

Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM

World Bank Group

Dezembro 15, 2020

Supervisão

Susana Amaral¹

Execução

Wesley Matheus²

Sumário executivo

A manutenção da máquina pública é suportada majoritariamente pela própria sociedade (pessoas físicas e jurídicas) por meio da cobrança de tributos (tais como impostos, taxas e contribuições), o que exige, como fator de legitimação da ação estatal, estrita aderência a uma renovação contínua do pacto Estado/Sociedade na direção de que as demandas sociais sejam de fato e melhor atendidas. Para que isto se cumpra é crucial ampliar a transparência e *accountability* nas estruturas governamentais, envolvendo a sociedade civil, a partir do princípio de responsividade, e qualificando os responsáveis pelo controle dos atos da Administração Pública pela produção de conhecimento. Isso porque um caminho para maior transparência e *accountability* na administração pública, com aumento de confiabilidade e sustentabilidade, passa pela construção de mecanismos tanto internos como externos de controle. Dessa forma, nessa visão, especificamente quanto ao controle interno, em relação à sua implementação, é fundamental seguir algumas premissas tais como: i) comparar o controle implementado com as recomendações internacionais de controle interno, baseando-se em estruturas internacionais como o COSO I (Internal Control Framework) e IA-CM (Internal Audit Capability Model) ; ii)

¹ Especialista em Gestão Financeira no Banco Mundial.

² Wesley Matheus é Cientista social e político consultor *Short-Term* do Banco Mundial no Brasil. Bacharel em Ciências Sociais e mestre em Ciência Política pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

Construir metodologias e redes para monitorar, avaliar e apoiar a implementação dessa estrutura junto ao setor público.

Nesse contexto, após a crise financeira do Estado e a baixa confiabilidade no setor público - principalmente depois que escândalos de corrupção ganharam a mídia nos últimos anos de forma massiva no Brasil - o Banco Mundial e o Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci) iniciaram um projeto de avaliação conjunta das estruturas responsáveis pelo controle interno nos municípios brasileiros (unidades centrais de controle interno). Os principais objetivos dessa parceria são:

- i. Avaliar a qualidade e alcance do controle interno nos municípios brasileiros baseando-se no modelo de estruturação de controle integrado COSO I e no framework de avaliação da atividade de auditoria interna - IA-CM;
- ii. Investigar condições que promovem sucesso e fracasso da implementação do controle interno nos municípios brasileiros;
- iii. Construir um modelo de Monitoramento e Avaliação (M&A) do alcance e qualidade do controle interno e dos processos de avaliação interna deste controle nos municípios brasileiros, baseando-se nos modelos COSO I e IA-CM.

O Controle Interno pode ser entendido como um conjunto de práticas de supervisão utilizadas para: (1) proteger os ativos da organização contra perdas por fraude ou erros não intencionais; (2) verificar a confiabilidade e a precisão dos relatórios financeiros usados para tomar decisões sobre o futuro da organização; (3) promover eficiência operacional na organização; (4) promover a aderência ao planejamento da organização por todas as partes. Esse conjunto de práticas não é algo exclusivo do setor público - empresas, consórcios, governos e organizações sem fins lucrativos também fazem uso de tal lógica no dia-dia (King, 2006). Contudo, a relevância e os objetivos do controle interno dentro das organizações mudaram ao longo do tempo. Nesta curta linha do tempo, os objetivos de controle interno passam de “simples” detecção de fraude para verificação da confiabilidade da posição financeira relatada.

As principais referências metodológicas utilizadas para orientar a implementação do controle interno no setor público ao redor do mundo ocorreram nas últimas três décadas, após

O Enron Scandal, que veio à tona em 2001 e resultou: na falência da *Enron* - uma grande companhia estadunidense do setor de *commodities* e energia; na perda de bilhões de dólares por parte dos investidores que aplicaram na *Enron*; na dissolução da consultoria de auditoria *Arthur Andersen* - naquele tempo uma das cinco maiores empresas de consultoria do mundo. Em seguida, a desconfiança sobre grandes corporações cresceu, afetando companhias similares que operavam na bolsa de valores. Depois da pressão por estabelecer um controle interno forte nos setores públicos e privados, entre outros fatos, nasceu uma questão: como fazer isso de um modo confiável e factível, permitindo uma comparação entre empresas e governos para entender a saúde financeira de cada um? Após essas dúvidas e pressionados pela Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* apresentou, em 2004, uma versão revisada do *Internal Control - Integrated Framework*, inicialmente proposto em 1992.

Este *framework* tem sido aceito pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) como um guia de avaliação do controle interno no setor público - aprovado pelo 18º Congresso de Padrões de Controle Interno (Internal Control Standards Committee - INCOSAI), em outubro de 2004, e integrado, na sequência, aos padrões da INTOSAI como "INTOSAI GOV 9100". Dessa forma, a Estrutura Integrada de Controle Interno (COSO I) foi disseminada em organizações públicas e privadas por todo o mundo. A adesão apresentada pelo COSO I à seção 404 da lei SOX, entre outras coisas, aumenta sua relevância nos debates mundiais de controle interno. As dimensões e a descrição encontradas no modelo COSO I e incorporadas pela INTOSAI 9100 são:

- 1. Ambiente de controle:** é a base para toda a estrutura de controle interno. Ele fornece a disciplina e a estrutura, bem como o clima que influencia a qualidade geral do controle interno;
- 2. Avaliação de risco:** avaliar a entidade percebendo suas fraquezas e deficiências capazes de dificultar o cumprimento de sua missão e objetivos. Esta dimensão fornece a base para o desenvolvimento de uma resposta apropriada ao risco;

3. Atividades de controle: as atividades de controle podem ser preventivas e/ou detectivas. As ações corretivas são um complemento necessário às atividades de controle interno;

4. Informação e comunicação: a gestão dos órgãos e entidades precisa ter acesso a comunicações relevantes, completas, confiáveis, corretas e oportunas relacionadas a eventos internos e externos;

5. Monitoramento: como o controle interno é um processo dinâmico que precisa ser adaptado continuamente aos riscos e mudanças que uma organização enfrenta, o monitoramento da estrutura de controle interno é necessário para ajudar a garantir que o controle interno permaneça sintonizado com os objetivos, o ambiente, os recursos e riscos.

Para verificar e garantir a qualidade e a confiabilidade do controle interno, nos termos descritos acima, é importante gerenciar os riscos, supervisioná-los e auditar as atividades da organização, internamente, com o intuito de verificar se os processos de gestão e supervisão dos riscos estão a ocorrer conforme previsto - modelo de três linhas apontado pelo *Institute of Internal Auditors* - IIA. A auditoria interna (ou terceira linha) é crucial para possibilitar a operação e a adequação dos controles internos. Contudo, essa função é frequentemente negligenciada, especialmente no setor público de países em desenvolvimento. Além disso, existe uma frequente confusão envolvendo os conceitos de controle interno e de auditoria interna. De acordo com o IA-CM, para criar uma AI confiável dentro da organização, é crucial garantir os seis elementos essenciais:

1. Serviços e Papéis da Auditoria Interna;
2. Gestão de Pessoas;
3. Práticas Profissionais;
4. Gerenciamento de Desempenho e Responsabilidade;
5. Relação Organizacional e Cultura;
6. Estruturas de Governança

1.Contexto Brasileiro:

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece um complexo e multifacetado modelo de controle dos atos do Poder Público, em sentido amplo que engloba as facetas política, judicial e administrativa e social. Em sentido mais restrito, sob a perspectiva institucional, a fiscalização financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial é exercida de forma conjunta e integrada pelo Parlamento com o auxílio do Tribunal de Contas, mediante controle externo e pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder, ou seja, um autocontrole da Administração Pública .

Este estudo assume controle interno e auditoria interna como processos distintos. A auditoria interna é considerada como atividade, dentro das estruturas de controle interno, responsável por avaliar a confiabilidade e as condições do controle interno da organização. Embora a Constituição de 1988 descreva o controle interno e externo de maneira integrada, eles são práticas distintas e a padronização do controle externo no país não significou e/ou significa, em igual medida, a padronização das práticas de controle interno ao longo dos entes federativos brasileiros. Com base nos diferentes níveis de aderência observada nos controles internos implementados nos municípios e estados brasileiros, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) publicou a resolução nº.4 de 2004, considerando o COSO I como o guia para estabelecer uma padronização do controle interno em cada entidade federal brasileira. Como esforço de padronização das práticas de controle interno no país também é importante mencionar duas resoluções do Conaci: as resoluções nº006/2019 e nº007/2019 que aprovam: (a) o modelo IA-CM como referencial metodológico no âmbito do Conaci e (b) o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (CGU, 2017) como referencial teórico no âmbito do Conaci, respectivamente.

Com intuito de melhor compreender os esforços envidados para padronização das práticas de CI no país, em 2014 o Conaci firma parceria com o Banco Mundial para o fortalecimento do sistema de controle interno no Brasil, em especial a função de auditoria interna governamental e o modelo IA-CM é apresentado no Brasil. Desde então avanços importantes ocorreram, incluindo:

- ❖ 2015: o Conaci constrói o primeiro panorama do controle interno. O estudo analisou 33 órgãos centrais de controle interno, sendo 26 representantes dos estados e um do Distrito Federal e seis de municípios capitais dos estados.
- ❖ 2018: A emenda constitucional nº 45/2009 foi arquivada definitivamente.
- ❖ 2019: Conaci expede as resoluções nº006/2019 e nº007/2019 que aprovam: (a) o modelo IA-CM como referencial metodológico no âmbito do Conaci e (b) o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial teórico no âmbito do Conaci, respectivamente.

Esta breve linha do tempo promove reflexões que nos auxiliam a compreender onde está este estudo neste contexto institucional...

- ❖ 210 anos após a primeira instituição brasileira dedicada ao controle de contas;
- ❖ 50 anos após a divisão entre controle interno e externo no Brasil;
- ❖ 30 anos após o controle interno ter sido descrito como obrigação municipal;
- ❖ 20 anos após uma forte responsabilização institucional dos gestores que trabalham com orçamento público pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF);
- ❖ Quase 10 anos após fortes esforços para padronizar o controle interno nos municípios brasileiros;
- ❖ 5 anos após o COSO I e IA-CM serem apresentados como um padrão a ser seguido para o controle interno e auditorias internas, respectivamente;
- ❖ 5 anos após o primeiro diagnóstico sobre o assunto, abrangendo as principais instituições brasileiras de controle interno.

A fim de continuar fortalecendo a gestão pública brasileira, a transparência, o combate a fraude e corrupção, é importante avaliar as unidades de controle interno nos estados, Distrito Federal e capitais do Brasil, pois não há um panorama recente sobre essa realidade. Para entender a confiabilidade e a eficiência do controle interno, é importante entender, para além de outras dimensões, a maturidade da auditoria interna. De forma que este estudo avaliará o

controle interno baseado no modelo COSO I³; e na medida do possível, este estudo avaliará a maturidade de auditoria interna baseado no modelo IA-CM.

Ressalta-se que:

- Os regulamentos de controle interno do Brasil são aderentes aos padrões trabalhados pelo COSO I e IA-CM;
- Há esforços para implementar os padrões COSO I e IA-CM no setor público brasileiro;
- Existem poucos dados sobre controle interno nos estados e Municípios brasileiros;
- Existem poucos dados sobre a confiabilidade e maturidade da auditoria interna nos municípios brasileiros;
- Este estudo também se baseará em recomendações de Controle Interno mobilizadas pela CGU para avaliação das estruturas de controle interno dos municípios, na medida em que a CGU é uma referência em práticas de controle interno no Brasil. Também utilizar-se-á como referência a forma de estruturação das macro funções de controle interno adotadas pela CGU (ouvidoria, transparência e integridade, auditoria, corregedoria e combate à corrupção).

2.Obtenção dos Dados:

Um questionário foi construído para capturar as dimensões que compõem o controle interno. Ele se divide em 63 questões agrupadas em quatro seções: (i) identificação da Unidade Central de Controle Interno (UCCI) do município, distrito federal ou estado; (ii) a caracterização da UCCI; (iii) caracterização das macro funções (transparência, promoção da integridade, corregedoria, ouvidoria e auditoria); e (iv) caracterização da carreira de servidores da UCCI⁴.

É importante sempre destacar que os dados da pesquisa são autodeclarados podendo haver inconsistências entre as respostas reportadas pelo respondente e a realidade de fato. O questionário foi respondido pelo responsável pela área de controle interno do município. Na

³ Como mostrado na próxima seção o debate acerca dos modelos de controle interno no Brasil é recente, sendo assim optou-se por adotar o modelo COSO I ao invés do modelo COSO II, apesar do segundo apresentar maior sofisticação quanto suas proposições.

⁴ O questionário montado também levou em consideração o [INTOSAI Global Survey 2012](#).

ausência deste, recomendou-se a presença do chefe da casa fazendária e/ou do responsável pela secretaria de governo (ou correspondente) do município ou estado.

Criou-se um dashboard para acompanhamento, em tempo “quase” real das aplicações. A ferramenta mobilizada para hospedar o dashboard foi o GoogleDataStudio. O dashboard pode ser acessado a partir do seguinte link: [20200601 CONACI-WB monitoramento aplicacao](#)

Foi criado um 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) e que fosse a) *Sensível*: capaz de captar variações nos fenômenos que justificam a existência do indicador; b) *Simples*: fácil de entender, claro para ser explicado e leve para ser (re)construído; c) *Barato*: o indicador deve ser alimentado com informações de baixo custo, e d) *Replicável*: pode ser copiado ou reproduzido de maneira idêntica em diferentes contextos.

Os resultados apresentados a seguir servem como base para compreensão da aderência das UCCIs dos estados, DF e capitais ao modelo de controle interno COSO I. Tais resultados, também, podem ser mobilizados como um *baseline* para acompanhamento do nível de estruturação das UCCIs em seus respectivos entes federativos.

Neste primeiro momento este estudo apresentará o cenário de regulamentação dos estados em relação a práticas classificadas como embargos à estruturação de boas práticas de controle, e conseqüente melhoria da saúde fiscal, financeira e econômica. Destacamos aqui a existência de regulações em torno de três fenômenos: (i) conflito de interesses; (ii) nepotismo; (iii) corrupção.

3.Contexto legal dos estados e DF.

Grande parte das UCCI dos estados (69.57%) são regulamentadas por Lei, , sendo 30.43% regulamentadas por Decreto. Tendo em vista que a formulação/alteração de uma lei envolve a atuação dos poderes executivos e legislativos, é importante dizer que a regulamentação a partir de lei garante, eventualmente, uma maior estabilidade normativa às UCCIs, o que pode ser interessante para a continuidade das ações desempenhadas ao longo do tempo. Tendo em vista que os decretos não são estruturados por trâmites que envolvem, necessariamente, poder executivo e legislativo, mas apenas o executivo, UCCIs regulamentadas por decreto estão mais

susceptíveis à vontade de alteração/manutenção dos órgãos por parte dos chefes do executivo, o que pode gerar maior instabilidade para forma de atuação das estruturas de CI e até mesmo para a sua continuidade. Contudo, a mesma mudança que pode levantar riscos quanto à manutenção e continuidade de certas ações de CI também pode ser encarada, em algumas situações, como um arranjo, normativo, que, eventualmente, pode garantir maior agilidade e capacidade de adaptações às estruturas de CI em contextos de mudanças aceleradas.

É importante destacar que, para além de informar qual lei regulamenta as UCCIs, as pessoas responsáveis pelo preenchimento do questionário também realizaram o upload do instrumento normativo que regulamenta o órgão. Isto pode ser um primeiro movimento em direção a um repositório de instrumentos normativos que regulamentam a área de CI dos entes federativos no país. Este repositório pode fomentar a partilha de boas práticas e auxiliar um processo de padronização da atuação de órgãos de CI. Neste sentido vale ressaltar a iniciativa do Conaci que lançará em breve seu Banco de Conhecimento.

4.Estados Não Participantes da Pesquisa

Este estudo fez um esforço de mapear se os estados não participantes contam com Unidade Central de Controle Interno e qual o cenário de regulamentação da unidade. Todos os estados não participantes contam com estruturas responsáveis pela execução das atividades de Controle Interno, são eles: **Acre, Maranhão, São Paulo e Sergipe.**

RESULTADOS:

5.Ambiente de Controle

No eixo *Ambiente de Controle* esta pesquisa procurou mapear a presença de programas voltados a apresentar práticas de controle internacionalmente reconhecidas, além de mapear a existência de cursos/capacitações destinados a fortalecer competências, habilidades e atitudes importantes à execução das atividades de controle no contexto da organização.

- Ao serem questionados(as) sobre a existência de *frameworks que servem de base* para a atuação da unidade, os(as) responsáveis pelas UCCIs, os estados apresentaram *um*

cenário de forte referência a metodologias internacionais como guia da prática das UCCIs. Dos(as) 23 respondentes 73.91% afirmaram que a UCCI se baliza por alguma metodologia internacional de controle, com destaque para a presença do COSO e do IA-CM, mencionados em 56.52% das respostas e 52.17% das respostas, respectivamente. Metodologias da Intosai foram mencionadas por 13.04% dos estados respondentes. Contudo, a referência a modelos internacionais de controle não pode ser interpretada como *proxy* da maturidade das UCCIs. Ao questionar-se os estados que se referenciam no modelo IA-CM acerca do nível de classificação que as práticas de auditoria interna atingiram na auto-avaliação proposta pelo IA-CM, por exemplo, 83.33% dos estados apresentam nível 1 e os demais 16.67% apresentam nível 2 em relação aos KPAs propostos pela metodologia.

- *A baixa presença de Programas de Integridade* entre as UCCI dos estados é algo que também merece atenção, na medida em que apenas 39.13% dos respondentes apontaram a existência de algum programa. A aprovação da Lei 12.846/2013 (Lei AntiCorrupção) instituiu no Brasil uma possibilidade clara de responsabilização administrativa e civil das “pessoas jurídicas pela prática de atos lesivos que sejam cometidos em seu interesse ou benefício, contra a administração pública nacional ou estrangeira” (CGU, 2015, p.5). Junto com a responsabilização, a lei também traz um conjunto de medidas anticorrupção - nomeados como Programa de Integridade de acordo com o Decreto nº 8.420/2015⁵, que tem por objetivo prevenir, detectar e remediar atos ilícitos praticados contra a administração pública nos setores público e privado. Tal programa pode ser interpretado como um programa de compliance, específico para prevenção de corrupção estruturado sobre quatro pilares: (i) comprometimento e apoio da alta direção; (ii) constituição de instância, autônoma, imparcial e independente responsável pelo Programa de Integridade; (iii) criação de fluxos de análise de perfil e riscos da atuação da organização; (iv) construção de

⁵ Decreto nº 8.420/2015 art. 41: “Programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.”

estratégias para monitoramento contínuo da execução do Programa de Integridade. A ausência de um *Programa de Integridade* é algo que merece atenção por parte das UCCIs, na medida em que o fortalecimento da integridade no interior das organizações é fundamental para um alinhamento dos agentes públicos em torno de valores, princípios e normas que visam a priorização do interesse público sobre o interesse privado.

➤ Ponto(s) de destaque:

- Elevada referência de metodologias internacionais como guia de trabalho, quase 75% das UCCIs dos estados.
- Elevada quantidade de estados apresentam alguma ação voltada para o acompanhamento de políticas públicas: quase $\frac{2}{3}$ das UCCIs dos estados.

➤ Ponto(s) de preocupação:

- Quase $\frac{2}{3}$ das UCCI vinculadas aos estados não contam com Programa de Integridade próprio

6.Avaliação de Risco

Dentre os estados respondentes todos apresentaram a existência de cargo de responsável pela UCCI, sendo que destes cargos 21.74% são ocupados por servidores efetivos de carreira, 52.17% são ocupados por servidores possuidores de vínculos efetivos e uma parcela de 26.06% são ocupados por cargos comissionados. A maioria dos ocupantes destes cargos possuem experiência na execução das atividades, sendo que 56.52% apresentam mais de 10 anos de experiência no setor. As UCCIs são unânimes quanto à existência de atividades de avaliação do risco no âmbito da auditoria e da transparência. Contudo as macrofunções de corregedoria, ouvidoria e promoção da integridade ainda não são realidade em todas as UCCIs. Quase $\frac{1}{3}$ dos órgãos não exercem as funções de Transparência e Corregedoria e quase $\frac{1}{4}$ dos órgãos não executam a função de promoção da integridade.

➤ Ponto(s) de Destaque:

- Todas UCCI participantes da pesquisa apresentam atuação no âmbito da Transparência e Auditoria.
- Mais 85% das UCCIs declararam a existência da identificação das competências dos cargos.

➤ Ponto(s) de atenção:

- Quase $\frac{1}{3}$ das UCCIs dos estados não desempenham as funções de corregedoria e de ouvidoria. É importante compreender se existem outros órgãos que estariam incumbidos de tais funções e na inexistência deles, incentivar a criação de tais funções. Vale destacar a importância da integração de tais áreas e consequente consolidação do ciclo completo do controle nas UCCIs (prevenção, detecção, apuração, sanção e monitoramento).
- Quase $\frac{1}{6}$ dos órgãos ainda executam a macrofunção de contabilidade. É importante avaliar se porventura o exercício de tal função não viola o princípio de segregação das funções.
- Há a presença de terceirizados atuando em 30.43% das UCCIs. É importante compreender a natureza das atividades desempenhadas por estes terceirizados e os riscos envolvidos na terceirização das atividades desempenhadas por estes servidores.

7. Atividades de Controle

No âmbito das atividades de controle merece destaque a presença de canais para os cidadãos solicitarem informações com base na lei de acesso à informação, sendo que todos os estados possuem em seus sites espaço para solicitação das informações e 86.95% possuem a possibilidade de acesso por email e de forma presencial. Resta compreender a qualidade das informações disponibilizadas, se, por exemplo, elas são em formatos *sob licença aberta, em arquivos legíveis por máquinas e/ou em formatos não proprietários (como .csv) e com URL bem desenhadas - que facilitem a localização*. Também merece destaque a presença de canais para interessados reportarem suspeitas e irregularidades em todas as UCCIs estaduais participantes da pesquisa. Apesar da macrofunção de auditoria estar presente em todas as UCCIs participantes da pesquisa, a realização de auditorias baseada em risco e de auditorias de demonstrações financeiras ainda é uma realidade pouco presente: 47.82% das UCCIs não as realizam. As UCCIs executam em sua grande maioria auditorias de conformidade (95.65%) e auditorias de desempenho operacional (82.6%). A ausência de um planejamento de auditorias coordenado junto à unidade controlada também é algo que chama atenção, na medida em que apenas 21.74% das UCCIs executam tal ação. A presença desta prática de planejamento conjunto é

fundamental para alimentar a ideia e prática de um CI que serve de suporte à gestão executada no âmbito do estado. A baixa presença de meios/mecanismos consensuais de resolução de conflitos também é algo que merece destaque, apenas.

➤ Ponto(s) de destaque:

- Forte presença de canais de acesso à informação entre as UCCIs;
- Todas UCCIs participantes possuem canais para realização de denúncias, reclamações, elogios e sugestões por parte dos cidadãos;
- Existência de Portal da Transparência em 100% das UCCIs.

➤ Ponto(s) de atenção:

- Baixa participação das unidades controladas no processo de planejamento de auditorias;
- Baixa presença de meios/mecanismos consensuais de resolução de conflitos em caso de identificação de irregularidades;
- Quase $\frac{1}{3}$ das UCCIs não se baseiam em riscos para construção do planejamento anual de auditorias;
- Quase $\frac{1}{3}$ das UCCIs não instauram investigações para apurar responsabilidades em caso de fraudes/desvios.

Informação e Comunicação

➤ Ponto(s) de Destaque:

- Mais de 90% das UCCIs participantes estão vinculadas ao dirigente máximo do estado e estão inseridas no 1º escalão do estado.

➤ Ponto(s) de atenção:

- Quase $\frac{1}{3}$ das UCCIs não possuem acesso irrestrito às informações classificadas como relevantes para sua atuação.

Monitramnto

➤ Ponto(s) de Destaque:

- Quase $\frac{3}{4}$ das UCCIs declaram autonomia completa para atuação.

➤ Ponto(s) de atenção:

- Aproximadamente $\frac{1}{2}$ declaram não possuir alguma política de gestão de risco interna.

8.UCCI

Os resultados das capitais:

Entre as capitais, 91.30% declararam executar orçamento próprio. Destas, 38.10% possuem um orçamento acima dos R\$5 milhões dedicado à UCCI.

O planejamento estratégico está presente em 68.18%. Assim como observado entre as UCCLs estaduais, percebe-se melhores resultados do ISCI entre as UCCLs de capitais que possuem planejamento estratégico.

➤ Ponto(s) de destaque:

- Há vedação de práticas de nepotismo em mais de 90% das capitais participantes;
- Pouco mais da 50% das capitais referenciam metodologias internacionais como guia das atividades de controle. O COSO I é apontado por 45.45% das capitais e o IA-CM por 36.36%. Chama atenção a baixa presença de auto-avaliação entre as capitais que mobilizam o IA-CM como referencial de trabalho para realização de auditorias. Apenas uma realizou a prática, obtendo nível 1 como resultado;
- 95.45% das UCCLs participantes da pesquisa apresentam o princípio de segregação de funções na execução do controle interno;
- Mais de 90% das UCCLs participantes da pesquisa apresentam atuação no âmbito da Transparência e Auditoria;
- Existe forte presença de canais de comunicação para solicitação de informações com destaque para sites e telefone, presentes em mais de 90% das capitais;
- Presença de canal para informar suspeitas e irregularidades em todas as capitais participantes do estudo;
- Existência de planejamento anual de auditorias em mais de 90% das capitais;
- Existência de Portal da Transparência em 100% das capitais;
- Quase 75% das UCCLs realizam planejamento das auditorias baseado em risco;
- Mais de 95% das UCCLs das capitais estão inseridas no primeiro escalão da administração;
- Mais de 80% das UCCLs das capitais possuem autonomia completa em relação às unidades controladas.

➤ Ponto(s) de atenção:

- Apenas 1/3 das capitais regulamentam conflitos de interesse;
- Apenas 1/3 das capitais acompanha a evolução patrimonial dos agentes públicos;
- Quase metade das capitais não regulamentaram a Lei Anticorrupção;
- Quase 4/5 das UCCLs vinculadas às capitais não contam com Programa de Integridade próprio;
- Quase 2/3 das UCCLs vinculadas às capitais não conta com ações/medidas para acompanhamento da execução das políticas executadas pela prefeitura.
- Há a presença de terceirizados atuando em 18.18% das UCCLs. É importante compreender a natureza das atividades desempenhadas por estes terceirizados e os riscos envolvidos na terceirização das atividades desempenhadas por estes servidores.
- Quase 1/3 das UCCLs das capitais não desempenham as funções de corregedoria e de ouvidoria. É importante compreender se existem outros órgãos que estariam incumbidos de tais funções e, na inexistência deles, incentivar a criação de tais funções. Vale destacar a importância da integração de tais áreas às demais áreas que compõe a UCCL e conseqüente consolidação do ciclo completo do controle nas UCCLs (prevenção, detecção, apuração, sanção e monitoramento).
- Quase 1/3 das UCCLs executam a função de contabilidade. É importante compreender a natureza das atividades desempenhadas e compreender se por acaso elas não violam o princípio de segregação de funções, por exemplo⁶.
- Quase 10% dos(as) responsáveis pelas UCCLs não possuem experiência declarada na área de controle em período anterior ao exercício do cargo.
- Aproximadamente 1/3 das capitais não possuem meios/mecanismos consensuais de resolução de conflitos.
- Em apenas 1/3 das capitais a unidade controlada participa do planejamento de todas as auditorias executadas.

⁶ Segundo o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, “a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/ aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio” (2001, p. 67-68).

- Quase $\frac{1}{3}$ das UCCIs não instauram investigações para apurar responsabilidades em caso de fraudes/desvios.
- Aproximadamente $\frac{1}{2}$ das UCCIs das capitais não possuem acesso irrestrito aos documentos e informações necessárias à realização das atividades.
- Mais da metade das UCCIs não possuem políticas de gestão de risco interna.

9. Estrutura e Resultado

A) Orçamento versus Resultado ISCI

Estados

- ❖ Das UCCIs vinculadas aos estados participantes da pesquisa 86.95% declararam executar orçamento próprio. Destes, 70% possuem um orçamento acima dos R\$5 milhões dedicado à UCCI. Ao analisar-se os resultados obtidos no ISCI em relação à faixa de orçamento da UCCI não é possível verificar forte correlação entre o tamanho do orçamento e resultado do ISCI (tabela 22). Mobilizou-se teste de Qui-Quadrado de Pearson para tal verificação.

Capitais

- ❖ Das UCCIs vinculadas às capitais participantes da pesquisa, 91.30% declararam executar orçamento próprio, destas 38.10% possuem um orçamento acima dos R\$5 milhões dedicado à UCCI. Ao analisar-se os níveis de controle interno em relação à faixa de orçamento não é possível verificar correlações estatisticamente significantes entre tamanho do orçamento e os resultados obtidos no ISCI (tabela 22). Mobilizou-se teste de Qui-Quadrado de Pearson para tal verificação.

B) Planejamento Estratégico versus Resultado ISCI

Estados

- ❖ Das UCCIs vinculadas aos estados participantes da pesquisa 86.95% declararam apresentar a prática de realização de planejamento estratégico. Entre as UCCIs estaduais percebe-se melhores resultados do ISCI entre UCCIs que possuem planejamento estratégico. Contudo, os testes de correlação entre as dimensões não indicam correlação estatisticamente significativa entre a execução de planejamento estratégico e elevados índices do ISCI (tabela 23).

Capitais

- ❖ Das UCCIs vinculadas às capitais participantes da pesquisa 68.18% declararam possuir planejamento estratégico. Assim como observado entre as UCCIs estaduais, percebe-se melhores resultados do ISCI entre as UCCIs de capitais que possuem planejamento estratégico. Entretanto, a realização de testes de correlação entre as dimensões, também, não indica correlação estatisticamente significativa entre a execução de planejamento estratégico e elevados índices do ISCI (tabela 23).

c) Total de Funcionários versus Resultado ISCI

Estados

- ❖ Das UCCIs vinculadas aos estados participantes da pesquisa mais de 52% declararam apresentar uma estrutura organizacional com mais de 100 funcionários vinculados. Entre as UCCIs estaduais percebe-se melhores resultados do ISCI entre as UCCIs que possuem maior número de funcionários alocados.

Capitais

- ❖ Das UCCIs vinculadas às capitais participantes da pesquisa 31.82% declararam apresentar uma estrutura organizacional com um número de funcionários vinculados que se situa entre 11 e 30 funcionários. Diferente do comportamento observado entre as UCCIs estaduais, não se percebe melhores resultados do ISCI entre as UCCIs de capitais que possuem um maior número de funcionários. Como observado, a realização de testes de correlação entre as dimensões, não indicam correlação estatisticamente significativa entre possuir maior número de funcionários e obter melhor desempenho no ISCI, diferente do que foi observado nos estados.

D)Resultado IA-CM

Estados

Das 17 UCCIs estaduais que declararam se inspirar em alguma metodologia internacional de CI, 12 delas apontaram o IA-CM como metodologia inspiradora (o que demonstra uma presença da metodologia em 52.17% das UCCIs participantes). Todas as UCCIs que apresentaram o IA-CM como metodologia base realizaram a auto-avaliação proposta pela metodologia e o resultado encontrado foi de que:

- ❖ 83.33% estão no nível 1 do IA-CM;

- ❖ 16.67% se encontram no nível 2.

Capitais

Das 12 UCCIs de capitais que declararam se inspirar em alguma metodologia internacional de CI, oito delas apontaram o IA-CM como metodologia inspiradora (o que revela a presença da metodologia em 36.36% das UCCIs participantes). Destas, apenas uma UCCI realizou a auto-avaliação proposta pela metodologia, atingindo, como resultado, o Nível 1 do IA-CM.

E) Apuração do Benefício Financeiro

Estados

Das UCCIs estaduais participantes 52.17% declararam possuir alguma metodologia de apuração do benefício financeiro promovido pelo órgão de controle. Quando comparadas com as UCCIs que não possuem metodologia de apuração do benefício financeiro, aquelas que possuem registram melhor desempenho no ISCI. O fato de existir correlação estatisticamente significativa **não implica** em dizer que a existência de uma metodologia de apuração de benefício financeiro **causa** melhor desempenho no ISCI.

Capitais

Das UCCIs vinculadas às capitais participantes 45.45% delas declararam possuir alguma metodologia de apuração do benefício financeiro promovido pelo órgão de controle. Quando comparadas com as UCCIs que não possuem metodologia de apuração do benefício financeiro aquelas que possuem, assim como nos estados, registram melhor desempenho no ISCI. Vale ressaltar que a existência de correlação estatisticamente significativa entre as dimensões **não implica** em dizer que a existência de uma metodologia de apuração de benefício financeiro **causa** melhor desempenho no ISCI.

Igualdade de Gênero nas UCCIs

Tal seção procura compreender a presença das mulheres nas posições de chefia das UCCI. Ela é importante para verificar o cumprimento de parte das metas previstas no Objetivo de Desenvolvimento Sustentável nº5, definido no ano de 2015 pela ONU, e voltado para o alcance da *igualdade de gênero* e empoderamento de todas as mulheres e meninas. Um dos eixos classificados como cruciais para o atingimento deste objetivo, citado no ODS 5.5, passa por

“garantir a participação plena e efetiva das mulheres e a igualdade de oportunidades para a liderança em todos os níveis de tomada de decisão na vida política, econômica e pública” (PNUD, 2015). Sendo assim, é de suma importância entender a presença de mulheres nos cargos de chefia associados às UCCIs. O foco desta análise recai sobre o cargo de responsável pela UCCI. De modo geral percebe-se uma baixa presença das mulheres nos cargos de responsável pela UCCI, sendo a situação mais problemática nas UCCIs estaduais.

10. Teletrabalho

No dia 11 de março de 2020 a Organização Mundial da Saúde (OMS) declarou emergência em Saúde Pública em decorrência da pandemia de Covid-19. Instituições foram obrigadas a mudar o foco de suas atividades para planejar e executar estratégias capazes de conter o avanço da pandemia que já contaminou milhões de pessoas ao redor do mundo, levando centenas de milhares a óbito. A pandemia levou organizações a interromperem suas atividades e/ou transferí-las para um formato/modelo que reduzisse as taxas de contágio do vírus. Contudo, práticas de teletrabalho não surgem com a pandemia, apenas são mais estimuladas com ela. Entender a capacidade das UCCIs de desempenharem suas atividades em um cenário onde o teletrabalho é mandatório, é importante para compreensão da resiliência dos órgãos a este tipo de situação e para compreender a aderência das UCCIs a práticas de trabalho mais digitalizadas. Chama atenção a pequena parcela de UCCIs de capitais que já havia regulamentado a prática antes da pandemia de COVID-19 (apenas 13.63%).

11. Condições fomentadoras de UCCIs nos estados, DF e capitais

A Análise do contexto

O objetivo desta seção é compreender quais cenários têm mais/menos impacto na implementação de UCCIs robustas. Pela melhor compreensão do contexto mais favorável à implementação de UCCIs aderentes às orientações internacionais pode-se construir estratégias mais realistas de implementação e aperfeiçoamento das UCCIs considerando-se resistências/barreiras que o próprio cenário pode impor.

O método de análise do contexto: QCA

Ao reduzir-se o *nº de observações* do estudo de pouco mais de mil municípios para 53 entes federativos, fez-se necessário adaptar o método inicialmente proposto e os objetivos do estudo. Inicialmente previa-se a utilização de uma regressão logística multivariada para verificação dos fatores de sucesso/fracasso quanto à estruturação de controles internos municipais. Com um número de observações reduzidas, os cálculos de probabilidades necessárias para definição dos fatores mais correlacionados com sucesso/fracasso ficam prejudicados. A proposta do QCA passa por verificar as condições necessárias e suficientes para implementação de UCCI classificadas como robustas, assumindo um grupo de variáveis citadas como condições pertinentes de serem verificadas, de modo a perceber quais destas se configuram como condição necessária/suficiente à estruturação dos controles internos. O uso do método para a situação de estudo se justifica, entre outros fatores, pelo número de observações disponíveis para análise. Após verificação das condições necessárias para implementação das UCCI verificar-se-á as condições suficientes para sua ocorrência. A análise registra diferenças com relação à verificação da análise de condições necessárias. A regra é: *para uma dada variável X ser condição causal suficiente para implementação satisfatória da UCCI será necessário que todos os municípios que registrem X também registrem a implementação satisfatória da UCCI.*

12. Hipótesis acerca do contexto

Para a realização do QCA deve-se calcular o índice para os estados e capitais e selecionar os grupos em dois extremos, sendo eles os de estados e municípios sem UCCI ou com UCCI de baixa estruturação (Nível B3, Nível B2 e Nível B1) e o grupo dos estados e municípios classificados como entes federativos dotados de UCCI melhor estruturadas (Nível A2, Nível A1). Vale a pena ressaltar que construir-se-á duas análises (uma para os estados outra para os municípios), considerando-se os mesmos componentes. A partir disso realizar-se-á montagem da matriz de análise dos estados e municípios. Cada componente de análise que compõe tal matriz é classificado como um componente teórico que eventualmente pode vir a ter relação com a estruturação de órgãos públicos mais efetivos, eficientes e eficazes.

- ❖ (i) **Nível de Institucionalização:** trata-se aqui de categorizar a trajetória de institucionalização das UCCIs nos estados e capitais, a partir dos anos de existência do ente federativo, (*path-dependency*)⁷, de modo a ter grupos com maior/menor trajetórias de institucionalização. *Acredita-se que estados/capitais com maior tempo de existência possuem maior capacidade de implementar uma UCCI mais aderente às recomendações internacionais de boas práticas de controle. Isso porque estados/municípios com maior tempo de trajetória/funcionamento teriam, eventualmente, maior conhecimento acumulado acerca de determinadas práticas, processos e políticas.*

- ❖ (ii) **Relações Intergovernamentais:** trata-se aqui de categorizar os estados/capitais que receberam maiores/menores valores de transferências de recursos, obrigatórias e voluntárias. Nesta categorização considerar-se-á repasses realizados no ano de 2017. *Acredita-se que estados/capitais com maior volume de repasses em relação ao orçamento total que possuem tenham menor condição de implementar uma UCCI mais aderente às recomendações internacionais de controle. Isso porque uma elevada dependência orçamentária de outros entes talvez indique uma baixa capacidade de funcionamento de serviços básicos do ente federativo em questão a partir de recursos próprios. A descontinuidade de repasses afetaria assim a contínua estruturação de serviços, dentre eles as UCCI. Ao analisar-se os repasses recebidos por estados e capitais levou-se em consideração:*
 - Fundo de Participação dos Municípios (FPM);
 - Fundo de Participação dos Estados (FPE);
 - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB);
 - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF);
 - Royalties;
 - Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI-Exportação);

⁷ *Path-dependence* is defined as "referring to social processes that exhibit positive feedback and thus generate branching patterns of historical development" (Pierson, 2004, p. 21)

- LC 87/1996 Lei Kandir (compensações da União destinadas aos estados e municípios em função da isenção de ICMS aplicada aos produtos e serviços destinados a exportação);
 - Auxílio Financeiro para Fomento da Exportação (FEX);
 - Imposto sobre a Propriedade Território Rural -(ITR);
 - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis (CIDE-Combustíveis);
 - Impostos sobre as Operações Financeiras ligadas ao ouro (IOF-Ouro);
 - Apoio Financeiro aos Municípios (AFM);
 - Apoio Financeiro aos Estados (AFE);
 - Ajuste FUNDEB;
- ❖ (iii) **Perfil orçamentário:** trata-se aqui que dividir os estados e capitais quanto ao volume de suas receitas. *Acredita-se que estados/capitais com maior volume do orçamento, tenham maior condição de implementar uma UCCI mais aderente às recomendações internacionais de controle. Isso porque a maior **disponibilidade** do orçamento, eventualmente, resultaria em maior resiliência em situações de instabilidade econômicas. Para além disso, o maior volume de recursos daria, eventualmente, maior liberdade para os(as) gestores(as) alocarem recursos em áreas não-finalísticas, de forma perene, com a intenção de qualificá-las.* Vale destacar que o perfil orçamentário aqui analisado também é composto por receitas oriundas de transferências/repasses intergovernamentais. Apesar dos problemas de *multicolinearidade* que isto pode acarretar para as análises, julgou-se prudente a análise do orçamento tal qual ele é.
- ❖ (iv) **Perfil da economia:** trata-se aqui de separar os estados/capitais quanto à complexidade de suas economias. Isso seria realizado a partir de índices de complexidade econômica separando-se estados/capitais em função da complexidade/variabilidade econômica neles observadas (Hausmann et al, 2005; Hidalgo & Hausmann, 2009). *Acredita-se que uma economia diversificada seja uma condição importante para estruturação de uma UCCI mais aderente às recomendações internacionais de controle. Isso porque economias diversas, eventualmente, são marcadas por grupos de atores econômicos relevantes mais diversos,*

com maior interesse e condição de solicitar, concomitantemente, maior controle sobre a máquina pública.

- ❖ (v) **Desigualdade econômica:** trata-se de classificar estados/capitais quanto o nível de desigualdade de renda observado. Neste caso, o Índice de Gini será utilizado como proxy de desigualdade (Gini, 1912; Farris, 2010), podendo ser categorizado como baixo, médio ou alto. *Acredita-se que estados/capitais com maior índice de desigualdade de renda tenham menor condição de implementar uma UCCI mais aderente às recomendações internacionais de controle. Isso porque órgãos públicos localizados em contextos marcados por elevadas assimetrias econômicas, podem ser mais facilmente cooptados por elites econômicas locais, que usam de tais órgãos em benefício próprio, amplificando, porventura, assimetrias ali existentes.*
- ❖ (vii) **Tamanho do município:** trata-se aqui do porte do município em termos de população. Na medida em que se espera, eventualmente, uma maior proximidade entre população e instituições, em circunscrições menores, proximidade esta que pode resultar, por exemplo, em maior participação direta da população em assuntos públicos. Deste modo *acredita-se que cidades maiores necessitam de uma estrutura de controle complexa, com processos bem detalhados, na inviabilidade prática de realizar-se um controle social direto das práticas cotidianas de gestão do município.*

Por mais que a análise das dimensões listadas acima muitas das vezes seja matéria desafiadora, compreender contextos mais/menos férteis à implementação de UCCI é de suma importância para: (i) melhor ajuste dos modelos de UCCI aos contextos em que serão implementados; (ii) qualificar o suporte às UCCI existentes, na medida em que pode-se antecipar problemas de estruturação das UCCI a partir da leitura dos contextos em que elas se situam.

13. Fontes informacionais

- ❖ **Base de dados estruturados produzidas por terceiros:** significa analisar conjuntos de dados estruturados com informações direta ou indiretamente associadas ao controle interno nos municípios brasileiros. Informações que possibilitam o conhecimento de ambos, presença ou

ausência de controle interno nos estados e municípios e condições/vínculos de serviço dos servidores públicos.

- **Tesouro Nacional Transparente**⁸: o Portal Tesouro Nacional Transparente é um canal administrado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Foi lançado no ano de 2015 e disponibiliza acesso a dados produzidos pela secretaria acerca de: responsabilidade fiscal, execução orçamentária, haveres da União, contabilidade pública, dívida pública federal, transparências para estados e municípios, dentre outras informações.
- **DataViva**⁹: trata-se de uma ferramenta de visualização de dados econômicos criada pelo Escritório de Prioridades Estratégicas do Estado de Minas Gerais elaborado inicialmente para dar suporte à política de desenvolvimento econômico do estado. O projeto foi desenvolvido em parceria com o MIT Media Lab e conta com visualização interativa de bases de dados do Ministério do Trabalho e Previdência Social (MTPS), Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e Ministério da Educação (MEC).
- **Pesquisa de Informações Básicas Municipais - MUNIC**: esta pesquisa teve início em 1999 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e produz dados, anualmente, sobre todos os municípios brasileiros. Este conjunto de dados apresenta uma “fotografia” sobre a estrutura do serviço público em cada município com informações sobre leis em exercício, perfil de servidores públicos, recursos financeiros utilizados etc.
- **Atlas do Estado Brasileiro**: plataforma lançada em 2018 pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) com dados do setor público no Brasil desde 1995. Esta pesquisa apresenta dados sobre o serviço público nos três níveis, considerando a estrutura do serviço público e a remuneração dos servidores públicos.
- **Outros Bancos de Dados**: outros bancos de dados serão utilizados para investigar fatores demográficos, sociais, econômicos, políticos associados ao sucesso e insucesso do controle interno.

14. Resultados dos fatores Contextuais

⁸ Disponível em: <<http://www.tesourotransparente.gov.br>> acessado dia 19 de julho de 2020.

⁹ Disponível em: <<http://dataviva.info/pt/about/>> acessado dia 19 de julho de 2020.

Estados

Ao analisar-se as condições que porventura estão mais correlacionadas a um controle interno mais estruturado nos estados, percebe-se um destaque para o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e para as receitas dos estados. É importante lembrar que no âmbito da estatística a correlação não implica em causalidade, mas sim uma variação comum. É possível que esta variação observada seja em função de outras variáveis ou que isto seja apenas uma coincidência, por exemplo. Contudo é importante destacar que as correlações mapeadas mostram uma aproximação entre dimensões que são relacionadas, ao menos teoricamente, em tal área de estudos. Os índices de correlação entre IDH e o Índice Sintético de Controle Interno (ISCI) foram de 0.434 e entre ISCI e as receitas dos estados (2017) foi de 0.349. A correlação em ambos os casos é significativa e diretamente proporcional, isso quer dizer que estados com maiores receitas e IDH tendem a apresentar melhores resultados no ISCI também. Contudo, tendo em vista a impossibilidade de inferir relações de causalidade a partir de cálculos de covariância, não é possível saber se melhores índices de IDH fomentam melhores estruturas de controle ou se melhores estruturas de controle são geradas em contextos onde existem melhores índices de desenvolvimento humano. O mesmo vale para a relação entre receitas e estruturação do CI: não se sabe até que ponto a existência de maior volume de receitas viabiliza a contratação de profissionais e consequente estruturação de macro funções de CI, por exemplo, ou até quando melhores estruturas de CI fomentam melhores resultados de arrecadação do estado. É possível, inclusive, que tais mecanismos causais gerem um ao outro de maneira mútua criando aquilo que habitualmente é nomeado por *causalidade cíclica*. Contudo, os elevados índices de correlação entre as dimensões mencionadas geram pistas para aprofundar-se nas investigações dos mecanismos causais envolto entre tais dimensões. Apesar de população apresentar elevada correlação com o ISCI optou-se por não destacar aqui, tendo em vista que tal dimensão apresenta um problema de multicolinearidade com a variável de receitas estatais.

14.CI e Desenvolvimento Socioeconômico:

Existem muitos argumentos em torno dos prejuízos da corrupção para o desenvolvimento socioeconômico de países e regiões. Tais argumentos passam pelo: (i) desvio de finalidade de

recursos destinados a resolver problemas estruturais básicos, cuja resolução faz-se necessária para o desenvolvimento socioeconômico de determinada região; (ii) redução de eficiência, efetividade e eficácia de organizações públicas e privadas, o que afeta a capacidade das mesmas atuarem sobre a realidade de modo a garantir o cumprimento de planos de desenvolvimento locais; (iii) distorções de mercado produzidas pelas práticas fraudulentas o que afeta a capacidade de estruturação de mercados e as respectivas empresas que os compõem (Wei, 1998; Aidt, 2003). Tendo em vista os prejuízos que a corrupção gera para consolidação de uma agenda de desenvolvimento em países e regiões, o fortalecimento dos controles institucionais, eventualmente, apresenta-se como uma alternativa à promoção de instituições mais eficazes, com maior capacidade de executar planos de atuação de acordo com as expectativas legais e sociais em torno dos projetos. Contudo, existem análises que apontam para uma causalidade, entre desenvolvimento socioeconômico e controles institucionais que não operam necessariamente nesta direção mencionada acima. Existem pesquisas que pautam a estruturação de sistemas de controles adequados, como consequência de um certo nível de desenvolvimento socioeconômico de dada região/contexto. Para alguns estudos o aumento dos anos de estudo da população - um componente que faz parte do IDH¹⁰, levaria a um certo controle da corrupção, isto porque a população se tornaria mais hábil tecnicamente para monitorar e avaliar as ações efetuadas por gestores(as) no interior da máquina pública, isto acompanhado de um contexto com relativa liberdade de expressão a partir da qual cidadãos possam expressar sua insatisfação técnica para com agentes públicos (Chowdhury, 2004; Freille et al, 2007; Fernandes et al, 2008).

16. Controle e Receitas

Pode-se pensar na relação entre controle e receitas, não só a partir da relação mais evidente onde mais recursos levariam a uma maior capacidade material de estruturação das áreas de controle, mas também é necessário levar em consideração a hipótese de quanto maior a disponibilidade de recursos existentes maior a pressão/necessidade de controle, tendo em vista que a disponibilidade de recursos, em si, eventualmente, se configura como incentivo à extração

¹⁰ É importante ressaltar que o indicador é composto pela expectativa de vida ao nascer, escolaridade e renda per capita.

ilícita de recursos. É importante destacar que estas dimensões listadas não devem ser pensadas como dimensões que fomentam a estruturação de melhores controles institucionais de forma independente de outras, mas como dimensões que interagem, eventualmente, se retroalimentam e formam conjunturas mais/menos favoráveis à estruturação dos controles institucionais. Esta análise prévia de covariância entre o ISCI e outras condições, que porventura podem ter relação com a estruturação dos controles serve como base para análise de conjuntura das condições necessárias/suficientes para estruturação dos controles internos no âmbito dos estados, levando-se em consideração a análise da estruturação das UCCIs em relação a três aspectos que haviam apresentado os maiores índices de correlação, sem apresentarem multicolinearidade mútua como no caso de *população* e *receitas*. No âmbito de trajetória institucional dos entes procurou-se dividi-los em dois grandes períodos: (i) República Velha ou anterior que representa os anos da história nacional que antecedem o ano de 1930; (ii) República Nova/Contemporânea (após 1930). Quanto às receitas os estados foram divididos, arbitrariamente, em relação à mediana calculada para variável. Apesar de arbitrário o critério divide os Estados com maior e menor receitas, e tendo em vista a elevada correlação existente entre receitas e população, viu-se desnecessária a tentativa de criar um critério para avaliação das receitas, ponderado pelo total da população de cada estado. O IDH foi dividido nas categorias habitualmente mobilizadas para estratificar o índice (muito alto, alto e médio). A expectativa ao olhar para tais condições é a de que contextos marcados por extensa trajetória institucional, demarcada pela data de criação dos entes, acompanhada de grande quantidade de recursos disponíveis e elevado IDH conformariam uma conjuntura mais favorável à estruturação de UCCIs mais aderentes às recomendações internacionais. Os resultados chamam atenção:

- ❖ Entes com IDH muito alto só apresentam ISCI Nível A - algo que acompanha a hipótese inicialmente apresentada;
- ❖ Entes criados no período da República Nova/Contemporânea só apresentam ISCI nível A - algo que vai na direção oposta da hipótese inicial;

Contudo:

- ❖ É importante destacar que é possível observar casos de ISCI Nível A entre entes com IDH Alto/Médio. Isto é um indicativo de que IDH muito alto não é uma condição necessária para estruturação de ISCI em um Nível A. Contudo, se porventura mapear-se uma situação de ISCI Nível A em estados com IDH “muito alto” e receitas de menor volume, caso não observado aqui, ter-se-á forte indícios para apontar o IDH “muito alto” como *condição suficiente* para consolidação de controles muito aderentes aos modelos internacionais de CI nos estados. Novamente, é difícil apontar a existência e/ou direção da causalidade neste contexto, mas existem indicativos de que um IDH acima de 0,800 seja *proxy* de um contexto/conjunturas de CI fortemente estruturados.
- ❖ É importante destacar que existem entes criados no contexto da República Velha ou em período anterior que possuem ISCI Nível A. Isto é um indicativo de que o fato do ente ter sido criado em um período mais recente não é *condição necessária* para apresentação de um ISCI Nível A. Contudo, a ausência de casos de estados com data de criação mais recente com ISCI Nível B é um indicativo de que tal dimensão possa ser condição suficiente para estruturação de controles mais aderentes aos modelos internacionais. Talvez a *dependência de trajetória* das instituições, aqui evocada, sirva para entender as dificuldades de rompimento por completo de uma lógica *estatal intrincada* em uma herança de valores, regramentos, processos e práticas (sobretudo informais) advindas de um período governamental muito pautado por uma lógica *patrimonialista*, instrumentalizadora do estado para cumprimento de interesses individuais, distante das noções/recomendações de controle que acompanham e orientam as tomadas de decisão nos modelos de gestão democrática do Estado Moderno (Vianna, 1958; Holanda, 1995; Faoro, 1993, 2001; Fernandes, 2010; Leal, 2012). Por mais que grande parte das UCIs dos estados tenham sido criadas após a Constituição Federal de 1988 (World Bank, 2015), o cenário em que são criadas conta com práticas, processos, regimentos pautados pelo contexto cultural, social, econômico e político da região em que são inseridas. Contexto este que não se altera da noite para o dia. **Capitais**
- ❖ Ao analisar-se as capitais em relação às variáveis teóricas mencionadas chama atenção a forte correlação entre os elevados níveis de CI e uma maior quantidade de repasses de recursos da União e dos estados para as capitais. Novamente é importante lembrar que no âmbito da

estatística a correlação não implica em causalidade, mas sim uma variação comum envolvendo as variáveis de interesse. É possível que esta variação observada seja em função de outras variáveis, não observadas, ou que isto seja apenas uma coincidência, por exemplo. Contudo, a covariância envolvendo *repasses* realizados por outros entes federativos merece atenção, tendo em vista que tal relação não foi observada na análise de contexto das UCCIs dos estados. Uma possível hipótese em torno desta associação preliminar observada passa pela existência de forte controle externo em torno dos recursos repassados pela União aos estados, Distrito Federal e municípios. Nestes casos, o Tribunal de Contas da União (TCU) examina as prestações de contas dos órgãos repassadores, bem como contas dos estados, Distrito Federal e municípios, fluxo que deve contar com o apoio dos CI dos entes que receberam o recurso. Para além disso vale destacar a existência do Programa de Fiscalização em Ente Federativos (FEF) no contexto da Controladoria Geral da União¹¹. Este fluxo constante é, porventura, um aspecto conjectural capaz de fomentar a estruturação de CI robustos nos entes, por pressão dos órgãos de controle externo a partir dos fluxos de repasse de recursos. Também merece destaque a relação inversamente proporcional observada entre IDHM e ISCI no caso das capitais, trata-se de uma relação oposta à observada junto aos estados. Uma relação inversamente proporcional indica uma redução no valor ISCI na medida em que o valor do IDHM aumenta. Uma relação que vai na contramão da expectativa teórica em torno do tema. Vale destacar que o IDHM mais atualizado encontrado remete ao ano de 2010, e isto porventura pode estar afetando os resultados encontrados. O tamanho da população e o índice de complexidade econômica ECI (Elementos de Controle Interno) apresentaram elevada correlação com receitas, incorrendo em possível multicolinearidade. Optou-se assim por preservar apenas o componente receitas.

11 “O Programa de Fiscalização em Entes Federativos faz parte do aprimoramento dos instrumentos e processos de trabalho da Controladoria-Geral da União (CGU). Desde agosto de 2015, um novo método de controle está sendo aplicado na avaliação dos recursos públicos federais repassados a estados, municípios e Distrito Federal. A iniciativa incorporou o antigo Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos, sendo que, agora, o programa possui três formas de seleção de entes: Censo, Matriz de Vulnerabilidade e Sorteios. Nesse contexto, já foram fiscalizados cerca de 2,5 mil municípios brasileiros desde 2003, englobando recursos públicos federais superiores ao montante de R\$ 30 bilhões”. CGU, 2020, Site Oficial. Disponível em <

17. CI, Desenvolvimento Socioeconômico, Receitas e Institucionalização Ao analisar-se a situação das capitais chama atenção:

- ❖ A interação entre elevado IDHM e elevados índices de repasse coincide com a presença de ISCI Nível A. Mesmo em cenários onde existe queda do IDHM, quando acompanhados de elevados níveis de repasses percebe-se a forte presença de ISCI Nível A.