas de controle interno nos municípios de Belo Horizonte e Uberlândia, concluíram que o bom desempenho das atividades do controle interno tende a estar relacionado à sua estrutura organizacional. Entre os fatores observados por Lopes et al. (2020), incluiu-se a limitação de Pessoal do setor de Controle Interno como um dos fatores de contingência com efeito negativo para o processo de institucionalização de Práticas de Controle Interno nas Prefeituras objeto de análise da pesquisa.

Na amostra do presente estudo, dos 94 municípios que possuem Controladorias, temos o seguinte agrupamento por região:

Tabela 12 - Distribuição dos municípios que possuem controladoria por região

<b>item</b>	<b>Região</b>	<b>% municípios que possuem controladorias</b>
1	sudeste	68,4
2	nordeste	69,6
3	norte	64,7
4	sul	40,7
5	centro oeste	53,8

Fonte: elaboração própria

Verifica-se que o sudeste e o nordeste estão praticamente empatados com 69% dos municípios auditados possuindo controladoria. No caso da região sul, a institucionalização foi de 40,7%, o que contraria o fator de desenvolvimento econômico preponderar na organização administrativa, eis que inversamente proporcional é o índice de pobreza dos municípios, especialmente da região nordeste (NERI, 2022).

Ademais, é importante destacar o extrato de quantidade de servidores dos órgãos de controle interno avaliados, em média as controladorias possuem seis servidores, conforme a seguinte distribuição:

Tabela 13 - Faixa de servidores nos municípios auditados

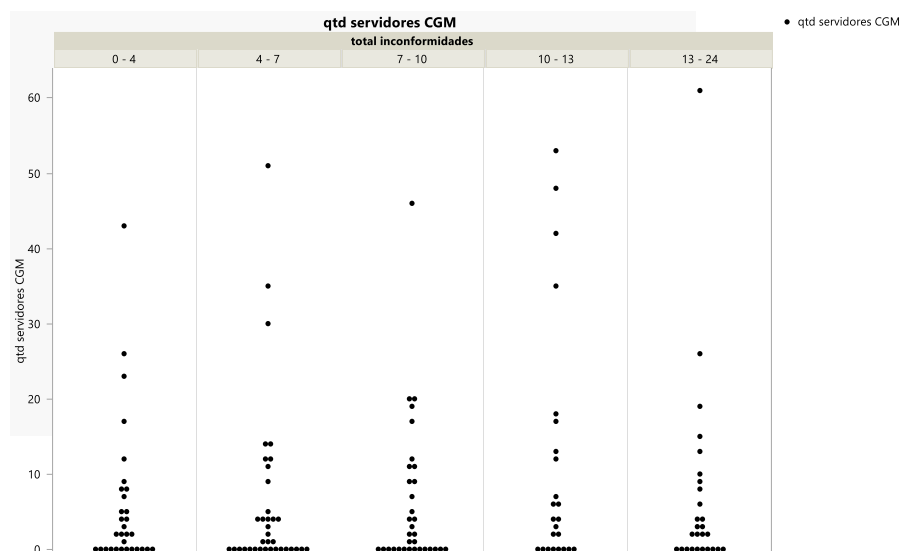
faixa de servidores	Quantidade de controladorias	percentual
1 a 3	31	33
4 a 6	24	25,5
7 a 10	10	10,5
acima de 10	29	31

Fonte: elaboração própria

Com base na estratificação, identificamos que a maioria dos municípios (58,5%) está na faixa I e II (de 1 até 6 servidores). Entre os 94 municípios que possuem controladoria, há apenas 22 municípios que seus servidores desenvolveram suas carreiras voltadas especificamente para o controle interno. As demais controladorias municipais (77%) são ocupadas por servidores cujas carreiras de atuação são em outras áreas de conhecimento. Assim, de um total de 151 municípios o número de servidores de carreira é de 117, ou seja, uma média de menos de um auditor de carreira por município.

Os dados indicaram que é baixo o percentual (23,5%) de controladorias com carreira específica. Esse resultado também foi apontado no estudo empírico de Cruz et al. (2014, p. 317), que destacou sobre às equipes municipais das CGMs não possuem plano de carreira próprio em 13 municípios (93%) da sua amostra. Em sequência, a figura 10 representa graficamente a relação das inconformidades e a quantidade dos servidores, dos quais podemos extrair as seguintes observações:

Figura 11 - Faixas de inconformidades totais por quantidade de servidores das controladorias



Fonte: elaboração própria

Se considerarmos a quantidade de servidores das controladorias nos municípios auditados, podemos observar que as inconformidades apontadas estão distribuídas em todas as faixas de quantidades, sendo que as controladorias possuem poucos servidores, com concentração em valores entre um e dez, nos municípios.

#### 4.2.1. Perfil das controladorias municipais que aderiram programas vinculados à CGU

Serão apresentados os resultados da avaliação da influência das políticas institucionais do Governo Federal ao enfrentamento à corrupção, gerenciadas pela CGU, enquanto paradigma ou padrão a ser seguido pelas controladorias municipais, em um possível processo de isomorfismo. Assim, foram verificados e avaliados se as controladorias municipais da amostra aderiram as ferramentas geridas pela CGU FalaBr, Time Brasil e PNPC. Os resultados são demonstrados na tabela 14.

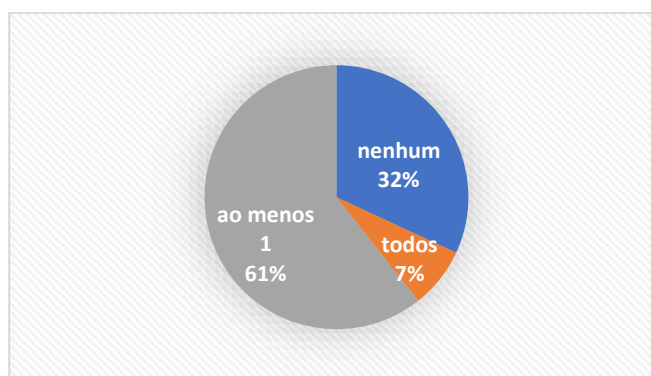
Tabela 14 - Número controladorias municipais que aderiram aos programas de enfrentamento à corrupção geridos pela CGU FalaBr, Time Brasil e PNPC

avaliação	Fala Br	%	PNPC	%	Time Brasil	%
sim	<b>30</b>	32	<b>51</b>	54	<b>13</b>	14
não	<b>64</b>	68	<b>43</b>	46	<b>81</b>	86

Fonte: elaboração própria

Dentre as 94 controladorias municipais constantes da amostra, verifica-se que ocorreu uma maior adesão ao Programa Nacional de Combate à Corrupção (PNPC). De modo geral, considerando o conjunto das 03 iniciativas, verifica-se uma adesão de 68% dos municípios da amostra, já que há a adoção de pelo menos 1 dos programas da CGU, aqui relacionados:

Gráfico 3 - Percentual de adoção das ferramentas CGU



Fonte: elaboração própria

Os resultados são próximos aos da pesquisa de Cruz et al. (2014) e De Bona (2021). Os autores concluíram que, não obstante o reconhecido do papel desempenhado pela CGU desde a sua criação, a disseminação desse modelo para os municípios brasileiros ainda é incipiente e necessitaria ser melhor estudada em função da identificação dos diferentes estágios de institucionalização das CGMs. Para De Bona (2021, p. 399):

Por sua vez, os CGs existem em 84,9% (45) dos estados e capitais, incluindo o DF, e a maioria tem seu arranjo institucional isomórfico ao 'modelo CGU' de órgão central multifuncional de integridade e combate à corrupção.

Além disso, nos poucos municípios em que as CGMs foram criadas, segundo os autores e conforme os resultados deste trabalho, percebe-se que a simples utilização dessa denominação não implica necessariamente a adoção do modelo federal e tampouco garante o adequado funcionamento dessas instituições. A tabela 15 apresenta a quantidade de apontamentos de inconformidades distribuídas conforme a adoção aos programas da CGU.

Tabela 15 - Adoção aos programas da CGU x quantidade de inconformidades

<b>Programas da CGU</b>	<b>Número de municípios fiscalizados</b>	<b>Número total de constatações</b>	<b>Número de constatações de Corrupção</b>	<b>Número de constatações de Má gestão</b>	<b>Média de Corrupção por município</b>
<b>TIMEBRASIL</b>	13	105	41	64	3,15
<b>FALABR</b>	30	250	98	152	3,26
<b>PNPC</b>	51	426	153	273	3
<b>Total*</b>	94	781	292	489	3,1

**Nota:** \* O total considera inclusive municípios que aderiram a mais de um programa da CGU

Fonte: Elaborada pelos autores por meio do banco de dados.

Entre os 94 municípios com controladorias, têm-se 64 (68%) que aderiram a programas da CGU, que apresentaram uma média de 3,1 inconformidades classificadas como corrupção. Essa média é de 3,4 entre os municípios que não aderiram aos programas da CGU, conforme informa-se na tabela 16, abaixo.

Tabela 16 - Quantos programas da CGU foram aderidos pelo município x quantidade médias de inconformidades geral, corrupção e má gestão

<b>Adesão a Programas da CGU</b>	<b>Número de municípios fiscalizados</b>	<b>Média de constatações totais</b>	<b>Média de constatações de Corrupção</b>	<b>Média de constatações de Má gestão</b>
<b>0</b>	30	9,06	3,4	5,6
<b>1</b>	41	8,5	3,2	5,1

2	16	8,6	3,4	5,2
3	7	6,4	2	4,4
<b>Média</b>	23,5	8,14	3,1	5,1

Fonte: Elaborada pela autora por meio do banco de dados

Na tabela acima, destaca-se que a média de indícios de corrupção foi menor nos municípios que adotaram os 3 programas da CGU (média de 2) se comparados com os que não adotaram nenhum dos programas. Esse cenário indica uma tendência de melhora do desempenho dos municípios em relação a ter menos inconformidades quanto maior é sua adesão aos instrumentos da CGU. Essa premissa também foi refletida nas constatações classificadas como má gestão.

#### 4.2.2. Consolidado dos achados de auditoria

De um modo geral, a existência (ou atuação) de controladorias leva ao menor quantitativo de indícios de corrupção. Inclusive estratificando os indicadores em relação aos municípios que possuem controladorias e adotam as ferramentas da CGU, temos o mesmo resultado, com apresentação das médias:

Tabela 17 - Quadro geral

<b>Tipo de Inconformidades</b>	<b>Amostra Geral</b>	<b>Municípios sem Controladoria</b>	<b>Municípios com Controladoria</b>	<b>Municípios com ferramentas CGU</b>
Inconformidades totais	8,1	7,8	8,4	8,1
Indícios de corrupção	2,8	2,6	3,2	3,0

Fonte: elaboração própria

Avis et al (2018) apresentaram resultados indicando que as auditorias podem ser um instrumento político eficaz para reduzir a corrupção. As análises revelaram que municípios que tinham sido auditados anteriormente praticaram 7,9% menos atos de corrupção em comparação com aqueles que não tinham sido auditados anteriormente.

Ocorre que essas auditorias foram realizadas pela CGU no contexto do programa de fiscalização dos entes federados, o que poderia indicar alguma relação positiva com a existência do controle interno local e a redução da corrupção, o que não se confirmou no presente trabalho. Ademais, conforme os dados da avaliação MUNIC 2019 feita pelo IBGE, apesar de 94,4% dos municípios declararem possuir controladorias, 75,7% destas estão subordinadas à chefia do executivo ou subordinadas a outras Secretarias, vide caracterização institucional (IBGE, 2020)

### 4.3. Análise das inconformidades - Testes Anova, Shapiro-Wilk e Não Paramétricos

#### 4.3.1. Teste Anova

Aplicado o teste em relação ao estrato da população do município e para região geográfica do município (sudeste, nordeste, norte, sul, centro oeste), considerando o total de inconformidades classificadas como indício de corrupção, ponderadas pelo número de programas.

Tabela 18 - Teste anova população

População	Média	Desvio Padrão	Frequência	Região	Média	Desvio Padrão	Frequência
até 30 mil	.789	1.611	25	Sudeste	.903	1.201	38
de 30 a 70 mil	.547	.618	30	Nordeste	.871	1.177	56
de 70 a 100 mil	.547	.526	25	Norte	.510	.679	17
100 a 200 mil	.707	1.212	31	Sul	.368	.562	27
< de 200 mil	.988	.961	40	Centro-Oeste	.737	1.041	13
<b>Resultado</b>	<b>F = 1.05</b>	<b>Prob&gt;F 0.3838</b>			<b>F = 1.52</b>	<b>Prob&gt;F 0.198</b>	

Fonte: elaboração própria

Em ambos os casos não foi confirmada a variância, já que o resultado do teste F (anova) foi maior que 5%, indicando que não se rejeita a hipótese nula, de que as médias são estatisticamente iguais, logo, não existem diferenças estatisticamente significativas. Esse resultado aponta para que o porte populacional do município e a região a qual pertence, não foram relevantes na ocorrência estatística dos indícios de corrupção.

#### 4.4. Teste de Shapiro-Wilk

Para aferir a normalidade dos resíduos, temos que a hipótese nula do teste é que os dados seguem, pelo menos aproximadamente, a distribuição normal, ao passo que a hipótese alternativa, é de que os dados não seguem esse padrão. Os resultados do teste de normalidade dos resíduos são informados na tabela 19.

Tabela 19 - Teste de Shapiro-Wilk

Variável	Observações	p-valor
inconf	150	0.000
Mont_audi	148	0.001
servid	150	0.000

Variável	Observações	p-valor
eleitores	150	0.004
Orcamento	150	0.000
Auditores	150	0.000
corrup	150	0.000
mgestao	150	0.000

Fonte: elaboração própria

O P valor < 0.05 indica que se rejeitou a hipótese nula, ou seja, seus dados não possuem distribuição normal, o que se identificou com todas as variáveis testadas.

#### 4.5. Testes não paramétricos

Na tabela 20 apresentamos os resultados dos testes não paramétricos de Mann Whitney e Qui Quadrado, tendo em vista a presença de uma variável dicotômica, relacionadas em dois grupos: um dos municípios que possuem controladoria e outro dos municípios que não possuem, relacionado a outras variáveis métricas.

Tabela 20 - Resumo dos testes

Teste de Mann Whitney para análise das médias							
Teste Qui-quadrado para auditores x controladoria							
Variável	Possuem Controladoria (Grupo 1)			Não possuem Controladoria (Grupo 0)			Diferença G0-G1
	obs	Média	Desvio	obs	Média	Desvio	
inconf	93	2,20	2,18	57	1,72	2,35	-0,48**
Mont_audi	91	15,48	1,84	57	15,44	1,31	-0,04
servid	93	35,69	14,94	57	40,36	25,44	4,67
eleitores	93	64,20	7,70	57	64,55	8,30	0,35
Orcamento	93	342,29	860,59	57	0,00	0,00	-342,29***
Auditores	93	0,24	0,43	57	0,00	0,00	-0,24***
corrup	93	0,81	0,98	57	0,58	1,12	-0,23**
mgestao	93	1,39	1,38	57	1,14	1,34	-0,25

**Nota:** \*\*\* Estatisticamente significativo a 1%. \*\* Estatisticamente significativo a 5%. \*Estatisticamente significativo a 10%

Fonte: elaboração própria

Cumpra destacar que as variáveis utilizadas nos testes paramétricos e no teste do item 4.4, referem-se à corrupção, socioeconômicas e controle interno, de maior incidência como fatores preditivos, consoante estudos empíricos mencionados, sendo que no quadro 10 em sequência é apresentado o espelho das variáveis aplicadas nos testes.

Quadro 10 - Espelho das variáveis

<b>Sigla</b>	<b>Descrição</b>
Mont_audi	Ln do montante auditado, relativizado pelo número de programas
servid	Número de servidores, a cada 1.000 habitantes.
eleitores	Percentual de eleitores em relação ao total da população.
orcamento	Orçamento do órgão de controle dividido pelo número total de servidores
auditores	Variável binária, em que foi atribuído valor 1 quando existem auditores atuando no município e 0 em caso contrário.
inconf	Ponderação do número total de inconformidades dividido pelo total de programas em cada município.
corrup	Ponderação do número total de inconformidades classificadas como potencial de corrupção dividido pelo total de programas em cada município.
mgestao	Ponderação do número total de inconformidades classificadas como má gestão e demais irregularidades, dividido pelo total de programas em cada município.

Fonte: elaboração própria

Os resultados indicam que para o grupo dos municípios que possuem controladorias tem maior média de inconformidades (ponderada pelo número de programas) do que aqueles que não possuem, o que reforça a análise apresentada no Quadro 16. Em relação às diferenças estatisticamente significantes entre os grupos (Dummy 0 e 1), consideramos 5%, temos as variáveis inconformidades e corrupção e a 1% temos o orçamento e auditores.

Podemos ainda, com base nos resultados, verificar que em média, quanto maior o montante auditado (relativizado pelo número de programas) auditado menor quantidade de inconformidades, ou seja, teve uma relação negativa. Nesse sentido, Sodré e Alves (2010) indicam em seu trabalho que os eventos de corrupção municipal se correlacionam com a quantidade de emendas parlamentares e menos com o volume de recursos repassados.

Quanto à variável de existência de auditores, precisamos analisar com restrições, eis que nos municípios que não há controladoria, conseqüentemente não há auditores de controle interno de carreira, sendo que o mesmo caso se aplica ao orçamento do órgão.

O teste de médias, excluído o outlier, indica que nos municípios que não possuem controladoria há um maior quantitativo de servidores a cada 1.000 habitantes, do que aqueles que possuem, o que infere que a existência das controladorias não está vinculada ao porte do

município, conseqüentemente de seu poder executivo. Já quanto ao número de eleitores as médias são praticamente iguais.

Notou-se que a existência de controladoria interna na amostra não foi significativa para redução dos apontamentos de indícios de corrupção, indicando que os controles internos nos municípios podem estar desempenhando outras funções, mas que ainda necessitam de maior estruturação e amadurecimento institucional para de fato auxiliar no combate a corrupção, conforme já apontado por Cruz et al (2014) que assim aduz na página 299:

Neste sentido, muitos órgãos municipais têm restringido suas atividades de controle interno ao exame da conformidade dos procedimentos administrativos, limitando-se a executar análises formais dos atos praticados, sem desenvolver políticas de prevenção e controle mais amplas, como as desenvolvidas no governo federal.

Na literatura pode haver uma opinião ou direcionamento de que os sistemas de controle em geral e suas características “sempre” podem conduzir à diminuição das irregularidades, conforme item 2.7 e conforme a teoria do triângulo da fraude. Veja-se que pelo vértice da oportunidade da citada teoria, a ausência ou ineficácia do controle interno possibilita ao fraudador maior probabilidade de sucesso em sua ação (L’ASTORINA, BORESTEIN, 2011 e ABDULLAHI e MANSOR, 2015). No entanto, os achados aqui observados não confirmaram essa premissa.

## 5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa considerou a relevância de analisar a relação da existência das controladorias públicas, sopesando algumas características desses órgãos de controle interno e a incidência de apontamentos de indícios de corrupção na execução dos recursos destinados a municípios brasileiros, avaliados por Auditorias da CGU. Este estudo foi desenvolvido no contexto de ampliação de atuação institucional das controladorias públicas e a expectativa da sociedade, que tem um discurso estabelecido de que os órgãos de controle interno são importantes no combate a corrupção.

Os resultados obtidos pelo estudo, são semelhantes ao estudo de Laurinho, Dias e Mattos (2017), que apontou para influência dos fatores socioeconômicos na ocorrência de corrupção, sendo que a região Nordeste, possui o maior quantitativo de indícios de corrupção, o menor número de servidores, o menor PIB per capita, o pior índice Firjan e o maior índice de pobreza.

Ademais, em uma perspectiva geral, apesar de não ter variação estatística relevante dos achados de corrupção entre as regiões do Brasil, assim como aferido no estudo de Cabral (2020) a Região Nordeste foi a que apresentou maior média de casos de indícios de corrupção. Em contrapartida, o Nordeste foi a região com maior percentual de municípios que tem controladorias.

Os municípios que não possuem controladoria equivalem 37% do total da amostra, concentrando 33% das inconformidades classificadas como indício de corrupção. Especificamente quanto ao elemento controle interno, identificamos que 68% dos municípios da amostra que possuem Controladoria, aderiram aos programas de combate à corrupção disponibilizados pela CGU. A disseminação do modelo e ferramentas da CGU constatada nos municípios que possuíam controladorias, confirma o estudo de De Bona (2021), apesar deste se utilizar de outra abordagem para aferir o isomorfismo (existência normativa de instrumentos e de políticas de integridade e anticorrupção nos Estados e capitais).

Ressalta que tais programas disponibilizam treinamentos e uma série de ferramentas e sistemas que auxiliam na modernização das práticas utilizadas pelas controladorias municipais, tendo em vista que a premissa normativa e coercitiva de regulamentação das atividades de controle interno foi encerrada com o arquivamento da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2009, que estabelecia as macrofunções de Auditoria, Controladoria, Ouvidoria e Correição para os órgãos de controle interno da administração pública.

Ademais, há fragilidades na institucionalização dos controles internos municipais, especialmente pela ausência de normatização de suas funções e atuação, o que fomenta a discricionariedade dos gestores municipais na estruturação e atuação das controladorias públicas. Esse cenário observado na pesquisa possibilita inferir que existe uma tendência de isomorfismo para essas Controladorias Municipais, com base nas práticas da CGU.

Além dessa associação com a CGU, foram analisadas outras características dos municípios como porte, quantidade de servidores e existência de carreira específica de controladoria, bem como eventual impacto de outras variáveis de controle na ocorrência de inconformidades totais, e aquelas classificadas como indício de corrupção ou má gestão.

Assim, considerando todas as variáveis analisadas, os resultados deste estudo indicam que a existência formal das controladorias nos municípios não diminui a ocorrência de irregularidades na gestão local, tampouco reduz a corrupção. Nesse sentido, os resultados apontaram que em média menos de 1% dos servidores públicos estão lotados nas controladorias, bem como uma média de 0,5 servidores lotados nas controladorias para cada 1.000 habitantes e ainda, que em média há menos de um auditor de carreira por município.

Ainda que se tenha uma temporalidade entre a auditoria realizada e a estruturação do órgão de controle do âmbito municipal, mister destacar que em 98% dos municípios foram identificadas inconformidades, sendo que em 62% desses havia controladorias, ou seja, o apontamento de inconformidades não teve o condão de fomentar a criação de controladorias em 38% dos municípios da amostra, nem tão pouco podemos aferir que os controles internos municipais foram causa de menos apontamentos de indícios de corrupção nos municípios auditados.

Identificamos, pois, que em 148 municípios (83,7%) do total auditado pela CGU na amostra, apresentaram indícios de corrupção, que por sua vez refletia as inconformidades relacionadas a irregularidades associadas a fraude em contratações públicas, desvio de recursos públicos e sobrepreço (Ferraz e Finan, 2008).

Segundo os resultados, o “melhor” desempenho em relação ao quantitativo de indícios de corrupção foi constatado nos municípios que sequer possuíam controladorias, com média de 2,6 apontamentos por município em face de 3,2 daqueles que possuíam o órgão de controle interno, vide Quadro 16. Esses números apontam para a possibilidade de uma abordagem de pesquisa diferenciada, que incorpore ações das controladorias municipais combinadas com as auditorias da CGU, bem como uma ponderação com o desempenho das outras macrofunções de controle.

Passados quase 35 anos desde a instituição constitucional dos controles internos em 1988, ainda há muitos municípios que sequer possuem controladoria e, dos que a possuem, estes órgãos também precisam desempenhar as demais funções previstas, ainda que sem a estrutura e orçamento necessários, o que gera um descompasso com o processo ocorrido no governo federal, especialmente no papel da CGU na prevenção e combate à corrupção (Cruz et al. 2014).

Mensurar a corrupção é um desafio, ainda mais relacionada aos controles internos municipais, que além desta atividade, ainda precisam desempenhar modernamente as macrofunções de auditoria, corregedoria, integridade e ouvidoria. A ampliação do papel de tais instituições ocorre em um ambiente marcado em certa medida, pela demanda por maior controle, dada a percepção por boa parte da sociedade de que é relevante o combate à corrupção, como forma de se obter serviços públicos mais eficientes, com a correta aplicação dos recursos e efetiva execução das políticas públicas.

Os resultados estatísticos demonstram que o fato do município possuir controladoria não teve impacto na redução das inconformidades classificadas como indícios de corrupção, sendo que a criação de órgãos de controle interno e seu papel relacionado a prevenção e combate à corrupção, devem ser avaliados de uma forma não apriorística ou baseada no senso comum e pautas positivas dos governantes.

Nesse contexto, reforça-se que esse resultado do estudo não significa desqualificar a atuação das controladorias municipais, mas inobstante, aponta para a realidade de que estas precisam aperfeiçoar suas estruturas, além de ampliar o número de servidores nas áreas destinadas à fiscalização, especialmente nas carreiras específicas de controladoria para que se possa ter um sistema mais eficiente de combate e prevenção aos atos de corrupção, além do desempenho de suas macrofunções.

Futuras investigações podem ampliar a amostra e aferir a atuação das controladorias em suas macrofunções, sendo necessária uma reflexão sobre o papel dos controles internos no combate à corrupção no Brasil e sua forma de mensuração.

## REFERÊNCIAS

- 2019 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.** New York: International Federation Of Accountants. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org/publications/2019-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements#:~:text=2019%20Handbook%20of%20International%20Public%20Sector%20Accounting%20Pronouncements>>. Acesso em: 9 fev. 2023.
- ABDULLAHI, R.; MANSOR, N. **Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory.** Understanding the Convergent and Divergent for Future Research. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, v. 5, n. 4, 8 out. 2015.
- ABREU, W. M. DE; GOMES, R. C. **Transparência fiscal explica a percepção da corrupção, mas Democracia importa!** *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 15, 7 out. 2021.
- ABRUCIO, F. L. **O impacto do modelo gerencial na Administração Pública:** Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. *Caderno ENAP*, Brasília, n. 10, p. 1-52, 1997.
- ABRUCIO, F.; LOUREIRO, M. **Finanças públicas, democracia e accountability.** In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Org.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2004.
- AGGARWAL, C. C. **Outlier Analysis.** [s.l.] Cham Springer International Publishing, 2017.
- ALBUQUERQUE, B., & RAMOS, F. **Análise teórica e empírica dos determinantes da corrupção na gestão pública municipal.** *Anais do 34º Encontro Nacional de Economia*. Salvador, BA, 2006.
- ALMEIDA, K. K. N.; CALLADO, A. L. C. **Indicadores de Desempenho Ambiental e Social de Empresas do Setor de Energia Elétrica Brasileiro:** uma Análise Realizada a Partir da Ótica da Teoria Institucional. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, v. 7, n. 1, p. 222-239, 2017.
- ANDERSON, R.; MAKS, H.; KLAASSEN, H. **An exploratory study assessing compliance among municipal controllers and the possible explanations for their degree of compliance.** *Journal of Public Affairs*, v. 20, n. 3, 17 dez. 2019.
- ANGELI, A. E.; GOMES DA SILVA, J. W.; ANSELMO DOS SANTOS, R. **As Controladorias Municipais em Perspectiva Analítica:** diagnóstico da atuação das unidades de controle interno dos municípios de Alagoas. *Revista da CGU*, v. 12, n. 21, p. 22, 18 jun. 2020.
- ARAÚJO, M.; SANCHEZ, O. A. **A corrupção e os controles internos do estado.** *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, n. 65, p. 137–173, ago. 2005.
- ARAÚJO, M. V. **Tribunal de Contas:** o controle de governo democrático histórico e perspectivas. Brasília: TCU, 1993.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL – ATRICON. **Resolução Atricon nº 04/2014 – Controle Interno dos TCs**. Disponível em: <<https://atrimon.org.br/resolucao-atrimon-no-042014-controle-interno-dos-tcs/#:~:text=Aprova%20as%20Diretrizes%20de%20Controle>>. Acesso em: 9 Fev. 2023.

AVIS, E.; FERRAZ, C.; FINAN, F. **Do Government Audits Reduce Corruption?** Estimating the Impacts of Exposing Corrupt Politicians. *Journal of Political Economy*, v. 126, n. 5, p. 1912–1964, 2 out. 2018.

AVRITZER, L.; FILGUEIRA, F. **Corrupção e controles democráticos no Brasil**. Brasília: CEPAL/IPEA. 2011.

BABBIE, E. **Métodos de Pesquisas em Survey**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.

BACKES, D. A. P. et al. **As similaridades estruturais decorrentes dos efeitos do isomorfismo mimético nos programas de Pós-Graduação em Administração**. *Revista de Ciências da Administração*, v. 22, n. 57, 13 abr. 2021.

BACKES, D. A. P.; SERRA, F. A. R.; ZAROOUR NETO, F. A. **Identifying structural similarities between stricto sensu post-graduation programs in management regarding the strategy tripod**. *Revista de Gestão*, v. 25, n. 3, p. 303–320, 17 jul. 2018.

BALBE, R. S. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BARRETO, R. T. D. S.; VIEIRA, J. B. **Os programas de integridade pública no Brasil: indicadores e desafios**. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 19, n. 3, p. 442–463, set. 2021.

BARROS TEIXEIRA, A.; GUIMARÃES REHBEIN-SATLHER, A.; REHBEIN RODRIGUES, M. **Percepções sociais sobre a corrupção política no Brasil: práticas corruptas versus atuação dos órgãos de controle**. *Colombia Internacional*, n. 105, p. 57–88, jan. 2021.

BATISTA, M.; ROCHA, V.; SANTOS, J. L. A. DOS. **Transparência, corrupção e má gestão: uma análise dos municípios brasileiros**. *Revista de Administração Pública*, v. 54, n. 5, p. 1382–1401, out. 2020.

BEHKAMAL, B. et al. **A Metrics-Driven Approach for Quality Assessment of Linked Open Data**. *Journal of theoretical and applied electronic commerce research*, v. 9, n. 2, p. 11–12, ago. 2014.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento**. Editorial: Petropolis, Rj: Vozes, 1991.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. Das. **Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais**. *Revista de Administração Pública*, v. 48, n. 5, p. 1135–1163, out. 2014.

BILHIM, J. **Reduzir o insustentável peso do estado para aumentar a leveza da administração.** Revista de Administração e Políticas Públicas, Braga, v. 1, n. 1, p. 18-37, 2006b.

BOLL, J. L. S. **A corrupção governamental no Brasil:** construção de indicadores e análise da sua incidência relativa nos estados brasileiros. 2010. 75 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Desenvolvimento) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

BORSIO BATAGLIA, M.; FARRANHA, A. C. **Corrupção, transparência e CGU:** analisando o contexto para a implementação do direito de acesso à informação. NAU Social, v. 10, n. 19, 31 out. 2019.

BOTINHA, R. A.; LEMES, S. **Corrupção Percebida:** Uma Análise da Associação Com o Ambiente Contábil dos Países do G20. Advances in Scientific and Applied Accounting, v. 12, n. 1, p. 120–139, 30 abr. 2019.

BOVENS, M.; GOODIN, R. E.; SCHILLEMANS, T. **The Oxford Handbook of Public Accountability.** [s.l.] Oxford University Press, 2014.

BOXENBAUM, E.; JONSSON, S. **Isomorphism, Diffusion and Decoupling.** The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism, p. 78–98, [s.d.].

BRAGA, M. V. DE A. **O controle primário da gestão pública.** Repositório da CGU, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Referencial de Combate à Fraude e à Corrupção:** aplicável a órgãos e entidades da administração pública. Controladoria-Geral da União, 2016.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO TCU. **Relatório de acompanhamento TC 015.268/2018-7,** Índice Integrado de Governança e Gestão 2018 do TCU – IGG 2018 acórdão 588/2018-TCU-Plenário. Relator: Bruno Dantas, 2018.

BRESSER PEREIRA, L. C. **A reforma do estado dos anos 90:** lógica e mecanismos de controle. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, n. 45, p. 49–95, 1998.

BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. **Control and legitimation in government accountability processes:** the private finance initiative in the UK. Critical Perspectives on Accounting, v. 14, n. 1-2, p. 23–48, jan. 2003.

CABRAL, B. R. **Corrupção municipal:** fatores relacionados aos municípios com baixo e alto índice de corrupção. 2020. Disponível em: <<https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/19185>>. Acesso em: 9 fev. 2023.

CAETANO, M. **Do Poder Disciplinar no direito administrativo português.** Lisboa: Imprensa da Universidade, 1932.

CAMERON, A. C.; TRIVERDI, P. K. **Microeconometrics using Stata**. College Station, Tex: Stata Press, 2010.

CAMINHA, M. A. L. **A corrupção na Administração Pública no Brasil**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 176, 29 dez. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4657>. Acesso em: 9 fev. 2023.

CAMPOS, A. M. **Accountability**: quando poderemos traduzi-la para o português?. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, RJ, v. 24, n. 2, p. 30 a 50, 1990. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>. Acesso em: 9 fev. 2023.

CAMPOS, F. A. O. **Três ensaios sobre a economia da corrupção**. 2012. 183 f. Tese (doutorado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-graduação em Economia, CAEN, Fortaleza-CE, 2012.

CAMPOS, F. A. O. **Avaliação da Corrupção Municipal a partir de microdados**. In: 41 Encontro Nacional da ANPEC, 2013, Foz de Iguaçu/PR. 41 Encontro Nacional da ANPEC, 2013.

CAMPOS, F. A. O.; CASTELAR, I.; SOARES, R. B. **Fatores associados à corrupção municipal em transferências de recursos da União**. Nova Economia, v. 28, n. 3, p. 879–911, dez. 2018.

CAMPOS, F. A. O.; PEREIRA, R. A. DE C. **Corrupção e ineficiência no Brasil**: Uma análise de equilíbrio geral. Estudos Econômicos (São Paulo), v. 46, n. 2, p. 373–408, jun. 2016.

CAMPOS, G. M. **Estatística prática para docentes e pós-graduandos**. São Paulo: Faculdade de Odontologia de Ribeirão Preto, 2001.

CAPASSO, S.; SANTORO, L. **Active and passive corruption**: Theory and evidence. European Journal of Political Economy, v. 52, p. 103–119, mar. 2018.

CARLOS, H.; ASTORINA, L.; BORENSTEIN, D. **Planejamento Anticorrupção em Obras Públicas e a Teoria do Triângulo das Fraudes**. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <[http://www.ibraop.org.br/acervo/XIV\\_sinaop/docs/HumbertoLastorina.pdf](http://www.ibraop.org.br/acervo/XIV_sinaop/docs/HumbertoLastorina.pdf)> Acesso em: 9 fev. 2023.

CARRARO, A.; FOCHEZATTO, A.; HILLBRECHT, R. **O Impacto da Corrupção sobre o Crescimento Econômico do Brasil**: aplicação de um Modelo de Equilíbrio Geral para o período 1994-1998. In: XXXIV Encontro Nacional de Economia, 2006, Salvador. Anais do XXXIV Encontro Nacional de Economia, 2006. <http://www.anpec.org.br/encontro2006/artigos/A06A057.pdf> Acesso em: 9 fev. 2023.

CARVALHO, C. A. **A transformação organizacional das ONGs no Brasil**: um processo de isomorfismo com as ONGs do Norte. In: Encontro Nacional de Estudos Organizacionais, 1., 2000, Curitiba.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. Organizações, **cultura e desenvolvimento local**: a agenda de pesquisa do observatório da realidade organizacional. GESTÃO.Org - Revista Eletrônica de Gestão Organizacional, v. 10, n. ed. esp., p. 1-350, 2012.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle interno no Setor Público**: Integração das áreas do ciclo de gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. **Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado Do Ceará**: Um Estudo na Região Metropolitana de Fortaleza. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, [S. l.], v. 4, n. 1, p. 24–43, 2011. Disponível em: <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/36>. Acesso em: 9 fev. 2023.

CENEVIVA, C. **Democracia, accountability e avaliação**: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. 2006. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2006.

CENEVIVA, R. **Accountability**: novos fatos e novos argumentos uma revisão da literatura recente. In: Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD, 2006, São Paulo. Anais. São Paulo: Anpad, 2006.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Brasília: Diário Oficial da União.

CHAERKI, K. F.; RIBEIRO, G.; FERREIRA, J. M. **Uma Introdução à Teoria Institucional do Ponto de Vista Sociológico**. Caderno de Administração, v. 27, n. 1, p. 62–91, 14 fev. 2020.

CHEIN, F. **Introdução aos modelos de regressão linear**: um passo inicial para compreensão da econometria como uma ferramenta de avaliação de políticas públicas. ENAP, 2019.

CHOI, J.-H.; LEE, J.; SONU, C. H. **Determinants of human resource investment in internal controls**. *China Journal of Accounting Research*, v. 6, n. 3, p. 167–185, set. 2013.

CHOO, F.; T, K. **The American Dream and Corporate Executive Fraud**. *Sociological Landscape - Theories, Realities and Trends*, 28 mar. 2012.

COENEN, T. L. **Essentials of Corporate Fraud**. [s.l.] John Wiley & Sons, 2008.

CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno, **O controle interno governamental no brasil**: velhos desafios, novas perspectivas. 2014.

CONACI - Conselho Nacional de Controle Interno. **Descubra se o controle interno do seu município está bem estruturado**. Disponível em: <<https://pt.surveymonkey.com/r/conaci-pesquisa>>. Acesso em: 4 maio 2022.

CONTI, J. M. **Controle Interno Mostra Sua Força no Combate à Corrupção**, p. 177 -180. In: Levando o direito financeiro a sério. São Paulo: Blucher, 2016.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU. **Histórico**. Brasília: Time Brasil, 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/time-brasil/historico>> Acesso em: 8, fev. 2023.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU. **Papel da CGU**. 2008. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/prevencao-da-corrupcao/conflito-de-interesses/papel-da-cgu/o-q-ue-e> Acesso em: 9, fev. 2023.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU. **Planos**. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/time-brasil/planos-de-acao/planos>. Acesso em: 27 abr. 2023.

**Corruptionary A-Z**. Disponível em: <https://www.transparency.org/en/corruptionary>. Acesso em: 9. fev. 2023.

CUEVA, R. V. B. et al. (Coord.). **Ouvidorias de Justiça, Transparência e Lei de Acesso à Informação**: direito de todos. Belo Horizonte: Fórum, 2017. 429 p. ISBN 978-85-450-0248-2.

DA CUNHA, T. M.; CUNHA CALLADO, A. L. **Funções das Controladorias Municipais**: Um Estudo nas Prefeituras das Capitais Brasileiras. *Revista Gestão Organizacional*, v. 12, n. 3, 17 dez. 2019.

DA SILVA, F. F.; CELESTINO, E. J. M.; DE MELO, C. L. L.; MÓL, A. L. R. **Influência das Variáveis de Gestão Econômico-Financeira na Governança Corporativa das Companhias Listadas na Bm&Fbovespa**. *Revista Mineira de Contabilidade*, [S. l.], v. 18, n. 3, p. 52–64, 2017. Disponível em: <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/681>. Acesso em: 1 mar. 2023.

DA SILVA, S. J. C.; JÚNIOR, A. C. B. **Lei Anticorrupção, Compliance e Isomorfismo**: Responsabilização e Programas de Integridade nos Estados Brasileiros. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, [S. l.], Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4757>. Acesso em: 9 Fev. 2023.

DE BONA, R. **Políticas de Integridad y Anticorrupción en Brasil**: el Papel de la Contraloría-General en Estados y Capitales. *Contabilidade Gestão e Governança*, v. 24, n. 3, p. 389–405, 30 dez. 2021.

DE BREE, M.; STOOPENDAAL, A. **De-and Recoupling and Public Regulation**. *Organization Studies*, v. 41, n. 5, p. 599–620, 7 nov. 2018.

DEAKIN, S. et al. **Legal institutionalism**: Capitalism and the constitutive role of law. *Journal of Comparative Economics*, v. 45, n. 1, p. 188–200, fev. 2017.

DENHARDT, R. B. **Teorias da administração pública**. Tradução: Francisco G. Heidmann. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DENHARDT, R. B.; DENHARDT, J. V. **The New Public Service**: serving rather than steering. *Public Administration Review*, v. 60, n. 6, p. 549–559, nov. 2000.

DENHARDT, R. B.; DENHARDT, J. V. **The New Public Service**: serving, not steering. New York: Armonk, 2007.

DENNERY, M. et al. **Guidance on the 8th EU Company Law Directive: for Boards and Audit Committees**. Brussels: FERMA / ECIIA, 2010.

DI PETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. **The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields**. *American Sociological Review*, v. 48, n. 2, p. 147–160, abr. 1983.

DONALDSON, L. **Teoria da contingência estrutural**. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Orgs.). *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análises e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 2001.

EAVES, D. **The Three Laws of Open Government Data**. Disponível em: <<http://eaves.ca/2009/09/30/three-law-of-open-government-data/>>. Acesso em: 9 fev. 2023.

ELIAS, G. T.; MONTEIRO, D. M. V.; OLIVEIRA, W. M. **Controle Interno dos Municípios do Estado de Minas Gerais: uma proposta de diagnóstico de sua efetividade**. *R. TCEMG. Belo Horizonte* v. 35 n. 1 p. 124-139 jan./jun. 2017.

**Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação**. Disponível em: <<https://falabr.cgu.gov.br/publico/BuscadorOuvidorias/BuscadorOuvidorias.aspx>>. Acesso em: 27 abr. 2023.

FERRAZ, C.; FINAN, F. **Electoral Accountability and Corruption: Evidence from the Audits of Local Governments**. *American Economic Review*, v. 101, n. 4, p. 1274–1311, jun. 2011.

FERRAZ, C.; FINAN, F. **Exposing Corrupt Politicians: The Effects of Brazil's Publicly Released Audits on Electoral Outcomes**. *Quarterly Journal of Economics*, v. 123, n. 2, p. 703–745, maio 2008.

FERRAZ, C.; FINAN, F.; MOREIRA, D. B. **Corrupção, Má Gestão, e Desempenho Educacional: Evidências a Partir da Fiscalização dos Municípios**. Disponível em: <<https://econpapers.repec.org/RePEc:anp:en2008:200807211421560>>. Acesso em: 9 fev. 2023.

FILGUEIRAS, F. **A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social**. *Opinião Pública*, v. 15, n. 2, p. 386–421, nov. 2009.

FILGUEIRAS, F. **Além da transparência: accountability e política da publicidade**. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, n. 84, p. 65–94, 2011.

FILGUEIRAS, F. **Corrupção, democracia e legitimidade**. [s.l.] Editora UFMG, 2008.

FLOM, P. L.; CASSELL, D. L. **Stopping stepwise: Why stepwise and similar selection methods are bad, and what you should use**. NESUG 2007.

GARCIA, L. M. **Análise do controle interno do poder executivo federal brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu**: história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

GEHRKE, R.; MOREIRA, M. **How Politicians React to Anti-Corruption Investigations and Enforcement**. Evidence from Brazilian Municipalities. Disponível em: <<https://escholarship.org/uc/item/4h94n8z4>>. Acesso em: 9 fev. 2023.

GIBBONS, J. D. **Nonparametric Statistical Inference**. New York: McGraw-Hill, 1971.

GOMES, A. O.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; OLIVEIRA, T. E. **A institucionalização da Controladoria no âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará**. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 16, n. 1, p. 36-50, 2013.

GOOCH, B. **Assessing modern comptrollership management practices in departments and agencies**. Optimum, The Journal of Public Sector Management, v. 30, n. 3/4, p. 86–93, 2001.

GOULART, S. **O pesquisador e o design da pesquisa qualitativa em Administração**. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes (Org.). Pesquisa qualitativa em Administração: teoria e prática. Rio de Janeiro: FGV, 2005, p. 119-140.

GRAF LAMBSDORFF, J. **Corruption in empirical research: a review**. Transparency International, Berlim, 1999.

GRAF LAMBSDORFF, J. **Consequences and causes of corruption: What do we know from a cross-section of countries?** Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10419/55031>> Acesso em: 9 fev. 2023

HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. [s.l.] Porto Alegre Bookman, 2009.

HALL, P. A.; TAYLOR, R. C. R. **Political Science and the Three New Institutionalisms**. Political Studies, v. 44, n. 5, p. 936–957, dez. 1996.

HAN, S.-K. **Mimetic Isomorphism and Its Effect on the Audit Services Market**. Social Forces, v. 73, n. 2, p. 637, dez. 1994.

HATCH, M. J. **The Dynamics of Organizational Culture**. The Academy of Management Review, v. 18, n. 4, p. 657–693, 1993.

HAVEMAN, H. A. **Follow the Leader: Mimetic Isomorphism and Entry Into New Markets**. Administrative Science Quarterly, v. 38, n. 4, p. 593, dez. 1993.

HENRIQUE, J. C. et al. **Análise da sistemática de controle interno do município de Três Rios**. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 10, n. 3, p. 31, 11 out. 2016.

IJAB, M. T. et al. **Towards Big Data Quality Framework for Malaysia's Public Sector Open Data Initiative**. *Advances in Visual Informatics*, p. 79–87, 2017.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Governance in the public sector: a governing body perspective: international public sector study**. New York: International Federation of Accountants, 2001.

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION. **ISO 19600: 2014**. Disponível em: <https://www.iso.org/standard/62342.html#:~:text=ISO%2019600%3A2014%20provides%20guidance>. Acesso em: 9 fev. 2023.

**International Professional Practices Framework - IPPF - 2017 Edition**. Disponível em: <https://www.theiia.org/en/products/bookstore/international-professional-practices-framework---ippf---2017-edition/>. Acesso em: 9 fev. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Perfil dos municípios brasileiros: 2019**, Coordenação de População e Indicadores Sociais. - Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil Série Traduções -N. 13o.** [s.l: s.n.]. Disponível em: [https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai\\_diretrizes\\_p\\_controle\\_interno.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf). Acesso em: 9 fev. 2023.

IONESCU, L.; POWER, M. **Internal Control, Corruption and Money Laundering**. *Annals of Spiru Haret University, Economic Series*, v. 2, n. 3, p. 91–97, 2011.

JARDIM, J. M. **Governo eletrônico no brasil: o portal rede governo**. *Arquivística.net*, v. 3, n. 1, 2007. Disponível em: <http://hdl.handle.net/20.500.11959/brapci/50277>. Acesso em: 9 fev. 2023.

JOSÉ FILHO, A **A Importância do Controle Interno na Administração Pública**. DIVERSA. Teresina, ano 1, nº. 1, p. 85-99, jan./jun. 2008.

KAUFMANN, D.; KRAAY, A.; MASTRUZZI, M. **Governance Matters III: Governance Indicators for 1996, 1998, 2000, and 2002**. *The World Bank Economic Review*, v. 18, n. 2, p. 253–287, 2004.

KOPPELL, J. G. **Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of “Multiple Accountabilities Disorder”**. *Public Administration Review*, v. 65, n. 1, p. 94–108, jan. 2005.

LAURINHO, I. S.; DIAS, L. N. da S.; MATTOS, C. A. C. de. **Corrupção e ineficiência em licitações de governos locais e desenvolvimento humano: novas reflexões**. *Revista de Contabilidade e Organizações*, [S. l.], v. 11, n. 30, p. 57-70, 2017. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/134529>. Acesso em: 9 fev. 2023.

LEONI, J. V; MORO, S. F; KNOERR, V. C. S. **O controle interno e o compliance no combate à corrupção**. *Administração de Empresas em Revista*, v. 3, n. 21, p. 68–86, 2021.

- LEVIN, J. **Estatística Aplicada a Ciências Humanas**. São Paulo: Harbra, 1985
- LINDBERG, S. I. **Mapping accountability**: core concept and subtypes. *International Review of Administrative Sciences*, v. 79, n. 2, p. 202–226, jun. 2013.
- LINO, A. F. et al. **A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros**. *Revista de Administração Pública*, v. 53, n. 2, p. 375–391, abr. 2019.
- LIU, C.; LIN, B.; SHU, W. **Employee quality, monitoring environment and internal control**. *China Journal of Accounting Research*, v. 10, n. 1, p. 51–70, mar. 2017.
- LOPES, G. B. et al. **Evidências de Isomorfismo e Decoupling na Gestão de Controladorias Municipais do Estado de Minas Gerais**. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, p. 089-111, 31 ago. 2020.
- LOPES, M. F. M. **Corrupção**: estudo sobre as formas de mensuração, seus determinantes e perspectivas sobre as formas de combate. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10438/8575>>. Acesso em: 9 fev. 2023.
- MACHADO, M. R. R.; GARTNER, I. R. **Triângulo de fraudes de Cressey (1953) e teoria da agência**: estudo aplicado a instituições bancárias brasileiras. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 14, n. 32, p. 108, 31 ago. 2017.
- MAGALHÃES, V. C. P. **Sistema de controle e combate à corrupção na administração pública**. Senado Federal. 2009. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496492>>. Acesso em: 9 fev. 2023.
- MAURO, P. **Corruption and Growth**. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 110, n. 3, p. 681–712, 1 ago. 1995.
- MEDRADO, F. C. **O controle interno no combate à corrupção**: avaliação do papel desenvolvido pela Controladoria-Geral da União [Monografia]. Cgu.gov.br, 2023.
- MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. 925 p.
- MEIRELLES, Toledo, Cruz.; M. D. C. et al. **Controle interno em municípios brasileiros**: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. *Revista de Gestión Pública*, 2014.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. **Institutionalized Organizations**: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340–363, 1977.
- MINAS GERAIS. **Plano de Integridade**. Disponível em: <<https://www.mg.gov.br/planejamento/pagina/seplag/plano-de-integridade>>. Acesso em: 9 fev. 2023.

NEVES, G. GUIMARÃES, A. JÚNIOR. A. **As bases para um novo modelo de administração pública orientada para resultados**: evolução dos paradigmas, novos princípios e dimensões operacionais de funcionamento. In: X Consad – Congresso de Gestão Pública. 2017, Brasília DF. Anais.

**O Controle Interno como ferramenta de combate à corrupção**. Jusbrasil. Disponível em: <<https://jraperina.jusbrasil.com.br/artigos/417476492/o-controle-interno-como-ferramenta-de-combate-a-corrupcao>>. Acesso em: 31 jan. 2023.

O'DONNELL, G. **Accountability horizontal e novas poliarquias**. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, n. 44, p. 27–54, 1998.

O'DONNELL, G. **Accountability horizontal**: la institucionalización legal de la desconfianza política. Revista Española de Ciencia Política, [S. l.], n. 11, p. 11–31, 2013. Disponível em: <https://recyt.fecyt.es/index.php/recp/article/view/37355>. Acesso em: 9 fev. 2023.

**O papel do auditor interno no combate à corrupção - CGE - Raíz**. Disponível em: <<http://www.cge.mt.gov.br/-/10869880-o-papel-do-auditor-interno-no-combate-a-corrupcao>>. Acesso em: 9 fev. 2023.

OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento. **Avaliações da OCDE sobre Governança Pública** - Avaliação da OCDE sobre o Sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira - Gerenciando Riscos por uma Administração Pública mais íntegra. 2011.

OLIVEIRA JÚNIOR, T. M.; LUSTOSA DA COSTA, F. J.; MENDES, A. P. **Perspectivas teóricas da corrupção no campo da administração pública brasileira**: características, limites e alternativas. Revista do Serviço Público, v. 67, p. 111–138, 23 dez. 2016.

OLIVIERI, C. **Combate à corrupção e controle interno**. Cadernos Adenauer, v. no 2011, n. 3, p. 99-109, 2011. Disponível em: <<http://www.kas.de/wf/doc/5364-1442-5-30.pdf>>. Acesso em: 9 fev. 2023.

**Operação Lava Jato**. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Opera%C3%A7%C3%A3o\\_Lava\\_Jato](https://pt.wikipedia.org/wiki/Opera%C3%A7%C3%A3o_Lava_Jato)>. Acesso em: 9 fev. 2023.

ORG, S. R. **Handbook de estudos organizacionais**: 1 - modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. Sao Paulo: Atlas, 1999.

**Órgãos públicos precisam aperfeiçoar controle interno para combater corrupção**. Disponível em: <<https://www.tce.ba.gov.br/noticias/orgaos-publicos-precisam-aperfeiçoar-controle-interno-para-combater-corrupcao>>. Acesso em: 31 jan. 2023.

PECI, A.; VIEIRA, M. M. F.; CLEGG, S. R. **A construção do “Real” e práticas discursivas**: o poder nos processos de institucionaliz(ação). Revista de Administração Contemporânea, v. 10, n. 3, p. 51–71, set. 2006.

PEDROSA PASCHOAL, A. L.; DE ARAÚJO SANTOS, N.; FARONI, W. **Diamante da fraude: evidências empíricas nos relatórios de demandas externas do Ministério da**

**Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) dos municípios brasileiros.** REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036, v. 12, n. 2, p. 136–156, 1 jul. 2020.

PEREIRA, J. R.; SILVA, É. A. F. **Teorias da Administração Pública.** Robert Denhardt. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 367 p. ISBN: 8522110816. Revista de Administração Contemporânea, v. 18, n. 4, p. 547–549, ago. 2014.

PEREIRA, N. A.; SANTOS, N. A.; VALADARES, J.L. **Corrupção:** uma visão geral sobre os fatores causais dos estudos empíricos entre os países. Research and Society Development, 2021.

PINHO, J. A. G. DE; SACRAMENTO, A. R. S. **Accountability:** já podemos traduzi-la para o português? Revista de Administração Pública, v. 43, n. 6, p. 1343–1368, dez. 2009.

PISCITELLI, R. B. **O Controle interno na administração pública federal brasileira.** Brasília : Escola de Administração Fazendária, 1988.

PUNG, D. S. **Os teóricos das organizações.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

RAHN, W. M.; KROSNICK, J. A.; BREUNING, M. **Rationalization and Derivation Processes in Survey Studies of Political Candidate Evaluation.** American Journal of Political Science, v. 38, n. 3, p. 582, ago. 1994.

REDE DE CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA. **Construindo parcerias para o controle público efetivo.** Disponível em: <<https://www.rededecontrole.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2023.

REIS, A. D. O.; ALMEIDA, F. M. **Relações entre Elementos da Gestão Pública e a Corrupção nos Estados Brasileiros.** Revista Ciências Administrativas, [S. l.], v. 26, n. 3, 2021. DOI: 10.5020/2318-0722.2020.26.3.9703. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rca/article/view/e9703>. Acesso em: 9 fev. 2023.

REIS, A. D. O.; ALMEIDA, F. M.; FERREIRA, M. A. M. **Relações entre Corrupção Percebida e Transparência Orçamentária:** um estudo com abordagem cross-national. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 15, n. 37, p. 158–177, 31 dez. 2018.

REIS, A. D. O.; ALMEIDA, F. M.; FERREIRA, M. **Rency International Working Paper,** November, 1999. Disponível em: <[http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/d2ws1\\_jglambsdorff.pdf](http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/d2ws1_jglambsdorff.pdf)>. Acesso em: 9 Fev. 2023.

RICO, B. **O papel do controle interno no combate à corrupção:** A experiência da Controladoria-Geral da União no Executivo Federal Brasileiro. Congresso nacional, os partidos políticos e o sistema de integridade, 2016.

ROCHA, A. C. **A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina.** Revista de Administração Pública, v. 47, n. 4, p. 901–926, ago. 2013.

ROCHA, A. C. **Accountability na administração pública:** a atuação dos tribunais de contas. In: Encontro Nacional da ANPAD, XXXIII. São Paulo: ANPAD, 2009. p. 1-16.

ROCHA, A. C. **Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens**. Contabilidade Gestão e Governança, Brasília-DF, v. 14, n. 2, 2011. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/314>. Acesso em: 9 Fev. 2023.

ROCHA, L. M. **A função Controle na Administração Pública: Controle Interno e Externo**. Fórum Administrativo, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, abr. 2001. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/34632>>. Acesso em: 9 Fev. 2023.

RODRIGUES, D. S. et al. **Corrupção e má gestão nos gastos com educação: fatores socioeconômicos e políticos**. Revista de Administração Pública, v. 54, n. 2, p. 301–320, abr. 2020.

RODRIGUES, D. S. **Relação entre os fatores socioeconômicos e políticos dos municípios brasileiros e a corrupção e a má gestão em seus gastos com o ensino básico**. 2018. 45 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Viçosa, Viçosa. 2018.

RODRIGUES, J. **Controle, transparência e acesso a informação no governo federal do Brasil: o portal da transparência**. In: X Congresso CLAD, 18-21 oct, 2005, Santiago, Chile. Anais. Santiago: CLAD, 2005.

ROMZEK, B. S.; INGRAHAM, P. W. **Cross Pressures of Accountability: Initiative, Command, and Failure in the Ron Brown Plane Crash**. Public Administration Review, v. 60, n. 3, p. 240–253, 2000.

ROSE-ACKERMAN, S. **International Handbook on the Economics of Corruption**. 2006.

ROSE-ACKERMAN, S.; PALIFKA, B. J. **Corruption and government: causes, consequences, and reform**, second edition. [s.l.] Cambridge (Reino Unido) [Etc.] Cambridge University Press, 2016.

SCHEDLER, A. **¿Qué es la Rendición de Cuentas?**. Cidade do México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2004. (Cuadernos de Transparencia del Instituto de Investigaciones Jurídicas), p. 1-44.

SCHEDLER, A. **Conceptualizing accountability**. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Org.). *The self-restraining state: power and accountability in new democracies*. Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SEDIYAMA, G. A. S.; DE AQUINO, A. C. B.; LOPES, G. B. **A Difusão das Mudanças na Contabilidade Pública em Municípios**. Contabilidade Vista & Revista, [S. l.], v. 28, n. 2, p. 78-100, 2018. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4656>. Acesso em: 9 fev. 2023.

SELZNICK, P. **Institutionalism “old” and “new”**. Administrative Science Quarterly, v. 41, n. 2, p. 270-277, 1996.

SHACKLOCK, A.; FREDRIK G. **Measuring Corruption**. [s.l.] Routledge, 2016.

SILVA, C. E. G. ; AGUIAR, A. C. . **A Institucionalização do Terceiro Setor Brasileiro: Da Filantropia à Gestão Eficiente**. In: IV Congresso Virtual Brasileiro de Administração - São Paulo. Anais do Congresso Virtual Brasileiro de Administração - CONVIBRA, 2007.

SILVA, D. A. **Auditoria interna e controle governamental**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010. p. 97.

SILVA, R. B. **Institucionalização da Ouvidoria e Participação dos Usuários em Governos Locais**: Análise dos Municípios de Santa Catarina. Cadernos Técnicos da CGU. Brasília, Volume I, 16 de março de 2022.

SILVA, S. J. C.; JÚNIOR, A. C. B. **Lei Anticorrupção, Compliance e Isomorfismo: Responsabilização e Programas de Integridade nos Estados Brasileiros**. Revista de Contabilidade & Controladoria, v. 13, n. 2, 2021. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/79033>>. Acesso em: 19 abr. 2023.

SIMONOVIC, B. **Challenges in Controlling, Combating, and Preventing Corruption in Developing Countries**. Fraud and Corruption, p. 181–211, 2018.

SINGLETON, T.; SINGLETON, A. J. **Fraud auditing and forensic accounting**. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons, 2010.

SODRÉ, A. C. DE A.; ALVES, M. F. C. **Relação entre emendas parlamentares e corrupção municipal no Brasil**: estudo dos relatórios do programa de fiscalização da Controladoria-Geral da União. Revista de Administração Contemporânea, v. 14, n. 3, p. 414–433, jun. 2010.

SPINELLI, M. **Controle interno**. In: AVRITZER, Leonardo et al. (Org.). **Corrupção: ensaios e críticas**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2008.

TANZI, V. **Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures**. Staff Papers - International Monetary Fund, v. 45, n. 4, p. 559, dez. 1998.

TUKEY, J. W. **We Need Both Exploratory and Confirmatory**. The American Statistician, v. 34, n. 1, p. 23–25, fev. 1980.

VETRÒ, A. et al. **Open data quality measurement framework**: Definition and application to Open Government Data. Government Information Quarterly, v. 33, n. 2, p. 325–337, abr. 2016.

VIEIRA, J. B. **O impacto das capacidades institucionais do setor público**: um estudo exploratório sobre as causas e efeitos das improbidades na administração pública municipal brasileira. In: CGU. **Prevenção e combate à corrupção no Brasil: 6º concurso de monografias: trabalhos premiados**. Brasília: CGU, 2011. p. 107-160.

VIEIRA, S. **Teste de Bonferroni**. Disponível em: <<http://soniavieira.blogspot.com/2016/11/teste-de-bonferoni.html>>. Acesso em: 9 fev. 2023.

VIOL, D. M. **Entre o texto e o contexto**: institucionalização dos programas de integridade no Brasil. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 9 dez. 2019.

WELLS, J. T. **Principles of fraud examination**. Hoboken, New Jersey: Wiley, 2014.

WELLS, J. **Occupational Fraud: The Audit as Deterrent Who better to teach CPAs how to spot fraud than the perpetrators?** [s.l: s.n.]. Disponível em: <[https://learning.hccs.edu/faculty/william.nantz/acnt-1391-fraud-examination/class-materials/who-better-to-teach-cpas-how-to-spot-fraud-than-the-perpetrators/at\\_download/file](https://learning.hccs.edu/faculty/william.nantz/acnt-1391-fraud-examination/class-materials/who-better-to-teach-cpas-how-to-spot-fraud-than-the-perpetrators/at_download/file)>. Acesso em: 9 fev. 2023.

WILLIAMSON, O. "**Transaction cost economics**". In: WILLIAMSON, O. The economic institution of capitalism. London: The Free Press, 1985

WOLFE, D.T., HERMANSON, D. R. **The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud**. The CPA Journal, 74(12), p. 38. 2004.

WORLD BANK. **World Development Report 2011**. [s.l.] The World Bank, 2011.

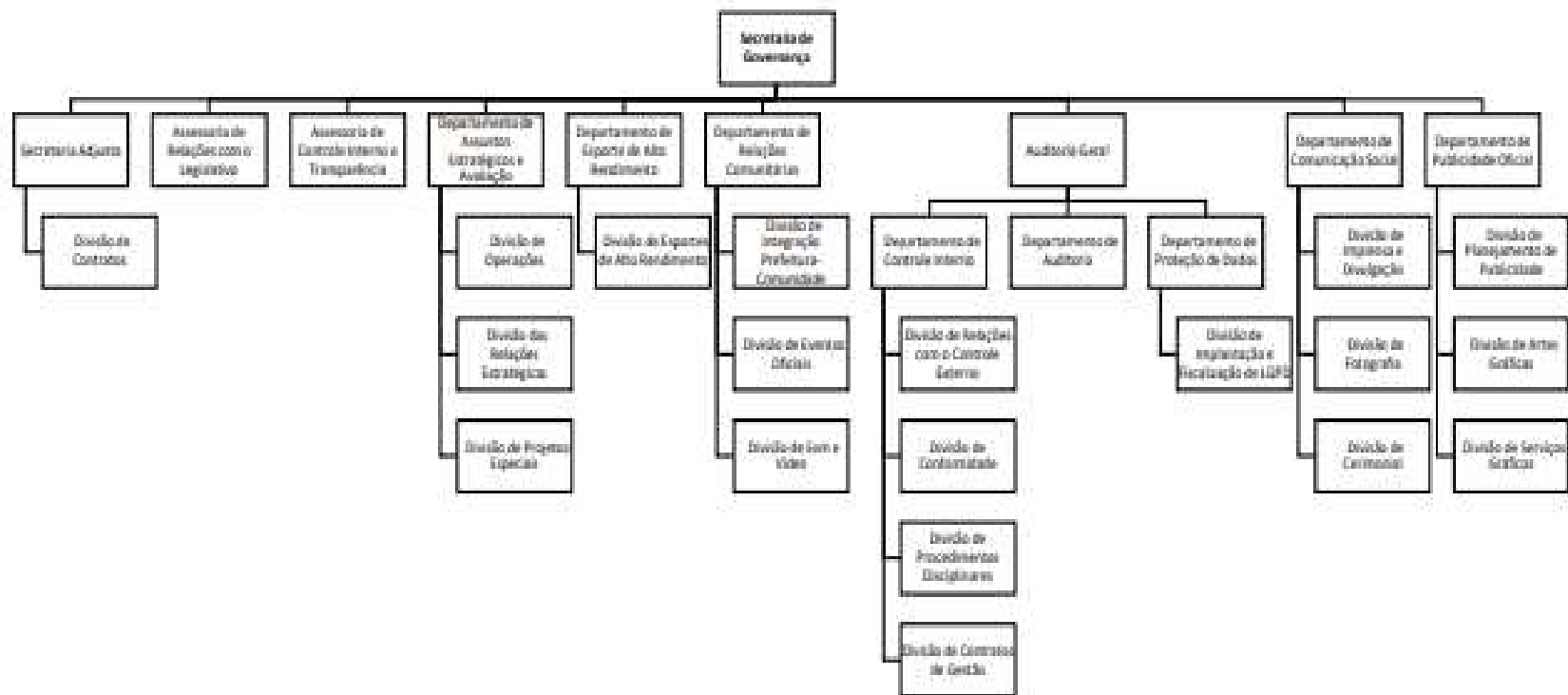
ZURUTUZA, G. C. **O Controle Interno como Instrumento de Melhoria da Gestão Pública e de Prevenção da Corrupção: O papel da Controladoria Geral da União**. Controladoria-Geral da União, 2016.

## ANEXO A - Conjunto de variáveis

Sigla	Nomenclatura	Descrição
item	item	quantidade numérica da amostra
Estado	Estado	Estado ao qual o município pertence
cod_IBGE_es	cod_IBGE_es	código IBGE conferido ao Estado
Município	Município	município auditado
codigo_IBGE	codigo_IBGE	código IBGE conferido ao Município
montante_audit	montante_audit	valor total auditado em cada município
montanteaud_pc	montanteaud_pc	Montante auditado, per capita
programas	quantidade de programas avaliados	quantidade de programas avaliados na respectiva auditoria
FGpc	montante per capta F/G	Montante auditado, relativizado pelo número de programas
pop	população	população total do município auditado
estratopop	estrato populacional	Atribuição de valor 1 para cidades de até 30 mil habitantes; valor 2 para municípios com população entre 30 mil e 70 mil habitantes; valor 3 para municípios com população entre 70 e 100 mil; 4 para população entre 100 e 200 mil; 5 para população entre acima de 200 mil.
eleitores	eleitores	quantidade de eleitores no município auditado
% eleitores	% eleitores	percentual de eleitores e relação ao total da população
Pibpc	Pib Per capta	produto interno bruto, dividido pela quantidade de habitantes do município
Firjan	Índice FIRJAN consolidado	índice de desenvolvimento socioeconômico do município em três áreas de atuação: Emprego & renda, Educação e Saúde
FirjanER	Emprego e Renda (FIRJAN)	dimensão emprego e renda do índice FIRJAN
FirjanEdu	Educação (FIRJAN)	dimensão educação índice FIRJAN
FirjanSau	Saúde (FIRJAN)	dimensão saúde do índice FIRJAN
pobreza	índice de pobreza	indicador da taxa de pobreza que existe em determinado país; ponderação de três variáveis: Curta duração da vida; Falta de educação elementar; Falta de acesso aos recursos públicos e privados
D_controladoria	controladoria dummy	Variável binária. Foi atribuído 1 para existe controladoria e 0 para não.
num_servidores	quantidade de servidores	quantidade de servidores que trabalham no município, considerando efetivos, inativos, comissionados e estagiários
servidores_pc	servidores_pc	Número de servidores, a cada 1000 habitantes
servidores_CGM	quantidade de servidores CGM	quantidade de servidores lotados na controladoria
serv_cgmpc	serv_cgmpc	Número de servidores CGM, a cada 10.000 habitantes
auditores	quantidade de auditores	quantidade de servidores da carreira de auditoria lotados na controladoria
d_auditores	d_auditores	Variável binária. Foi atribuído 1 para existem auditores atuando no município e 0 para não.
auditorespc	auditorespc	Número de auditores, a cada 100 mil habitantes
folha_servidores	folha servidores CGM ano	valor atribuído ao pagamento de folha e encargos sociais dos servidores lotados na controladoria
folha_ns	folha_ns	Valor da folha de servidores dividido pelo número de servidores CGM naquele ano
orçamento_controle	orçamento do órgão de controle	orçamento atribuído a controladoria pela LOA para gestão de todos os seus projetos e atividades no ano
	orçamento - folha	orçamento total subtraído o valor relativo ao pagamento de folha e encargos sociais dos servidores lotados na controladoria
orçamento_pc	orçamento_pc	Orçamento do órgão de controle, per capita

<b>Sigla</b>	<b>Nomenclatura</b>	<b>Descrição</b>
orçamento_serv	orçamento_serv	Orçamento do órgão de controle dividido pelo número total de servidores (coluna U)
inconformidades	inconformidades apontadas pela CGU	Número de inconformidades apontadas pela CGU em cada município
inconf_pc	inconf_pc	Número de inconformidades apontadas pela CGU, a cada 100 mil habitantes
corrupção	corrupção	número de inconformidades classificadas como potencial corrupção
corrupcao_pc	corrupcao_pc	Número de casos de corrupção, a cada 100 mil habitantes
irregularidades/má gestão	irregularidades/má gestão	número de inconformidades classificadas como má gestão e demais irregularidades
Irrg_mg_pc	Irrg_mg_pc	Número de casos de irregularidades ou má gestão, a cada 100 mil habitantes
ponderação Y/G	Variável dependente 1	Ponderação do número total de inconformidades, dividido pelo total de programas em cada município
ponderação Z/G	Variável dependente 2	Ponderação do número total de inconformidades classificadas como potencial de corrupção, dividido pelo total de programas em cada município
ponderação AA/G	Variável dependente 3	Ponderação do número total de inconformidades classificadas como má gestão e demais irregularidades, dividido pelo total de programas em cada município
região	região	Região a que o município pertence. Foi atribuído valor 1 para sudeste; 2 para nordeste; 3 para norte; 4 para sul; 5 para centro-oeste.

## ANEXO B - Organograma do outlier



Fonte: elaboração própria a partir da Lei de estrutura organizacional do município.