

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

ÉDINA CARINE DE SOUZA KINZLER

**INFLUÊNCIA DO CONTROLE INTERNO NA EFETIVIDADE DA GOVERNANÇA
PÚBLICA NOS MUNICÍPIOS PARANAENSES**

Cascavel/PR

2023

ÉDINA CARINE DE SOUZA KINZLER

**INFLUÊNCIA DO CONTROLE INTERNO NA EFETIVIDADE DA GOVERNANÇA
PÚBLICA NOS MUNICÍPIOS PARANAENSES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC), da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em contabilidade, área de concentração: controladoria.

Orientador: Professor Dr. Gilmar Ribeiro de Mello

Cascavel/PR

2023

ÉDINA CARINE DE SOUZA KINZLER

**INFLUÊNCIA DO CONTROLE INTERNO NA EFETIVIDADE DA GOVERNANÇA
PÚBLICA NOS MUNICÍPIOS PARANAENSES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da
Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito para a obtenção do título de
Mestre em Contabilidade.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes
Universidade Estadual de Maringá

Prof. Dr. Vinicius Abilio Martins
Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Prof. Dr. Gilmar Ribeiro de Mello
Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

Cascavel - Paraná, 2023

Dedico esta dissertação ao meu esposo Ademir Luís Kinzler e aos meus filhos Luís Enrique Kinzler e Ana Luísa Kinzler, que me deram a necessária sustentação e apoio ao longo de todo o mestrado.

AGRADECIMENTOS

Este é meu espaço depois de uma longa caminhada até o término da minha dissertação e do mestrado. Quero usá-lo da melhor forma, pois tenho muito a agradecer!

À Unioeste e à coordenação do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) pela possibilidade de cursar um mestrado na minha área de graduação e por sentir mais uma vez a emoção de estar em um *campus* universitário.

Aos professores que participaram da minha banca: Dr. Romildo de Oliveira Moraes e Dr. Vinicius Abílio Martins, me auxiliando com suas sugestões de melhoria e ensinamentos. Ao meu orientador, Dr. Gilmar Ribeiro de Mello, o qual sempre esteve disponível para me tranquilizar e me guiar no árduo caminho da pesquisa, obrigada pela paciência na condução deste trabalho e pelas valorosas contribuições. E aos docentes do Mestrado, pelos valorosos e ricos ensinamentos que contribuíram significativamente com meu desenvolvimento acadêmico.

Agradeço aos colegas da turma de 2021, com os quais compartilhei alegrias, frustrações, angústias e conversas engrandecedoras no decorrer do curso. Especialmente, aos colegas Álvaro, Emerson, Iriana, Marta e Sandra, que se tornaram amigos, companheiros de estudos, surtos, correrias e alegrias. Obrigada pelos conselhos, por sempre me estimularem a continuar esse evento de fundamental importância para manutenção do equilíbrio emocional.

Ao meu esposo Ademir Luís e aos meus filhos Luís Enrique e Ana Luísa, que em nenhum momento destes dois anos cogitaram a possibilidade de eu desistir, mesmo nos momentos em que pensei nisso, sempre me incentivando, me tranquilizando, me compreendendo e se esforçando ao máximo para me ajudar. A eles, infinitamente obrigada por terem assumido grande parte de minhas responsabilidades em casa para que eu pudesse estudar.

No entanto, conciliar tudo isso teve seu preço. Quem já passou por um mestrado, sabe como é a rotina. Como trabalhei ao mesmo tempo, praticamente todos os dias, eu ia dormir tarde. Cortei meus *hobbies* para sobrar tempo para as leituras, trabalhos e seminários. Cortei, praticamente, a convivência com a minha família. Foi uma rotina extremamente desgastante: trabalhar, fazer mestrado e conciliar tudo isso com a família. Ao mesmo tempo, foi extremamente uma experiência enriquecedora em termos de conhecimentos intelectuais e, posteriormente, emocionais.

A conclusão desta dissertação reflete uma combinação de sonho, esforço, perseverança, dedicação e abdicção. E eu agradeço a Deus por ter me possibilitado chegar ao fim desta jornada, e, principalmente, por estar ao meu lado em todos os momentos.

*“Todos os nossos sonhos podem se tornar realidade,
Se tivermos a coragem de persegui-los”.*
Walt Disney

Kinzler, Édina Carine de Souza (2022). *Influência do Controle Interno na efetividade da Governança Pública nos Municípios Paranaenses*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Unioeste, Cascavel – PR, Brasil).

RESUMO

O objetivo deste estudo é verificar se o controle interno dos municípios paranaenses é efetivo na promoção de governança pública municipal. O estudo se justifica pela relevância da temática, pelo fato de o sistema de controle interno e a utilização das boas práticas de governança, no setor público, tornarem possível a obtenção de informações mais precisas a respeito da destinação dos recursos, uma vez que tem como base os princípios da administração pública e cumprimento das leis. A pesquisa trata de um estudo descritivo, e tem abordagem quantitativa com a realização de estatísticas descritivas, correlações e regressões lineares. O primeiro objetivo específico propôs identificar e analisar a estrutura e o funcionamento do controle interno dos municípios quanto aos aspectos do Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividade de Controle, Informação e Comunicação, e Atividade de Monitoramento, em que se verificou, na amostra dos 102 Municípios, que o componente de controle interno mais bem avaliado foi “Ambiente de Controle”, e na outra extremidade (com menos práticas implantadas) está o componente “Atividade de Monitoramento”. Em relação à maturidade do controle interno dos Municípios, notou-se que 41% foram classificados como aprimorado ou avançado (com percentuais de 70% a 100%), 51% como intermediário, e apenas 10% como básico ou inicial. Portanto, a maioria dos controles internos não atingiram maturidade aprimorada, necessitando ampliar suas práticas. Em seguida, o estudo buscou analisar, comparativamente, os índices que representam a governança pública dos municípios, trazendo como resultado os índices mais representativos, com maior percentual de práticas atendidas, sendo eles: ITP (Índice de Transparência da Administração Pública – TCE/PR), IFDM (Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal) e RNT (Ranking Nacional de Transparência), respectivamente. E os menos representativos são: IGM (Índice CFA de Governança Municipal), IEGM (Índice de Efetividade da Gestão Municipal) e IFGF (Índice FIRJAN de Gestão Fiscal), respectivamente. Além disso, os municípios com maiores índices são: Maringá, Marechal Cândido Rondon, Matelândia, Palmeiras e Toledo; e os com menores são: Douradina, Esperança Nova, Iracema do Oeste, Santa Lucia e Uniflor. E, por último, propôs-se verificar se o controle interno influencia na promoção de governança pública municipal, em que se verificou ter indícios de que o controle interno exerce certa influência sobre a governança dos municípios da amostra. Desse modo, as

atividades relacionadas ao controle interno exercem certa influência positiva às boas práticas de Gestão Municipal (IGM), à transparência municipal (RNT) e à eficácia das políticas públicas municipais (IEGM).

Palavras-chave: Controle Interno, Governança Pública, Efetividade, Municípios do Paraná.

Kinzler, Édina Carine de Souza (2022). *Influence of Internal Control on the effectiveness of Public Governance in the Municipalities of Paraná*. (Master Dissertation, Western Paraná State University, Unioeste, Cascavel – PR, Brazil).

ABSTRACT

The objective of this study is to verify if the internal control of the municipalities of Paraná is effective in promoting municipal public governance. The study is justified by the relevance of the theme due to the fact that the internal control system and the use of good governance practices in the public sector make it possible to obtain more accurate information regarding the allocation of resources, since it is based on the principles of public administration and law enforcement. The research deals with a descriptive study and has a quantitative approach with the performance of descriptive statistics, correlations and linear regressions. The first specific objective proposed to identify and analyze the structure and operation of the municipalities' internal control regarding aspects of the Control Environment, Risk Assessment, Control Activity, Information and Communication and Monitoring Activity, where it was verified, in the sample of the 102 Municipalities, that the best evaluated internal control component was “Control Environment”, and at the other end (with fewer implemented practices) is the “Monitoring Activity” component. Regarding the maturity of the Municipalities' internal control, it is noted that 41% were classified as improved or advanced (with percentages from 70% to 100%), 51% as intermediate and only 10% as basic or initial. Therefore, most of the internal controls have not reached an improved maturity, needing to expand their practices. Then, the study sought to comparatively analyze the indices that represent the public governance of the municipalities, resulting in the most representative indices, with the highest percentage of practices met, namely, ITP (Public Administration Transparency Index - TCE/PR), IFDM (FIRJAN Municipal Development Index) and RNT (National Transparency Ranking), respectively, and the least representative are IGM (CFA Municipal Governance Index), IEGM (Municipal Management Effectiveness Index) and IFGF (FIRJAN Fiscal Management Index), respectively. In addition, the municipalities with the highest rates are Maringá, Marechal Cândido Rondon, Matelândia, Palmeiras, Toledo and those with the lowest are Douradina, Esperança Nova, Iracema do Oeste, Santa Lucia and Uniflor. And finally, it was proposed to verify whether the internal control influences the promotion of municipal public governance, where it was verified that there are indications that the internal control exerts a certain influence on the governance of the municipalities in the sample, thus, the activities related to the internal control good municipal management practices (IGM),

municipal transparency (RNT) and the effectiveness of municipal public policies (IEGM) exert a certain positive influence.

Keywords: Internal Control, Public Governance, Effectiveness, Municipalities of Paraná.

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1. Relação da governança e gestão.....	28
Figura 2. Hierarquia do IGM/CFA	32
Figura 3. Escala de Índices	37
Figura 4. Escala Índice FIRJAN – GESTÃO FISCAL	39
Figura 5. Organizações Patrocinadoras	47
Figura 6. Cubo COSO – Relação entre Componentes, Objetivos e Estrutura Organizacional	49
Figura 7. Escala de Maturidade dos Controles Internos.....	51
Figura 8. Estado do Paraná.....	60

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1. Visão geral da Teoria da Agência.....	24
Tabela 2. Critérios de Avaliação	36
Tabela 3. Critério de Avaliação.....	41
Tabela 4. Normas Gerais relativas ao Controle no âmbito Nacional	43
Tabela 5. Componentes Integrados dos Controles Internos	50
Tabela 6. Constructo da Pesquisa.....	61
Tabela 7. Estruturação do Questionário	66
Tabela 8. Estatística Descritiva Índice de Avaliação dos Controles Internos (QACI).....	72
Tabela 9. Estatística Descritiva dos Índices de Governança Municipal.....	77
Tabela 10. Testes de Normalidade Índices de Governança Municipal e Índice de Controle Interno (IQACM).....	82
Tabela 11. Correlações Índices de Governança Municipal e Índice de Controle Interno (IQACM).....	83
Tabela 12. Regressão simples com o INDICE_QACI para explicar as variações no IGM	84
Tabela 13. Regressão múltipla com os 5 componentes do INDICE_QACI e IGM	84
Tabela 14. Anova ATIVIDADE_MONITORAMENTO e IGM	85
Tabela 15. Regressão da “ATIVIDADE_MONITORAMENTO” e IGM	86
Tabela 16. Regressão simples com o INDICE_QACI e RNT.....	87
Tabela 17. Regressão múltipla com os cinco componentes do INDICE_QACI e RNT	87
Tabela 18. Anova com ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE e RNT	88
Tabela 19. Regressão da ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE e RNT .	88
Tabela 20. Regressão simples com o INDICE_QACI e IFDM.....	90
Tabela 21. Regressão múltipla com os cinco componentes do INDICE_QACI e IFDM	91
Tabela 22. Regressão simples com o INDICE_QACI e IFGF	92
Tabela 23. Regressão múltipla com os cinco componentes do INDICE_QACI e IFGF.....	92
Tabela 24. Anova do INDICE_QACI e IEGM	94
Tabela 25. Regressão simples com o INDICE_QACI e IEGM	94
Tabela 26. Regressão múltipla com os cinco componentes do INDICE_QACI e IEGM	95
Tabela 27. Anova da AVALIAÇÃO_RISCO e IEGM	96
Tabela 28. Regressão simples com o AVALIAÇÃO_RISCO e IEGM	96
Tabela 29. Regressão simples com o INDICE_QACI e ITP.....	97
Tabela 30. Regressão múltipla com os cinco componentes do INDICE_QACI e ITP	98

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2	OBJETIVOS	18
1.2.1	Geral	19
1.2.2	Específicos.....	19
1.3	DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO	19
1.4	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO.....	20
1.5	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	21
2	BASE TEÓRICA	22
2.1	TEORIA DA AGÊNCIA.....	22
2.1.1	Teoria da Agência no Setor Público	25
2.2	GOVERNANÇA PÚBLICA	27
2.2.1	Indicadores de Governança	32
2.3	CONTROLE INTERNO	42
2.3.1	Indicadores Metodologia COSO (2013).....	46
2.4	ESTUDOS RELACIONADOS AO TEMA	53
3	MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA.....	59
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	59
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	60
3.3	CONSTRUCTO DA PESQUISA.....	61
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS E ANÁLISE DOS DADOS	64
3.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	69
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	71
4.1	AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	71
4.2	ANALISE DOS INDICES DE GOVERNANÇA	76
4.3	CONTROLE INTERNO E A PROMOÇÃO DE GOVERNANÇA PÚBLICA MUNICIPAL.....	81
4.3.1	Correlações	81
4.3.2	Regressões das variáveis de Controle Interno e IGM.....	84
4.3.3	Regressões das variáveis de Controle Interno e RNT	86
4.3.4	Regressões das variáveis de Controle Interno e IFDM	90
4.3.5	Regressões das variáveis de Controle Interno e IFGF.....	92
4.3.6	Regressões das variáveis de Controle Interno e IEGM	93
4.3.7	Regressões das variáveis de Controle Interno e ITP	97
5	CONCLUSÃO.....	100
	REFERÊNCIAS	103
	APÊNDICE A	112
	APÊNDICE B.....	125
	APÊNDICE C	139
	APÊNDICE D	153
	APÊNDICE E.....	155
	APÊNDICE F.....	158
	APÊNDICE G	160

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADDIE:	<i>Analysis, Design, Development, Implementation e Evaluation</i>
ATRICON:	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CFA:	Conselho Federal de Administração
CFC:	Conselho Federal de Contabilidade
CGU:	Controladoria Geral da União
CGM:	Controladoria Geral Municipal
CNMP:	Conselho Nacional do Ministério Público
COSO:	<i>Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
ENCCLA:	Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e Lavagem de Dinheiro
FIRJAN:	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
GAO:	Escritório de Contabilidade Governamental dos Estados Unidos
IBGE:	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH:	Índice de Desenvolvimento Humano
IEGM:	Índice de Efetividade da Gestão Municipal
IFAC:	<i>Internacional Federation of Accountants</i>
IFDM:	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal
IGM-CFA:	Índice de Governança Municipal do Conselho Federal de Administração
INTOSAI:	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ITP/PR:	Índice de Transparência da Administração Pública
LRF:	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPF:	Ministério Público Federal
NBC:	Normas Brasileiras de Contabilidade
PDCA:	Planejamento, Desenvolvimento, Controlar e Agir
PIB:	Produto Interno Bruto
QACI:	Questionário de Avaliação de Controles Internos
RNT:	Ranking Nacional de Transparência
SIM AM:	Sistema de Informações Municipais – Acompanhamento Mensal
SFC/CGU:	Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral da União
STN:	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE/PR:	Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TCU:	Tribunal de Contas da União

1 INTRODUÇÃO

Os diversos e constantes desafios, as mudanças e imposições legais, vinculados à Administração Pública, estimulam decisivamente modificações no modo de administrar os recursos públicos. Dessa forma, para que os gestores públicos possam atingir seus objetivos, é necessário que mudanças sejam realizadas, necessitando reestruturar suas administrações (Daher, Machado, Cavalcante & Miranda, 2017). Corroborando, Mâcedo (2010) afirma que os agentes públicos precisam estruturar as administrações sempre visando atingir os objetivos e metas propostos nos orçamentos, e aplicar os recursos públicos beneficiando, cada vez mais, uma parcela maior da população.

Pelas mudanças ocorridas com a crise fiscal e de desempenho do Estado, desencadeadas no final da década de 1980, e com as preocupações relacionadas às reformas administrativas e eficiência da gestão dos recursos públicos, houve aumento da pressão da sociedade civil sobre as ações do Estado. Portanto, princípios de eficiência na gestão, instrumentos de planejamento, de controle e de avaliação dos resultados foram incorporados pela Constituição Federal promulgada em 1988 (Cavalcanti & Luca, 2013).

Além disso, as ações de controle sobre as operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial são alguns dos caminhos consistentes e confiáveis que os gestores públicos possuem para gerenciar de modo satisfatório. Esses controles possibilitam, dentre outros aspectos, avaliar a aplicação dos recursos e mensurar a economicidade, eficiência e legalidade dos atos (Mâcedo, 2010).

Dessa forma, os processos de mudanças que estão ocorrendo têm sido fatores determinantes para as reformas que vêm transcorrendo e que se intensificaram a partir da década de 1990. No Brasil, a Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998, inseriu no setor público a gestão gerencial, determinando a aplicação de técnicas gerenciais na estrutura administrativa do Estado (Silva Júnior, 2011). O autor afirma que, na Administração Pública Gerencial, o Estado se compromete, com a sociedade, a prestar um serviço efetivo a um nível compatível com as necessidades da comunidade.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº. 101/2000 (LRF) enfatizou os limites que o administrador deve observar com relação aos gastos públicos, e instituiu elementos que contribuem para a maior transparência nos atos da gestão pública (Silva Júnior, 2011).

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR), em 2007, passou a exigir a implantação do sistema de controle interno nos Municípios do estado, observando que um controle interno atuante contribui para o alcance da efetividade na prestação dos serviços

públicos (Travaglia & César, 2016). Como forma alternativa para adequar à essa realidade, alguns gestores têm visto a criação de uma unidade de Controladoria nos municípios como uma forma de atingir as novas mudanças ocorridas pelas políticas de gestão e novas estruturas do funcionamento das administrações públicas municipais (Daher et al., 2017).

As funções de uma Controladoria perpassam dimensões multivariadas, destacando seu papel de articulação com o planejamento, de subsidiar o processo de gestão, de avaliar os resultados organizacionais e verificar desvios e de sugerir correções (Cavalcante & Luca, 2013). Nessa mesma linha de pensamento, a *Internacional Federation of Accountants* (IFAC, 2001) afirma que o controle deve atuar como uma das dimensões de governança no setor público. Ainda, deve adotar práticas que envolvam as seguintes áreas: Gestão de Riscos, Auditoria Interna, Comitê de Auditoria, Controles Internos, Orçamento, Administração Financeira e Treinamento.

Sendo assim, a governança pública corresponde aos processos por meio dos quais os atores sociais interagem para estabelecer padrões de coordenação social, responsáveis pelas estruturas de cooperação sociais necessárias para resolver os problemas públicos complexos do Estado (Vieira & Barreto, 2019).

A existência de um controle como uma dimensão da governança, nesta esfera, é demonstrada nas recomendações da IFAC (2001). Esta contempla a função de suporte à alta gestão para o alcance dos objetivos da organização, buscando eficiência e efetividade das operações, apresentando, dessa forma, confiabilidade nos demonstrativos internos e externos, e em conformidade com a legislação e regulamentações.

Com a necessidade de eficiência e eficácia da administração pública, Giacomoni (2008) afirma que, ao contrário do passado, quando a ênfase do controle interno residia nas questões ligadas ao cumprimento dos aspectos legais do gasto público, os novos dispositivos, paralelo ao controle quanto à observância das normas e demais exigências legais, trazem inovações positivas quanto à busca da eficiência.

A efetiva governança é também essencial para tornar as entidades do setor público mais confiável (IFAC, 2001). Desse modo, a boa governança pública busca conquistar e manter a confiança da sociedade por meio de um conjunto eficaz de mecanismos para garantir que as ações tomadas sejam sempre de interesse público (Brasil, 2014).

É indispensável o incremento de metodologias que permitam a mensuração da atuação dos governos. Para essa finalidade, foram criados índices de governança que permitem às organizações avaliar seu grau de desenvolvimento social e ético, alguns com foco no desenvolvimento (Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal – IFDM), outros na gestão

fiscal (Índice Firjan de Gestão Fiscal – IFGF e Ranking Nacional da Transparência – RTN), outros no desempenho, finanças e gestão (Índice de Gestão Municipal – IGM-CFA), e outros na efetividade e transparência municipal (Índice de Efetividade Municipal – IEGM/TCE-PR e Índice de Transparência da Administração Pública – ITP/TCE-PR).

Dessa forma, a governança assume papel central nas políticas públicas, em especial, na efetividade dos serviços prestados, atraindo os atores sociais para uma gestão em que se compartilham demandas, serviços, recursos humanos e financeiros, visando à resolutividade de problemas relacionados ao bem-estar da população. Logo, a gestão deve levar em consideração todas as partes interessadas para atuar de maneira eficiente e eficaz, e oferecer serviços de qualidade à população a partir do fortalecimento da capacidade de formulação e implementação de políticas públicas (Mello, 2009).

Conforme expõe Bergamini Júnior (2005), há evidências que comprovam a existência de uma forte relação entre bons padrões de governança e um bom gerenciamento de riscos; no entanto, essa harmonia somente é possível se houver controles internos adequados. Conforme o mesmo autor, a ausência de práticas de governança compromete o processo de prestação de contas do administrador ao proprietário dos recursos e o grau de transparência quanto ao fornecimento de informações relevantes aos interessados.

Partindo desse conceito, depara-se com divergências de interesses. Afinal, como definir o termo “informações relevantes ao interesse da maioria” de forma mais objetiva? Assim, encontra-se um conflito do Principal versus o Agente, oriundo da Teoria da Agência, que consiste no envolvimento de dois tipos básicos nas relações de controle e delegação de ação: o primeiro é o Agente e o segundo é o Principal (Ribeiro Filho & Valadares, 2017).

Para Machado (2018), os problemas de agência decorrem do fato de que, nessa estrutura relacional, principal e agente são sujeitos com funções de utilidade próprias. Cada um buscará manipular os meios de modo a produzir os resultados de sua preferência. Por esse motivo, o agente, como representante do principal, não realiza necessariamente o que foi predeterminado por ele. Cada pessoa acaba agindo conforme suas próprias aspirações.

Em determinadas situações não ocorre má fé, mas, sim, um simples desvio do que foi estabelecido previamente. Contudo, em outras ocasiões ocorrem fatos que acabam prejudicando as determinações realizadas pelo principal, favorecendo determinado grupo em detrimento de outro (Fantinelli & Lana, 2020). Nessas situações, os mecanismos de governança podem ser utilizados para facilitar a convergência de interesses e transmitir segurança aos proprietários quanto aos resultados da gestão pública (Cavalcanti & Luca, 2013).

Além disso, os autores Queiroz et al. (2013) demonstram que a Governança sugere a minimização da assimetria informacional, tendo a capacidade de reduzir os problemas de agência. Para que haja a obtenção dessa minimização de conflitos, a gestão deve alcançar controles que sejam integrados na organização, propondo apoio na redução da assimetria informacional e servindo como base para a tomada de decisões (Arruda, Madruga & Freitas Junior, 2008).

Dessa forma, este estudo poderá auxiliar os agentes públicos na busca de novas iniciativas para aprimorar os sistemas de controles existentes em cada entidade, explorando os processos e promovendo sua melhoria, e contribuindo para o alcance do interesse coletivo.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O estímulo para o desenvolvimento desta pesquisa compreende o estudo e discussão no campo científico das práticas relacionadas à governança e controladoria no setor público. Os relatos apresentados sobre os elevados índices de ineficiência nos serviços públicos, de desvios e fraudes evidenciam que a administração pública brasileira, em todos os níveis, está vulnerável, evidenciando, assim, a fragilidade da administração pública (TCU, 2012). A causa disso pode estar na insegurança dos controles, na sua inexistência ou ineficácia de impedir os riscos a que o patrimônio público está exposto (Silva, 2017).

Corroborando para a Administração Pública, o controle deve estar presente como forma de certificação das ações executadas, dentro de normas pertinentes a cada ato e em conformidade com o interesse coletivo (Castelo, 2013). Para o mesmo autor, o controle é uma competência com o intuito de exercer a avaliação, orientação e correção ao que o órgão exerceu sobre a conduta funcional do outro. Entretanto, Mâcedo (2010) demonstra que, em razão de várias mudanças ocorridas na gestão e estrutura das administrações públicas municipais, o sistema de controle interno pode ser apontado como uma saída para essa nova realidade, buscando acompanhar e corroborar na gestão e coordenação das ações públicas para obtenção dos objetivos propostos e contribuindo para a gestão de qualidade.

Assim, a controladoria governamental surge com a intenção de ser um órgão capaz de auxiliar e acompanhar as ações de forma eficaz, eficiente e efetiva, como proposto no artigo 74 da Constituição Federal de 1988 e da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, tratando com zelo pela continuidade e o uso eficaz dos recursos públicos. Além disso, propõem o gerenciamento dos serviços prestados e dos resultados das políticas públicas adotadas para atender às necessidades da sociedade (Machado, 2008).

Portanto, a controladoria governamental auxilia os gestores públicos fornecendo informações sobre a eficiência da administração pública, tornando-a elemento essencial na gestão da qualidade do gasto e extrapolando os aspectos notadamente formais e burocráticos existentes na gestão de recursos públicos (Azevedo, 2016).

Na perspectiva de acompanhamento e com o objetivo de estabelecer melhorias no processo, a entidade sem fins lucrativos denominada Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting – COSO*) dedicou-se ao estudo dos fatores que podem levar à ocorrência de fraudes nos relatórios e desenvolveu orientações sobre gerenciamento de riscos corporativos, controles internos e dissuasão de fraude (COSO, 2013).

Além disso, as diretrizes técnicas do COSO detêm o intuito de analisar os fatores que influenciam a elaboração dos relatórios de controle interno e, ao mesmo tempo, verificar as ações de controle implementadas, os quais transmitem uma base para que as constatações nos relatórios sejam caracterizadas (COSO, 2013). Nesse contexto, examinar os controles implementados significa não apenas se certificar da existência de ações corretivas em seus sistemas de controle interno, mas, também, a efetividade do sistema de controle interno como instrumento de governança desses municípios.

Corroborando, Bevir (2011), em sua pesquisa sobre a genealogia da governança, argumenta que a relação agente-principal para o setor público é formada entre os cidadãos (principal) e os políticos ou gestores públicos (agentes) com a finalidade de esclarecer o conflito de agência existente entre eles.

Dessa forma, a nova gestão pública contribui na busca pelo alcance dos objetivos das políticas públicas e satisfação do cliente do serviço público, e pela forma de desempenho de um sistema de controle para compreensão e prática ao gestor, proporcionando liberdade na execução do processo da gestão pública (Vieira & Barreto, 2019). Os mesmos autores defendem que a boa governança das agências públicas colabora ao cumprimento da política governamental e proporciona o alcance dos resultados esperados pela comunidade. Nesse sentido, busca colaborar e compartilhar ações de interesse comum com a sociedade.

Os autores Araújo, Libonati, Miranda e Ramos (2016) se propuseram a investigar quais constatações, em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros, encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway). O estudo revelou que o controle efetuado pelos municípios estava associado às exigências de normas ou eram executados com o objetivo de

alcançar metas orçamentárias e financeiras, sem se encontrar em conformidade com as perspectivas do COSO II.

Lima, Vieira, Gervásio e Gualberto (2022) abordaram os benefícios da controladoria e da governança na Administração Pública em seu estudo e concluíram que, diante de fatores e ferramentas inseridos no campo da administração pública, a controladoria é o eixo central capaz de executar todo o plano estratégico e que permitirá efetuar o planejamento, a organização, a direção e o controle através de um sistema integrado de informações.

Entre os estudos examinados, destacam-se o trabalho de Cavalcante e Luca (2013), que se propuseram a explorar a controladoria como instrumento de governança no setor público. O estudo demonstrou, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, que apenas as informações referentes aos relatórios orçamentários e financeiros atendem ao tipo e ao conteúdo recomendado pela IFAC. A pesquisa revelou que informações relacionadas à auditoria interna e à prestação de contas anual do Governo contemplam parcialmente o conteúdo recomendado pela IFAC.

A pesquisa de Messias e Walter (2018) investigou sobre governança e controladoria no setor público, demonstrando que o órgão atende plenamente às recomendações quanto ao uso de normas contábeis adequadas e medidas de desempenho, e, parcialmente, às recomendações quanto ao relatório anual. Os autores concluíram que o Governo e a Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais atendiam de forma parcial às recomendações do IFAC, quanto à dimensão dos relatórios externos, em suas práticas de governança.

Portanto, a problemática que conduziu a pesquisa é: Qual a efetividade do controle interno como instrumento de governança pública municipal sob a perspectiva da Teoria da Agência?

No contexto apresentado, o controle pode ser representado como uma dimensão da Governança Pública, da forma em que o seu papel contribui para o alcance de um ambiente confiável, transparente e íntegro na gestão (Cavalcanti & Luca, 2013). Contudo, para responder a pergunta de pesquisa têm-se os seguintes objetivos.

1.2 OBJETIVOS

A fim de auxiliar na obtenção de respostas para a pergunta de pesquisa, tem-se o objetivo geral desse estudo e os objetivos específicos.

1.2.1 Geral

O objetivo geral desta pesquisa é verificar se o controle interno dos Municípios Paranenses é efetivo na promoção de governança pública municipal, sob a perspectiva da teoria da agência.

1.2.2 Específicos

Como complementar, pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar e analisar a estrutura e o funcionamento do controle interno dos municípios quanto aos aspectos do Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividade de Controle, Informação e Comunicação, e Atividade de Monitoramento;
- b) Analisar, comparativamente, os índices que representam a governança pública dos municípios; e
- c) Verificar se o controle interno influencia na promoção de governança pública municipal.

1.3 DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO

Esta pesquisa tem como foco o desenvolvimento na área Pública, em especial, no Sistema de Controle Interno, e a Governança Pública Municipal, analisados pela lente da Teoria da Agência. A população da pesquisa se limitou aos municípios paranaenses e à disponibilidade de dados envolvidos para o cálculo e/ou organização das variáveis, o que totalizou 399 municípios.

O estudo foi realizado com os responsáveis pelos Sistemas de Controles Internos de 102 Municípios do Estado do Paraná, no período entre Agosto e Novembro de 2022. O questionário utilizado foi adaptado da metodologia COSO II, apresentado no contexto com base no trabalho de Silva (2017), e possuiu o propósito de avaliar o sistema de controle interno. Assim, pôde-se identificar o índice de controle interno e obter sua relação com os índices de governança municipais, bem como compará-lo com indicadores representativos da governança municipal.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

A governança pública pode ser compreendida como sendo a capacidade que os governos têm de avaliar, direcionar e monitorar a gestão das políticas e serviços públicos, visando atender, de forma efetiva, às demandas dos cidadãos (Brasil, 2014). A eficiência dos controles favorece a adoção de boas práticas de governança, pois auxilia no processo de prestação de contas do administrador ao proprietário dos recursos, e no grau de transparência quanto ao fornecimento de informações relevantes aos interessados (Travaglia & César, 2016).

Nesse sentido, a Controladoria ingressou nos órgãos públicos de maneira a coordenar os esforços juntamente com os gestores para a consecução de um resultado global otimizado, de modo a tornar as instituições efetivamente capazes de garantir a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, ou seja, atender aos princípios da Administração Pública (Castelo, 2013).

A relevância da temática se dá pelo fato de que a efetividade do sistema de controle interno e a utilização das boas práticas de governança no setor público torna possível a obtenção de informações mais precisas a respeito da destinação dos recursos, uma vez que tem como base os princípios da administração pública e cumprimento das leis.

Portanto, este estudo se fundamenta na medida em que contribui para a discussão acadêmica de um assunto que é exposto constantemente no cenário das organizações privadas, porém, ainda pouco explorado no Setor Público Municipal. Dessa forma, o trabalho contribui para o aperfeiçoamento da Teoria da Agência relacionada aos Controles Internos e a Governança Pública Municipal.

Esta pesquisa busca contribuir para um debate mais abrangente acerca da efetividade do controle interno como instrumento de governança pública entre os municípios paranaenses. Além disso, o estudo pode auxiliar os agentes municipais a defender iniciativas para aperfeiçoar os sistemas de controles internos de seus municípios e, assim, ajudar o controle dos processos estimulando a melhoria continuada das estruturas, contribuindo para o alcance do interesse da sociedade.

Por fim, a pesquisa se caracteriza pela aplicabilidade de seus resultados e contribui para a discussão sobre o tema na área de controles internos e a governança pública municipal, buscando demonstrar a efetividade do sistema de controle interno na governança pública municipal.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O trabalho está dividido em cinco partes, assim estruturado:

Capítulo 1 – Introdução: evidencia os antecedentes do problema, objetivos para o estudo, a delimitação, as justificativas e contribuições que norteiam a pesquisa.

Capítulo 2 – Fundamentação Teórica: apresenta as teorias que sustentam a pesquisa. Nesse capítulo encontram-se temas como: Teoria da Agência, Governança Pública, Controladoria/Controles Internos, Indicadores de Governança, Indicadores de COSO e Apresentação de estudos anteriores.

Capítulo 3 – Metodologia: apresenta os caminhos percorridos durante a pesquisa e temas como: modalidade da pesquisa, escolha e seleção da amostra, técnica e instrumento de coleta de dados, processo de realização da aplicação dos questionários e análise dos dados.

Capítulo 4 – Análise dos resultados: mostra os resultados e a discussão com base nas respostas dos questionários e dos índices de governança, orientados pelos objetivos específicos.

Capítulo 5 – Conclusão: encerra-se o trabalho, apresentando as considerações finais obtidas com a pesquisa e as propostas e recomendações para o aprimoramento dos sistemas de controle interno dos municípios.

2 BASE TEÓRICA

2.1 TEORIA DA AGÊNCIA

A Teoria da Agência sugere que mecanismos de governança pública podem atuar como amenizadores dos conflitos de agência (Cichoski, Sehn & Mello, 2019). Conforme os modelos de governança, a teoria da agência ocupa uma barreira central no processo de gestão (Fontes Filho & Fontes Filho, 2003). Os mesmos autores afirmam que a teoria da agência ocupa um problema central nos modelos de governança. Contudo, a teoria da agência pode ser demonstrada por meio de uma relação de vários significados, em que o principal delega o trabalho para o agente e este, por sua vez, realiza o trabalho delegado a ele. A teoria busca expor a situação através de uma comparação de um contrato (Jensen & Meckling, 1976).

Jensen e Meckling (1976, p. 310), divulgaram a Teoria da Agência como um “contrato no qual uma ou mais pessoas – o principal –, engajam outra pessoa – o agente – para desempenhar alguma tarefa em seu favor, envolvendo a delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente”. Dessa forma, o agente é o indivíduo que, motivado por seus próprios interesses, se compromete a realizar certas tarefas para o principal. Contudo, nenhum indivíduo deve pretender subestimar a função que não seja sua, portanto, surge o ambiente de conflito de agência.

Nesse contexto é que está inserida a relação de agência, apresentada por Jensen e Meckling (1976), com o envolvimento entre o principal e o agente. Cada um busca a maximização das atividades pessoais, procurando a compreensão de que o agente não desenvolverá o interesse do principal. De acordo com os autores Hitt, Ireland e Hoskisson (1999), a Teoria da Agência está relacionada à delegação de responsabilidade, em que uma das partes delega a responsabilidade da tomada de decisão e a segunda recebe uma recompensa. A partir desse contexto surgem problemas quando um agente toma decisões que resultam na perseguição de objetivos conflitantes com os interesses do principal.

Entretanto, Fontes Filho e Fontes Filho (2003) consideram que a ocorrência de conflitos entre o principal e agente está ligada à gestão da organização, ocasionando níveis diferentes de acesso à informação e apresentando assimetria informacional. A teoria busca resolver dois problemas que, geralmente, ocorrem no relacionamento entre o principal e o agente. Para a autora Eisenhardt (2015), o primeiro problema de agência manifesta-se a partir da pretensão ou objetivos do principal e agente. Dessa forma, a dificuldade encontrada é a

verificação do que o agente realmente está realizando. Contudo, fica demonstrado que o principal não consegue obter a visão do comportamento do agente, se este está realizando de forma adequada ou não. A segunda problemática é a partilha do risco que surge quando do posicionamento divergente de atitudes entre o principal e o agente.

O problema apresentado é da preferência de ações diferentes entre principal e agente relacionados a preferências de riscos no ambiente organizacional (Eisenhardt, 2015). Fontes Filho e Fontes Filho (2003) argumentam que as razões para o surgimento dos problemas de agência podem ter origem não apenas nas diferenças de motivação e objetivos entre principal e agente, mas na assimetria de informação e preferências de risco das partes, e no horizonte de planejamento.

Todavia, a teoria da agência tem se difundido diante duas linhas: positivista e principal-agente (Jensen & Roeback, 1983). Ambas as correntes compartilham uma integração comum de análise: o contrato entre o principal e o agente (Eisenhardt, 2015). Diversos pesquisadores positivistas têm buscado identificar situações em que o principal e o agente são susceptíveis a ter objetivos conflitantes e, em seguida, expor os mecanismos de governança que restringem o comportamento de agir em benefício próprio do agente (Eisenhardt, 2015).

Na primeira possibilidade, é imaginável que o agente considere os interesses do principal quando o contrato entre eles é baseado em resultado e quando o principal tem informações para verificar o comportamento do agente. Na segunda possibilidade, no relacionamento entre principal e agente, acredita-se em um conflito de objetivos, resultados para serem mensuráveis, e o agente sendo mais oposto ao risco que o principal.

Diante do exposto, surgem dois conceitos adicionais, sendo o primeiro o risco moral, em que se presume que os trabalhadores como agentes não farão o seu melhor e evitarão o trabalho após terem a contratação; e o segundo é a seleção adversa, na qual o principal não tem conhecimento suficiente para contar o quão bem qualificados são os empregados. Em ambos os casos, o principal pode investir em qualquer um dos meios de decisão do comportamento do agente ou baseia o contrato nos resultados daquele comportamento (Kangis & Kareklis, 2001).

Uma alternativa para o principal é com contrato de efeitos baseado no comportamento do agente, por exemplo, os fins em lugar dos meios. É admitido que um contrato baseado em resultados influencie o comportamento por forçar o agente a justificar seus objetivos com os do principal. O agente deveria, desse modo, ser recompensado ou penalizado pelo resultado de seu desempenho, cercado de algum risco (Mello, 2009).

Corroborando com as informações, na Tabela 1 é demonstrada a visão geral da Teoria da Agência de forma sintetizada para que se possa compreender a ideia-chave, unidade de análise e suposições humanas, da organização e de informações relacionadas à teoria.

Tabela 1. Visão geral da Teoria da Agência

Ideia-Chave	Relacionamento entre principal e agente deve refletir a eficiência da organização e da informação, e os custos que implicam os riscos.
Unidade de Análise	Contrato entre o principal e o agente.
Suposições Humanas	Interesse pessoal, racionalidade limitada e aversão ao risco.
Suposições da Organização	Conflito de metas entre as partes, eficiência como critério da eficácia, assimetria de informação entre principal e agente.
Suposições de Informação	Informações como uma mercadoria comprável.
Problemas de Contrato	Agência (risco moral e seleção adversa), compartilhamento de riscos.
Domínio do Problema	Relacionamento em que o principal e o agente têm, em partes, diferentes objetivos e preferências de riscos (por exemplo, a compensação, regulação, liderança, gestão de impressão, denúncia, integração vertical, preços de transferências).

Fonte: Eisenhardt (2015, p. 6).

A ideia-chave da Teoria da Agência está na relação entre o principal e o agente, refletindo a eficiência da organização. Nesse contexto, o contrato está relacionado entre o principal e o agente, em que se busca direcionar a unidade de análise. A Teoria está caracterizada a um contrato orientado para o comportamento (por exemplo, salários fixos e hierarquia na empresa) ou por um contrato orientado para os resultados (por exemplo, comissões, participação acionária, direitos de propriedade e governança de mercado), conforme apresentado pelos autores Kangis e Kareklis (2001), Mello (2009) e Eisenhardt (2015).

A teoria da agência, na sua vertente prescritiva, aconselha ao principal a utilização de instrumentos de monitoramento e controle como forma de reduzir a assimetria de informações e, principalmente, as possibilidades do comportamento oportunista do agente (Fontes Filho & Balassiano, 2005). No setor público o problema da agência está relacionado entre a Sociedade Civil (principal) e o Estado (agente), representado pelo Poder Executivo (Martins, Da Silva, De Melo, Marchetti & Da Veiga, 2016). Peres (2007) elencou esses atores na Teoria da Agência voltada ao setor público, ou seja, agentes que atuam e negociam interna e externamente com as entidades públicas da administração direta do Estado.

2.1.1 Teoria da Agência no Setor Público

No setor público, embora a propriedade, concebida pelos cidadãos, sempre tenha estado separada da gestão, os problemas de agência ficaram mais claros desde a evolução do reconhecimento dos interesses fundamentais dos cidadãos, das formas de organização do Estado e da Administração Pública, e da complexidade de governar nas sociedades contemporâneas (Cavalcante & Luca, 2013).

Além disso, de acordo com Slomski (1999, p. 27) “é possível afirmar que as entidades públicas necessitam ser vistas sob a perspectiva da teoria da agência, pois, ao ressaltar o Estado e suas entidades sob o conjunto de contratos que representam”, pode-se verificar a existência de uma relação de agência devido à presença das três condições necessárias colocadas por Siffert Filho (1996).

Slomski (1999, p. 27) adaptou essas condições básicas:

“o agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados; a ação do agente (gestor público) afeta o bem-estar das duas partes; as ações do agente (gestor público) dificilmente são observáveis pelo principal (cidadão), havendo, dessa forma, assimetria informacional. Considerando a assimetria informacional existente entre agente e principal, a preocupação que paira é saber se o agente (gestor público) tomará a decisão correta para o interesse do principal (cidadão)”.

Corroborando, Melo apresenta (1996, pp. 72-73):

“os problemas do agente-principal estão centralizados na vida democrática de duas formas essenciais: na questão da representação política (relação entre cidadãos e seus representantes pode ser representada como uma relação na qual os representantes são agentes dos cidadãos (principal) e as várias formas institucionais de tomada de decisão coletiva são soluções alternativas para resolver problemas de informação assimétrica e oportunista); e na relação entre governantes e a burocracia (como os governantes podem controlar a burocracia)”.

Na concepção de Fontes Filho e Fontes Filho (2003), os problemas de agência também são expressivos para a governança pública, embora a aplicação dos instrumentos à disposição da governança corporativa das organizações privadas, na esfera pública, seja limitada, ou até mesmo inviável, em razão da complexidade e da especificidade das organizações desse setor.

Desse modo, quando se trata do setor público, considera-se que a redefinição do papel dos governos na sociedade, ocorrida nos últimos anos em diversos países, no contexto da evolução dos modelos de Estado e de Administração Pública, levaram a redefinições de relacionamentos político-administrativos e à maior cobrança da responsabilização dos

governos pela prestação de contas (*accountability*), propiciando a introdução do tema da governança no setor público.

Todavia, os gestores públicos têm se preocupado em aumentar o nível de evidenciação e transparência de suas informações, reduzindo a assimetria informacional como forma de alcançar maior confiança da comunidade. Desse modo, a publicação eficaz de informações é essencial para assegurar que a sociedade possa entender melhor o desempenho dos gestores (Mello, 2009).

Slomski (2005) comenta que os conflitos existentes podem ser provenientes de problemas de comunicação entre o principal e o agente, pois o gestor público geralmente dispõe de informações que nem sempre podem ser acompanhadas pela sociedade. A Teoria da Agência é a base teórica que pretende expor a relação entre esses participantes (agente e principal), em que o controle e a propriedade são designados por pessoas distintas, o que pode resultar em conflitos de interesse entre eles (Arruda, Madruga & Freitas Junior, 2008).

Com base nesse conflito surge o problema de agência, que se fundamenta no fornecimento de informações incompletas (assimétricas) (Bairral, Silva & Alves, 2015). Diante o exposto, Queiroz et al. (2013) ressalta que a Governança se propõe a minimizar a assimetria informacional por ser capaz de reduzir problemas de agência. No entanto, a Governança compreende os mecanismos de liderança, estratégia e controle com sentido de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão pública das entidades públicas, objetivando a condução de políticas públicas e à prestação de serviços públicos de interesse da sociedade (Brasil, 2014).

Nesse sentido, presume-se que as dificuldades da agência podem ser influenciadas pelo fortalecimento coercitivo legal dos agentes, e representam a assimetria informacional e a responsabilidade do gestor público. Oliveira e Fontes Filho (2017) descrevem o problema da agência no setor público em quatro dimensões: diferenças de motivações e objetivos (relação contratual entre o principal e o agente); assimetria informacional (poder do agente sobre as informações e desconhecimento do principal sobre essas informações); propensão ao risco (o principal se mostra mais tolerante aos riscos do que o agente) e diferentes horizontes de planejamento (resultados das políticas públicas).

Nesse sentido, para que se possa minimizar o problema de agência, a gestão necessita ser contornada por um sistema de controle de gestão, em que os controles precisam ser feitos de forma integrada (Arruda, Madruga & Freitas Junior, 2008). É nesse momento que a Controladoria demonstra sua importância frente à Teoria da Agência, quando serve de apoio

para que se consiga reduzir a assimetria informacional e servir de embasamento para a tomada de decisões (Arruda, Madruga & Freitas Junior, 2008).

Corroborando, Souza, Bispo e Ferreira (2021) evidenciam a Governança Pública como forma de boas práticas, as quais levam à transformação de princípios em recomendações objetivas com o intuito de garantir os interesses do principal, ou seja, da sociedade. Nesse sentido, a Teoria da Agência mostra a importância do papel da Governança Pública para alinhar os interesses entre o agente e o principal, minimizando os conflitos entre eles (Matias-Pereira, 2010).

Para Fontes Filho e Fontes Filho (2003), as questões de governança pública estão agregadas ao exercício e ao controle do poder e juntam aspectos da articulação de vários agentes sociais e arranjos institucionais. Os mesmos autores discutem a dificuldade de definir objetivos claros a serem alcançados pela Administração Pública em atendimento aos interesses dos cidadãos. Isso é um aspecto que dificulta o monitoramento de resultados e a consequente aplicação de incentivos ou punições aos agentes gestores, evidenciando-se, assim, a importância dos sistemas de controle interno e do controle externo à organização como balizadores da ação gerencial.

2.2 GOVERNANÇA PÚBLICA

A gestão pública deve ser continuamente aprimorada para o alcance de seus fins, como a redução da pobreza, melhoria da educação, estímulo à competitividade da economia, incentivo à conservação de recursos naturais, entre outros (Cichoski, Sehn & Mello, 2019).

O Comitê do Setor Público (PSC) da Federação Internacional de Contadores (IFAC) desenvolveu um estudo sobre governança para o contexto público, levando em conta que os princípios de governança deveriam estar presentes nas entidades públicas refletidas em quatro dimensões, duas das quais se referem ao controle e à disponibilização de relatórios externos (IFAC, 2001).

A presença do controle como uma dimensão da governança no setor público é explicitada nas recomendações da Federação Internacional dos Contadores – IFAC (2001), que concebe aquela função como suporte à alta gestão para viabilizar o alcance dos objetivos organizacionais na eficiência e efetividade das operações, na confiabilidade de relatórios internos e externos, e na conformidade na aplicação de leis e regulamentos.

Os princípios “transparência” e “*accountability*”, assim como as dimensões do controle, são presenças permanentes nas recomendações de boas práticas de governança, tanto para o setor privado quanto para o público (Cavalcante & Luca, 2013).

Portanto, a Governança no setor público refere-se a mecanismos de avaliação, direção e monitoramento, e às interações entre estruturas, processos e tradições, as quais determinam como os cidadãos e outras partes interessadas são ouvidos, como as decisões são tomadas e como o poder e as responsabilidades são exercidos (Brasil, 2014). Nesse sentido, a governança está relacionada com os processos de: comunicação; análise e avaliação; liderança, tomada de decisão e direção; e controle, monitoramento e prestação de contas (Lima et al., 2022).

O Ciclo da Gestão, também conhecido como Ciclo PDCA, aborda as etapas de Planejamento, Desenvolvimento, Controle e Ação, que trabalham de maneira semelhante ao modelo ADDIE (*Analysis, Design, Development, Implementation e Evaluation*). Ele está atrelado ao processo organizacional da empresa, manejando os recursos com o objetivo focal de atingir os melhores resultados possíveis (Ribeiro Filho & Valadares, 2017). Na Figura 1 é demonstrado o Ciclo PDCA e as etapas no processo organizacional.



Figura 1. Relação da governança e gestão

Fonte: Brasil, 2014.

Na Figura 1, observa-se que a integração e a interdependência da relação entre a Governança e a Gestão possui, como forma de interpretar, uma ferramenta que traduz aos agentes públicos/políticos no desempenho do seu papel. Isso possibilita a confecção do quadrilátero: Efetividade/Economicidade/Eficiência/Eficácia, permitindo a sustentação de uma gestão focada no bem estar social, buscando responsabilizar o gestor a fazer uso dos

recursos públicos como forma de gerir e governar sobre o que é público (Ribeiro Filho & Valadares, 2017).

Dessa forma, o conflito de agência surge quando o Principal dispõe de menor grau de informação que o Agente, podendo este último tomar decisões diferentes do interesse do primeiro (Quintana, Machado, Quaresma & Mendes, 2015). De acordo com os autores, um dos maiores problemas a ser enfrentado atualmente é a assimetria informacional existente entre Estado e Sociedade, devendo haver um constante aperfeiçoamento de mecanismos que minimizem tal assimetria.

Para Quintana et al. (2015, p. 189), diante desse contexto, “o governo tem apresentado formas de minimização dessa assimetria de informações, por meio de maior transparência de ações governamentais, cabendo a cada cidadão o exercício da cidadania plena por meio do controle social e participação ativa na vida política do País”.

Os mecanismos de governança pública encontram-se à disposição dos gestores sob a forma de normativos ou de práticas a serem incorporadas à administração (Travaglia & César, 2016). Para os mesmos autores, em virtude dos desafios enfrentados diariamente pelos cidadãos, frequentemente submetidos a falhas, omissões administrativas, desvios e malversação de recursos e dinheiros públicos, as boas práticas de governança consistem em um importante recurso no combate às ações administrativas burocráticas, inoperantes e contrárias ao interesse público (Travaglia & César, 2016).

A governança pública mostra-se como uma importante ferramenta voltada ao controle da sociedade sobre a atuação e os resultados obtidos pelas entidades públicas (Cichoski, Sehn & Mello, 2019). Ferreira (2016) relata que a governança pública pode ser considerada como um elemento de proteção da sociedade contra gestores negligentes e tem por finalidade promover a eficácia, eficiência e efetividade das políticas públicas, constituindo um ambiente institucional sustentado em relacionamentos transparentes, íntegros e confiáveis, que contribuam para atenuar a assimetria informacional e, por consequência, os conflitos de interesse entre os cidadãos e a gestão.

Portanto, a Governança no setor público compreende, essencialmente, os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (Lima et al., 2022).

Além disso, a governança deve estar relacionada à habilidade e capacidade do governo para: desenvolver com eficiência e responsabilidade a gestão dos recursos e das políticas públicas; tornar o governo mais aberto, responsável, transparente e democrático; e promover

mecanismos que possibilitem a participação da sociedade no planejamento, decisão e controle das ações que permitem atingir o bem comum (Mello, 2009).

Para Mello (2009), a mudança da “governança” para a “boa governança” introduz uma dimensão normativa, abordando a qualidade de um bom sistema de governança colocada às novas exigências sobre o processo de tomada de decisão e de formulação de política pública. Ele ultrapassa a capacidade do setor público de estabelecer regras que criam um legítimo, efetivo e eficaz quadro para a condução das políticas públicas (Mello, 2009).

A nova governança pública está transformando o papel do governo, exigindo do setor público maior confiança e capacidade de coordenação social, baseada na colaboração entre os diversos setores do Estado, em favor do alcance de objetivos comuns de desenvolvimento (Viera & Barreto, 2019).

Diante do que foi exposto, a boa governança alia o atingimento de critérios satisfatórios de desempenho à promoção das exigências de conformidade. O desempenho trata de como o agente público contribui para a geração de valor para a comunidade, agindo de forma a empenhar seus melhores esforços para entregar os resultados mais satisfatórios (Viera & Barreto, 2019).

Conforme Quintana et al. (2015, p. 188), “tem-se uma relação em que o cidadão é o mandante – o Principal –, e o Estado é a delegação – seu Agente”, ou seja, o princípio constitucional da publicidade por si só não supre a necessidade de manutenção do controle social, cuja efetiva percepção está condicionada à compreensão da informação transmitida pelo agente público.

De acordo com o Referencial Básico de Governança (RBG), publicado pelo Tribunal de Contas da União – TCU, em 2014 (Brasil, 2014), a governança pública pode ser entendida como o sistema que determina o equilíbrio de poder entre os envolvidos – cidadãos, representantes eleitos (governantes), alta administração, gestores e colaboradores – com vistas a permitir que o bem comum prevaleça sobre os interesses de pessoas ou grupos.

Segundo a IFAC (2001), governança compreende a estrutura (administrativa, política, econômica, social, ambiental, legal e outras) posta em prática para garantir que os resultados pretendidos pelas partes interessadas sejam definidos e alcançados.

Corroborando, Lima et al. (2022) apresenta que a Governança Pública (ou o setor público) pode ser definida como os meios e processos que garantem que o interesse da maioria seja observado pelos entes políticos governamentais, objetivando o bem-estar social. Partindo desse conceito, depara-se com divergências de interesses, afinal, como definir o termo “interesse da maioria” de forma mais objetiva? Assim, tem-se um conflito do Principal

versus o Agente, oriundo da Teoria da Agência, que consiste no envolvimento de dois tipos básicos nas relações de controle e delegação de ação: o primeiro o Agente e o segundo o Principal (Lima et al., 2022).

Nesse sentido, o destaque é demonstrado na adoção de um modelo de governança pública que ocasione um aumento dos processos que busque as vantagens de uma transparência na possibilidade de alcançar a responsabilidade pública (Ladeur, 2017). Para que se possa aferir de forma quantitativa a efetividade da governança pública propõe-se um modelo de mensuração (Boivard & Löffler, 2009). Dessa forma, diversos estudos já foram realizados avaliando a utilização de indicadores de governança pública no Brasil (Ribeiro, 2020). A relevância assumida pela governança pública e a necessidade de mensurá-la também motivou a realização de pesquisas de Oliveira e Pisa (2015) acerca do desenvolvimento do índice de avaliação da governança pública.

O estudo de Boivard e Löffler (2003) demonstrou que existe um interesse generalizado em medir não só a qualidade dos serviços, mas também a melhoria na qualidade de vida das pessoas e nos processos de governança envolvidos. Para Pacheco (2009), indicadores podem ser fontes de mensuração e são necessários para o estabelecimento de um processo de monitoramento e avaliação de projetos públicos. Portanto, os indicadores são medidas representativas de um recorte da realidade utilizados para traduzir quantitativamente um conceito social que tem sentido em determinado contexto teórico-metodológico (Siedenberg, 2003).

Para demonstrar à sociedade como estão sendo utilizados os recursos públicos, é de extrema importância realizar a avaliação de gestões (Albuquerque, 2015). Como forma de auxílio tem-se buscado desenvolver instrumentos de avaliação de governança, eficiência e de gestão, com aplicabilidade em todas as esferas de governo e institucional. Neste estudo, as áreas contempladas foram os Indicadores de Governança: Índice CFA de Governança Municipal (IGM-CFA), Ranking Nacional de Transparência (RNT), Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM (TCE/PR), Índice de Transparência da Administração Pública – ITP (TCE-PR) e o Índice de Avaliação dos Controles Internos (COSO).

2.2.1 Indicadores de Governança

2.2.1.1 Índice CFA de Governança Municipal (IGM-CFA)

O IGM/CFA é fundamentado por uma hierarquia *bottom-up* (de baixo para cima), na qual constam os dados brutos como Variáveis, cuja média serve de base para a criação dos Indicadores. As médias dos indicadores criam as Dimensões e a média das dimensões cria a nota geral do IGM/CFA (Conselho Federal de Administração – CFA, 2022). Na Figura 2 é possível visualizar a Hierarquia do índice IGM/CFA com base em suas variáveis, indicadores e dimensões, completando com a nota final de cada Entidade.



Figura 2. Hierarquia do IGM/CFA

Fonte: Conselho Federal de Administração, 2022.

Para obter o resultado final, o Conselho Federal de Administração utiliza bases oficiais como fonte de informações. Cada base tem sua própria característica quanto à data limite e local para preenchimento responsável. Como forma de facilitar e incentivar a divulgação das informações, o Conselho Federal de Administração criou o Guia de Preenchimento de Dados. Nesse guia existem informações para que o Gestor Público possa fornecer corretamente as informações utilizadas no IGM-CFA e, assim, não ser prejudicado com notas zeradas por falta de informação, além de promover a transparência dos dados públicos (CFA, 2022).

A construção do IGM/CFA 2020, e dos anos anteriores, envolveu a manipulação de mais de 650.000 linhas de dados e manipulação de mais de dez bases diferentes. A construção do índice seguiu os seguintes passos:

- a) Seleção dos Indicadores: Através de análise estatística e consulta bibliográfica, foram definidos os indicadores que iriam compor o índice, bem como suas variáveis.
- b) Extração dos Dados: Os dados foram extraídos de bases secundárias (DATASUS, IBGE etc.) e receberam tratamento de limpeza e ajustes nas chaves primárias (geralmente utilizando o código IBGE) com o intuito de relacionar as diversas tabelas.
- c) Definição dos Grupos: Os grupos foram criados com base em duas variáveis: População e PIB *per capita*. Os cortes da população foram baseados na metodologia do IBGE; já os cortes do PIB *per capita* foram criados com base no conceito de mediana.
- d) Apresentação da Tabela 1 – Agrupamentos.
- e) Definição das Metas: As metas foram criadas considerando o nono ou segundo decil, variando conforme a polaridade do dado (alguns dados têm polaridade “maior-melhor” e outros “menor-melhor”). Logo, a meta é calculada utilizando-se a fórmula estatística do decil, sendo que para os dados com polaridade “maior-melhor” a meta será a nota em que noventa por cento dos municípios estão abaixo. Na polaridade “menor-melhor” o conceito é o oposto.
- f) Verificação de *Outliers*: O termo *outlier* é uma palavra com origem na língua inglesa e é utilizada para identificar valores ou observações que são muito diferentes dos demais. Uma boa forma de definir esse termo é usando a expressão “ponto fora da curva”. A metodologia utilizada para esse fim no IGM/CFA foi o cálculo do intervalo interquartil. Logo, a nota das variáveis do IGM/CFA foi calculada retirando-se os municípios considerados *outliers*. Todavia, tais municípios (*outliers*) não foram retirados do índice. Para aqueles que foram retirados por terem resultados extremamente positivos, foi dada nota dez. Para aqueles que foram retirados por terem resultados extremamente negativos, foi dada nota zero. Tal metodologia se mostra justa, uma vez que reduz as distorções das notas e não penaliza aqueles com bom resultado.
- g) Cálculo da Nota: A fórmula da nota foi concebida para que avaliasse a distância do resultado que o município alcançou em relação à meta. Assim, quanto mais longe

da meta, pior a nota da cidade avaliada. A nota foi obtida por meio da seguinte fórmula:

$$\left(1 - \left(\frac{\text{Meta-Dado Bruto}}{\text{Meta-Pior Dado Bruto}}\right)\right) * 10$$

h) Cálculo dos Indicadores, Dimensões e Nota Geral: Uma vez com a nota das variáveis em mãos, calcula-se as notas médias de tais variáveis que compõem o referido indicador e, posteriormente, uma média dos indicadores que compõem a referida dimensão. A média das três dimensões gera a nota geral do IGM/CFA.

2.2.1.2 *Ranking Nacional de Transparência (RNT)*

No setor público a transparência nas contas públicas está ligada diretamente à República Democrática de Direito. Contudo, parte como obrigação de prefeitos, governadores e presidentes a disponibilização das informações ligadas à gestão pública para qualquer cidadão, em tese, exige-se desde 1988, quando a atual Constituição entrou em vigor (Ranking Nacional de Transparência–RNT, 2022). Todavia, por meio da edição de uma série de normas infraconstitucionais, a obrigação se tornou direta e detalhada (RNT, 2022).

Porém, com a publicação da Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) no ano de 2000, os gestores passaram a ser cobrados de forma mais enfática, em que devem ter ampla publicidade “em meios eletrônicos de acesso público” (RNT, 2022). A Lei Complementar nº 131 de 2009 altera a Lei de Responsabilidade Fiscal e explora mais esse dever, antecipando a obrigação de que todos os municípios brasileiros disponibilizassem suas informações em tempo real, apresentando informações de dados referentes a bens ou serviços prestados (RTN, 2022). Desse modo, o conjunto de normas respectivas à transparência no Brasil foi completado com a edição da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), que disciplinou o pedido de informações. A legislação trouxe uma série de normas que podem realizar uma revolução no controle dos gastos públicos; no entanto, até a execução do Projeto do Ranking Nacional dos Portais da Transparência, não se tinha feita uma avaliação do efetivo cumprimento das leis nos 5.568 municípios e 27 Estados da Federação Brasileira (RTN, 2022).

Para traçar esse diagnóstico, a Câmara de Combate à Corrupção do Ministério Público Federal coordenou todas as unidades do MPF para que fosse feita uma avaliação nacional que resultasse na adoção de medidas judiciais e extrajudiciais contra municípios e estados em

débito com as leis. O questionário aplicado pelas unidades do Ministério Público Federal no Brasil todo foi elaborado no bojo da ação nº 4 da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e Lavagem de Dinheiro (ENCCLA) do ano de 2015 por representantes do Ministério Público Federal (MPF), Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU), Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON), Banco Central, entre outras instituições de controle e fiscalização (RTN, 2022).

O questionário formulado a várias mãos pelas instituições de controle é essencialmente baseado nas exigências legais, à exceção dos dois itens finais que são considerados “boas práticas de transparência”. Optou-se por fazer um questionário abrangente, porém enxuto. Não estão previstos, no questionário, 100% das exigências legais por questões de praticidade na hora da aplicação. Porém, é possível dizer que o cerne das leis de transparência foi avaliado, e aqueles que obtiveram pontuação elevada estão com níveis muito satisfatórios de transparência (RTN, 2022). Na Tabela 2, estão apresentados os itens avaliados e sua fundamentação legal.

Tabela 2. Critérios de Avaliação

ITEM	INFORMAÇÃO
GERAL	1 – O ente possui informações sobre Transparência na internet? 2 – O <i>site</i> contém ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação?
RECEITA	3 – Há informações sobre a receita nos últimos seis meses, incluindo natureza, valor de previsão e valor arrecadado?
DESPESA	4 – As despesas apresentam dados dos últimos seis meses contendo: <ul style="list-style-type: none"> • Valor do empenho? • Valor da liquidação? • Valor do Pagamento? • Favorecido?
LICITAÇÕES E CONTRATOS	5 – O <i>site</i> apresenta dados nos últimos seis meses contendo: <ul style="list-style-type: none"> • Íntegra dos editais de licitação? • Resultado dos editais de licitação (vencedor é suficiente)? • Contratos na íntegra? 6 – O ente divulga as seguintes informações concernentes a procedimentos licitatórios com dados dos últimos seis meses? <ul style="list-style-type: none"> • Modalidade? • Data? • Valor? • Número/ano do edital? • Objeto?
RELATÓRIOS	7 – O <i>site</i> apresenta: <ul style="list-style-type: none"> • As prestações de contas (relatório de gestão) do ano anterior? • Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) dos últimos seis meses? • Relatório de Gestão Fiscal (RGF) dos últimos seis meses? • Relatório estatístico contendo a quantidade de pedidos de informação recebidos, atendidos e indeferidos, bem como informações genéricas sobre os solicitantes? 8 – O <i>site</i> possibilita a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto (CSV), de modo a facilitar a análise das informações?
TRANSPARÊNCIA PASSIVA – SERVIÇO DE INFORMAÇÃO AO CIDADÃO - SIC	9 – Possibilidade de entrega de um pedido de acesso de forma presencial. Existe indicação precisa no <i>site</i> de funcionamento de um Serviço de Informações ao Cidadão (SIC) físico? <ul style="list-style-type: none"> • Há indicação do órgão? • Há indicação de endereço? • Há indicação de telefone? • Há indicação dos horários de funcionamento?
SERVIÇO ELETRÔNICO DE INFORMAÇÕES AO CIDADÃO e-SIC	10 – Há possibilidade de envio de pedidos de informação de forma eletrônica (e-SIC)? 11 – Apresenta possibilidade de acompanhamento posterior da solicitação? 12 – A solicitação por meio do e-SIC é simples, ou seja, sem a exigência de itens de identificação do requerente que dificultem ou impossibilitem o acesso à informação, tais como: envio de documentos, assinatura reconhecida, declaração de responsabilidade, maioridade?
DIVULGAÇÃO DA ESTRUTURA E FORMA DE CONTATO	13 – No <i>site</i> está disponibilizado o registro das competências e estrutura organizacional do ente? 14 – O Portal disponibiliza endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público?
BOAS PRÁTICAS DE TRANSPARÊNCIA	15 – Há divulgação de remuneração individualizada por nome do agente público? 16 – Há divulgação de Diárias e passagens por nome de favorecido e constando, data, destino, cargo e motivo da viagem?

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados Ranking Nacional de Transparência (2022).

2.2.1.3 Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal

O IFDM – Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal – é um estudo do Sistema FIRJAN que acompanha anualmente o desenvolvimento socioeconômico de todos os mais de 5.000 municípios brasileiros em três áreas de atuação: Emprego e renda, Educação e Saúde. Criado em 2008, ele é feito exclusivamente com base em estatísticas públicas oficiais, disponibilizadas pelos ministérios do Trabalho, Educação e Saúde (Firjan, 2022). A metodologia utilizada possibilita estabelecer se o município possui melhoras decorrentes de adoções de políticas específicas ou se o resultado é apenas obtido em reflexo da queda dos demais (Firjan, 2022). Entretanto, desde 2014 a metodologia está sendo aprimorada, possibilitando a captação dos novos desafios do desenvolvimento brasileiro para esta nova década. A nova metodologia buscou padrões de desenvolvimento encontrados em países mais avançados, utilizando-os como referência para os indicadores municipais (Firjan, 2022).

Dessa forma, para que se possa classificar o nível de cada localidade, o índice varia de 0 (mínimo) a 1 ponto (máximo) em quatro categorias: baixo (de 0 a 0,4), regular (0,4 a 0,6), moderado (de 0,6 a 0,8) e alto (0,8 a 1) desenvolvimento. Ou seja, quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento da localidade (Firjan 2022). Na Figura 3 pode-se visualizar a escala utilizada pelo Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal.



Figura 3. Escala de Índices

Fonte: Firjan, 2022.

O índice possibilita o monitoramento de todas as cidades brasileiras, e as avaliações variam de 0 a 1, sendo que quanto mais próximo de 1 maior o seu desenvolvimento (Firjan, 2022). Cada uma das cidades é classificada em uma das quatro categorias do estudo: baixo

desenvolvimento (de 0 a 0,4), desenvolvimento regular (0,4 a 0,6), desenvolvimento moderado (de 0,6 a 0,8) e alto desenvolvimento (0,8 a 1) (Firjan, 2022). No entanto os índices são acompanhados pelas áreas de Emprego e Renda, Saúde e Educação, e avaliadas conquistas e desafios socioeconômicos de competência municipal: manutenção de ambiente de negócios propício à geração local de emprego e renda, educação infantil e fundamental, e atenção básica em saúde (Firjan, 2022). Para o Sistema FIRJAN, políticas macroeconômicas para o equilíbrio fiscal e gestão eficiente dos recursos públicos são essenciais para que as cidades se recuperem e atinjam nível de desenvolvimento que atenda às necessidades dos brasileiros.

2.2.1.4 *Índice Firjan de Gestão Fiscal*

A metodologia do IFGF é composta por quatro indicadores: Autonomia, Gastos com pessoal, Liquidez e Investimentos. Para esse índice é possível realizar uma comparação ao longo dos anos e não se restringir a uma comparação específica (Firjan, 2022). Também é possível determinar se houve melhoria relativa de posição no *ranking* e se essa melhoria se deve a fatores específicos de determinado município ou à piora relativa dos demais (Firjan, 2022). Para fins de cálculo, os quatro indicadores assumem o mesmo peso para o cálculo do índice geral, 25%: **Autonomia**, que é a capacidade de financiar a estrutura administrativa; **Gastos com Pessoal**, que significa o grau de rigidez do orçamento; **Liquidez**, que trata do cumprimento das obrigações financeiras das prefeituras; e **Investimentos**, que é a capacidade de gerar bem-estar e competitividade (Firjan 2022).

O IFGF tem uma leitura dos resultados bastante simples: a pontuação varia entre 0 e 1, sendo que quanto mais próximo de 1, melhor a gestão fiscal do município, conforme apresentado na Figura 4.

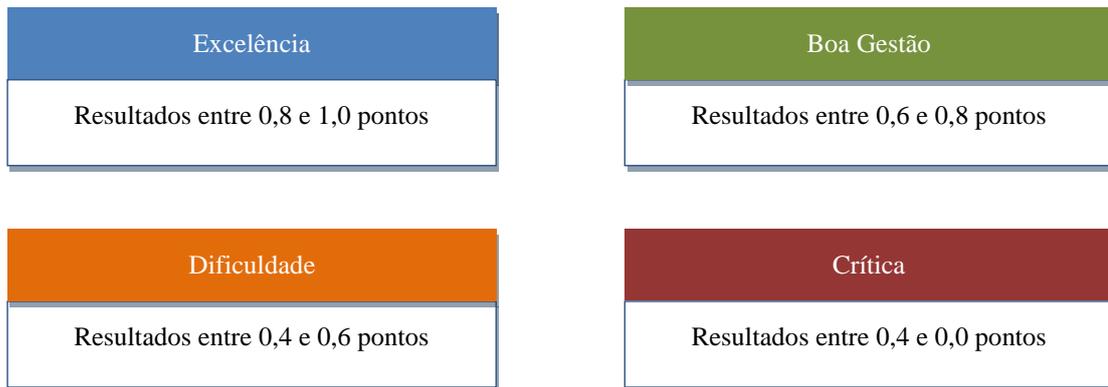


Figura 4. Escala Índice FIRJAN – GESTÃO FISCAL

Fonte: Firjan, 2022.

2.2.1.5 Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM

O IEGM – Índice de Efetividade da Gestão Municipal foi concebido em 2014 pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, e desde 2017 tem sido adotado com sucesso pela totalidade de Tribunais de Contas Brasileiros, que aderiram à Rede Nacional de Indicadores (Tribunal de Contas do Estado do Paraná-TCE-PR, 2021). O Índice de Efetividade da Gestão Municipal é calculado através das informações apuradas a partir de questionários em sete dimensões:

- a) Educação;
- b) Saúde;
- c) Planejamento;
- d) Gestão Fiscal;
- e) Meio Ambiente;
- f) Cidades Protegidas; e
- g) Governança da Tecnologia da Informação.

Essas dimensões foram selecionadas a partir de sua posição estratégica no contexto das finanças públicas. O índice é composto pela combinação dos seguintes itens:

- a) Dados governamentais;
- b) Dados do Sistema de Informações Municipais – Acompanhamento Mensal (SIM-AM);
- c) Informações levantadas a partir de questionários preenchidos pelas Prefeituras Municipais (TCE-PR, 2021).

O Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM mede a qualidade dos gastos municipais e avalia as políticas e atividades públicas do gestor municipal. Ao longo do tempo, o índice apresenta se a visão e objetivos estratégicos dos municípios estão sendo alcançados de forma efetiva (TCE-PR, 2021). O Tribunal de Contas do Estado do Paraná instituiu a metodologia para aferição da transparência pública, buscando verificar a conformidade do portal aos critérios legais predeterminados, realizada com o auxílio da instituição parceira sob a supervisão dos analistas do Tribunal (TCE-PR, 2021).

Por determinação legal, a maioria das informações administrativas e financeiras deve ser publicada pelos municípios. Porém, não basta apenas a “disponibilidade”, os municípios têm o dever de realizar a atualização constante dessas informações (TCE-PR, 2021). Em relação à transparência passiva, os municípios possuem o dever de criar mecanismos presenciais e on-line para receber pedidos de acesso à informação, o que nada mais é do que criar canais de acesso à informação pública. Entretanto, faz-se necessário que a entidade pública responda a essas demandas que são apresentadas pelos cidadãos (TCE-PR, 2021).

Dessa forma, as dimensões de “boas práticas” e “usabilidade” buscam investigar os pontos relacionados à clareza da área de interação, possibilitando o acesso às informações no menor caminho possível e ao conteúdo que seja de interesse da população no que diz respeito aos serviços públicos (TCE-PR, 2021).

2.2.1.6 Índice ITP-TCE/PR

O Índice de Transparência da Administração Pública, ou ITP-TCE/PR, é um parâmetro instituído pelo Tribunal de Contas do Paraná para medir, em parceria com a sociedade, o grau de transparência dos portais eletrônicos dos entes públicos. O método foi desenvolvido em 2018 (TCE/PR, 2022).

O objetivo principal da compilação do índice é que a administração pública, no Estado do Paraná, possa ser considerada referência nacional em matéria de transparência. Conforme o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, o objetivo principal é que os portais sejam cada vez mais úteis para o cidadão e, conseqüentemente, mais acessados (TCE/PR, 2022).

Além da transparência, o ITP-TCE/PR avalia pontos considerando a perspectiva do usuário comum, e não apenas do usuário conhecedor da máquina pública. Pressupõe-se que o cidadão tenha interesse por informações que afetem o seu cotidiano, tais como o número de

vagas e a fila de espera nas creches, a disponibilidade de medicamentos nos postos de saúde, as deliberações dos conselhos e outros (TCE/PR, 2022).

Os critérios de verificação da transparência (versão 2022) contemplam cinco dimensões que são apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3. Critério de Avaliação

	DIMENSÃO	DESCRIÇÃO	ABRANGÊNCIA
1	Transparência Administrativa	Visa ao controle dos atos da administração, especialmente no que diz respeito a licitações, contratos, gestão e atos de pessoal. Esses tópicos serão verificados por meio de consulta ao Portal de Transparência ou no site oficial da entidade.	Divulgação de informações administrativas atualizadas.
2	Transparência Financeira	Aborda aspectos relativos ao controle financeiro, em especial à regra de apresentação de informações atualizadas em tempo real.	Divulgação de informações financeiras atualizadas.
3	Transparência Passiva	Avalia se o ente público provê condições do cidadão requerer informações mediante mecanismos de transparência passiva.	Mecanismos de transparência passiva.
4	Boas Práticas	Avalia boas práticas relativas a informações de interesse direto dos cidadãos	Divulgação de informações de utilidade pública atualizadas.
5	Usabilidade	Avalia aspectos de interface da página e facilidade de acesso às informações	Mecanismos que facilitem o acesso a informações por pessoas ou por computadores.
6	Poder Executivo	Avalia informações pertinentes às prefeituras municipais e ao Governo do Estado	Divulgação de informações afetas ao Poder Executivo
7	Poder Legislativo	Avalia informações relativas às câmaras municipais e à Assembleia Legislativa	Divulgação de informações afetas ao Poder Legislativo

Fonte: Relatório ITP – Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 2022.

A maioria das informações administrativas e financeiras deve ser publicada pelos entes públicos por expressa determinação legal. Porém, não basta apenas a “disponibilidade”, a atualização constante se faz mister para que se tenha utilidade pública. A obsolescência da informação a torna inútil (TCE-PR,2022).

No que diz respeito à transparência passiva, os entes públicos detêm, também, o dever legal de criar mecanismos presenciais e on-line para receber pedidos de acesso à informação, o que nada mais é do que disponibilizar canais de acesso à informação pública. Entretanto, não basta apenas a criação de tais meios de contato, faz-se necessário o ente público responder a contento às demandas a ele submetidas pelos cidadãos (TCE-PR,2022).

As dimensões de “boas práticas” e “usabilidade” procuram contemplar aspectos relacionados à clareza da interface, à possibilidade de conceder acesso às informações no menor caminho possível e ao conteúdo que seja de interesse da população no que diz respeito a serviços públicos – com ênfase em saúde e educação (TCE-PR,2022).

2.3 CONTROLE INTERNO

Os constantes desafios, mudanças e imposições legais vinculados à administração pública, na atualidade, demandam modificações no modo de administrar os recursos públicos (Daher et al., 2017). Para os autores, as ações de controle sobre as operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial são consideradas, pela legislação vigente e pela literatura, ferramentas consistentes e confiáveis que podem subsidiar os gestores públicos. Conforme Cruz e Glock (2008, p. 129), o Sistema de Controle Interno do Município visa assegurar ao Poder Executivo “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade na gestão dos recursos e a avaliação dos resultados obtidos pela Administração”. Na visão dos autores citados, esse sistema se refere “ao conjunto de atividades de controle exercidas em todos os níveis e em todos os Poderes e entidades da estrutura organizacional das Administrações Direta e Indireta” (Cruz & Glock, 2008, p. 129).

Entende-se por controle interno aquele realizado pela própria organização, por meio de uma unidade que integra sua estrutura administrativa e com a atribuição de vigilância, orientação e correção da atuação das demais unidades administrativas. No entanto, é preciso compreender o controle interno em uma concepção mais ampla, como uma atividade que envolve toda a administração. A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores-INTOSAI (2005, p. 19) definiu sistema de controle interno como:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Considera-se que, por meio dos controles internos, é possível determinar as atividades e ações que visam evitar ou reduzir a exposição da entidade aos fatores que possam resultar em prejuízos, financeiros ou não, além de acompanhar o desempenho e a efetividade (Pétille, Dedonatto, Mazzioni & Zanin, 2014). Outras definições de controle interno, fornecidas pelo *Internal Control Integrated Framework* COSO (COSO, 2013) e citadas em obras como a de Boynton, Johnson e Kell (2002), descrevem controle interno como um processo guiado pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com o propósito de garantir eficácia e eficiência, confiabilidade e conformidade em suas ações.

Contudo, Azevedo, Ensslin e Reina (2010) afirmam que um Controle Interno bem estruturado não deve ser considerado punitivo, mas, sim, como um sistema que desempenha um papel auxiliador, educativo e pró-ativo para auxiliar nas suas funções.

Basicamente, o Controle Interno trabalha para suprir as necessidades fundamentais de usuários internos, seus gestores, diretores de departamentos, técnicos e demais servidores que se baseiam nos dados coletados e informados pelo controle para melhorar a execução dos seus trabalhos, e usuários externos, como Tribunal de Contas, Poder Legislativo, Ministério Público, sociedade, entre outros que necessitam das informações para efetuar o controle das contas públicas (Azevedo, Ensslin & Reina, 2010). A Tabela 4 proporciona uma ampla visão das normas gerais relativas ao controle no âmbito nacional.

Tabela 4. Normas Gerais relativas ao Controle no âmbito Nacional

ANO	NORMAS RELATIVAS AO CONTROLE INTERNO
1964	A Lei Federal nº. 4.320/64, que contém normas gerais de Direito Financeiro, criou as expressões Controle Interno e Controle Externo e dispõe sobre controle interno no âmbito da Administração em seus art. 75 a 81.
1967	Decreto- Lei nº. 200/67 prevê a atuação do controle das atividades da Administração Federal em todos os níveis e em todos os órgãos, para fiscalizar a utilização de recursos e a execução de programas.
1988	A Constituição Federal de 1988 criou a expressão Sistema de Controle Interno, o qual deve ser mantido, de forma integrada, por cada Poder da Federação. Dentre as funções atribuídas aos responsáveis pelo Controle Interno está a de apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional, dando ciência ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade observada na gestão dos recursos públicos, sob pena de responsabilidade solidária (art. 70 e art. 74, IV, § 1º, CF/88). A Constituição Federal prevê, ainda, que será realizada, pelos sistemas de controle interno, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos poderes/órgãos e de todas as entidades da administração direta e indireta, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade (arts. 70, CF/88). Para os municípios, a Carta Maior previu, ainda, de forma específica, que a fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei (art.3, CF/88).
1993	A Lei Federal nº 8666/93 que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, dispõe sobre o papel do controle interno no controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos pela referida lei, incluindo a obrigação de informar o Ministério Público de crimes definidos na lei, caso os agentes de controle interno tomem conhecimento.
2000	A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar nº. 101/2000 estabeleceu a obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal (art. 54, parágrafo único e art. 59).
2008	A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.8 estabeleceu que o controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental visando assegurar, entre outros, a execução dos planos e políticas da administração, a proteção aos ativos, a legalidade e regularidade das transações, a confiabilidade do sistema de informações, garantir a integridade, a exatidão dos registros contábeis e a aderência aos princípios contábeis, prevenir práticas ineficientes e antieconômicas e possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação.
2010	As Diretrizes para Controle Interno no Setor Público são lançadas pelo Conselho Nacional dos órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal – CONACI, constituindo marco referencial para a atuação do Controle Interno nos âmbitos municipais e estaduais;
2014	A Resolução nº 05/2014 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON apresenta diretrizes de controle interno voltado para os Jurisdicionados dos Tribunais de Contas.

Fonte: TCE-PR (2017).

Com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), conceitos como economicidade, eficiência, eficácia e qualidade passam a ser explorados, visando ao desenvolvimento de uma cultura gerencial também no setor público. Nessa perspectiva, o controle interno assume um papel relevante no contexto das organizações. Por meio dele, os gestores estabelecem ações com o intuito de monitorar as atividades da entidade, a fim de assegurar que seus objetivos possam ser alcançados (Vieira & Barreto, 2019). No setor público, a implementação de um sistema de controle interno passou a ser obrigatória, conforme estabelecido no texto da Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000).

Para Fontes Filho e Fontes Filho (2003), as questões de governança pública estão associadas ao exercício e ao controle do poder, e incorporam aspectos da articulação de vários agentes sociais e arranjos institucionais. A dificuldade de definir objetivos claros a serem alcançados pela Administração Pública, em atendimento aos interesses dos cidadãos, é um aspecto que dificulta o monitoramento de resultados e a consequente aplicação de incentivos ou punições aos agentes gestores, evidenciando-se, dessa forma, a importância dos sistemas de controle interno e externo à organização como balizadores da ação gerencial.

Nesse sentido, o Sistema de Controle Interno é criado pela própria gestão, visando assegurar que os objetivos organizacionais sejam atingidos, e compreende um conjunto de normas que estabelece práticas que contribuem para eficácia (Almeida, Pinho & Machado, 2019). O sistema de controle interno é composto pelas atividades e procedimentos de controle incidentes sobre os processos de trabalho da organização, envolvendo todas as unidades, todos os níveis, todas as funções e executados por todo o corpo funcional da organização (TCE-PR, 2017).

Os sistemas de controle externo e interno devem ser repensados de forma a permitir sua efetividade (Fontes Filho & Fontes Filho, 2003). A principal finalidade do controle na Administração Pública é a de garantir o cumprimento das normas e o atingimento das metas governamentais, para fins de garantir a criação e execução eficiente de políticas públicas, assegurando a primazia dos serviços públicos em direção ao bem comum (TCE-PR, 2017).

A implantação do controle interno visa dotar a administração pública de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento das exigências legais, a fidedignidade das informações divulgadas, a proteção do erário e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo, ainda, segurança jurídica para atuação dos gestores como melhores resultados à sociedade (TCE-PR, 2017). O ato de controlar tem como meta o alcance do

planejado para a organização, conforme as normas e princípios da entidade, visando evitar acontecimentos e fatos contrários ao desejado (Pértile et al., 2014).

Destaca-se que, com um controle interno efetivo a Administração Pública garante à sociedade que os recursos públicos estão sendo aplicados de forma eficiente e nos termos previstos nas leis e regulamentos, além de aprimorar a parceria com o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional (TCE-PR, 2017). Na mesma linha de pensamento, os autores Pértile et al. (2014) afirmam que, quanto melhores são os controles, menores são as chances de algo contrário ao planejado ocorrer e, em face à ocorrência, mais fácil se torna verificar o que aconteceu em termos de não conformidade, quem foram os envolvidos e definir ações corretivas e preventivas.

Assim, para que os controles internos possam ser considerados eficientes, uma série de verificações deve ser realizada com a adoção de métodos de controle que tenham abrangência em todos os setores da organização e que visem avaliar a eficiência dos controles internos existentes na organização (Pértile et al., 2014). Ao abordar sobre os controles internos, Silva (2017, p. 40) faz lembrar que: “São imprescindíveis à implantação e o aprimoramento das estruturas de controle interno dos municípios, que podem ser feitos com o auxílio de padrões e modelos de referência e melhores práticas, como o *framework* de controle interno do COSO”.

De fato, em 1992, foi publicado o trabalho *Internal Control: Integrated Framework*, que se tornou referência mundial como estrutura-modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia, tendo ficado conhecido como COSO I. Já em 2004, o COSO publicou um novo documento para o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, que ficou conhecido como COSO II ou COSO ERM, o qual ampliava o alcance dos controles internos, trazendo o enfoque mais extensivo no gerenciamento de riscos corporativos, onde os controles internos têm papel importante, integrando a gestão dos riscos. Mais recentemente, o COSO apresentou, em 2013, uma versão atualizada do *Internal Control – Integrated Framework*. Essa nova versão do COSO passou a ser chamar de COSO 2013, em que houve a inclusão de melhorias e esclarecimentos para facilitar seu uso e sua aplicação (Silva, 2017).

Na Administração Pública, é valiosa a existência de um órgão que possa exercer atividades de controle como forma de garantir o alcance dos objetivos propostos. Dessa forma, a Controladoria Governamental surge como um recurso essencial para a gestão pública ao apoio do cumprimento das legislações que regem o setor público ou no suporte de informações para que possa contribuir a tomada de decisões (Lima et al., 2022).

No Brasil, a controladoria tem como responsabilidade principal o exercício do controle, o qual deve ser realizado de forma imparcial e independente. Esse controle deve permear todas as demais etapas dos processos operacionais existentes na entidade e produzir informações que as integrem e auxiliem a gestão pública (Arruda, 2020). A presença holística e integradora da controladoria nas ações do ente público pode ser compreendida como uma dimensão de governança aplicada ao setor público (Cavalcante & Luca, 2013).

Desse modo, a controladoria é a persistência em atingir o ótimo em quaisquer instituições pública ou privada, representando um conjunto de instrumentos que compõem a máquina de qualquer entidade (Slomski, 2005). Para o autor, na gestão governamental, a controladoria tem como principal objeto os recursos públicos sustentados por um tripé composto de recursos humanos, recursos financeiros e recursos físicos, os quais devem ser considerados pelo *controller* sempre de maneira conjunta, nunca dissociada, na avaliação da gestão da coisa pública. Ou seja, a controladoria, quando existente na atividade pública, proporciona melhorias significativas na gestão. Uma das funções básicas da Controladoria é o fornecimento de informações para subsidiar o processo decisório no âmbito de uma organização e colaborar com os gestores no esforço de obtenção da eficácia de suas ações (Mosimann & Fisch, 1999).

2.3.1 Indicadores Metodologia COSO (2013)

O COSO foi elaborado em 1985, nos Estados Unidos, para patrocinar a Comissão Nacional de Relatórios Financeiros Fraudulentos. COSO significa Comitê das Organizações Patrocinadoras do *Treadway Commission*, que se refere ao primeiro presidente do Comitê, James C. Treadway. O comitê foi criado para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiro/contábeis. A Comissão Nacional foi iniciada por cinco associações privadas profissionais, com sede nos Estados Unidos, conforme listados na Figura 5.



Figura 5. Organizações Patrocinadoras

Fonte: Coso (2013).

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, criada com o propósito de melhorar os relatórios financeiros, o controle interno e a dissuasão de fraudes, bem como diminuir os riscos corporativos. A citada entidade elaborou um modelo teórico-conceitual, denominado de COSO I, composto de cinco elementos (Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento), o qual relaciona os objetivos organizacionais (Eficácia das Operações, Relatórios Financeiros e de conformidade com leis e regulamentos) com os objetivos das diversas áreas da gestão que devem ser controladas (Silva, 2016).

Em 1992, o COSO publicou o *Internal Control - Integrated Framework* (controles internos – um modelo integrado), que define controle interno como um processo que visa à eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e adequação e obediência com as leis e normas aplicáveis. Conforme o modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2007*), as organizações têm a finalidade de gerar valor às partes interessadas. Estão abrangidas, nessa afirmação, tanto as entidades com e sem fins lucrativos quanto os órgãos de governo. Todos devem possuir alguma forma de gestão de riscos, pois possuem incertezas e é função dos gestores determinar o nível de incerteza que a organização aceita enfrentar em suas atividades e, conseqüentemente, nos atos que geram valor às partes interessadas. Gerir os riscos significa administrar as incertezas, os riscos e as oportunidades que trazem consigo na busca pelo aprimoramento da capacidade de geração de valor (Pértille et al., 2014).

Para o comitê (COSO, 2013), o controle interno é responsável por auxiliar as organizações a alcançarem seus objetivos, além de sustentar e melhorar seu desempenho. O COSO permite que as empresas fortaleçam com eficácia e efetividade os sistemas de controle

interno, os quais se adaptam aos ambientes operacionais e corporativos, que estão em mudanças constantes. A metodologia COSO (2013) cita que o controle interno é conduzido para o atingimento de metas em numerosas categorias. Considera-se um processo composto por tarefas e atividades constantes, as que são realizadas por pessoas, propicia segurança aceitável e é flexível à estrutura de cada organização.

A respeito disso, Moraes (2003) adverte que, segundo o comitê, o controle interno é um processo conduzido pela Alta Administração e pelo nível tático das organizações. Nesse aspecto, a metodologia COSO identifica os objetivos do negócio das organizações e define o controle interno e seus componentes, fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controles podem ser avaliados e subsídios para que a administração, auditoria e demais interessados possam manusear e avaliar um sistema de controle.

Devido à ocorrência de fraudes nas organizações da época, o COSO buscou estruturar mecanismos de controle, por meio de suas diretrizes técnicas que caracterizassem a responsabilidade da administração na medida em que as atividades fossem desempenhadas, e quando os relatórios corporativos fossem elaborados, com o objetivo de divulgar os resultados obtidos nessas atividades e de acordo com regulamentos estabelecidos (Araújo et al., 2016).

Com relação aos objetivos do controle interno, o *framework* (COSO, 2013) apresenta três categorias de objetivos: operacionais, de divulgação e de conformidade; que permitem que as organizações se concentrem em diferentes aspectos do controle interno. A estrutura de controle interno do COSO (2013) consiste em cinco componentes integrados, que são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e atividades de monitoramento. Para cada componente foi estabelecido um conjunto de princípios que auxilia a compreensão de seu conteúdo e orienta os esforços de desenvolvimento do componente.

O COSO (2013) estabelece um relacionamento entre os objetivos, os componentes do controle interno e a estrutura organizacional da entidade, conforme se observa na Figura 6.

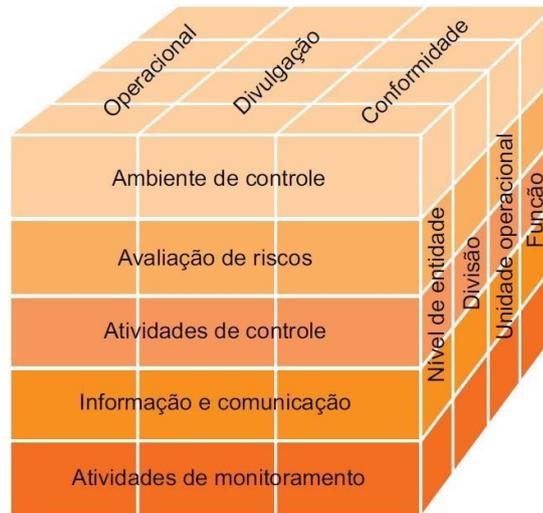


Figura 6. Cubo COSO – Relação entre Componentes, Objetivos e Estrutura Organizacional

Fonte: COSO (2013, p. 11).

O Cubo, apresentado na Figura 6, relaciona os oito componentes do gerenciamento de riscos com as categorias dos objetivos a serem alcançados pela entidade e possuem influência direta com os riscos e as áreas de gestão, que representam o ambiente em que os riscos podem ser efetivados.

Nesse caso, a visualização tridimensional do risco nas organizações representa uma das características do COSO II (Araújo et al., 2016). Existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional da entidade (as unidades operacionais e entidades legais, entre outras) (COSO, 2013).

O modelo de avaliação dos controles internos desenvolvido pela metodologia COSO (2013) pode auxiliar auditores e gestores a classificarem as estruturas de controle interno de acordo com as suas capacidades, permitindo uma comparação entre as estruturas dos diferentes municípios e expondo sua evolução de forma a dar uma orientação acerca das providências que devem ser adotadas para se chegar a um nível ideal de maturidade (Silva, 2017).

O COSO – Estrutura Integrada se fundamenta em cinco componentes, para melhor compreensão, apresenta-se a Tabela 5.

Tabela 5. Componentes Integrados dos Controles Internos

COMPONENTES INTEGRADOS	DESCRIÇÃO
Ambiente de Controle	O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. Ele abrange a integridade e os valores éticos da organização.
Avaliação de Risco	A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. A avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados.
Atividade de Controle	Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos.
Informação e Comunicação	A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias.
Atividades de Monitoramento	Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente.

Fonte: Adaptado de Estrutura Integrada – Coso (2013, pp. 7-8).

Nesse sentido, observa-se que os cinco componentes operam em conjunto de forma integrada. “Operam em conjunto” refere-se à determinação de que todos os cinco componentes, em conjunto, reduzam a um nível aceitável o risco de não se atingir o objetivo. Os componentes não devem ser considerados de forma separada, pois eles operam em conjunto como um sistema integrado (COSO, 2013).

Para a real efetividade do sistema de controles internos é necessário que cada um dos cinco componentes do sistema de controle estejam presentes e funcionando adequadamente em relação à cada um dos três objetivos do negócio: economia e eficiência das operações, veracidade das demonstrações financeiras e *compliance* com as normas e legislação locais (Moraes, 2003).

A presença é o funcionamento de cada um dos cinco componentes e princípios relacionados. A “Presença” refere-se à determinação da existência dos componentes e princípios relacionados no desenho e na implementação do sistema de controle interno para atingir objetivos especificados (COSO, 2013).

Ressalta-se que a metodologia COSO (2013) reconhece que, embora o controle interno proporcione segurança razoável, não absoluta, quanto à realização dos objetivos da entidade,

existem limitações inerentes, como julgamentos errôneos ou más decisões, ou ainda eventos externos que impedem a organização de atingir suas metas. Isso significa que até mesmo um sistema eficaz de controle interno pode apresentar falhas (Silva, 2017).

Nesse sentido, quando existe uma deficiência maior com respeito à presença e ao funcionamento de um componente ou princípio relevante, ou com respeito à operação conjunta dos componentes de forma integrada, a organização não pode concluir que já possui um sistema eficaz de controle interno (COSO, 2013).

No Brasil, o TCU estabeleceu uma escala de nível de maturidade para aferição dos Sistemas de Controle Interno das Organizações Públicas brasileiras, conforme é demonstrado na Figura 7.

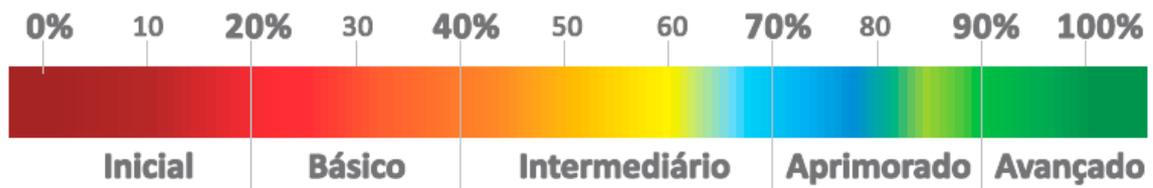


Figura 7. Escala de Maturidade dos Controles Internos

Fonte: TCU (2014).

Para aplicação dessa escala, o TCU desenvolveu um Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI) com base no modelo de controle interno da Estrutura do COSO de 1992, cujas interpretações das avaliações feitas se dão a partir dos índices de avaliação. Estes são apurados por meio da pontuação atribuída às respostas do questionário dadas pelo gestor e trianguladas com outras fontes de informação, documentos e entrevistas (TCU, 2014).

Entretanto, atualizou-se esse questionário, que se encontra no APÊNDICE A desta pesquisa, para a Estrutura do COSO de 2013, bem como elaborou-se a interpretação para os níveis dessa escala com base nos autores citados, conforme explícito no Capítulo 3 – Métodos e Procedimentos Metodológicos. Assim, diante do modelo apresentado, adota-se, neste estudo, a escala de nível de maturidade elaborada pelo TCU, que, inclusive, já foi aplicada em avaliações feitas por Barros et al. (2015) e Silva (2017).

2.3.1.1 Aplicação COSO na Administração Pública

A instituição dos sistemas de controle interno nas esferas da Administração Pública Brasileira já havia sido regulamentada pelos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal,

porém estas não apresentaram nenhuma diretriz técnica ou orientação conceitual que permitisse a Administração Pública programar procedimentos de controle que garantissem o alcance dos objetivos elencados para as áreas de controle delimitadas pelas disposições legais (Brasil, 1988). A partir disso e, com a inserção de novas práticas de controle pelos órgãos normativos no Brasil e no exterior, tais como o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Escritório de Contabilidade Governamental dos Estados Unidos (GAO), as agregações conceituais ao modelo proposto pelo COSO foram difundindo-se (Araújo et al., 2016).

A aderência ao modelo COSO também ocorreu, inicialmente, pelo órgão de controle e fiscalização externa, em que o TCU, como membro do INTOSAI, e a Secretaria Federal do Controle Interno da Controladoria Geral da União (SFC/CGU) também aderiram às normas emitidas pelo modelo COSO. No âmbito do Poder Executivo, a aderência dos órgãos também se deu mediante a concomitante anuência dos órgãos de fiscalização e controle externo às diretrizes técnicas do COSO (Menezes, 2014).

No âmbito Público, em razão do princípio da eficiência, cada vez mais está-se cobrando resultados mais efetivos (Castro, 2008). Obriga-se que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional, exigindo que o administrador transcenda ao princípio da legalidade – base do controle por conformidade, para atingir resultados efetivos no serviço público e melhor atendimento das necessidades da sociedade (Meirelles, 2016).

A eficiência na gestão e proteção do patrimônio público perpassa por monitoramento de um eficiente controle interno. Nesse sentido, os componentes do modelo COSO Report (1992), aprimorado em 2013 pelo COSO Framework, com a edição da Resolução do CFC n.º 1.328, de 18/03/2011, tornaram-se aplicáveis às entidades integrantes da Administração Pública brasileira, em face de convergência da contabilidade exigida para o setor público aos padrões internacionais (CFC, 2022) de modo que os requisitos de eficiência operacional sejam alcançados.

No âmbito do Estado do Paraná, o Tribunal de Contas apresenta uma cartilha das Diretrizes e Orientações sobre o Controle Interno como forma preventiva, e norteando os jurisdicionados acerca da importância e necessidade da efetiva implantação do Sistema de Controle Interno como instrumento de melhoria da gestão pública (TCE-PR, 2017).

A cartilha apresenta as recomendações apresentadas pelo COSO sobre o Controle Interno, demonstrando que a efetividade do sistema de controle interno nos entes municipais e o cumprimento dos objetivos da instituição são de extrema importância no processo da correta

aplicação dos recursos públicos, além de proporcionar maior transparência da administração (TCE-PR, 2017).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS AO TEMA

Resultados de pesquisas antecedentes revelam-se úteis no sentido de que contribuem para, além de fornecer uma base de conhecimento empírico sobre o tema, serem utilizadas como sustentação para novas pesquisas sobre o assunto, mesmo utilizando-se de abordagens distintas. Nesse sentido, busca-se, nesse momento, demonstrar alguns achados relevantes acerca do relacionamento entre o controle interno e a governança pública.

Nesse sentido, o trabalho de Macêdo (2010) teve como objetivo propor diretrizes para a criação de uma unidade de Controladoria na Prefeitura Municipal de Sobral. Evidenciou-se, nesse estudo, que a Prefeitura não conta com um sistema de controle interno estruturado, concluindo que existe, atualmente, um eficiente sistema operacional estruturado. Os processos precisam ser mais monitorados e as informações geradas mais aproveitadas e, principalmente, é perfeitamente factível a criação da Controladoria no Município em estudo, pois, possui uma estrutura administrativa e física capacitadas à implementação eficiente, eficaz e efetiva de uma unidade desse tipo.

No estudo de Silva Júnior (2011) o objetivo foi analisar as atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, buscando evidenciar a contribuição desta para a efetividade da Gestão Administrativa Municipal. Concluiu-se que a contribuição da CGM à gestão administrativa municipal é insipiente, dada à potencialidade de uma Controladoria Governamental no contexto administrativo do Estado.

Cavalcante (2011) analisou as características conceituais e institucionais do ambiente governamental e as práticas das controladorias federal e estaduais do Brasil, tendo em vista as recomendações de órgãos internacionais sobre princípios e práticas de governança e de controle. Das práticas de controle, a área de controle interno foi a que apresentou maior nível de atendimento às recomendações, e a de relatórios externos foi a que apresentou o menor nível de atendimento, representado pela baixa observância ao conteúdo e às práticas de divulgação dos relatórios, nos termos recomendados pelos órgãos de referência.

A pesquisa de Cavalcante e Luca (2013) teve como objetivo identificar quais informações disponibilizadas pela Controladoria Geral da União (CGU), em seu portal eletrônico, atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC referentes ao controle e aos relatórios externos enquanto dimensões de governança no setor público. A pesquisa

revelou que informações relacionadas à auditoria interna e à prestação de contas anual do Governo contemplam parcialmente o conteúdo recomendado pela IFAC.

Castelo (2013) analisou o perfil das controladorias estaduais brasileiras, concluindo que, no perfil das controladorias estaduais brasileiras, o setor mais representativo é o de Administração e Finanças, e a atividade mais desempenhada é a de acompanhar e fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária. Contudo, a inovação foi a implantação da atividade de ouvidoria e de expedientes de transparência dos atos de governo e do exercício do controle social. A função de controle interno se sobressaiu em relação às demais, típicas de controladoria.

Barros, Mineiro e Dorneles (2015) tiveram, em seu estudo, o objetivo de analisar e apresentar o diagnóstico da real situação dos controles internos administrativos de todas as prefeituras do Estado de Roraima, em nível entidade, os quais foram avaliados por meio da aplicação do Questionário e Avaliação de Controles Internos (QACI). Os resultados revelam que os Sistemas de Controle Internos possuem, como média geral de maturidade 47,03%, o que os posicionam no início do nível intermediário (40-70%). Conclui-se que os órgãos de controles internos não atuam como protagonistas no processo de melhoria dos sistemas de controles administrativos dos municípios, fato que contribui, sobremaneira, para ampliar o risco nos processos de trabalhos relacionados à gestão dos bens patrimoniais, dos recursos próprios e dos transferidos pela União. Isso gera a necessidade de instrumentos que os orientem a melhorar sua atuação de forma a contribuir para que a gestão municipal consiga ofertar melhores serviços essenciais à sociedade.

Araújo e Libonati (2015), em seu estudo, verificaram quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros encontravam-se relacionadas às perspectivas do COSO II (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway). Os resultados demonstraram que a maior parte das constatações efetuadas no estudo foram relacionadas à perspectiva de procedimentos de controle (22,3%) e avaliação de risco (21,8%). Esse resultado apontou maior evidência de procedimentos de controle interno e para avaliação do risco da gestão nos relatórios em detrimento à perspectiva resposta a risco (2,9%), informação e comunicação (1%), e monitoramento (7%). Observou-se que o controle efetuado pelos municípios estava associado às exigências de normas ou eram executados com o objetivo de alcançar metas orçamentárias e financeiras, sem estar em conformidade com as perspectivas do COSO II.

O estudo de Cruz, Silva e Spinelli (2016) investigou que a presença de uma Controladoria-Geral na estrutura organizacional dos municípios brasileiros tem surtido efeito

quanto à promoção da transparência municipal e ao monitoramento da Lei de Acesso à Informação (LAI). Concluiu-se que, em âmbito subnacional, faz-se necessário o aprimoramento das instituições de controle interno para que se avance na cultura da transparência e publicidade previstas na Constituição Federal (CF) de 1988 e em outros atos normativos.

A pesquisa de Azevedo (2016) analisou o perfil das controladorias estaduais brasileiras. A pesquisa replicou o estudo realizado por Suzart et al. (2011) para verificar as funções e atividades desempenhadas por essas instituições e sua evolução ao longo dos anos. Concluiu-se que, no perfil das controladorias estaduais brasileiras, o setor mais representativo é o de Administração e Finanças e a atividade mais desempenhada é a de acompanhar e fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária. Todavia, a inovação foi a implantação da atividade de ouvidoria e de expedientes de transparência dos atos de governo e do exercício do controle social. A função de controle interno se sobressaiu em relação às demais, típicas de controladoria.

Daher et al. (2017) tiveram por objetivo identificar se as atividades práticas da Controladoria no Município de Aquiraz – Ceará (CONGER) estava em consonância com a literatura vigente. Foi possível constatar que a maioria das atividades da CONGER foi classificada como de apoio; no entanto, considerando-se o estudo como um todo, evidenciou-se que apenas 46% de todas as atividades elencadas foram informadas como de competência da CONGER.

Silva (2017) apresentou o diagnóstico do nível de maturidade dos Sistemas de Controle Interno de 34 municípios do Estado de Alagoas, em nível entidade, com base na metodologia delineada no modelo de referência que corresponde aos componentes de controle interno do framework COSO 2013: Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação, e Atividades de Monitoramento. Para isso, os municípios foram avaliados por meio da aplicação do Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI) e do Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI), respondidos pela alta gestão (membros integrantes do primeiro escalão da prefeitura) e pelos Controladores Gerais, bem como pela análise documental, por meio de entrevistas e consultas realizadas na rede mundial de computadores. Concluiu-se que os Sistemas de Controle Interno existentes apresentam um nível de maturidade básico, com várias fragilidades nos componentes do controle interno, somadas à falta de capacidade das Controladorias que não atuam como protagonistas no processo de melhoria dos Sistemas de Controle Interno.

O estudo de Teles (2017) teve o intuito de investigar como a Controladoria-Geral da União (atualmente Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU) abordava a governança em rede das políticas públicas federais em seus relatórios de avaliação de programas de governos. Dentre os avanços, destacam-se a percepção dos entrevistados de que é necessário: desenvolver trabalhos transversais; o papel de contribuir para entrega de políticas públicas eficazes e de qualidade tornou-se objetivo estratégico de resultado no Planejamento Estratégico; e abordagem holística na contextualização das políticas públicas nos relatórios de avaliação, bem como as recomendações emitidas para o fomento da comunicação, coordenação e informação, condições operacionais para a governança em rede. O autor demonstra que é necessária a constante busca por ferramentas e práticas para avaliar as políticas públicas de forma efetiva, considerando seus múltiplos atores e, dessa forma, contribuindo para construção de novos princípios e valores públicos.

Messias e Walter (2018) se propuseram a identificar se as informações divulgadas nos relatórios do Governo e da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais atendem às recomendações de governança estabelecidas no Estudo nº 13 da Federação Internacional dos Contadores (IFAC). Como conclusão, a pesquisa apresentou que o governo mineiro atendia parcialmente às recomendações quanto à dimensão dos relatórios externos, apresentando as maiores divergências no relatório anual de prestação de contas.

Santos e Rover (2019) apontaram que alguns princípios da governança pública (transparência/ accountability, participação, integridade/ética, conformidade legal, equidade e efetividade) influenciam na eficiência da aplicação dos recursos públicos em educação e saúde nos municípios brasileiros.

Cichoski, Sehn e Mello (2019), em seu estudo, analisaram a influência do índice de governança municipal divulgado pelo conselho Federal de Administração sobre as práticas de governança eletrônica adotadas pelos municípios do oeste paranaense. Os resultados apontam a existência de influência positiva do desempenho da governança obtida pelos municípios, representado pelo IGM-CFA, quando calculado de modo geral sobre o IGEM, que representa o nível de governança eletrônica por meio ações para democratização da gestão por meio das páginas oficiais dos municípios. Analisando cada um dos três índices componentes do IGM, constatou-se que o índice fiscal e o índice de desempenho não resultaram em influência na governança eletrônica. No entanto, o índice de gestão afeta positivamente e significativamente a governança eletrônica dos municípios.

Rosa Filho, Fonseca e Soares (2020) perceberam que a governança influencia positivamente na classificação do rating de crédito nos municípios brasileiros, pois quanto

maior o escore de governança do município, melhor é a qualidade do crédito. Assim, os municípios terão capacidade de obter garantia da união e possibilitar maiores gastos em políticas públicas, criando um efeito multiplicador nos benefícios à população.

Kinzler et al. (2020) analisaram a influência da governança municipal, mensurada pelo Índice de Governança Municipal do Conselho Federal de Administração (IGM-CFA) sobre a Transparência dos municípios paranaenses com relação à divulgação de informações sobre a Covid-19, realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). Os resultados apontam a existência de influência positiva e estatisticamente significativa da governança pública e do número de habitantes sobre o nível de transparência dos municípios com relação à divulgação de informações sobre os gastos com a Covid-19. Em relação às dimensões de Governança Pública, os autores também constataram que municípios com melhores Finanças e Desempenho tendem a ser mais transparentes com relação aos gastos com a Covid-19.

A pesquisa de Lima et al. (2022) teve como objetivo identificar as variáveis positivas da operacionalização da Controladoria Governamental no âmbito da administração pública, bem como a importância da implementação dos controles internos e da governança, destacando os principais instrumentos de transparência previstos na Lei Federal nº 4.320/1964 e a na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000). Como resultado do estudo, foi constatada a relevância da controladoria em uma entidade pública, a importância dos controles internos e externos e, sem dúvida, a transparência na gestão pública, elementos cada vez mais exigidos pela sociedade para ações de políticas públicas.

O estudo de Silva (2022) propôs um instrumento de avaliação da governança pública municipal por meio da adaptação de um instrumento aplicado nos estados brasileiros por Oliveira e Pisa (2015). Os resultados demonstraram que a avaliação da governança na administração pública de um município brasileiro apresentou um desempenho médio, impulsionado pelos índices positivos nos pilares: efetividade, participação e equidade; por outro lado, apresentou resultados pífios nos pilares: transparência e prestações de contas, e legalidade, ética e integridade. Além disso, o instrumento se apresenta como inovador, podendo ser utilizado por agentes políticos, gestores públicos e pela sociedade, como fonte de informação e prática do controle social.

Cezar (2022) buscou analisar e verificar a influência das práticas de governança pública na efetividade do enfrentamento da Covid-19 nos municípios do Paraná. Ao segregar os dados por regionais de saúde, notou-se que não existia correlação entre governança pública e os números de casos e óbitos acumulados. No entanto, nas 399 observações, verificou-se

que o número de casos e óbitos acumulados demonstrou associação estatisticamente positiva e significativa com todos os índices de governança pública.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Esta seção tem por objetivo apresentar os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Vergara (2005) afirma que o método pode ser determinado como um caminho, um raciocínio coerente, uma lógica de pensamento.

A metodologia utilizada neste estudo tem como finalidade orientar a direção para produzir ciência. Conforme as palavras de Richardson (1999, p. 22), “[...] são os procedimentos e regras utilizadas por determinado método”. Assim, o método científico auxilia para se chegar a um objetivo.

Desse modo, é apresentado o delineamento da pesquisa, as informações da população e amostra selecionada (objeto de estudo), o constructo da pesquisa, no qual constam as variáveis que foram selecionadas para a realização dos procedimentos de análise e as limitações.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa é caracterizada como abordagem quantitativa. Para Knechte (2014), as pesquisas quantitativas são consideradas matérias que atuam em problemas humanos e/ou sociais, embasadas no teste de uma teoria e composta por variáveis quantificadas em números. Richardson (1999) apresentou que o aspecto quantitativo busca garantir a precisão dos resultados, evitando, assim, as distorções de análise e interpretação do pesquisador, possibilitando a segurança de uma investigação.

Quanto aos objetivos de pesquisa, esta classifica-se como descritiva, uma vez que pretende identificar a efetividade da controladoria interna relacionada à governança municipal. Nesse contexto, Moraes (2003, p. 66) afirma que a pesquisa descritiva também pode ser usada “à medida que busca compreender e descrever as características de uma determinada situação ou fenômeno”.

Na abordagem do problema, a análise dos dados foi realizada de forma quantitativa, visto que se trabalhou com indicadores numéricos e buscou, por meio da análise de regressão, demonstrar a influência entre a variável independente e as variáveis dependentes selecionadas para esse estudo. Segundo Richardson (1989), esse método caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto para a coleta como para o tratamento das informações, utilizando-se de técnicas estatísticas simples e complexas.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

As unidades de análise desta pesquisa são municípios do Paraná, ou seja, 399 municípios (IBGE, 2021), porém 102 Responsáveis pelo Sistema de Controle Interno se disponibilizaram em colaborar com o estudo, desta forma sendo a amostra utilizada.

Para atender o objetivo desta pesquisa foi disponibilizado, a cada Responsável pelo Sistema de Controle Interno de cada Município, um questionário pela plataforma *Google Forms*, com o intuito de realizar o levantamento do índice de avaliação do controle interno (QACI-COSO).

O Estado do Paraná possui a quarta maior economia do Brasil pela segunda vez na história. O PIB do Paraná totalizou R\$ 487,93 bilhões em 2020. O Estado registrou, em 2020, a maior participação da história na formação do PIB nacional nas duas últimas décadas: 6,412%. O recorde anterior tinha sido em 2016 (6,409%) (IBGE, 2022). A Figura 8 apresenta o Mapa do Estado do Paraná, objeto deste estudo.



Figura 8. Estado do Paraná

Fonte: IBGE, Base cartográfica ITCG (2018).

O Estado do Paraná consagrou-se como o terceiro estado brasileiro com o maior índice de Transparência e Governança Pública, com 89 pontos, atrás apenas do Espírito Santo (90,4) e Minas Gerais (90), conforme uma avaliação da Transparência Internacional (TI), divulgada em 05 de julho (Gasparin, 2022).

3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Os constructos apresentam a descrição e conceitos da maneira pela qual a pesquisa será operacionalizada, conforme Sampieri, Collado e Lucio (2013). Desse modo, a pesquisa sobre avaliação do sistema de controle interno está baseada no modelo de Avaliação de Controles Internos (QACI) da Metodologia do COSO – (Controle interno – Estrutura Integrada), do Comitê das Organizações Patrocinadoras, cujo propósito é fornecer liderança de pensamento no desenvolvimento de estruturas abrangentes e diretrizes sobre o controle interno, gerenciamento de riscos e fraudes para o aprimoramento e desempenho da supervisão organizacional.

No que diz respeito à governança pública dos municípios, esta foi representada pelos seguintes índices: Índice CFA de Governança Municipal (IGM-CFA), Ranking Nacional de Transparência (RNT), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) e Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF). Indicadores estes que são considerados uma ferramenta de controle social e têm como objetivo estimular a prática da responsabilidade administrativa na busca por maior aprimoramento da gestão fiscal dos municípios e aperfeiçoamento das decisões dos gestores públicos quanto à alocação dos recursos (Firjan, 2022).

Para melhor visualização, a Tabela 6 está sintetizando este constructo, relacionando os objetivos específicos com as respectivas variáveis e o tratamento estatístico necessário.

Tabela 6. Constructo da Pesquisa

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	(1) Identificar e analisar a estrutura e o funcionamento do controle interno dos municípios quanto aos aspectos do Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividade de Controle, Informação e Comunicação e Atividade de Monitoramento.	(2) Analisar comparativamente os índices que representam a governança pública dos municípios.	(3) Verificar se o controle interno influencia na promoção de governança pública municipal.
------------------------------	--	---	---

ÁREA	Controle Interno	Governança Pública	Controle Interno x Governança Pública
TIPO DE VARIÁVEIS	Independente	Dependente	Independente x Dependente
VARIÁVEIS	Índice de Avaliação de Controles Internos (QACI) - Metodologia do COSO (IQACIM)	IGM-CFA; RNT; IFDM; IEGM; ITP e IFGF	INDICE_QACI x IGM-CFA INDICE_QACI x RNT INDICE_QACI x IFDM INDICE_QACI x IEGM INDICE_QACI x IFGF INDICE_QACI x ITP
AUTORES	Macedo (2010), Silva Júnior (2011), Cavalcanti (2011), Cavalcanti e Luca (2013), Araújo e Libonati (2015), Barros et al. (2015), Cruz, Silva e Spinelli (2016), Silva (2017).	Cichoski et al. (2019), Rosa Filho, Fonseca e Soares (2019), Santos e Rover (2019), Kinzler et al. (2020), Silva (2022), Cezar (2022).	Macedo (2010), Silva Júnior (2011), Cavalcanti (2011), Cavalcanti e Luca (2013), Araújo e Libonati (2015), Barros et al. (2015), Cruz, Silva e Spinelli (2016), Silva (2017), Silva (2017), Cichoski et al. (2019), Rosa Filho, Fonseca e Soares (2019), Santos e Rover (2019), Kinzler et al. (2020), Silva (2022), Cezar (2022).
TRATAMENTO ESTATÍSTICO	Análise de Frequência e Estatística Descritiva	Análise de Frequência e Estatística Descritiva	Correlação e Regressão Linear Simples e Múltipla

Fonte: Elaborado pela Autora (2022).

Com base na Tabela 6, os objetivos específicos estão apresentados contemplando a área de análise e suas variáveis utilizadas. Dessa forma, observa-se que o objetivo específico (1) – Identificar e analisar a estrutura e o funcionamento do controle interno dos municípios quanto aos aspectos do Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividade de Controle, Informação e Comunicação e Atividade de Monitoramento – foi realizado por análise de frequência e estatística descritiva, contemplando o Controle Interno estruturado na variável Independente. Para o objetivo (2) – Analisar comparativamente os índices que representam a governança pública dos municípios – foi realizada a análise de frequência e estatística descritiva da mesma forma que o objetivo específico (1), porém com os Índices de Governança Pública Municipal como variável Dependente. E no desenvolvimento do objetivo específico (3) – Verificar se o controle interno influencia na promoção da governança pública municipal – utilizou-se da Correlação e Regressão Linear Simples e, nos casos necessários, a Regressão Múltipla.

A variável independente é estruturada com base na metodologia COSO, que tem como objetivo avaliar os sistemas de controles internos dos poderes executivos municipais do Estado do Paraná.

As variáveis dependentes retratam o nível de governança pública dos municípios. O índice de transparência dos municípios brasileiros (RTN) trata-se de um questionário, o qual foi aplicado pelo Ministério Público Federal (MPF) em todos os municípios brasileiros, tendo sido elaborado pelos representantes do MPF, CNMP, CGU, TCU, STN, ATRICON, Banco Central, entre outras instituições de controle e fiscalização (MPF, 2016). Esse índice é calculado abrangendo três tipos de transparência: transparência ativa, transparência passiva e boas práticas de transparência. Para este estudo, utilizou-se o índice de transparência geral, que representa o índice de transparência total, independentemente do tipo de transparência.

O índice IGM-CFA é um identificador da governança pública municipal, estruturado nas seguintes dimensões: Finanças, Gestão e Desempenho; organizado a partir de dados nas áreas de educação, saúde, saneamento e meio ambiente, segurança pública, gestão fiscal, transparência, recursos humanos, planejamento e outras. A estrutura do IGM/CFA é baseada em uma hierarquia na qual constam os dados brutos como variáveis, cuja média serve de base para a criação dos indicadores. As médias dos indicadores criam as dimensões e a média das dimensões cria a nota geral do IGM/CFA. Para esta pesquisa utilizou-se o índice IGM/CFA geral.

O IFGF analisa a situação fiscal dos municípios brasileiros através de quatro indicadores: Autonomia, Gastos com pessoal, Liquidez e Investimentos. O índice é elaborado pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan) e apresenta dados fiscais oficiais declarados pelas prefeituras à Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Para esta pesquisa utilizou-se o índice IFGF geral.

O IFDM é elaborado com base em estatísticas públicas oficiais, disponibilizadas pelos ministérios do Trabalho, Educação e Saúde, e tem o intuito de acompanhar o desenvolvimento socioeconômico dos municípios brasileiros. Para isso, o índice conta com três indicadores: emprego/renda, educação e saúde. Para esta pesquisa utilizou-se o índice IFDM geral.

O índice IEGM é organizado com base em dados governamentais, dados de prestação de contas e informações coletadas a partir de questionários preenchidos pelas próprias Prefeituras Municipais, e tem o intuito de avaliar a efetividade das políticas e atividades públicas desenvolvidas pelos seus gestores municipais. É um índice que busca proporcionar interpretações da gestão pública para sete dimensões da execução do orçamento público, sendo: Educação; Saúde; Planejamento; Gestão Fiscal; Meio Ambiente; Cidades Protegidas e Governança em Tecnologia da Informação. Portanto, os dados são consolidados em um único índice, por meio de métrica de ponderação que melhor reflete o grau de relevância das apurações. Para esta pesquisa utilizou-se o índice IEGM geral.

O índice ITP é elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná com base em dados coletados e preenchidos através de questionário pela plataforma Google Forms pelos Poderes Executivos e Legislativos Municipais. O índice está contemplado em cinco dimensões na matriz comum e uma matriz específica (Poder Executivo ou Poder Legislativo), assim composto: Transparência Administrativa, Transparência Financeira, Transparência Passiva, Boas Práticas e Usabilidade. Para esta pesquisa utilizou-se a Nota ITP Máxima (Geral).

Visto a abrangência desses índices, optou-se pela utilização dos indicadores, pois eles podem representar certa realidade dos municípios paranaenses. Após a apresentação das variáveis, no próximo tópico, apresenta-se os procedimentos de coleta e análise de dados empregados na pesquisa.

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS E ANÁLISE DOS DADOS

Para a realização da pesquisa, utilizou-se de documentos obtidos por meio do acesso à internet a alguns sites, que variaram de acordo com a natureza dos indicadores, como: do Conselho Federal de Administração-CFA, Ministério Público Federal, Tribunal de Contas do Estado do Paraná e Firjan (SENAI, SESI, IEL e CIRJ). Posteriormente, foi feita a consolidação dessas variáveis em planilha do Microsoft Excel®, para posterior uso do software estatístico *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

Para a realização dos procedimentos estatísticos e análise dos dados, a coleta de dados foi realizada de duas formas:

a) Coleta dos Índices de Governança

Para a coleta dos índices de governança utilizou-se os índices CFA de Governança Municipal (IGM-CFA), Ranking Nacional de Transparência (RNT), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) e Índice de Transparência da Administração Pública (ITP). A forma de coleta dos dados foi através da disponibilização de cada índice em seu respectivo endereço eletrônico, no período de agosto a novembro de 2022.

b) Coleta do Índice de Avaliação de Controles Internos

A coleta do Índice de Avaliação de Controles Internos foi realizada através da aplicação de um questionário com os Responsáveis dos Sistemas de Controles Internos, dos 399 Municípios do Estado do Paraná. O questionário foi elaborado com base no modelo de Avaliação de Controles Internos (QACI), desenvolvido pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras do *Treadway Commission*, o qual foi adaptado para esta pesquisa ao modelo de avaliação do controle interno do estudo de Silva (2017).

Esta pesquisa utilizou-se do questionário com perguntas objetivas, porque, segundo Richardson (1999, p. 194): “são mais fáceis de codificar; o pesquisador pode transferir as informações ao computador, sem maiores problemas. O entrevistado não precisa escrever”.

Desse modo, o questionário foi estruturado em 55 questões, divididas em 5 componentes: ambiente de controle (20 questões), avaliação de riscos (10 questões), atividades de controles (12 questões), informação e comunicação (7 questões), e monitoramento (6 questões), fundamentada em dezessete princípios, conforme apresentado na Tabela 7.

Tabela 7. Estruturação do Questionário

ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO		
Componentes	Item	Princípios
Ambiente de Controle	Demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos.	Princípio 1 – A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.
	Cumprir a responsabilidade de supervisão.	Princípio 2: A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.
	Estabelece a estrutura, a autoridade e a responsabilidade.	Princípio 3: A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.
	Demonstra comprometimento com a competência.	Princípio 4: A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.
	Reforça a responsabilidade pela prestação de contas.	Princípio 5: A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.
Avaliação de Risco	Especifica objetivos adequados.	Princípio 6: A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.
	Identifica e analisa riscos.	Princípio 7: A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.
	Avalia o risco de fraude.	Princípio 8: A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.
	Identifica e analisa mudanças significativas.	Princípio 9: A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.
Atividade de Controle	Seleciona e desenvolve atividades de controle.	Princípio 10: A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.
	Seleciona e desenvolve controles gerais de tecnologia.	Princípio 11: A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.
	Implementa por meio de políticas e procedimentos.	Princípio 12: A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.
Informação e Comunicação	Utiliza informações relevantes.	Princípio 13: A organização obtém ou produz e utiliza informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.
	Comunica internamente.	Princípio 14: A organização comunica internamente informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, incluindo objetivos e responsabilidades pelo controle interno.
	Comunica externamente.	Princípio 15: A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.
Atividade de Monitoramento	Realiza avaliações contínuas e/ou independentes.	Princípio 16: A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.

	Avalia e comunica deficiências.	Princípio 17: A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e a alta administração, conforme aplicável.
--	---------------------------------	---

Fonte: Elaborada pela autora, baseada no COSO 2013 (2022).

O modelo proposto pelo “COSO” constitui uma forma de responsabilidade da alta administração das entidades e órgãos, com a finalidade de organizar e determinar os controles necessários na busca da concretização dos objetivos previamente estabelecidos (Barros et al., 2015).

O componente “Ambiente de Controle” é a base, o alicerce, para todos os outros componentes. Pode-se resumir o ambiente de controle como o *tom da organização*, que deve refletir a cultura de riscos, como são vistos, e sua gestão, para influenciar a consciência de controle das pessoas (COSO, 2013). Quando observadas as fragilidades nesse componente, imediatamente elas devem ser corrigidas sob pena de ocorrerem prejuízos ao patrimônio das prefeituras e à sociedade local (Barros et al., 2015).

O segundo componente é apresentado na “Avaliação de Risco” que é definida pelo COSO (2013) da seguinte forma:

Toda entidade enfrenta vários riscos de fontes externas e internas. O risco é definido como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar o que ameaça a realização dos objetivos. Os riscos à realização desses objetivos, originados em toda a entidade, são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Desse modo, a avaliação de riscos constitui a base para determinar como os riscos serão gerenciados. Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos associados aos diferentes níveis da entidade. A administração especifica os objetivos dentro das categorias operacionais, divulgação e conformidade, com clareza suficiente para conseguir identificar e analisar os riscos a esses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à entidade. A avaliação de riscos exige ainda que a administração leve em conta o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz. (COSO, 2013, p. 63).

Quaisquer Órgãos ou Entidades, sejam públicos ou privados, e independentemente do porte, natureza ou estrutura administrativa, podem enfrentar riscos, seja em níveis estratégicos, táticos ou operacionais. Dessa forma, percebe-se a importância da avaliação de riscos como um processo dinâmico e contínuo, a fim de identificar e avaliar o que ameaça a realização dos objetivos (Barros et al., 2015).

O terceiro componente é representado pela “Atividade de Controle”. Esse componente compõem todas as atividades materiais e formais executadas pela gestão a fim de garantir que

as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia e que a organização consiga realizar seus objetivos (Santos & Souza, 2017). A Administração deve identificar as atividades de controle necessárias, e executá-las de forma adequada e oportuna para mitigar os riscos e garantir que os objetivos sejam alcançados (Silva, 2017).

As atividades de controle devem ser aplicadas em todos os níveis e funções da organização, de acordo com a necessidade de resposta a riscos (COSO, 2013).

O quarto componente é a “Informação e Comunicação”, cuja definição apresentada pelo COSO (2013) é a seguinte:

Informações são necessárias para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno para apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações relevantes de qualidade tanto de fontes internas quanto externas para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são disseminadas por toda a organização, fluindo em todas as direções na entidade. Ela permite que o pessoal receba uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas finalidades: permite a entrada de informações externas relevantes e fornece informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas. (COSO, 2013, p. 110).

Também de acordo com GAO (2014), a Gestão precisa de informação e comunicação eficazes para atingir os objetivos da entidade. É necessário utilizar informações de qualidade para apoiar o sistema de controle interno. Assim, torna-se primordial a Gestão de entidade ter acesso à informação relevante e à comunicação confiável referente a eventos internos e externos.

As “Atividades de Monitoramento” constituem o quinto componente da Metodologia COSO (2013), que ocorre na realização das operações normais e de natureza contínua da organização. Esse monitoramento refere-se às atividades de supervisão e às outras ações que os servidores executam ao cumprir suas responsabilidades (Silva, 2017).

A metodologia COSO (2013) define “Atividades de Monitoramento” da seguinte forma:

Avaliações contínuas, avaliações independentes ou alguma combinação das duas, são utilizadas para garantir que cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive os controles para colocar em prática os princípios de cada componente, estão presentes e funcionando. As avaliações contínuas, inseridas nos processos de negócios em diferentes níveis da entidade, fornecem informações tempestivas. As avaliações independentes, realizadas periodicamente, irão variar em escopo e frequência dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação aos critérios estabelecidos por órgãos reguladores, autoridades normativas ou pela administração e pela estrutura de governança, sendo as deficiências comunicadas à

administração e à estrutura de governança, conforme apropriado. (COSO, 2013, p. 126)

Na construção do questionário utilizou-se a escala de Likert com adaptações para fazer a medição das informações. Richardson (1999, p. 267) diz que “escala é um contínuo separado em unidades numéricas e que pode ser aplicada para medir determinada propriedade de um objeto”. Conforme Richardson (1999, p. 271), “a escala de Likert determina mais diretamente a existência de uma ou mais atitudes no grupo de itens considerados, e a escala construída a partir desses itens mede o fator mais geral”.

O questionário foi disponibilizado por meio da plataforma *Google Forms*. Utilizou-se da escala Likert de 11 pontos (0 a 10). No que se refere ao tratamento dos dados relacionados ao questionário, os resultados foram compilados e utilizados nas análises.

Para a aplicação da escala de nível de maturidade adotada neste trabalho, lançou-se mão do Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI), desenvolvido pelo TCU (2014), o qual foi adaptado para esta pesquisa ao modelo de controle interno da estrutura do COSO 2013, conforme consta no APÊNDICE A.

A adoção da escala para pontuação dos controles permite a interpretação dos resultados e definição do nível de maturidade do sistema de controle interno implantado. De acordo com os percentuais de pontos obtidos frente ao total de pontos possíveis (165) a escala foi atribuída, para fins de definição do nível de maturidade dos sistemas controles internos municipais, em nível de entidade. Os percentuais obtidos serviram para calcular o índice consolidado das avaliações de cada um dos municípios, conforme será exposto no Capítulo 4 – Análise e Discussão dos Resultados, em que será demonstrado o diagnóstico dos sistemas de controles internos.

3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Pode-se admitir que algumas limitações de pesquisas foram notadas no decorrer deste estudo, sejam elas operacionais ou metodológicas. Uma possível limitação é quanto à metodologia, pois as diversas variáveis se referem a anos diferentes, como 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022. No entanto, essas são as variáveis atualizadas disponíveis.

Outra limitação desse método é contar com a disponibilidade dos responsáveis pelo sistema de controle interno, pois muitos não têm tempo diante de inúmeras atividades no seu dia a dia. Sendo assim, alguns acabaram não aceitando ou até mesmo desistindo do preenchimento do questionário.

Além disso, a população da pesquisa se limitada aos municípios paranaenses e à disponibilidade de dados envolvidos para o cálculo e/ou organização da variável independente, o que totaliza 102 municípios. No entanto, só foi possível esse número após vários contatos telefônicos, envio de e-mails e muita sensibilização quanto à importância do trabalho realizado.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este estudo teve por objetivo verificar se o controle interno dos municípios paranaenses é efetivo na promoção de governança pública municipal, sob a perspectiva da teoria da agência.

Este capítulo apresenta a análise dos dados obtidos na pesquisa realizada, bem como a análise estatística descritiva, análise comparativa, correlações e regressões e a discussão dos resultados obtidos. Para melhor organização, as seções foram divididas de acordo com os objetivos específicos do estudo. O capítulo inicia-se com a exposição dos dados resultantes da identificação e análise, e funcionamento das estruturas dos controles internos nos municípios, de acordo com seus aspectos legais, físicos e de pessoal.

Na sequência, realizou-se as análises dos índices que representam a governança pública dos municípios com bases nos índices coletados nos próprios *sites* e, por último, são apresentados os dados da análise do Modelo de Regressão Linear e Correlações para verificação da influência do controle interno na promoção da governança pública municipal.

4.1 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

A avaliação dos sistemas de controle interno em nível de entidade permite identificar qual o nível de maturidade dos sistemas de controle interno existentes nas prefeituras de uma forma geral. Essa avaliação global dos sistemas tem o objetivo de verificar se os controles internos foram adequadamente concebidos e se funcionam de maneira eficaz, ou seja, em outras palavras, é feito um diagnóstico da existência e do funcionamento de todos os componentes e elementos da estrutura de controle interno do COSO 2013.

Tomando como base o modelo de referência do COSO 2013, conclui-se que é de responsabilidade do prefeito, Chefe do Poder Executivo Municipal, adotar as medidas necessárias para que sejam estabelecidos e colocados em funcionamento os controles necessários para garantir a concretização dos objetivos previamente estabelecidos pelo Município.

Nesse contexto, considerando a situação atual das estruturas administrativas dos 102 Poderes Executivos Paranaenses e o que estabelece o modelo de referência COSO 2013, o QACI foi constituído com 55 questões distribuídas entre os cinco componentes do modelo:

ambiente de controle (21 questões), avaliação de riscos (10 questões), atividades de controles (10 questões), informação e comunicação (8 questões), e atividades de monitoramento (6 questões).

Iniciou-se a análise utilizando-se a estatística descritiva por componente individual do Índice de Controle Interno (QACI), observando a média, mediana, desvio-padrão, variância, mínimo e máximo das variáveis independentes, conforme a Tabela 8.

Tabela 8. Estatística Descritiva Índice de Avaliação dos Controles Internos (QACI)

	Ambiente_Controle	Avaliação_Risco	Atividade_Controle	Informação_Comunicação	Atividade_Monitoramento	Índice_QACI
N Válido	102	102	102	102	102	102
N Ausente	0	0	0	0	0	0
Média	72,8387	61,3529	69,4314	69,1176	58,4638	66,2408
Mediana	74,7650	61,0000	72,5000	71,2500	58,3300	65,4850
Desvio-Padrão	15,61005	22,54705	19,08527	20,12845	22,76144	18,22074
Variância	243,674	508,369	364,248	405,154	518,083	331,995
Mínimo	30,48	10,00	20,00	13,75	0,00	15,83
Máximo	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Como se observa na Tabela 8, o componente “Ambiente de Controle”, que representa o conjunto de normas, processos e estruturas que possam possibilitar uma base para aplicação do controle interno na estrutura administrativa (COSO, 2013), apresenta a média de 72,8387, mediana de 74,7650, com desvio-padrão de 15,61005, variância de 243,674, pontuação mínima de um município de 30,48 e máxima de 100, representando os resultados mais favoráveis da estatística descritiva, comparado com os demais componentes.

Em relação ao componente “Avaliação de Risco”, este proporciona indicar que o risco possibilita que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos da entidade. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar o que ameaça a realização dos objetivos (COSO, 2013). Esse componente apresenta a média de 61,3529, mediana de 61,00, com desvio-padrão de 22,54705, variância de 508,369, pontuação mínima de um município de 10,00 e máxima de 100, representando o segundo resultado mais desfavorável em relação aos demais componentes.

O componente “Atividade de Controle” é representado por ações estabelecidas por políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração possam mitigar os riscos à realização dos objetivos, e que esses sejam cumpridos. Apresenta média de 69,4314, mediana de 72,500, com desvio-padrão de 19,08527, variância de 364,248,

pontuação mínima de um município de 20,00 e pontuação máxima de 100, representando o segundo resultado mais favorável em relação aos demais componentes.

Em relação ao componente “Informação e Comunicação”, este está estruturado de forma que a administração obtém ou gera e utiliza informações relevantes de qualidade, tanto de fontes internas quanto externas, para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno, buscando atender a realização dos seus objetivos. Apresenta média de 69,1176, mediana de 71,2500, com desvio-padrão de 20,12845, variância de 405,154, pontuação mínima de um município de 13,75 e máxima de 100, representando os resultados mais centrais em relação aos demais componentes.

O componente “Atividade e Monitoramento” possibilita, por meio de revisões específicas ou monitoramento contínuo, independente ou não, realizar todos os demais componentes de controles internos, a permissão de avaliar a eficácia, eficiência, efetividade, economicidade, excelência, execução e implementação dos componentes, e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos dentro da organização. Esse componente apresenta a média de 58,4638, com mediana de 58,3300, desvio-padrão de 22,76144. A variância é representada por 518,083, pontuação mínima de um município de 0,00 e máxima de 100, representando os resultados mais desfavoráveis em relação aos demais componentes do grupo de avaliação do controle interno.

O Índice QAIC, é o índice geral, considerando a média de todos os cinco componentes do COSO, podendo ser observado que a média é de 66,2408, mediana de 65,4850, desvio-padrão de 18,22074, variância de 331,995, mínimo de 15,83 e máximo de 100,00.

Em síntese, observa-se, pela análise da estatística descritiva, que o componente “Ambiente de Controle”, que representa o conjunto de normas, processos e estruturas que possam possibilitar uma base para aplicação do controle interno na estrutura administrativa, é o mais bem avaliado. Na sequência, não muito distante, está a “Atividade de Controle”, representada por ações estabelecidas por políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração possam mitigar os riscos à realização dos objetivos, e que esses sejam cumpridos; e “Informação e Comunicação”, que representa a forma que a administração obtém ou gera e utiliza informações relevantes de qualidade, tanto de fontes internas quanto externas, para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno, buscando atender a realização dos seus objetivos. Por outro lado, os componentes com as piores avaliações foram “Avaliação de Risco”, que proporciona indicar que o risco possibilita que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos da entidade. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar o

que ameaça a realização dos objetivos; e “Atividade de Monitoramento”, que possibilita, por meio de revisões específicas ou monitoramento contínuo, independente ou não, realizar sobre todos os demais componentes de controles internos, a permissão de avaliar a eficácia, eficiência, efetividade, economicidade, excelência, execução e implementação dos componentes, e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos dentro da organização. Ambos muito distantes dos resultados do Índice Geral, demonstrando a necessidade de melhoria significativa no que tange aos riscos, monitoramento e avaliação das atividades dos Municípios analisados.

Outra análise que se faz, diz respeito à Escala de Maturidade dos Controles Internos, identificada na Figura 7, percebendo que, em relação ao componente “Ambiente e Controle”, conforme Tabela B1 (APÊNDICE B), 12% dos municípios da amostra foram classificados como maturidade avançada, 49% como aprimorada, 36% como intermediária e 3% como básica. Destaca-se aqui, que os Municípios com maturidade avançada sobre o Ambiente de Controle foram: Chopinzinho, Paula Freitas e Tomazina com 100%, São Tomé com 97,62%, Iracema do Oeste com 97,14%, Corbélia com 96,67%, Nova Aurora com 95,71%, Cruzeiro do Oeste e Quatro Pontes com 95,24, Guaíra com 93,33%, Capitão Leônidas Marques com 92,38% e Palmeira com 90%. Por outro lado, os Municípios com menor avaliação, maturidade básica, foram: Três Barras do Paraná com 30,48%, Santa Fé com 32,38% e Quarto Centenário com 35,67.

Para o componente “Avaliação e Risco”, apresentado na Tabela B2 (APÊNDICE B), 13% dos municípios da amostra foram classificados como maturidade avançada, 23% como aprimorada, 46% como intermediária, 14% como básica e 5% como inicial. Destaca-se aqui, que os Municípios com maturidade avançada sobre a Avaliação de Risco foram: Capitão Leônidas Marques, Foz do Iguaçu, Paula Freitas com 100%, Iracema do Oeste com 96%, Coronel Domingos Soares, Rio Azul, São Tomé com 93%, Bela Vista do Caroba com 92%, Corbélia, Cruz Machado, Palmeira, Tomazina e Umuarama com 90%. Por outro lado, os Municípios com menor avaliação correspondente à maturidade inicial, foram: Vera Cruz do Oeste com 16%, Icaraíma com 15%, Quarto Centenário, Santa Fé e Uniflor com 10%.

No componente “Atividade de Controle”, conforme Tabela B3 (APÊNDICE B), 15% dos municípios da amostra foram classificados como maturidade avançada, 45% como aprimorada, 36% como intermediária, 8% como básica. Destaca-se aqui, que os Municípios com maturidade avançada sobre a Atividade de Controle: Capitão Leônidas Marques, Chopinzinho, Foz do Iguaçu, Paula Freitas e São Tome com 100%, Palmeira com 97%, Tomazina com 96%, Cruz Machado, Cruzeiro do Oeste e Iracema do Oeste com 93%,

Corbélia, Ourizona e Umuarama com 92%, Coronel Domingos Soares e Nova Aurora com 91%. Por outro lado, os Municípios com menor avaliação correspondente à maturidade básica, foram: Céu Azul e Uniflor com 39%, Icaraíma com 35%, São José da Boa Vista com 31%, Balsa Nova com 29%, Itaipulândia com 26%, Santa Fé com 23% e Quarto Centenário com 20%.

Em relação ao componente “Informação e Comunicação”, como é apresentado na Tabela B4 (APÊNDICE B), 17% dos municípios da amostra foram classificados como maturidade avançada, 39% como aprimorada, 36% como intermediária, 6% como básica e 2% como inicial. Destaca-se aqui, que os Municípios com maturidade avançada sobre a Informação e Comunicação foram: Capitão Leônidas Marques, Chopinzinho, Foz do Iguaçu, Sapopema, Tomazina com 100%, Palmeira com 98,75%, Umuarama com 97,5%, Coronel Domingos Soares e Paula Freitas com 96,25%, Ourizona com 95%, Iracema do Oeste com 92,5%, Cruzeiro do Oeste, 91,25%, Cruz Machado, Palmital, Quatro Pontes, Rio Azul e Senges com 90%. Por outro lado, os Municípios com menor avaliação correspondente à maturidade inicial, foram: Quarto Centenário com 17,5% e Santa Fé com 13,75%.

Para o componente “Atividade e Monitoramento”, constante na Tabela B5 (APÊNDICE B), 7% dos municípios da amostra foram classificados como maturidade avançada, 30% como aprimorada, 44% como intermediária, 12% como básica e 7% como inicial. Destaca-se aqui, que os Municípios com maturidade avançada sobre a Atividade de Monitoramento foram: Capitão Leônidas Marques e Tomazina com 100%, Foz do Iguaçu, 96,67, Ourizona e Palmeira com 93,33%, Palmital com 91,67% e Maringá com 90%. Por outro lado, os Municípios com menor avaliação correspondente à maturidade inicial, foram: Flórida e Uniflor com 18,33%, Sapopema com 16,67%, Reserva com 15%, Jesuítas com 8,33%, Quarto Centenário com 6,67%, e Santa Fé não apresentou nenhuma maturidade, permanecendo com 0%.

Para o “ÍNDICE_QACI”, que considera a média dos cinco componentes, apresentado na Tabela B6 (APÊNDICE B), 9% dos municípios da amostra foram classificados como maturidade avançada, 32% como aprimorada, 51% como intermediária, 8% como básica e 2% como inicial. Destaca-se aqui, que os Municípios com maturidade avançada sobre o ÍNDICE_QACI: Capitão Leônidas Marques com 98,5%, Foz do Iguaçu e Tomazina 97,2%, Paula Freitas 95,9%, Palmeira com 93,8%, Iracema do Oeste com 93,4%, Chopinzinho com 91,3%, Ourizona com 91,1% e Corbélia com 90,6%. Por outro lado, os Municípios com menor avaliação correspondente à maturidade inicial, foram Quarto Centenário com 18,2% e Santa Fé com 15,8%.

Em síntese, no que diz respeito aos 102 Municípios analisados, sobre os controles internos mais bem avaliados destaca-se o componente “Ambiente de Controle”, que apresenta a melhor avaliação, com o índice médio de 72,83%, proporcionando o conjunto de normas, processos e estruturas que possam possibilitar uma base para aplicação do controle interno na estrutura administrativa. Na outra extremidade (com menos práticas implantadas) está o componente “Atividade de Monitoramento”, que obteve a pior avaliação, com índice médio de 58,46%, possibilitando, por meio de revisões específicas ou monitoramento contínuo, independente ou não, realizar sobre todos os demais componentes de controles internos, a permissão de avaliar a eficácia, eficiência, efetividade, economicidade, excelência, execução e implementação dos componentes, e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos dentro da organização. Esses resultados corroboram com o estudo de Silva (2017), que identificou que o componente *Ambiente de Controle* apresenta a melhor avaliação, com o índice médio de 33,05%. Por outro lado, o componente *Atividades de Monitoramento* obteve a pior avaliação, com índice médio de 17,97%.

Com relação à maturidade do controle interno dos Municípios, observa-se que 41% foram classificados como aprimorado ou avançado (com percentuais de 70% a 100%), 51% como intermediário e apenas 10% como básico ou inicial. Portanto, a maioria dos controles internos não atingiram uma maturidade aprimorada, necessitando ampliar suas práticas.

Na sequência apresenta-se a análise comparativa dos índices que representam a Governança Pública Municipal dos Municípios do Paraná.

4.2 ANÁLISE DOS INDICES DE GOVERNANÇA

Neste tópico procurou-se analisar, de forma descritiva e comparativa, os índices que representam a governança pública dos municípios, respondendo, dessa forma, o segundo objetivo específico. Iniciou-se a análise utilizando-se a estatística descritiva, observando a média, mediana, desvio-padrão, variância, mínimo e máximo das variáveis dependentes, conforme se apresenta na Tabela 9.

Tabela 9. Estatística Descritiva dos Índices de Governança Municipal

		IGM	RNT	IFDM	IFGF	IEGM	ITP
N	Válido	102	102	102	102	102	102
	Ausente	0	0	0	0	0	0
Média		5,9850	6,8167	0,7455	0,6798	59,6613	84,8656
Mediana		5,9550	7,3000	0,7461	0,7042	60,0250	88,1800
Desvio Padrão		0,85516	2,33115	0,05604	0,16186	7,70233	14,07854
Variância		0,731	5,434	0,003	0,026	59,326	198,205
Mínimo		3,51	0,70	0,60	0,25	38,85	41,52
Máximo		7,70	10,00	0,88	0,91	81,30	100,00
Percentis	25	5,4400	5,7750	0,7059	0,5674	54,6875	76,8875
	50	5,9550	7,3000	0,7461	0,7042	60,0250	88,1800
	75	6,6750	8,6000	0,7738	0,8050	64,4875	96,1900

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

O ITP (TCE/PR) é um parâmetro instituído pelo Tribunal de Contas do Paraná para medir, em parceria com a sociedade, o grau de transparência dos portais eletrônicos dos entes públicos em relação ao índice. O valor máximo representa o grau máximo de atendimento dos requisitos de transparência para o município, ao passo que o valor mínimo representa o total de desatendimento das exigências das normas legais de transparência. Das 102 observações realizadas, neste estudo, percebeu-se que a média do ITP para esses municípios foi de 84,8656, a mediana 88,1800, o desvio-padrão 14,07854, a variância 198,205. Além disso, o percentual mínimo de um município foi de 41,54 e máximo de 100 (conforme apresentado na Tabela 9). Esse índice é o que apresenta os maiores percentuais de governança em relação aos demais.

Na sequência, o índice que apresenta o segundo maior percentual de práticas de governança é o IFDM, cujo objetivo é acompanhar a evolução de todos os municípios do país em três áreas: emprego e renda, educação e saúde (FIRJAN, 2022). Para esse índice obteve-se média de 0,7455, podendo ser considerado um desenvolvimento de médio a moderado (0,6 a 0,8) (IFDM, 2022). A mediana é representada por 0,7461, desvio-padrão de 0,05604, a variância de 0,003, com valores mínimos de 0,60 e valores máximo de 0,88.

Em terceiro aparece o RTN, conhecido também como índice de transparência dos municípios brasileiros, com uma média de 6,8167, a mediana de 7,300, desvio-padrão de 2,33115, a variância de 5,434, com valores mínimos de 0,70 e valores máximo de 10,00.

No que se refere ao nível da gestão fiscal (IFGF), que visa esclarecer para a população da melhor forma possível como estão sendo aplicados os tributos pagos e avaliando o desempenho dos municípios brasileiros com a publicação de um relatório fiscal de cada um deles, além de contribuir para a transparência e responsabilidade administrativa do governo

(FIRJAN, 2022), apresenta a média de 0,6798. Em média, a gestão fiscal dos municípios pode ser considerada como boa gestão (0,6 a 0,8) (IFGF, 2022). A mediana é representada por 0,7042, seu desvio-padrão é de 0,16186, a variância de 0,026, tendo como valor mínimo de 0,25 e máximo de 0,91, ficando, de modo geral, com resultados muito próximos do RNT.

O IEGM apresenta a eficiência das políticas públicas municipais, mede a qualidade dos gastos municipais e avalia as políticas e atividades públicas dos gestores municipais. Para esse índice, conforme a Tabela 9, observa-se um desempenho médio de 59,6613, a mediana 60,0250, o desvio-padrão de 7,70233, a variância de 59,326, valor mínimo de 38,85 e valor máximo de 81,30, resultados abaixo dos demais índices.

Por fim, o IGM, que representa o grau de boas práticas de gestão municipal, apresenta uma média de 5,9850. A mediana é de 5,9550, seu desvio-padrão é de 0,85516, a variância de 0,731, com valores mínimo de 3,51 e valores máximo de 7,70, o que demonstra resultados bem distribuídos entre os municípios selecionados, mas, representado os menores percentuais de governança de todos os índices estudados.

Em síntese, percebe-se que o grau de transparência dos portais eletrônicos (ITP), que proporciona medir o grau de transparência (TCE-PR, 2022), apresenta o melhor resultado de governança municipal pública, com média próxima a 85%. Kinzler et al. (2020), em seu estudo, apontam a existência de influência positiva e estatisticamente significativa da governança pública e do número de habitantes sobre o nível de transparência dos municípios com relação à divulgação de informações sobre os gastos com a Covid-19.

Porém, os resultados apresentados na Tabela 9, quando se trata do IGM, que proporciona ser um identificador da governança pública municipal (CFA, 2022), se destaca por ter os piores resultados, com média próxima a 60%. Tais resultados se distanciam, de certa forma, dos achados de Rosa et al. (2021), que, em seu estudo, concluíram que a transparência influencia positivamente o equilíbrio das contas públicas e a capacidade dos municípios de gerar receita própria, resultando em ganhos de eficiência, que impactam na melhoria e na ampliação de serviços prestados para a sociedade; e de Silva et al. (2020), que perceberam que a variável Índice de Governança Municipal (IGM) é significativa para explicar a gestão fiscal em municípios brasileiros.

Em relação aos percentis, conforme Tabela C1 (APÊNDICE C), 24,51% dos municípios da amostra são os com melhor avaliação para o IGM, representando o 4º quartil, com percentual de 6,69% a 7,70%. Destacam-se os municípios de: Ampere, Palmeira, Corbélia, Palotina, Matelândia, Rio Azul, Irati, Toledo, Santa Fé, Ibaiti, Japurá, Medianeira, Pato Branco, Maringá, Terra Roxa, Campo Mourão, Céu Azul, São Mateus do Sul, Barracão,

Cornélio Procópio Itapejara D'Oeste Chopinzinho, Sarandi, Perola e Londrina. No 2º e 3º quartis estão os 50,98% dos Municípios mais próximos da média (5,17% a 6,67%). E, representando 24,51%, com percentuais de 3,51 a 5,44, estão os piores na avaliação do componente (1º quartil), com destaque para os municípios: Douradina, Santa Lucia, São Pedro do Iguaçu, Foz do Jordão, Campina do Simão, Tupassi, Braganey, Mandirituba, Esperança Nova, Lindoeste, Prado Ferreira, Guapirama, Florida, Rondon, Bela Vita do Caroba, Paula Freitas, Grandes Rios, Iguaraçu, Diamante do Sul, Ouro Verde do Oeste, Quarto Centenário, Iracema do Oeste, Iguatu, Corumbataí do Sul e Uniflor.

Para o RNT, os percentis são apresentados na Tabela C2 (APÊNDICE C), sendo que 21,57% dos municípios da amostra são os com melhor avaliação, representando o 4º quartil, com percentual de 8,70% a 10,0%, destacando-se os municípios de: Balsa Nova, Campina do Simão, Mercedes, Irati, Nova Aurora, Santa Helena, Cascavel, Palmeira, Chopinzinho, Guaíra, Pato Branco, Campo Mourão, Ramilândia, Nova Santa Rosa, São Jorge do Ivaí, Toledo, Quatro Pontes, Grandes Rios, Maripá, Matelândia, Guaraniaçu e Maringá. No 2º e 3º quartis estão os 53,92% dos Municípios mais próximos da média (5,80% a 8,60%). E, representando 24,51%, com percentuais de 0,70 a 5,70, estão os piores na avaliação do componente (1º quartil), destacando-se os municípios de: Itaipulândia, Campo Bonito, Foz do Jordão, Carnélio Procópio, Douradina, Santa Lucia, Missal, Gurapirama, Esperança Nova, São Jorge do Oeste, Corbélia, Senges, Rio Azul, Palotina, Irati, Morretes, Umuarama, Pérola, São Tomé, Icaraíma, Cruzeiro do Oeste, Santa Fé, Rio Bonito do Iguaçu, Uniflor e Rondon.

No IFDM, 24,51% dos municípios da amostra são os com melhor avaliação, representando o 4º quartil, com percentual de 0,7746% a 0,8786%, destacando-se os municípios de: Toledo, Pato Branco, Maringá, Campo Mourão, Medianeira, Londrina, Marechal Cândido Rondon, Itapejara D'Oeste, Cascavel, Palotina, Umuarama, Mandaguáçu, Céu Azul, Matelândia, São Tomé, Guarapuava, Serranópolis do Iguaçu, Mercedes, Irati, Foz do Iguaçu, Nova Aurora, Terra Boa, Florida, Palmeira e Cruzeiro do Oeste. No 2º e 3º quartis estão os 50,98% dos Municípios mais próximos da média (0,7062% a 0,7735%). E, representando 24,51%, com percentuais de 0,5989% a 0,7050%, estão os piores na avaliação do componente (1º quartil), destacando-se os municípios de: Congoinhas, Douradina, Foz do Jordão, Corbélia, Vera Cruz do Oeste, Coronel Domingos Soares, Tunas do Paraná, Sapopema, Guaira, Nova Santa Rosa, Bela Vista da Carobá, Tupassi, Rio Azul, Icaraíma, Santa Fé, Prado Ferreira, Braganey, Palmital, Rio Bonito do Iguaçu, Ramilândia, Turvo, Iracema do Oeste, Morretes, Reserva e Corumbataí do Sul (Tabela C3 do APÊNDICE C).

Em relação ao IFGF, conforme Tabela C4 (APÊNDICE C), 23,53% dos municípios da amostra são os com melhor avaliação, representando o 4º quartil, com percentual de 0,8216% a 0,9130%, destacando-se os municípios de: Marechal Cândido Rondon, Quatro Pontes, Irati, Umuarama, Maripá, São Jorge do Oeste, Nova Santa Rosa, Itapejara D'Oeste, Céu Azul, Corbélia, Palmeira, Palotina, Mauá da Serra, Catanduvas, Entre Rios do Oeste, São Jorge do Ivaí, Terra Roxa, Senges, Matelândia, Maringá, São Mateus do Sul, Serranópolis do Iguaçu, Coronel Domingos Soares e Pato Bragado. No 2º e 3º quartis estão os 51,96% dos Municípios mais próximos da média (0,5704% a 0,8168%). E, representando 24,51%, estão os piores na avaliação do componente (1º quartil), com percentual de 0,2479% a 0,5582%, destacando-se os municípios: São Tomé, Ramilândia, Mandaguaçu, Novo Itacolomi, Quarto Centenário, Palmital, Ourizona, Iguaraçu, Morretes, Prado Ferreira, Tomazina, Douradina, Corumbataí do Sul, Esperança Nova, Iguatu, Guapirama, Campo Bonito, Mandirituba, Lindoeste, Foz do Jordão, Cruzeiro do Oeste, Iracema do Oeste, Diamante do Sul, Florida e Uniflor.

Para o IEGM, 23,53% dos municípios da amostra são os com melhor avaliação, representando o 4º quartil, com percentual de 65,25% a 81,30%, destacando: São Jorge do Ivaí, Missal, Rondon, Maringá, Palmeira, Cruzeiro do Oeste, Santa Helena, Londrina, Senges, Capitão Leônidas Marques, Mercedes, Nova Aurora, Terra Boa, Vera Cruz do Oeste, Cascavel, Palotina, São Tomé, Terra Roxa, Toledo, Marechal Cândido Rondon, São Jorge do Oeste, Jesuitas, Braganey e Chopinzinho. No 2º e 3º quartis estão os 51,96% dos Municípios mais próximos da média (54,75% a 64,65%). E, representando 24,51%, estão os piores na avaliação do índice IEGM (1º quartil), com percentual de 38,85% a 54,50%, destacando-se os municípios: Douradina, Guaraniaçu, Sarandi, São José da Boa Vista, Ibaiti, Rio Bonito do Iguaçu, Diamante do Sul, Santa Lucia, Palmital, Reserva, Icaraima, Tunas do Paraná, Ourizona, Esperança Nova, Mandaguaçu, Novo Itacoloi, São Mateus do Sul, Uniflor, Congoinhas, Quarto Centenário, Grandes Rios, Florida, Prado Ferreira, Campo Bonito e Morretes, conforme apresentado na Tabela C5 (APÊNDICE C).

Em relação aos percentis do ITP, conforme Tabela C6 (APÊNDICE C), 25,49% dos municípios da amostra são os com melhor avaliação, representando o 4º quartil, com percentual de 96,12% a 100,00%, destacando-se os municípios de: Campo Mourão, Londrina, Maringá, Rio Azul, Toledo, Itaipulândia, Entre Rios do Oeste, Guairá, Itapejara D'Oeste, Maripá, Terra Boa, Céu Azul, Sarandi, Senges, Cascavel, Nova Aurora, Foz do Iguaçu, Santa Helena, Irati, Umuarama, Bela Vista da Caroba, Mandirituba, Mercedes, Palotina, Palmeira e Marechal Cândido Rondon. No 2º e 3º quartis estão os 42,16% dos Municípios mais próximos da média (80,84% a 96,00%). E, representando 32,35%, estão os piores na avaliação do

componente (1º quartil), com percentual de 41,52% a 79,76%, destacando-se os municípios: Diamante do Sul, Icaraíma, Uniflor, Iguaçu, Guaraniaçu, Jesuítas, Iracema do Oeste, Medianeira, Foz do Jordão, Quarto Centenário, Rondon, Santa Lucia, Paula Freitas, Balsa Nova, Corbélia, Esperança Nova, Ibaiti, Catanduvas, São Tomé, Campo Bonito, Santa Fé, Cruzeiro do Oeste, Ramilândia, Corumbataí do Sul, São Miguel do Iguaçu, Cornélio Procópio, Congoinhas, Tunas do Paraná, Tomazina, Grandes Rios, Coronel Domingos Soares, São José da Boa Vista e Vera Cruz do Oeste.

Em resumo, os índices mais representativos com maior percentual de práticas atendidas pelos municípios são, respectivamente: ITP (Índice de Transparência da Administração Pública – TCE/PR), IFDM (Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal) e RNT (Ranking Nacional de Transparência), respectivamente, e os com menores são IGM (Índice CFA de Governança Municipal), IEGM (Índice de Efetividade da Gestão Municipal) e IFGF (Índice FIRJAN de Gestão Fiscal). Além disso, os municípios com maiores índices são Maringá, Marechal Cândido Rondon, Matelândia, Palmeiras e Toledo; e os com menores índices são Douradina, Esperança Nova, Iracema do Oeste, Santa Lucia e Uniflor.

Na sequência apresenta-se o índice de controle interno e sua influência sobre os índices de governança municipal.

4.3 CONTROLE INTERNO E A PROMOÇÃO DE GOVERNANÇA PÚBLICA MUNICIPAL

Para o desenvolvimento desta etapa realizou-se testes de correlações e regressões lineares simples e múltiplas, cujo objetivo foi realizar a verificação da influência do Controle Interno na promoção de Governança Pública Municipal.

4.3.1 Correlações

Para as correlações, iniciou-se com os testes de normalidade, buscando apresentar a significância e distribuição das variáveis, que são apresentadas na Tabela 10.

Tabela 10. Testes de Normalidade Índices de Governança Municipal e Índice de Controle Interno (IQACM)

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Estatística	df	Sig.
Zscore(IGM)	0,056	102	0,200*
Zscore(RNT)	0,117	102	0,001
Zscore(IFDM)	0,068	102	0,200*
Zscore(IFGF)	0,083	102	0,078
Zscore(IEGM)	0,061	102	0,200*
Zscore(ITP)	0,141	102	0,000
Zscore(AMBIENTE_CONTROLE)	0,063	102	0,200*
Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)	0,088	102	0,052
Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)	0,093	102	0,031
Zscore(INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO)	0,083	102	0,080
Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	0,082	102	0,088
Zscore(ÍNDICE_QACI)	0,066	102	0,200*

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Conforme verifica-se na Tabela 10, houve a padronização das variáveis (*Zscore*) com média 0, com um desvio-padrão para mais e com um desvio-padrão para menos. Para o teste com todas as variáveis observa-se que se obteve três variáveis que não apresentam distribuição normal, sendo elas: RNT, ITP, ATIVIDADE_CONTROLE. Elas apresentam o nível de significância (Sig.) menor do que 5%. Porém, as variáveis, mesmo não apresentando a distribuição normal, não implicam para os resultados das correlações realizadas conforme apresenta-se nas Tabelas a seguir.

Na Tabela 11, apresenta-se as correlações de Pearson dos Componentes do Índice de Controle Interno com os Índices de Governança Pública Municipal.

Tabela 11. Correlações Índices de Governança Municipal e Índice de Controle Interno (IQACM)

Índices/Variáveis – Correlação de Pearson		Zscore (IGM)	Zscore (RNT)	Zscore (IFDM)	Zscore (IFGF)	Zscore (IEGM)	Zscore (ITP)
Zscore (AMBIENTE_CONTROLE)	Correlação de Pearson	0,108	0,185	0,071	0,099	0,261	0,144
	Sig. (2 extremidades)	0,282	0,062	0,479	0,322	0,008	0,147
	N	102	102	102	102	102	102
Zscore (AVALIAÇÃO_RISCO)	Correlação de Pearson	0,083	0,078	0,035	0,087	0,267	0,107
	Sig. (2 extremidades)	0,404	0,435	0,730	0,386	0,007	0,284
	N	102	102	102	102	102	102
Zscore (ATIVIDADE_CONTROLE)	Correlação de Pearson	0,108	0,043	0,077	0,035	0,164	0,078
	Sig. (2 extremidades)	0,281	0,665	0,439	0,731	0,099	0,435
	N	102	102	102	102	102	102
Zscore (INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO)	Correlação de Pearson	0,174	0,036	0,078	0,125	0,227	0,184
	Sig. (2 extremidades)	0,080	0,720	0,437	0,210	0,022	0,064
	N	102	102	102	102	102	102
Zscore (ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	Correlação de Pearson	0,195	0,153	0,070	0,142	0,253	0,161
	Sig. (2 extremidades)	0,049	0,125	0,487	0,156	0,010	0,107
	N	102	102	102	102	102	102
Zscore (INDICE_QACI)	Correlação de Pearson	0,149	0,106	0,071	0,109	0,258	0,148
	Sig. (2 extremidades)	0,135	0,287	0,475	0,277	0,009	0,136
	N	102	102	102	102	102	102

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Analisando a Tabela 11 percebe-se que a variável AMBIENTE_CONTROLE possui correlação estatisticamente significativa e positiva apenas com o IEGM, de 0,261 ao nível de significância de 1%, e com o RNT, de 0,185 ao nível de significância de 10%.

No caso das variáveis AVALIAÇÃO_RISCO e ATIVIDADE_CONTROLE, a correlação estatisticamente significativa e positiva ocorreu apenas com IEGM, sendo de 0,267, ao nível de 1% de significância, e 0,164 ao nível de 10% de significância, respectivamente.

Para as variáveis INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO e ATIVIDADE_MONITORAMENTO, a correlação estatisticamente significativa e positiva ocorre com IGM, de 0,174 ao nível de 10% de significância, e 0,195 ao nível de 5% de significância, e com o IEGM, de 0,227 e 0,253, ambos ao nível de significância de 5%.

Por último, tem-se o ÍNDICE_QACI, índice geral de controle interno, que ao apresentar uma correlação estatisticamente significativa e positiva apenas com IEGM, 0,258 ao nível de significância de 1%, representa, em síntese, um resultado resumido do efeito da correlação dos componentes nesse índice de governança.

4.3.2 Regressões das variáveis de Controle Interno e IGM

Na sequência, apresenta-se as Regressões Simples e Múltiplas (em alguns casos) da Variável Independente INDICE_QACI e as variáveis dependentes IGM, RNT, IFDM, IFGF, IEGM e ITP. Dessa forma, na Tabela 12 consta a Regressão Simples com a variável Independente INDICE_QACI e a variável dependente IGM.

Tabela 12. Regressão simples com o INDICE_QACI para explicar as variações no IGM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,407E-15	0,098		0,000	1,000
Zscore(INDICE_QACI)	0,149	0,099	0,149	1,506	0,135

a. Variável Dependente: Zscore(IGM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

De acordo com a Tabela 12, a regressão simples com o INDICE_QACI para explicar as variações do IGM apresentou um nível de significância (Sig.) de 0,135, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de IGM.

Na sequência, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do INDICE_QACI para explicar as variações do IGM (Tabela 13).

Tabela 13. Regressão múltipla com os 5 componentes do INDICE_QACI e IGM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-2,097E-15	0,098		0,000	1,000
Zscore(AMBIENTE_CONTROLE)	0,016	0,184	0,016	0,085	0,932
Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)	-0,258	0,223	-0,258	-1,157	0,250
Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)	-0,105	0,221	-0,105	-0,477	0,634
Zscore(INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO)	0,246	0,191	0,246	1,290	0,200
Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	0,284	0,169	0,284	1,683	0,096

a. Variável Dependente: Zscore(IGM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Para analisar a influência em um modelo de regressão, é importante que todas as variáveis explicativas sejam estatisticamente significativas. Na Tabela 13 observa-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%,

pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo realizar nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa.

Ao executar a regressão excluindo as variáveis estatisticamente não significativa ao nível de 5%, tendo em vista possíveis correlações entre elas, o modelo tornou-se significativo com ATIVIDADE_MONITORAMENTO conforme Tabelas 14 e 15.

Na Tabela 14, apresenta-se a Anova (poder explicativo do modelo) da variável ATIVIDADE_MONITORAMENTO para explicar a variação do IGM. Nesse caso, em se tratando de uma regressão simples, o poder explicativo do modelo é o R quadrado (R^2), com aproximadamente 4%. O Anova, com um Sig. de 0,049, inferior a 5%, permite aceitar que o modelo é significativo.

Tabela 14. Anova ATIVIDADE_MONITORAMENTO e IGM

Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
1 Regressão	3,853	1	3,853	3,966	0,049
Resíduo	97,147	100	0,971		
Total	101,000	101			

a. Variável Dependente: Zscore(IGM)

b. Preditores: (Constante), Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na sequência, Tabela 15, consta a regressão simples, em que a variável “ATIVIDADE_MONITORAMENTO” se apresenta com um Sig. de 0,49, menor que 5%, considerando-a, portanto, estatisticamente significativa para explicar as variações do IGM. Observa-se, ainda, que o efeito explicativo é positivo, pois o Beta é de 0,195. Sabe-se que a “ATIVIDADE_MONITORAMENTO” busca o monitoramento contínuo na realização das operações normais e de natureza contínua da organização, englobando todos os componentes da estrutura do controle interno (Silva, 2017). Desse modo, pode-se perceber que a significância da variável para explicar o IGM só confirma o objetivo deste que é o de promover o debate sobre a importância da gestão para a promoção do desenvolvimento municipal, utilizado para reconhecer, registrar e disseminar as boas práticas de gestão brasileiras (CFA, 2022).

Tabela 15. Regressão da “ATIVIDADE_MONITORAMENTO” e IGM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,442E-15	0,098		0,000	1,000
Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	0,195	0,098	0,195	1,991	0,049

a. Variável Dependente: Zscore(IGM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Mas, para a regressão ser válida é necessário atender aos pressupostos de normalidade, ausência de autocorrelação serial, homoscedasticidade e multicolinearidade, sendo este último apenas para regressão múltipla.

O pressuposto da normalidade foi verificado através do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, que é utilizado para determinar se uma amostra segue uma distribuição normal, podendo considerar a distribuição normal quando os valores de uma variável se distribuem da forma esperada (Corrar, Paulo & Dias Filho, 2007), confirmando a distribuição normal, ao nível de 5% (Tabela D1, APÊNDICE D).

Na sequência, verificou-se a ausência de autocorrelação serial através do teste de *Durbin-Watson*, que se baseia em cálculo de medida, conhecida como estatística DW, tabelada para valores críticos segundo o nível de confiança escolhido (Corrar, Paulo & Dias Filho, 2007). Nesse caso, a estatística de DW próxima de 2% demonstrou a ausência de autocorrelação serial (Tabela D2, APÊNDICE D).

Posteriormente, verificou-se a homoscedasticidade através do teste de *Pesarán-Pesarán*, que se dá pela variância dos resíduos, e se mantém constante em todo o espectro das variáveis independentes (Corrar, Paulo & Dias Filho, 2007). O teste apresentou um Sig. maior que 5%, não rejeitando a hipótese nula da homoscedasticidade e confirmando que o pressuposto foi atendido, conforme apresenta-se na Tabela D3 (APÊNDICE D).

4.3.3 Regressões das variáveis de Controle Interno e RNT

Após a realização dos testes e análises do Controle Interno e IGM, realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente RNT (Tabela 16).

Tabela 16. Regressão simples com o INDICE_QACI e RNT

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	3,997E-16	0,099		0,000	1,000
Zscore(INDICE_QACI)	0,106	0,099	0,106	1,070	0,287

a. Variável Dependente: Zscore(RNT)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

De acordo com a Tabela 16, a regressão simples, com o INDICE_QACI para explicar as variações do RNT, apresentou um nível de significância (Sig.) de 0,287, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de RNT.

Dessa forma, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do INDICE_QACI para explicar as variações do RNT (Tabela 17).

Tabela 17. Regressão múltipla com os cinco componentes do INDICE_QACI e RNT

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	8,453E-17	0,097		0,000	1,000
Zscore(AMBIENTE_CONTROLE)	0,439	0,182	0,439	2,417	0,018
Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)	-0,132	0,220	-0,132	-0,600	0,550
Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)	-0,251	0,218	-0,251	-1,153	0,252
Zscore(INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO)	-0,185	0,188	-0,185	-0,983	0,328
Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	0,274	0,166	0,274	1,648	0,103

a. Variável Dependente: Zscore(RNT)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 17 observa-se que somente a variável AMBIENTE_CONTROLE é estatisticamente significativa, pois o Sig. 0,018 é menor que 5%. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo realizar nova regressão para excluir as variáveis não significativas.

Ao executar a regressão excluindo as variáveis estatisticamente não significativas, percebeu-se que ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE são estatisticamente significativas ao nível de 10%, tornando o modelo significativo, conforme Tabelas 18 e 19.

Na Tabela 18, apresenta-se a Anova (poder explicativo do modelo) das variáveis ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE para explicar a variação do RNT.

Nesse caso, em se tratando de uma regressão múltipla, o poder explicativo do modelo é o R quadrado ajustado, com aproximadamente 5% (Tabela D3, APÊNDICE D). O Anova, com um Sig. de 0,038, inferior a 5%, permite aceitar que o modelo é significativo (Tabela 18).

Tabela 18. Anova com ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE e RNT

Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
1 Regressão	6,465	2	3,233	3,385	0,038
Resíduo	94,535	99	0,955		
Total	101,000	101			

a. Variável Dependente: Zscore(RNT)

b. Preditores: (Constante), Zscore(AMBIENTE_CONTROLE), Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 19 encontram-se os coeficientes das variáveis ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE para explicar as variações da RNT.

Tabela 19. Regressão da ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE e RNT

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,218E-16	0,097		0,000	1,000
Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)	-0,285	0,161	-0,285	-1,773	0,079
Zscore(AMBIENTE_CONTROLE)	0,413	0,161	0,413	2,563	0,012

a. Variável Dependente: Zscore(RNT)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Pela Tabela 19, analisando as variáveis individualmente, verificou-se que, se fosse adotado o nível de significância de 5%, nenhuma variável seria significativa pelo grau de relação entre elas, assim optou-se em utilizar 10% de significância. A adoção de percentuais de significância de até 10% é utilizado em alguns casos para não inviabilizar certos estudos e por não se tratar previsão. A exemplo disso, pode-se citar o estudo de Rosa Filho et al. (2020), que utilizou 10% de significância para os municípios agrupados no nível bom de governança pública entre os níveis de governança municipal e a classificação do *rating* de crédito. Dessa forma, a variável ATIVIDADE_CONTROLE apresentou Sig. de 0,079 e AMBIENTE_CONTROLE apresentou Sig. de 0,012, podendo ser consideradas estatisticamente significativas para o estudo.

Assim, sendo ambas significativas para explicar as variações da RNT, observa-se que a variável ATIVIDADE_CONTROLE apresenta um coeficiente B negativo, -0,285,

impactando de forma negativa, enquanto a variável AMBIENTE_CONTROLE impacta positivamente, com coeficiente B de 0,413.

Nesse caso, AMBIENTE_CONTROLE, por ser considerado um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a aplicação do controle interno em toda a organização (COSO, 2013), está impactando o índice de governança RNT, que busca proporcionar aos cidadãos maior transparência na execução da gestão municipal, aplicando o conjunto de normas respectivas à transparência no Brasil que foi completado com a edição da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/11) (RTN, 2022). Esse resultado acompanha os achados de Cavalcanti (2011), que apresenta que os aspectos de ambiente de controle apontam um bom nível de alinhamento as recomendações dos órgãos proporcionando uma boa conduta compatível com padrões de boa governança pública.

Porém, a ATIVIDADE_CONTROLE, que são ações estabelecidas por políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos sejam cumpridas (COSO, 2013), está impactando de forma negativa a RNT. Isso pode ser explicado quando Silva (2017) apresenta, em seu estudo, que a inexistência de atividades de monitoramento compromete a expectativa de controle que deve existir nos gestores e servidores que conduzem os diversos processos de trabalho. Se isso não acontece, ampliam-se os riscos de má utilização de recursos, de perda e desvio de bens e de não execução das tarefas, até mesmo aquelas mais rotineiras.

Mas, para a regressão ser válida é necessário atender os pressupostos de normalidade, ausência de autocorrelação serial, homoscedasticidade e multicolinearidade.

O pressuposto da normalidade foi verificado através do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, o qual apresentou um nível de significância superior a 5%, ou seja, o pressuposto da normalidade não foi atendido. Porém, de acordo com Corrar, Paulo e Dias Filho (2007), o Teorema do Limite Central estabelece que as variáveis com mais de 30 observações tendem a terem distribuição normal, assim tratando-se de 102 observações utilizadas, pode-se aceitar essa regra, conforme Tabela E2 (APÊNDICE E).

Na sequência verificou-se a ausência de autocorrelação serial através do teste de *Durbin-Watson*. Neste caso, a estatística de DW próxima de 2% demonstrou a ausência de auto correlação serial (Tabela E3, APÊNDICE E).

A homoscedasticidade, verificada através do teste de *Pesarán-Pesarán*, apresentou um Sig. maior que 5%, não rejeitando a hipótese nula da homoscedasticidade e confirmando que o pressuposto foi atendido, conforme apresenta a Tabela E4 (APÊNDICE E).

Para a multicolinearidade, representada pela estatística VIF e Tolerância, foi realizada a estimativa de cada variável independente regredindo-as em relação às demais e obtendo-se o valor $(1-R^2)$. Portanto, quando a Tolerância (ou VIF) são próximos da unidade, isso é indicativo de não detecção de multicolinearidade (Corrar, Paulo & Dias Filho, 2007). Nessa regressão, a Tolerância apresentou valor menor que 1 (0,365) e valor de VIF (2,741) maior que 1 e menor que 10, concluindo que a multicolinearidade é aceitável para esse estudo (Corrar, Paulo & Dias Filho (2007) (Tabela E5 (APÊNDICE E).

4.3.4 Regressões das variáveis de Controle Interno e IFDM

Após a realização dos testes e análises do Controle Interno e RNT, realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente IFDM (Tabela 20).

Tabela 20. Regressão simples com o INDICE_QACI e IFDM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	1,950E-15	,099		,000	1,000
Zscore(INDICE_QACI)	,071	,100	,071	,716	,475

a. Variável Dependente: Zscore(IFDM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

De acordo com a Tabela 20, a regressão simples com o INDICE_QACI para explicar as variações do IFDM apresentou um nível de significância (Sig.) de 0,475, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de IFDM.

Posteriormente, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do INDICE_QACI para explicar as variações do IFDM (Tabela 21).

Tabela 21. Regressão múltipla com os cinco componentes do INDICE_QACI e IFDM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	1,852E-15	0,101		0,000	1,000
Zscore(AMBIENTE_CONTROLE)	0,068	0,190	0,068	0,357	0,722
Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)	-0,195	0,229	-0,195	-0,852	0,396
Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)	0,096	0,227	0,096	0,422	0,674
Zscore(INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO)	0,065	0,196	0,065	0,333	0,740
Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	0,052	0,174	0,052	0,301	0,764

a. Variável Dependente: Zscore(IFDM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 21 observa-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%, pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo ser realizada nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa.

Executou-se novamente a regressão excluindo as variáveis individualmente estatisticamente não significativas. Mas, mesmo assim, nenhuma variável apresentou-se significativa. Portanto, as variáveis do controle interno não explicam as variações do IFDM.

Esses resultados não corroboram com os achados de Brocco et al. (2018), pois estes verificaram que o IFDM apresentou significância estatística a ponto de explicar o nível de transparência dos municípios, pelo pressuposto de que cidadãos com melhores condições de saúde, educação e boa empregabilidade, têm melhores condições de exercer o controle social sobre a gestão municipal. Contudo, pelo estudo de Santos e Machado (2021), cujas variáveis de controle demonstraram resultados divergentes, não demonstrando significância em relação entre o nível populacional e a Transparência Fiscal Ativa, compreende-se que a transparência na administração pública é uma ferramenta utilizada para controle e verificação, ou seja, é uma maneira de saber se o que está sendo prometido pelos gestores públicos está sendo cumprido (Costa et al, 2020).

4.3.5 Regressões das variáveis de Controle Interno e IFGF

Após a realização dos testes e análises do Controle Interno e IFDM, realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente IFGF (Tabela 22).

Tabela 22. Regressão simples com o INDICE_QACI e IFGF

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-2,400E-16	0,099		0,000	1,000
Zscore(INDICE_QACI)	0,109	0,099	0,109	1,094	0,277

a. Variável Dependente: Zscore(IFGF)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

De acordo com a Tabela 22, a regressão simples com o INDICE_QACI para explicar as variações do IFGF, apresentou um nível de significância (Sig.) de 0,277, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de IFGF.

Na sequência, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do ÍNDICE_QACI para explicar as variações do IFGF (Tabela 23).

Tabela 23. Regressão múltipla com os cinco componentes do INDICE_QACI e IFGF

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,105E-15	0,099		0,000	1,000
Zscore(AMBIENTE_CONTROLE)	0,088	0,186	0,088	0,473	0,637
Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)	-0,006	0,225	-0,006	-0,028	0,978
Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)	-0,360	0,223	-0,360	-1,616	0,109
Zscore(INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO)	0,210	0,192	0,210	1,092	0,278
Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	0,204	0,170	0,204	1,200	0,233

a. Variável Dependente: Zscore(IFGF)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 23 observa-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%, pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a

regressão não pode ser considerada, devendo ser realizada nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa.

Executou-se novamente a regressão excluindo as variáveis individualmente estatisticamente não significativa. Mas, mesmo assim, nenhuma variável apresentou-se significativa. Portanto, as variáveis do controle interno não explicam as variações do IFGF.

Esses resultados estão em desacordo com os estudos de Leite Filho et al. (2018), que notaram que transparência municipal, Índice de Desenvolvimento Municipal, população, receita orçamentária bruta *per capita*, bem como tamanho, produtividade e arrecadação influenciam no indicador de qualidade de gestão fiscal municipal do Brasil; de Silva (2020), que descobriu em seu estudo que a localização dos municípios brasileiros, o nível de desenvolvimento humano (IDHM) e a gestão fiscal (IFGF) possuem uma relação positiva com a transparência dos municípios brasileiros; e de Rosa et al. (2021), que demonstram que o equilíbrio da gestão fiscal, medido pela capacidade de investir, custo da dívida, gastos com pessoal, liquidez e pela receita própria, resulta em impacto positivo no desempenho municipal.

4.3.6 Regressões das variáveis de Controle Interno e IEGM

Após a realização dos testes e análises do Controle Interno e IFGF, realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente IEGM (Tabela 24).

Na Tabela 24, apresenta-se a Anova (poder explicativo do modelo) da variável INDICE_QACI para explicar a variação do IEGM. Neste caso, o poder explicativo do modelo (R quadrado), é de aproximadamente 7% (Tabela F1, APÊNDICE F). O Anova, com um Sig. de 0,009, inferior a 5%, permite aceitar que o modelo é significativo. Portanto, INDICE_QACI pode explicar as variações de IEGM (Tabela 24).

Tabela 24. Anova do INDICE_QACI e IEGM

Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
1 Regressão	6,748	1	6,748	7,159	,009 ^b
Resíduo	94,252	100	,943		
Total	101,000	101			

a. Variável Dependente: Zscore(IEGM)

b. Preditores: (Constante), Zscore(INDICE_QACI)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Como se observa na Tabela 25, o Índice Geral de avaliação do controle interno explica próximo de 7% das variações do IEGM, sendo esta explicação positiva, com coeficiente B de 0,258. Dessa forma, percebe-se que o INDICE_QACI tem certa influência sobre o IEGM.

Tabela 25. Regressão simples com o INDICE_QACI e IEGM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,306E-15	,096		,000	1,000
Zscore(INDICE_QACI)	,258	,097	,258	2,676	,009

a. Variável Dependente: Zscore(IEGM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Mas, para a regressão ser válida é necessário atender os pressupostos de normalidade, ausência de autocorrelação serial e homoscedasticidade.

O pressuposto da normalidade foi verificado através do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, confirmando a distribuição normal, ao nível de 5% (Tabela F2, APÊNDICE F).

Na sequência verificou-se a ausência de autocorrelação serial através do teste de *Durbin-Watson*. Neste caso, a estatística de DW próxima de 2%, demonstrou a ausência de autocorrelação serial (Tabela F3, APÊNDICE F).

Por fim, verificou-se a homoscedasticidade através do teste de *Pesarán-Pesarán*. O teste apresentou um Sig. maior que 5% não rejeitando a hipótese nula da homoscedasticidade e confirmando que o pressuposto foi atendido, conforme apresenta-se na Tabela F4 (APÊNDICE F).

O INDICE_QACI corresponde ao conjunto dos componentes AMBIENTE_CONTROLE, AVALIAÇÃO_RISCO, ATIVIDADE_CONTROLE, INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO e ATIVIDADE_MONITORAMENTO, que se apresenta parcialmente relacionado as variações do IEGM (Índice de Efetividade da Gestão Municipal). Esta busca proporcionar interpretações da gestão pública para sete dimensões da execução do

orçamento público, sendo: Educação; Saúde; Planejamento; Gestão Fiscal; Meio Ambiente; Cidades Protegidas e Governança em Tecnologia da Informação (TCE-PR, 2022). O Tribunal de Contas do Estado do Paraná, instituiu o Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo no ano de 2007 como forma de auxílio na execução da fiscalização da gestão municipal. Isso pode ser uma possível explicação para os achados deste trabalho, corroborado ainda, por Pinho e Brasil (2021) que afirmam, em seu estudo, que o controle sobre a gestão pública tem auferido notoriedade, dando sinais de que a sociedade possui grande interesse pelos gastos do governo, cobrando uma melhor aplicação dos recursos públicos e que os atos dos agentes públicos sejam realizados com maior transparência e responsabilidade.

Na sequência, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do ÍNDICE_QACI para explicar as variações do IEGM (Tabela 26).

Tabela 26. Regressão múltipla com os cinco componentes do ÍNDICE_QACI e IEGM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,954E-15	,096		,000	1,000
Zscore(AMBIENTE_CONTROLE)	,193	,180	,193	1,072	,287
Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)	,256	,218	,256	1,178	,242
Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)	-,406	,215	-,406	-1,883	,063
Zscore(INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO)	,095	,186	,095	,510	,611
Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	,157	,165	,157	,953	,343

a. Variável Dependente: Zscore(IEGM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 26 observa-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%, pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo realizar nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa.

Ao executar a regressão excluindo as variáveis estatisticamente não significativa ao nível de 5%, tendo em vista possíveis correlações entre elas, o modelo tornou-se significativo com AVALIAÇÃO_RISCO conforme Tabelas 27 e 28.

Na Tabela 27, apresenta-se a Anova (poder explicativo do modelo) da variável AVALIAÇÃO_RISCO para explicar a variação do IEGM. Neste caso, o poder explicativo do modelo é o R quadrado, com 7%. O Anova, com um Sig. de 0,007, inferior a 5%, permite aceitar que o modelo é significativo.

Tabela 27. Anova da AVALIAÇÃO_RISCO e IEGM

Modelo	Soma dos Quadrados	Df	Quadrado Médio	Z	Sig.
1 Regressão	7,182	1	7,182	7,656	,007 ^b
Resíduo	93,818	100	,938		
Total	101,000	101			

a. Variável Dependente: Zscore(IEGM)

b. Preditores: (Constante), Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na sequência, Tabela 28, consta a regressão simples onde a variável AVALIAÇÃO_RISCO se apresenta com um Sig. de 0,007, menor que 5%, considerando-se estatisticamente significativa para explicar as variações do IEGM. Observa-se ainda que o efeito explicativo é positivo, pois o Beta é de 0,267.

Tabela 28. Regressão simples com o AVALIAÇÃO_RISCO e IEGM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,167E-15	,096		,000	1,000
Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)	,267	,096	,267	2,767	,007

a. Variável Dependente: Zscore(IEGM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Mas, para a regressão ser válida é necessário atender os pressupostos de normalidade, ausência de autocorrelação serial e homoscedasticidade.

O pressuposto da normalidade foi verificado através do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, confirmando a distribuição normal, ao nível de 5% (Tabela G1, APÊNDICE G).

Na sequência verificou-se a ausência de autocorrelação serial através do teste de *Durbin-Watson*. Neste caso, a estatística de DW próxima de 2%, demonstrou a ausência de autocorrelação serial (Tabela G2, APÊNDICE G).

Por fim, verificou-se a homoscedasticidade através do teste de *Pesarán-Pesarán*. O teste apresentou um Sig. maior que 5% não rejeitando a hipótese nula da homoscedasticidade e confirmando que o pressuposto foi atendido, conforme apresenta-se na Tabela G3 (APÊNDICE G).

Analisando a variável AVALIAÇÃO_RISCO percebe-se que ela tem certa influência sobre o índice de governança IEGM, que mede a qualidade dos gastos municipais e avalia as políticas e atividades públicas do gestor municipal. Dessa forma, apresentando que a visão e

objetivos estratégicos dos municípios estão sendo alcançados de forma efetiva (TCE-PR, 2021), essas evidências, mesmo após uma década, corroboram com o estudo de Cavalcanti (2011), que apresentou que há uma baixa atuação dos controles internos no envolvimento das atividades de gestão de riscos.

4.3.7 Regressões das variáveis de Controle Interno e ITP

Após a realização dos testes e análises do Controle Interno e IEGM, realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente ITP (Tabela 29).

Tabela 29. Regressão simples com o INDICE_QACI e ITP

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-6,403E-16	,098		,000	1,000
Zscore(INDICE_QACI)	,148	,099	,148	1,501	,136

a. Variável Dependente: Zscore(ITP)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

De acordo com a Tabela 29, a regressão simples com o INDICE_QACI para explicar as variações do ITP, apresentou um nível de significância (Sig.) de 0,136, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de ITP.

Na sequência, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do ÍNDICE_QACI para explicar as variações do ITP (Tabela 30).

Tabela 30. Regressão múltipla com os cinco componentes do INDICE_QACI e ITP

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,672E-15	,098		,000	1,000
Zscore(AMBIENTE_CONTROLE)	,141	,184	,141	,762	,448
Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)	-,111	,223	-,111	-,499	,619
Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)	-,322	,221	-,322	-1,456	,149
Zscore(INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO)	,312	,191	,312	1,635	,105
Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	,164	,169	,164	,970	,334

a. Variável Dependente: Zscore(ITP)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 30 observa-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%, pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo realizar nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa.

Executou-se novamente a regressão excluindo as variáveis individualmente estatisticamente não significativas, mas nenhuma variável apresentou-se significativa. Portanto, a regressão dos componentes do controle interno para explicar as variações de ITP não pode ser utilizada, dessa forma, não tendo influência sobre o ITP.

Em síntese, verificou-se que o controle interno exercer certa influencia sobre a governança dos municípios da amostra. Destaca-se nesta análise que a variável Atividade de Monitoramento, com um coeficiente Beta de 0,195, explica aproximadamente 4% das variações do IGM; que a variável Atividade de Controle, com um coeficiente Beta de -0,285, e Ambiente de Controle, com um coeficiente Beta de 0,413, explicam aproximadamente 5% das variações do RNT; que a variável Índice QACI, com um coeficiente Beta de 0,258, explica aproximadamente 7 % das variações do IEGM; e que a variável Avaliação de Risco, com um coeficiente Beta de 0,267, explica 7% das variações do IEGM.

O principal aspecto relacionado à justificativa do controle interno sobre a influência na governança está associado na redução das deficiências da gestão e, conseqüentemente, mitigam os conflitos de agência, uma organização com controles adequados tendem a ampliar sua transparência dos atos de gestão perante as partes interessadas, assegurando que conflitos de interesse não interfiram na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos (Cavalcanti & De Luca, 2013).

A governança desempenha um importante papel na afinidade da relação agente-principal, o que ocorre para a administração pública. Essa relação de agente-principal abordada pela teoria da agência pode ser observada nos resultados da pesquisa, pois as variáveis que representam o controle interno influenciam, em algum grau, os índices que representam a governança. Dessa forma, percebe-se alguns indicativos de que o controle interno dos Municípios da amostra tem certa efetividade na promoção de governança pública municipal, ou seja, o trabalho que vem sendo desenvolvido nos municípios está associado à redução das deficiências da gestão e, conseqüentemente, mitigam os conflitos de agência, onde uma organização com controles adequados tendem a ampliar sua transparência dos atos de gestão perante as partes interessadas (Cavalcanti & De Luca, 2013) melhorando a transparência da divulgação de informações e garantindo a concretização dos objetivos previamente estabelecidos pelo Município, reduzindo a assimetria informacional, visto que, a divulgação eficaz de informações é essencial para que a sociedade possa entender melhor o desempenho dos gestores (Mello, 2009).

5 CONCLUSÃO

O controle interno é um fator decisivo para que a organização obtenha sucesso. A atividade de controle na administração pública está interligada a maior transparência das informações e confiabilidade na gestão dos recursos públicos, uma vez que o sistema de controle interno proporciona maior transparência e seguridade, atendendo as necessidades de gerenciamento e tomada de decisões pelos gestores públicos (Gonçalves, Santos, Mariano & Souza, 2018).

Logo, a gestão deve levar em consideração todas as partes interessadas, para atuar de maneira eficiente, eficaz e oferecer serviços de qualidade à população a partir do fortalecimento da capacidade de formulação e implementação de políticas públicas (Mello, 2009). Dessa forma, a existência de um controle como uma dimensão da governança nesta esfera é demonstrada nas recomendações da IFAC (2001), a qual contempla a função de suporte a alta gestão para o alcance dos objetivos da organização, buscando a eficiência e efetividade das operações, dessa forma apresentando uma confiabilidade nos demonstrativos internos e externos e em conformidade com a legislação e regulamentações.

A boa governança pública busca conquistar e manter a confiança da sociedade, por meio de um conjunto eficaz de mecanismos para garantir que as ações tomadas sejam sempre de interesse público (Brasil, 2014). Dessa forma, a governança assume papel central nas políticas públicas, em especial na efetividade dos serviços prestados, atraindo os atores sociais para uma gestão em que se compartilham demandas, serviços, recursos humanos e financeiros visando à resolutividade de problemas relacionados ao bem-estar da população.

Neste contexto, a dissertação teve como objetivo verificar se o controle interno dos Municípios do Paraná é efetivo na promoção de governança pública municipal, sob a perspectiva da teoria da agência.

Em relação a identificação e análise da estrutura e o funcionamento do controle interno dos municípios, analisando os aspectos do Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividade de Controle, Informação e Comunicação e Atividade de Monitoramento, observou-se, em síntese, no que diz respeito aos 102 Municípios analisados, os controles internos mais bem avaliados destacam-se o componente “Ambiente de Controle”, que apresenta a melhor avaliação, com o índice médio de 72,83%, proporcionando o conjunto de normas, processos e estruturas que possam possibilitar uma base para aplicação do controle interno na estrutura

administrativa, e na outra extremidade (com menos práticas implantadas) está o componente “Atividade de Monitoramento” que obteve a pior avaliação, com índice médio de 58,46%, que possibilita por meio de revisões específicas ou monitoramento contínuo, independente ou não, realizar sobre todos os demais componentes de controles internos, a permissão de avaliar a eficácia, eficiência, efetividade, economicidade, excelência, execução, e implementação dos componentes, e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos dentro da organização.

Com relação a maturidade do controle interno dos Municípios, observa-se que 41% foram classificados como aprimorado ou avançado (com percentuais de 70% a 100%), 51% como intermediário e apenas 10% como básico ou inicial. Portanto, a maioria dos controles internos não atingiu uma maturidade aprimorada, necessitando ampliar suas práticas.

Na análise comparativa dos índices que representam a governança pública dos municípios, percebe-se que o grau de transparência dos portais eletrônicos (ITP) apresenta o melhor resultado de governança municipal pública, com média próxima a 85%, enquanto o IGM, que objetiva ser um identificador da governança pública municipal, se destaca por ter os piores resultados, com média próxima de 60%.

No que tange a influência do controle interno na promoção da governança pública municipal, verificou-se que o controle interno exercer certa influência sobre a governança dos municípios da amostra. Destacam-se nesta análise as variáveis: Atividade de Monitoramento, explicando de forma positiva, aproximadamente, 4% das variações do IGM; a variável Atividade de Controle, explicando de forma negativa e Ambiente de Controle, de forma positiva, aproximadamente 5% das variações do RNT; a variável Índice QACI, explicando de forma positiva aproximadamente 7 % das variações do IEGM; e a variável Avaliação de Risco, explicando de forma positiva 7% das variações do IEGM.

O principal aspecto relacionado à justificativa do controle interno sobre a influência na governança está associado na redução das deficiências da gestão e, conseqüentemente, mitigam os conflitos de agência, onde uma organização com controles adequados tendem a ampliar sua transparência dos atos de gestão perante as partes interessadas, assegurando que conflitos de interesse não interfiram na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos (Cavalcanti & De Luca, 2013).

É evidente a importância dos mecanismos de controle interno na administração pública como forma de auxílio para seus gestores. O controle interno tem por objetivo resguardar a gestão pública, provendo as necessidades conforme a legislação e os princípios fundamentais apresentados no art. 37 da Constituição Federal, da impessoalidade, legalidade, moralidade,

publicidade e eficiência, dessa forma pode-se verificar indícios de que o controle interno dos Municípios Paranaenses tem certa efetividade na promoção de governança pública municipal, sob a perspectiva da teoria da agência, pois ela sugere que mecanismos de governança pública podem atuar como amenizadores dos conflitos de agência (Cichoski, Sehn & Mello, 2019).

Pode-se admitir que algumas limitações de pesquisas foram notadas no decorrer desse estudo, sejam elas operacionais ou metodológicas. Uma possível limitação é quanto à metodologia, pois as diversas variáveis se referem a anos diferentes, como 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, mas essas são as atualizadas disponíveis.

Outra limitação é contar com a disponibilidade dos responsáveis pelos sistemas de controle interno, pois muitos não têm disponibilidade de tempo, diante de inúmeras atividades no seu dia a dia, sendo assim, acabaram não aceitando ou até mesmo desistindo do preenchimento do questionário. Além disso, a população da pesquisa se limitou aos municípios paranaenses e as respostas totalizaram uma amostra de 102.

O estudo aborda um contexto ainda pouco explorado no campo da governança, pois evidência o dilema de como compatibilizar processos e procedimentos governados (normalizados, controlados) com uma flexibilidade necessária para que os processos se adaptem ou mudem conforme as circunstâncias.

Além disso, constata-se que o Controle Interno e Governança Pública são temas afins, na medida em que visam garantir transparência, equidade, integridade, ética, responsabilidade social, além de regular a prestação de contas das ações dos gestores que atuam em nome da população. Dessa maneira, o controle interno pode contribuir sobremaneira para a implementação das boas práticas da governança pública municipal.

Como sugestão de estudos futuros, sugere-se ampliar a amostra da pesquisa para outras regiões do Brasil e comparar com este estudo. Outras possibilidades de pesquisa envolvem a busca da utilização de outras variáveis e aplicação de outras técnicas multivariadas da estatística. Seria interessante também avaliar a eficiência dessa divulgação e mesclar pesquisas qualitativas para compreender a motivação por trás dos fatores determinantes desses resultados.

REFERÊNCIAS

- Almeida, Adriana M.P.; Pinho, Ruth C.S; Machado, Marcus V.V. (2019). Controles Internos e Gestão de Riscos: Instrumento de Eficiência dos Jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. *Revista Controle Fortaleza*, v. 17, n.2, p. 74-113, jul./dez. 2019.
- Araújo, D. J. C., & Libonati, J. J. (2015). Um Estudo Referente às Perspectivas do COSO II a partir das Constatações em Relatórios Emitidos pelas Unidades de Controle Interno de Municípios Brasileiros. XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, (Julho), 16. Disponível em www.congressousp.fipecafi.org.
- Araújo, D., Libonati, J., Miranda, L., & Ramos, F. (2016). Unidades De Controle Interno Dos Municípios Brasileiros: Análise Sob a Ótica Do Coso II. *Revista Universo Contábil*, 39–58. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016213>.
- Arruda, Cristiane Rodrigues (2020). O papel da controladoria na Administração Pública. XX USP *International Conference in Accounting*. São Paulo: 29 a 31 de Julho de 2020.
- Arruda, Giovana Silva de; Madruga, Sérgio Rossi & Freitas Junior, Ney Izaguirry de. (2008, jan./abr.). A Governança Corporativa e a Teoria da Agência em consonância com a Controladoria. *Revista Administração- UFSM, Santa Maria*, v. I, n. 1, p. 71-84.
- Azevedo, Natalia Kirchner; Ensslin, Sandra Rolim & Reina, Diane R. M (2010, set./dez.). Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. *Enf.: Ref. Cont. UEM - Paraná* v. 29 n. 3 p. 34-45.
- Azevedo, Thayse Kelly Galvão Neves de (2016). *Investigação das características das controladorias no setor público: Um estudo nas Prefeituras Pernambucanas*. (Dissertação de Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco – Recife-PE.
- Bairral, M. A. C.; Silva, A. H. C.; Alves, F. J. S. (2015, maio/jun.). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro v. 49, n. 3, p. 643-675,
- Barros, Célio da Costa; Mineiro, Diego Padilha de Siqueira; Dorneles, Jose Carneiro; Coutinho, Reginaldo de Sousa. Avaliação dos sistemas de controles internos dos municípios do estado de Roraima. In: Congresso ANPCONT, 9., 2015, Curitiba. Anais: ANPCONT, 2015. Disponível em: <https://anpcont.org.br/pdf/2015/CPT081.pdf> . Acesso: 03 nov. 2022.
- Bergamini Júnior, Sebastião (2005). Controles Internos como Instrumento de Governança Corporativa. *Revista do BNDS*, Rio de Janeiro, v. 12, p.4. Recuperado de: https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/onhecimento/revista/rev2406.pdf . em: 29 de outubro de 2020.

- Bevir, Mark (2011). Governança democrática: uma genealogia. *Revista de Sociologia e Política* publicação de: Universidade Federal do Paraná, Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/s0104-44782011000200008>.
- Boivard, T., & Löffler, E. (2003). *Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies*. *International Review of Administrative Sciences*, 69(3), 313-328.
- Boivard, T., & Löffler, E. (Eds.). (2009). *Public management and governance*. Taylor & Francis.
- Boynton, William C.; Johnson, Raymond N.; Kell, Walter G. (2002). Auditoria. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas.
- Brasil, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - 2000. Disposições Preliminares, art. 1º. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm em 29 de outubro de 2020.
- Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Brasília, DF, 05. outubro 1988. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, Acesso em 17. Abr. 2022.
- Brasil. Tribunal de Contas da União/TCU. Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública. Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D4A14347> em 29 de outubro de 2020.
- Brocco, C., Grandó, T., de Quadros Martins, V., Junior, A. C. B., & Corrêa, S. (2018). Transparência da gestão pública municipal: fatores explicativos do nível de transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande do Sul. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 10(1), 139-159
- Castelo, Aline Duarte Moraes (2013). *Controladoria Governamental: Estudo das Controladorias Estaduais Brasileiras*. (Dissertação de Mestrado) – Universidade Federal do Ceará – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade e Secretariado-FEAAC. Fortaleza-CE.
- Castro. D. P. (2008). Auditoria e Controle interno na Administração Pública: evolução do controle interno no Brasil, do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas.
- Cavalcante, Mônica Clark Nunes (2011). *Dimensões de Governança no Setor Público: Estudo das Controladorias Federal e Estaduais Brasileiras*. (Dissertação de Mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria. Fortaleza-CE.

- Cavalcante, Mônica Clark Nunes; De Luca, Márcia Martins Mendes (2013, jan./mar.). Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. REPeC, Brasília, v. 7, n. 1, art. 5, p. 73-90, ISSN 1981-8610.
- Cezar, Gislaine Siebre. (2022). Práticas de governança pública e efetividade do enfrentamento da covid-19 nos municípios do Paraná. Dissertação de Mestrado. Universidade do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Cascavel, PR, Brasil.
- Cichoski, Francieli C.L; Sehn, Lieges C.; Mello, Gilmar Ribeiro de. (2019, jul.). Índice de Governança Municipal e Práticas de Governança Eletrônica: Um Estudo com os Municípios do Oeste do Paraná. XIX Congresso USP *International Conference in Accounting*. São Paulo-SP.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. **COSO-Controle Interno – Estrutura Integrada**: Sumário Executivo, traduzido em 2013. Publicado em 1992. Recuperado de: <http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 15. abr. 2022.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. **COSO gerenciamento de riscos corporativos - estrutura integrada**. 2007. Recuperado de: <https://docplayer.com.br/3483-Coso-gerenciamento-de-riscos-corporativos-estrutura-integrada-sumario-executivo-estrutura.html> Acesso em: 15 abril 2022.
- Conselho Federal de Administração (2022). *Índice CFA de Governança Municipal (IGM-CFA)*. Recuperado de <http://igm.cfa.org.br> em 01 de maio de 2022.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2022.). NBC TSP 16.8 - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – Controle Interno, Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135 acesso em 01 de maio de 2022.
- Corrar, Luiz J; Paulo, Edilson; Dias Filho (2007). Análise Multivariada para cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia. Editora Atlas S/A, 2007. São Paulo-SP.
- Costa, Gerliane Maia; Xavier Júnior, Antônio Erivando; Rêgo, Thaiseany de Freitas & Mâcedo, Álvaro Fabiano Pereira de (2020). Nível de Transparência dos Municípios de Médio Porte Brasileiro: um estudo sobre a relação dos indicadores socioeconômicos e demográficos. *Revista Interface*. ISSN 2237-7506, novembro de 2020.
- Cruz, F.; Glock, J. O. (2008). Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os Tribunais de Contas. (3. ed.) São Paulo: Atlas.
- Cruz, M. do C. M. T., Silva, T. A. B., & Spinelli, M. V. (2016). O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. *Cadernos EBAPE.BR*, 14(3), 721–743. <https://doi.org/10.1590/1679-395131556>.
- Daher, G.F; Machado, M.V.V; Cavalcante, N.S.C; Miranda, V.O.A. (2017, jan/jun.). Controladoria no setor público: um estudo teórico-prático no município de Aquiraz-CE *Rev. Controle, Fortaleza*, v. 15, n.1, pp. 367-397.

- Eisenhard, Kathleen M. (2015, abr.). Teoria da Agência: Uma Avaliação e Revisão. *Revista de Governança Corporativa*. RGC, São Paulo, v. 2, n.1, art. esp, pp. 1-36. ISSN 2359-313X.
- Fantinelli, Niomar; Lana, Jeferson. (2020, nov.). Teoria da Agência Aplicada ao Setor Público: Uma pesquisa bibliométrica e Agenda de Pesquisas. XXIII SEMEAD Seminários em Administração. ISSN 2177-3866.
- Ferreira, G. J. B. de C. (2016). Governança Corporativa aplicada ao Setor Público: O Controle Interno como um dos núcleos de implementação. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 14(1), 39–73. <https://doi.org/10.32586/rcda.v14i1.315>.
- Firjan, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal – IFDM (2022). Recuperado de: <https://www.firjan.com.br/ifdm/>, acesso em 30 de abril de 2022.
- Firjan, Índice Firjan de Gestão Fiscal – IFGF (2022). Recuperado de: <https://www.firjan.com.br/ifgf/>, acesso em 30 de abril de 2022.
- Fontes Filho, Joaquim Rubens; Balassiano, Moisés. (2005). Teoria da Agência *Versus* Poder Discricionário do Gestor: Há Solução para o Enigma? In: Anais do XXIX Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós Graduação em Administração-ENANPAD.
- Fontes Filho, Joaquim; Fontes Filho, Joaquim Rubens (2003, Oct.) *Governança Organizacional aplicada ao Setor Público*. VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 28-31.
- Gasparin, Mirian (2022). Paraná apresenta bons índices de governança no Setor Público e Privado. Disponível em: [https://miriangasparin.com.br/2022/08/parana-apresenta-bons-indices-de-governanca-no-setor-publico-e-privado/#:~:text=Uma%20avalia%C3%A7%C3%A3o%20da%20Transpar%C3%Aancia%20Internacional,e%20Minas%20Gerais%20\(90\)](https://miriangasparin.com.br/2022/08/parana-apresenta-bons-indices-de-governanca-no-setor-publico-e-privado/#:~:text=Uma%20avalia%C3%A7%C3%A3o%20da%20Transpar%C3%Aancia%20Internacional,e%20Minas%20Gerais%20(90).). Acesso em 27 de novembro de 2022.
- Giacomoni, James. (2008). *Orçamento Público*. (11. ed.) São Paulo: Atlas.
- Gonçalves, Flaviele de Oliveira; Dos Santos, Silvana Cristina; Mariano, Farana de Oliveira; De Souza, Fabrício Afonso. Controle Interno na Administração Pública: uma análise na Prefeitura Municipal de Martins Soares MG. IV Seminário Científico da FACIG – 08 e 09 de Novembro de 2018.
- Hitt, Michael A.; Ireland, R. Duane; Hoskisson, Robert E. (1999) *Strategic management: competitiveness and globalization – concepts and cases*. (3. ed.) Cincinnati-Ohio: South-Western College Publishing.
- IBGE. (2021). Áreas territoriais. <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=acesso-ao-produto>. Acessado em: 11 de novembro de 2022.
- International Federation of Accountants – IFAC*. Governance in the public sector: a governing body perspective. New York: 2001. Recuperado de: http://www.ifac.org/Members/Downloads/Study_13_Governance.pdf. Acesso: 12 mar. 2022.

- Intosai. Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional: Normas e diretrizes para a auditoria operacional baseadas nas Normas de Auditoria e na experiência prática da INTOSAI. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. p.166.
- Jensen, M., & Roebach, R. (1983) *The market for corporate control: Empirical evidence*. Journal of Financial Economics, 11, 5-50.
- Jensen, Michael; Meckling, William (1976, oct.). *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*. Journal of Financial Economics. [S.l.], v. 3, n. 4, p. 305-360.
- Kangis, Peter; Kareklis, Peter (2001). *Governance and organizational controls in public and private banks*. Corporate Governance, v. 1, n. 1, p. 31-38.
- Kinzler, E. C. S., Ferreira, J. O., Schiavo, P. S., & Mello, G. R. (2020). Governança Pública Municipal e Transparência dos gastos com a COVID-19 nos Municípios Paranaenses. VI Congresso Brasileiro em Gestão de Negócios – COBRAGEM. Cascavel, Paraná – Brasil.
- Knechtel M. R. (2014). Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada. Curitiba: Intersaberes.
- Ladeur, K. H. (2017). *Globalization and public governance—A contradiction? In Public governance in the age of globalization* (pp. 1-22). London:Routledge.
- Leite Filho, G. A., Cruz, C. F., Silva, T. G., & de Brito Nascimento, J. P. (2018). Relação entre a qualidade da gestão fiscal e a transparência dos municípios brasileiros. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 23(76)
- Lima, B.A.; Vieira, J.S; De Paiva, K.M; Gervásio, L.G.; Gualberto, C.G. (2022). Os Benefícios da Controladoria e da Governança na Administração Pública. *Revista Recifaqui*, V. 1, N. 12. ISSN 2675-5025.
- Macedo, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro (2010). *Diretrizes para implantação de uma Unidade de Controladoria no Município de Sobral*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza-CE.
- Machado, J. A. (2018). Federalismo e políticas sociais: conexões a partir da Teoria da Agência. *Revista do Serviço Público*, v. 69, n. 1, p. 57–84.
- Machado, Marcus Vinícius Veras. (2008, jul./ago). Controladoria governamental. *Revista Municípios do Ceará Informação & Política*. Ceará, n. 80. p. 08.
- Martins, Vinicius A.; Da Silva, Wesley V.; De Melo, Rodrigo A.; Marchetti, Renato (2016). Teoria de Agência Aplicada no Setor Público. *Revista Espacios*. Espacios. Vol. 37 (Nº 35) Año 2016. p. 24.
- Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 2, n. 1, p. 109-134.
- Meirelles, H. L. (2016). *Direito Administrativo Brasil*.

- Mello, Gilmar Ribeiro de (2009). *Estudo das Práticas de Governança Eletrônica: Instrumento de Controladoria para a Tomada de Decisões na Gestão dos Estados Brasileiros*. (Tese de Doutorado) – Universidade de São Paulo, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo-SP.
- Melo, Marcus André (1996, jan./abr). *Governance e reforma do Estado: o paradigma agente x principal*. Revista do Servidor Público, v. 120, n. 1.
- Menezes, S. M. (2014). *A percepção dos gestores da UFPE na avaliação do funcionamento dos controles internos e o modelo utilizado pelo COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS (COSO)*. Dissertação submetida á apreciação como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Gestão Pública de Mestrado Profissional em Gestão Pública Para o Desenvolvimento do Nordeste, da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil.
- Messias, Diego; Walter, Silvana Anita (2018, mai./ago). *Governança e Controladoria no Setor Público: Uma análise do Governo e da Controladoria –Geral do Estado de Minas Gerais*. Revista Práticas de Administração Pública. vol. 2, nº 2.
- Ministério Público Federal. (2016). Portal Combate à Corrupção. Disponível em: Acesso em: <<http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking>>. Acessado em: 11 de agosto de 2022.
- Moraes, José Cássio Fróes de (2003). *Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil*. (Dissertação de Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina programa de pós-graduação em Engenharia de Produção. Florianópolis – SC.
- Mosimann, Clara Pellegrinello; Fisch, Silvio. (1999). *Controladoria: seu papel na administração das empresas*. São Paulo: Atlas.
- Nunes Cavalcante, M. C., & Mendes De Luca, M. M. (2013). *Controllershship as a Governance Instrument in the Public Sector*. Controladuría Como Instrumento de Gobernanza En El Sector Público., 7(1), 72–88.
- Oliveira, Antônio Gonçalves de; Pisa, Beatriz Jackiu. (2015, set./out). *IGovP: Índice de avaliação da governança pública – instrumento de planejamento do Estado e do controle social pelo cidadão*. Revista de Administração Pública — Rio de Janeiro 49(5):1263-1290.
- Oliveira, C. B. D., & Fontes Filho, J. R. (2017). *Problemas de agência no setor público: o papel dos intermediadores da relação entre poder central e unidades executoras*. *Revista de Administração Pública*, 51(4), 596-615.
- Pacheco, R. S. (2009). *Mensuração de desempenho no setor público: os termos do debate*. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 14(55), 149–161.
- Peres, U. D. (2007). *Custos de transação e estrutura de governança no setor publico*. *Revista Brasileira de Gestao de Negocios*, 9(24), 15–30.
- Pértile, R. T. N., Dedonatto, O., Mazzioni, S., Kruger, S. D., Zanin, A., & Unioeste/MCR, C. S. A. em R.-. (2014). *Aplicação Do Modelo Coso ERM No Gerenciamento Dos*

Controles Internos em uma Universidade Comunitária. Ciências Sociais Aplicadas Em Revista, 13(24), 53–71.

Pinho, Ruth Carvalho de Santana; Brasil, Maria de Fátima Teixeira (2021). Implantação do sistema de governança na Universidade Federal do Ceará na percepção dos gestores. Revista Controle, Fortaleza, v. 19, n.1, p. 194-235, jan./jun. 2021

Queiroz, D. B. *et al.* (2013, jul./dez.). Transparência dos Municípios do Rio Grande do Norte: Avaliação da relação entre o nível de *disclosure*, tamanho e características socioeconômicas. Revista Evidenciação Contábil & Finanças, João Pessoa v. 1, n. 2, p. 38-51.

Quintana, Alexandre Costa. Machado, Daiane Pias. Quaresma, Jozi Cristiane da Costa. Mendes, Roselaine da Cruz. (2015). Contabilidade Pública de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. (2. ed.) São Paulo. Atlas.

Ranking Nacional Transparência-RNT (2022). Recuperado de <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking> , acesso em 30 de abr de 2022.

Ribeiro Filho, Wander F. R; Valadares, Josiel L (2017). Governança: Uma perspectiva de Gestão aplicada à Administração Pública. The Journal of Engineering and Exact Sciences – JCEC ISSN: 2527-1075.

Ribeiro, Augusto Seixas Pinto. (2020, dez.). Lacunas de conhecimento e de utilização dos indicadores a serviço da Governança Pública Municipal para fins de função e controles sociais. XIV Congresso AnpCont. Foz do Iguaçu-Paraná.

Richarson, R. J. (1999). Pesquisa social: Métodos e Técnicas. Editora Atlas, São Paulo-SP.

Rosa Filho, C. da, da Fonseca, M. W., & Soares, R. O. (2020). Governança e rating de crédito em municípios brasileiros. Administração Pública e Gestão Social.

Rosa, F. S. da, Martins, S., Lunkes, R. J., & Vieira, D. M. (2021). A Influência da Transparência Pública na Relação entre Gestão Fiscal e no Desempenho de Municípios Brasileiros. *Desenvolvimento em Questão*, 19(54), 262-278.

Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, M. D. P. B. (2013). Metodologia de Pesquisa (5ª ed). p. 617.

Santos, A. C. Silva e Machado Pinto, R. L. (2021). Aplicação da análise de correlação e regressão linear simples no setor sucroenergético brasileiro. *Exacta*, 16(2), 155–167.

Santos, Franklin Brasil; Souza, Kleberon Roberto de. Como Gerenciar Riscos na Administração Pública: estudo prático em licitações. Curitiba: Editora Negócios Públicos, 2017.

Santos, R. R. D., & Rover, S. (2019). Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. *Revista de Administração Pública*, 53, 732-752

Siedenberg, D. R. (2003). Indicadores de desenvolvimento socioeconômico: Uma síntese. *Desenvolvimento Em Questão*, 1(1), 45–71.

- Siedenberg, D. R. (2003). Indicadores de desenvolvimento socioeconômico: Uma síntese. *Revista Desenvolvimento em Questão*, 1, (1), 45-71
- Siffert Filho, Nelson Fontes. (1996). *Teoria dos contratos econômicos e a firma*. (Tese de Doutorado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Departamento de Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo-SP.
- Silva Junior, Severino Francisco da. (2011). *Controladoria na Gestão Pública Municipal: Estudo no Município de Fortaleza*. (Dissertação de Mestrado) – Universidade Federal do Ceará – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Controladoria. Fortaleza-CE.
- Silva, Cosmo Alves da (2016). *Controles Internos do Tribunal de Contas Eleitoral da Paraíba: Uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO ERM*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco-Centro de Ciências Sociais Aplicadas Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis. Recife-PE.
- Silva, José William Gomes da. (2017). *Avaliação dos Sistemas de Controle Interno dos Municípios do Estado de Alagoas: Aplicação da Metodologia do COSO 2013*. (Dissertação de Mestrado) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador-BA
- Slomski, Valmor (2005). *Controladoria e governança pública*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, Valmor. (1999). *Teoria do agenciamento no estado – uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta*. (Tese de Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo-SP.
- Souza, Gabriel Jesus de; Bispo, Jorge Souza & Ferreira, Julita Ribeiro. (2021, nov.). Efeitos da Governança Pública no desenvolvimento econômico dos municípios da região Metropolitana de Salvador. Congresso UNB de Contabilidade e Governança. Brasília-DF.
- Suzart, Janilson Antonio da Silva; Marcelino, Carolina Venturini; Rocha, Joseilton Silveira da. (2009). *As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública – Teoria versus Prática*. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo-SP.
- Teles, K. C. C. F. S. (2017). *Contribuições Da Controladoria - Geral Da União Para Promoção Da Governança Em Rede Nas Políticas Públicas*. p.171.
- Travaglia, Karina Ramos; César, Claudia Stancioli. A importância do controle interno como instrumento de governança pública. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas- RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, dez. 2016. Recuperado de: <https://www.editoraforum.com.br/noticias/importancia-do-controle-interno-como-instrumento-de-governanca-publica>, em: 29 outubro 2020.
- Tribunal de Contas da União (TCU) - 2012. *Curso de avaliação de controles internos*. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. (2. ed.) – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, p. 43.

- Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE) - 2017. Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno para os Jurisdicionados.
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE) - 2021. Relatório do ITP – Índice de Transparência da Administração Pública, Edição 2021. Recuperado de: www.tce.pr.gov.br acesso em 30 de abril de 2022.
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE) - 2022. Relatório do ITP – Índice de Transparência da Administração Pública, Edição 2021. Recuperado de: www.tce.pr.gov.br acesso em 30 de novembro de 2022.
- United States General Accounting Office (GAO). **Internal Control Management and Evaluation Tool**. 2001. Disponível em: <<http://www.gao.gov/products/GAO-01-1008G>> acesso em: 1º de nov. 2022.
- Vergara, Sylvia Constant. (2005). Métodos de Pesquisa em Administração. Editora Atlas. São Paulo-SP.
- Vieira, J. B., & Barreto, R. T. D. S. (2019). Gestão de riscos e governança pública. Retrieved from <http://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/componentes/gestao-de-riscos/>.

Cumpra a responsabilidade de supervisão

Princípio 2: A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.

4. A prefeitura possui organograma formalmente estabelecido?

(Não possui).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim e esse documento é de conhecimento comum).

5. Um organograma é fornecido aos chefes de setor ou serviço em todos os níveis?

(Não é fornecido).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, ele é fornecido e está atualizado).

6. A prefeitura possui regimento interno formalmente estabelecido?

(Não possui).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, e esse documento é de conhecimento comum e está atualizado).

7. A prefeitura possui estrutura orgânica de controle interno formalmente estabelecido?

(Não possui).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, há órgão de controle interno estabelecido, dotado de estrutura material adequada e de agentes administrativos ocupantes de cargo efetivo da prefeitura).

8. Há normativo ou lei que vincule diretamente o órgão de controle interno ao prefeito?

(Não possui).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, existe o normativo, o órgão de controle interno atua de maneira independente nos processos de sua competência).

9. O responsável pelo controle interno se comunica diretamente com o prefeito e detém autonomia no exercício de suas atribuições?

(Não).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, o responsável está formalmente subordinado diretamente ao prefeito e suas orientações são observadas e aplicadas pelos gestores e agentes administrativos da prefeitura).

10. É realizada uma supervisão qualificada e contínua pelos dirigentes para garantir a consecução dos objetivos da prefeitura e a regularidade as operações?

21. Os dirigentes e chefes de setor ou serviço entendem suas responsabilidades em relação ao sistema de controle interno das operações?

(Não).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, os processos de trabalho estão mapeados, os riscos e pontos de controle identificados, e eles se certificam de que seu pessoal também entende suas próprias responsabilidades).

RESPONDA AS QUESTÕES ABAIXO, MARCANDO UMA OPÇÃO NA ESCALA DE 0 (zero) a 10 (dez), DE ACORDO COM SUA PERCEPÇÃO SOBRE AVALIAÇÃO DE RISCOS.

2. AVALIAÇÃO DE RISCOS

Especifica objetivos adequados

Princípio 6: A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.

22. A prefeitura possui planejamento estratégico formalmente instituído?

(Não há documento elaborado com esse fim).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, ele é conhecido pelos agentes administrativos e as ações da entidade são conduzidas harmonicamente com os objetivos propostos).

23. A prefeitura planeja a execução de programas de acordo com recursos financeiros disponíveis para a plena conclusão?

(Não e não há acompanhamento da situação financeira quando do planejamento dos programas).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, há setor/pessoa formalmente designada, as informações sobre a situação financeira são confiáveis e há acompanhamento contínuo da situação dos programas em execução).

24. A prefeitura gerencia o alcance dos objetivos dos programas, avaliando continuamente o atingimento das metas estabelecidas?

(Não há objetivos e metas claramente estabelecidos).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim. Os objetivos e metas são gerenciados, e há setor/pessoa formalmente responsável).

25. A prefeitura adota procedimentos para evitar descontinuidade nas ações planejadas?

(Não).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, o planejamento estratégico já está concluído e cada objetivo/meta está especificada no plano de ação, que é acompanhado por equipe formalmente instituída).

Identifica e analisa riscos

Princípio 7: A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.

26. Os objetivos relevantes e os riscos associados a cada atividade importante da prefeitura foram identificados?

(Não há identificação de objetivos relevantes).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim e há políticas, procedimentos, técnicas e mecanismos apropriados de avaliação de riscos e procedimentos de controle para os riscos relevantes identificados).

27. Há verificação de que as regras de controle interno estabelecidas são obedecidas?

(Não).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, a estrutura do controle interno é adequada à quantidade de processos que exigem sua análise e os servidores têm plena noção de sua importância no atingimento dos objetivos estabelecidos).

Avalia o risco de fraude

Princípio 8: A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.

28. A prefeitura adota procedimentos para identificar desvios, perdas ou furto de bens patrimoniais (móveis e imóveis)?

(Não adota e há histórico da ocorrência de eventos dessa natureza).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, há normativo (manual) atribuindo responsabilidades e estrutura de controle formalmente estabelecidas).

Identifica e analisa mudanças significativas

Princípio 9: A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

RESPONDA AS QUESTÕES ABAIXO, MARCANDO UMA OPÇÃO NA ESCALA DE 0 (zero) a 10 (dez), DE ACORDO COM SUA PERCEPÇÃO SOBRE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

4. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Utiliza informações relevantes

Princípio 13: A organização obtém ou produz e utiliza informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno

42. A prefeitura adota mecanismos para que a informação relevante seja devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas?

(Não).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, o processo de gestão da informação é plenamente aplicado em todas as áreas da prefeitura e as pessoas adequadas são informadas tempestivamente).

43. Os Gestores de programas e Convênios recebem informações operacionais e financeiras para ajudá-los a determinar se os atos praticados estão em conformidade com os planos de trabalho, projeto básico ou projeto executivo?

(Não há qualquer mecanismo de gestão das informações relativas aos programas, projetos e Convênios).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, todos os programas e Convênios são acompanhados e as informações operacionais são apresentadas e colhidas de forma contínua junto aos gestores).

44. As áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno interagem efetivamente na consecução dos objetivos priorizados pela prefeitura, elaborando, criando, transmitindo e recebendo informações relevantes as suas áreas?

(Não há qualquer interação entre as áreas).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, as áreas interagem efetiva e continuamente. Há estabelecimento de agendas comuns, encontros periódicos para tratar dos assuntos correlatos).

Comunica internamente

Princípio 14: A organização comunica internamente informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, incluindo objetivos e responsabilidades pelo controle interno.

45. A prefeitura adota mecanismos formais para garantir a ocorrência de comunicações internas eficazes, principalmente no que diz respeito aos processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno?

(Não há qualquer mecanismo que facilite a comunicação entre essas áreas).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, há reuniões periódicas ou outro mecanismo que facilita o fluxo de comunicação entre os gestores das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno).

46. Os deveres específicos dos agentes administrativos são claramente comunicados e eles entendem os aspectos relevantes de suas funções em relação ao controle interno?

(Não).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, os servidores são comunicados a respeito de seus deveres específicos e entendem os aspectos relevantes do controle interno em relação às suas funções).

47. A prefeitura utiliza métodos eficazes de comunicação, informando tempestivamente os gestores e agentes administrativos a respeito dos projetos e programas em andamento na prefeitura?

(Não há qualquer meio de comunicação das atividades da prefeitura aos agentes administrativos).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, a prefeitura adota contínuos e diversos meios de comunicação, entre eles: manuais de política e procedimentos, diretrizes da diretoria, memorandos, quadros de avisos, páginas de internet e intranet, mensagens gravadas em vídeo, e-mail e discursos).

48. A comunicação das informações circula por todos os níveis hierárquicos da prefeitura, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura física?

(Não, há grande concentração das informações nos secretários/gabinetes).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, todos recebem rotineiramente memorandos, mensagens por email ou outros meios que garantem, inclusive, que leram a leitura da mensagem).

Comunica externamente

Princípio 15: A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

Avalia e comunica deficiências

Princípio 17: A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e a alta administração, conforme aplicável.

53. A prefeitura promove reuniões entre os agentes administrativos e chefes com o objetivo de avaliar a eficácia dos controles internos?

(Não promove reuniões).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, promove reuniões de forma constante entre todos e as falhas identificadas nas atividades de controle são corrigidas).

54. Os dirigentes estimulam os funcionários a identificar pontos fracos nos controles internos e a relatá-los a seus chefes?

(Não).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, os secretários, chefes e agentes administrativos monitoram rotineiramente os pontos de controle estabelecidos de forma a evitar vulnerabilidades).

55. O órgão de controle interno estabelece plano de monitoramento em relação às verificações e recomendações resultantes de auditorias e outras avaliações?

(Não há órgão de controle interno formalmente criado).	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	(Sim, há um plano de monitoramento específico e todas as recomendações emitidas, que exijam monitoramento das ações do setor/gestor, são explicitadas no plano).

Fonte: Adaptado de Silva, José William Gomes da. *Avaliação dos Sistemas de Controle Interno dos Municípios do Estado de Alagoas: Aplicação da metodologia do coso 2013*. (2017) Dissertação apresentada ao Núcleo de Pós- Graduação em Administração da Escola de Administração da UFBA, Salvador-BA, 2017.

APÊNDICE B

Tabela B1. Maturidade AMBIENTE DE CONTROLE

AMBIENTE DE CONTROLE				
MUNICÍPIO	%	Quant.	% do total	Escala de Maturidade
Chopinzinho	100	12	12%	Avançado
Paula Freitas	100			
Tomazina	100			
São Tome	97,62			
Iracema do Oeste	97,14			
Corbélia	96,67			
Nova Aurora	95,71			
Cruzeiro do Oeste	95,24			
Quatro Pontes	95,24			
Guaíra	93,33			
Capitão Leônidas Marques	92,38			
Palmeira	90			
Foz do Iguaçu	89,52			
Grandes Rios	89,52			
Ourizona	89,05			
Rio Azul	89,05			
Catanduvas	87,62			
Cruz Machado	87,62			
Bela Vista da Caroba	86,67			
Itapejara D'Oeste	86,67			
Palmital	86,67			
São Pedro do Iguaçu	85,71			
Coronel Domingos Soares	85,24			
Entre Rios do Oeste	85,24			
Pato Branco	84,76			
Campo Mourão	84,29			
Douradina	84,29			
Esperança Nova	84,29			
Guapirama	82,86			
Santa Helena	82,86			
São Miguel do Iguaçu	82,86			
Cascavel	82,38			
São Jorge D'Oeste	81,43			
Tunas do Paraná	81,43			
Maripá	80,48			
Sarandi	80			
Serranópolis do Iguaçu	79,52			
Marechal Cândido Rondon	78,57			

Prado Ferreira	78,57			
Maringá	78,1			
Braganey	77,62			
Guarapuava	77,14			
Mandirituba	76,67			
Umuarama	76,67			
Foz do Jordão	76,19			
Rio Bonito do Iguaçu	76,19			
Terra Boa	76,19			
Barracão	75,71			
Lindoeste	75,71			
Senges	75,71			
Mercedes	75,24			
Cornélio Procopio	74,29			
Jesuitas	73,81			
Tupãssi	73,81			
Mauá da Serra	72,86			
Turvo	72,38			
Missal	71,43			
Ampére	70,95			
Toledo	70,95			
Matelandia	70			
São Mateus do Sul	70			
Sapopema	70			
Ouro Verde do Oeste	69,52			
São Jorge do Ivaí	69,52			
Campo Bonito	69,05			
Santa Lúcia	68,57			
Mandaguaçu	68,1			
Palotina	68,1			
Itaipulândia	66,67			
Pérola	66,67			
Reserva	66,67			
Balsa Nova	66,19			
Nova Santa Rosa	65,71			
Londrina	64,76			
Assis Chateaubriand	63,33			
Iguatu	62,86			
Corumbataí do Sul	62,38			
Pato Bragado	62,38			
Ramilândia	62,38			
Terra Roxa	62,38			
Campina do Simão	61,9			
Guaraniaçu	60,95			
Ibaiti	59,52			
Diamante do Sul	58,57			
		37	36%	Intermediário

Iguaraçu	58,57			
Japurá	58,57			
Irati	58,1			
Novo Itacolomi	58,1			
Morretes	54,29			
Congonhinhas	52,38			
Goioerê	51,9			
Vera Cruz do Oeste	50			
Céu Azul	49,52			
Rondon	49,05			
Icaraíma	48,57			
Medianeira	46,19			
Flórida	44,29			
São José da Boa Vista	43,33			
Uniflor	42,86			
Quarto Centenário	36,67			
Santa Fé	32,38	3	3%	Básico
Três Barras do Paraná	30,48			

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela B2. Maturidade AVALIAÇÃO DE RISCO

AVALIAÇÃO DE RISCO				
MUNICÍPIO	%	Quant.	% do total	Escala de Maturidade
Capitão Leônidas Marques	100			
Foz do Iguaçu	100			
Paula Freitas	100			
Iracema do Oeste	96			
Coronel Domingos Soares	93			
Rio Azul	93			
São Tome	93	13	13%	Avançado
Bela Vista da Caroba	92			
Corbélia	90			
Cruz Machado	90			
Palmeira	90			
Tomazina	90			
Umuarama	90			
São Jorge D'Oeste	89			
Cruzeiro do Oeste	88			
Grandes Rios	88			
Guaíra	88			
Itapejara D'Oeste	86	23	23%	Aprimorado
Nova Aurora	86			
Ourizona	86			
Turvo	86			
Campo Mourão	84			
Maringá	84			

Quatro Pontes	84			
Sarandi	84			
Marechal Cândido Rondon	82			
Palmital	82			
Chopinzinho	80			
São Pedro do Iguaçu	80			
Catanduvas	79			
Douradina	75			
São Mateus do Sul	74			
Tunas do Paraná	72			
Ouro Verde do Oeste	71			
Senges	71			
Pérola	70			
Assis Chateaubriand	69			
Cascavel	69			
Foz do Jordão	69			
Missal	69			
Santa Helena	69			
Guapirama	68			
Guarapuava	67			
Mercedes	66			
Cornélio Procopio	65			
Mandirituba	65			
Lindoeste	64			
São Miguel do Iguaçu	64			
Santa Lúcia	63			
Esperança Nova	62			
Japurá	61			
Rio Bonito do Iguaçu	61			
São Jorge do Ivaí	61	47	46%	Intermediário
Maripá	60			
Reserva	60			
Barracão	59			
Braganey	58			
Londrina	57			
Balsa Nova	55			
Iguaraçu	55			
Toledo	55			
Tupãssi	55			
Sapopema	54			
Matelandia	53			
Congonhinhas	52			
Diamante do Sul	52			
Rondon	52			
Corumbataí do Sul	50			
Iguatu	50			

Jesuitas	50			
Novo Itacolomi	50			
Terra Boa	50			
Entre Rios do Oeste	49			
Campina do Simão	48			
Medianeira	48			
Morretes	47			
Prado Ferreira	47			
Serranópolis do Iguaçu	47			
Terra Roxa	44			
Itaipulândia	43			
Campo Bonito	42			
Guaraniaçu	41			
Pato Branco	40			
Ibaiti	39	14	14%	Básico
Nova Santa Rosa	39			
Ampére	38			
Pato Bragado	38			
Ramilândia	38			
Céu Azul	37			
Três Barras do Paraná	37			
Goioerê	36			
Palotina	34			
Irati	32			
São José da Boa Vista	31			
Flórida	30			
Mandaguaçu	27			
Mauá da Serra	20			
Vera Cruz do Oeste	16	5	5%	Inicial
Icaraíma	15			
Quarto Centenário	10			
Santa Fé	10			
Uniflor	10			

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela B3. Maturidade ATIVIDADE DE CONTROLE

ATIVIDADE DE CONTROLE				
MUNICIPIO	%	Quant.	% do total	Escala de Maturidade
Capitão Leônidas Marques	100	15	15%	Avançado
Chopinzinho	100			
Foz do Iguaçu	100			
Paula Freitas	100			
São Tome	100			
Palmeira	97			
Tomazina	96			
Cruz Machado	93			

Cruzeiro do Oeste	93			
Iracema do Oeste	93			
Corbélia	92			
Ourizona	92			
Umuarama	92			
Coronel Domingos Soares	91			
Nova Aurora	91			
Grandes Rios	89			
Guapirama	89			
São Jorge D'Oeste	89			
Bela Vista da Caroba	87			
Campo Bonito	87			
Palmital	87			
Guaíra	86			
Tunas do Paraná	86			
Catanduvás	85			
Quatro Pontes	85			
Turvo	84			
Maringá	83			
Rio Bonito do Iguaçu	83			
Guarapuava	82			
Itapejara D'Oeste	82			
Iguaraçu	81			
Santa Helena	81			
Douradina	80			
Japurá	80			
São Pedro do Iguaçu	80	42	41%	Aprimorado
Assis Chateaubriand	79			
São Miguel do Iguaçu	79			
Sarandi	79			
Braganey	78			
Mandirituba	77			
Campo Mourão	76			
Lindoeste	76			
Maripá	76			
Marechal Cândido Rondon	75			
Missal	75			
Diamante do Sul	74			
Matelândia	74			
Rio Azul	74			
Senges	74			
Barracão	73			
Cornélio Procopio	73			
Cascavel	72			
Ibaiti	72			
Pato Branco	72			

Pérola	72			
Terra Boa	71			
Serranópolis do Iguaçu	70			
São Mateus do Sul	68			
Toledo	67			
Londrina	66			
Reserva	66			
Esperança Nova	65			
Iguatu	65			
Entre Rios do Oeste	64			
Mercedes	64			
Santa Lúcia	64			
Morretes	63			
Novo Itacolomi	62			
Tupãssi	62			
Sapopema	61			
Congonhinhas	60			
Guaraniaçu	60			
Ouro Verde do Oeste	60			
Prado Ferreira	60			
Três Barras do Paraná	60			
Foz do Jordão	58	37	36%	Intermediário
Mauá da Serra	57			
Goioerê	55			
São Jorge do Ivaí	55			
Ampére	53			
Medianeira	53			
Corumbataí do Sul	52			
Irati	51			
Terra Roxa	51			
Nova Santa Rosa	50			
Jesuitas	49			
Pato Bragado	48			
Ramilândia	48			
Campina do Simão	45			
Mandaguaçu	45			
Palotina	45			
Flórida	44			
Vera Cruz do Oeste	44			
Rondon	43			
Céu Azul	39			
Uniflor	39			
Icaraíma	35	8	8%	Básico
São José da Boa Vista	31			
Balsa Nova	29			
Itaipulândia	26			

Santa Fé	23			
Quarto Centenário	20			

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela B4. Maturidade INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO				
MUNICÍPIO	%	Quant.	% do total	Escala de Maturidade
Capitão Leônidas Marques	100	17	17%	Avançado
Chopinzinho	100			
Foz do Iguaçu	100			
Sapopema	100			
Tomazina	100			
Palmeira	98,75			
Umuarama	97,5			
Coronel Domingos Soares	96,25			
Paula Freitas	96,25			
Ourizona	95			
Iracema do Oeste	92,5			
Cruzeiro do Oeste	91,25			
Cruz Machado	90			
Palmital	90			
Quatro Pontes	90			
Rio Azul	90			
Senges	90			
Nova Aurora	88,75	40	39%	Aprimorado
Douradina	87,75			
Corbélia	87,5			
Maringá	87,5			
São Jorge D'Oeste	87,5			
Bela Vista da Caroba	86,25			
Guaíra	86,25			
Mandirituba	86,25			
Cornélio Procopio	85			
Guarapuava	85			
Maripá	85			
Terra Roxa	83,75			
Catanduvas	82,5			
Japurá	82,5			
São Miguel do Iguaçu	82,5			
Iguaraçu	81,25			
Palotina	81,25			
São Pedro do Iguaçu	80			
Braganey	78,75			
Campo Mourão	78,75			
Guapirama	78,75			
Turvo	78,75			

Diamante do Sul	77,5			
Itapejara D'Oeste	77,5			
Rio Bonito do Iguaçu	77,5			
Sarandi	77,5			
Ouro Verde do Oeste	76,25			
Cascavel	73,75			
Pérola	73,75			
Campo Bonito	72,5			
Missal	72,5			
Morretes	72,5			
São Mateus do Sul	72,5			
Barracão	71,25			
Esperança Nova	71,25			
Grandes Rios	71,25			
Marechal Cândido Rondon	71,25			
Assis Chateaubriand	70			
Mandaguaçu	70			
Toledo	70			
Tunas do Paraná	68,75			
Pato Branco	67,5			
Santa Lúcia	66,25			
Jesuitas	63,75			
Novo Itacolomi	63,75			
Santa Helena	63,75			
São Tome	63,75			
Terra Boa	63,75			
Congonhinhas	62,5			
Irati	61,25			
Mercedes	61,25			
São Jorge do Ivaí	60			
Serranópolis do Iguaçu	60			
Guaraniaçu	58,75	37	36%	Intermediário
Lindoeste	58,75			
Iguatu	57,5			
Pato Bragado	56,25			
Tupãssi	55,21			
Londrina	55			
Nova Santa Rosa	55			
Entre Rios do Oeste	53,75			
Matelandia	53,75			
Ibaiti	52,5			
Mauá da Serra	52,5			
Medianeira	52,5			
Corumbataí do Sul	51,25			
Foz do Jordão	51,25			
Três Barras do Paraná	51,25			

Ampére	50			
Reserva	50			
Rondon	50			
Campina do Simão	48,75			
Itaipulândia	48,75			
Ramilândia	46,25			
Balsa Nova	43,75			
Icaraíma	43,75			
Prado Ferreira	43,75			
Goioerê	38,75			
Vera Cruz do Oeste	36,25			
Flórida	30	6	6%	Básico
Céu Azul	26,25			
São José da Boa Vista	26,25			
Uniflor	20			
Quarto Centenário	17,5			
Santa Fé	13,75			
		2	2%	Inicial

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela B5. Maturidade ATIVIDADE DE MONITORAMENTO

ATIVIDADE DE MONITORAMENTO				
MUNICÍPIO	%	Quant.	% do total	Escala de Maturidade
Capitão Leônidas Marques	100	7	7%	Avançado
Tomazina	100			
Foz do Iguaçu	96,67			
Ourizona	93,33			
Palmeira	93,33			
Palmital	91,67			
Maringá	90			
Iracema do Oeste	88,33	31	30%	Aprimorado
Corbélia	86,67			
Cruz Machado	85			
Santa Helena	85			
Turvo	85			
Bela Vista da Caroba	83,33			
Braganey	83,33			
Campo Mourão	83,33			
Catanduvas	83,33			
Paula Freitas	83,33			
Rio Azul	83,33			
Nova Aurora	81,67			
Senges	81,67			
Cruzeiro do Oeste	80			
Quatro Pontes	80			
São Pedro do Iguaçu	80			
Chopinzinho	76,67			
Douradina	76,67			

Guaíra	76,67			
Guarapuava	76,67			
São Mateus do Sul	76,67			
Coronel Domingos Soares	75			
Grandes Rios	75			
Umuarama	75			
São Jorge D'Oeste	73,33			
Mauá da Serra	71,67			
Tupãssi	71,67			
Cascavel	70			
Itapejara D'Oeste	70			
Marechal Cândido Rondon	70			
Toledo	70			
Cornélio Procopio	68,33			
Morretes	68,33			
Sarandi	68,33			
Tunas do Paraná	68,33			
Barracão	66,67			
Pérola	66,67			
Diamante do Sul	65			
Pato Bragado	65			
Assis Chateaubriand	63,67			
Japurá	63,33			
Mandirituba	63,33			
São Tome	61,67			
Santa Lúcia	58,33			
Terra Boa	58,33			
Missal	56,67			
Campina do Simão	55			
Mandaguaiçu	55	45	44%	Intermediário
Pato Branco	55			
Guapirama	53,33			
Lindoeste	53,33			
Mercedes	53,33			
Rio Bonito do Iguaçu	53,33			
Vera Cruz do Oeste	53,33			
Matelandia	51,67			
Congonhinhas	50			
Ouro Verde do Oeste	50			
Rondon	50			
Ampére	48,33			
Londrina	48,33			
Iguatu	46,67			
Medianeira	46,67			
Novo Itacolomi	46,67			
Ramilândia	46,67			

Corumbataí do Sul	45			
Maripá	45			
Terra Roxa	45			
Três Barras do Paraná	45			
Entre Rios do Oeste	43,33			
Foz do Jordão	43,33			
Irati	43,33			
São Jorge do Ivaí	43,33			
Serranópolis do Iguaçu	43,33			
Guaraniaçu	41,67			
Esperança Nova	40			
Palotina	40			
Ibaiti	36,67			
Itaipulândia	36,67			
São Miguel do Iguaçu	36,67			
Campo Bonito	35			
Goioerê	35			
Prado Ferreira	35			
Nova Santa Rosa	33,33	12	12%	Básico
Balsa Nova	28,33			
Céu Azul	25			
Icaraíma	25			
Iguaraçu	25			
São José da Boa Vista	25			
Flórida	18,33			
Uniflor	18,33			
Sapopema	16,67			
Reserva	15	7	7%	Inicial
Jesuitas	8,33			
Quarto Centenário	6,67			
Santa Fé	0			

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela B6. Maturidade INDICE_QAIC

INDICE QAIC				
MUNICIPIO	%	Quant.	% do total	Escala de Maturidade
Capitão Leônidas Marques	98,5			
Foz do Iguaçu	97,2			
Tomazina	97,2			
Paula Freitas	95,9			
Palmeira	93,8	9	9%	Avançado
Iracema do Oeste	93,4			
Chopinzinho	91,3			
Ourizona	91,1			
Corbélia	90,6			
Cruzeiro do Oeste	89,5	33	32%	Aprimorado

Cruz Machado	89,1			
Nova Aurora	88,6			
Coronel Domingos Soares	88,1			
Palmital	87,5			
Bela Vista da Caroba	87,1			
Quatro Pontes	86,9			
Umuarama	86,2			
Guaíra	86,1			
Rio Azul	85,9			
Tunas do Paraná	85,3			
Maringá	84,5			
São Jorge D'Oeste	84,1			
Catanduvas	83,5			
São Tome	83,2			
Grandes Rios	82,6			
Campo Mourão	81,3			
Turvo	81,2			
São Pedro do Iguaçu	81,1			
Douradina	80,9			
Itapejara D'Oeste	80,4			
Senges	78,5			
Sarandi	77,8			
Guarapuava	77,6			
Santa Helena	76,3			
Marechal Cândido Rondon	75,4			
Braganey	75,1			
Guapirama	74,4			
Mandirituba	73,7			
Cascavel	73,4			
Cornélio Procopio	73,1			
São Mateus do Sul	72,2			
Rio Bonito do Iguaçu	70,2			
Pérola	69,8			
Assis Chateaubriand	69,6			
Maripá	69,3			
Barracão	69,1			
Japurá	69,1			
São Miguel do Iguaçu	69			
Missal	68,9			
Toledo	66,6	52	51%	Intermediário
Lindoeste	65,6			
Diamante do Sul	65,4			
Ouro Verde do Oeste	65,4			
Esperança Nova	64,5			
Santa Lúcia	64			
Mercedes	64			

Pato Branco	63,9			
Terra Boa	63,9			
Tupãssi	62,8			
Campo Bonito	61,1			
Morretes	61			
Matelandia	60,5			
Sapopema	60,3			
Iguaraçu	60,2			
Serranópolis do Iguaçu	60			
Foz do Jordão	59,6			
Entre Rios do Oeste	59,1			
Londrina	58,2			
São Jorge do Ivaí	57,8			
Terra Roxa	57,2			
Iguatu	56,4			
Novo Itacolomi	56,1			
Congonhinhas	55,4			
Mauá da Serra	54,8			
Pato Bragado	53,9			
Palotina	53,7			
Mandaguaçu	53			
Prado Ferreira	52,9			
Guaraniaçu	52,5			
Corumbataí do Sul	52,1			
Ampére	52,1			
Ibaiti	51,9			
Campina do Simão	51,7			
Reserva	51,5			
Medianeira	49,3			
Irati	49,1			
Jesuítas	49			
Rondon	48,8			
Nova Santa Rosa	48,6			
Ramilândia	48,3			
Três Barras do Paraná	44,8			
Balsa Nova	44,5			
Itaipulândia	44,2			
Goioerê	43,3			
Vera Cruz do Oeste	39,9			
Céu Azul	35,4			
Icaraíma	33,5	8	8%	Básico
Flórida	33,3			
São José da Boa Vista	31,3			
Uniflor	26			
Quarto Centenário	18,2	2	2%	Inicial
Santa Fé	15,8			

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

APÊNDICE C

Tabela C1. Percentis ÍNDICE IGM

ÍNDICE IGM			
MUNICÍPIO	%	Quant.	% do total
Ampere	7,70	25	24,51%
Palmeira	7,65		
Corbélia	7,59		
Palotina	7,49		
Matelândia	7,39		
Rio Azul	7,38		
Irati	7,20		
Toledo	7,15		
Santa Fé	7,10		
Ibaiti	7,07		
Japurá	7,01		
Medianeira	6,98		
Pato Branco	6,94		
Maringá	6,94		
Terra Roxa	6,89		
Campo Mourão	6,88		
Céu Azul	6,87		
São Mateus do Sul	6,86		
Barracão	6,81		
Cornélio Procópio	6,77		
Itapera do Oeste	6,72		
Chopinzinho	6,71		
Sarandi	6,69		
Perola	6,69		
Londrina	6,69		
Catanduvas	6,67	26	25,49%
Guaraniaçu	6,66		
Foz do Iguaçu	6,65		
Rio Bonito do Iguaçu	6,57		
Entre Rios do Oeste	6,56		
Guarapuava	6,46		
Missal	6,44		
Palmital	6,42		
Nova Aurora	6,42		
Capitão Leonidas Marques	6,38		
Assis Chateaubriand	6,34		
Marechal Cândido Rondon	6,29		
Icaraima	6,26		
Três Barras do Paraná	6,25		

Nova Santa Rosa	6,20		
Umuarama	6,19		
Tomazina	6,19		
Mercedes	6,18		
Cascavel	6,18		
Tunas do Paraná	6,17		
São Jorge do Oeste	6,16		
Vera Cruz do Oeste	6,15		
Mandaguaçu	6,14		
Guaira	6,10		
Senges	6,00		
Quatro Pontes	5,97		
São Tomé	5,94		
Cruzeiro do Oeste	5,89		
Serranópolis do Iguaçu	5,88		
Turvo	5,87		
Morretes	5,84		
Itaipulândia	5,83		
Balsa Nova	5,80		
Maua da Serra	5,80		
Santa Helena	5,79		
Terra Boa	5,78		
Ramilândia	5,75		
Novo Itacolomi	5,74		
Coronel Domingos Soares	5,73	26	25,49%
Sapopema	5,68		
Goioere	5,68		
Jesuítas	5,67		
São Jorge do Ivaí	5,66		
Maripá	5,66		
Cruz Machado	5,61		
São José da Boa Vista	5,60		
Pato Bragado	5,60		
São Miguel do Iguaçu	5,53		
Reserva	5,53		
Congoinhas	5,48		
Ourizona	5,46		
Campo Bonito	5,44		
Douradina	5,44		
Santa Lucia	5,43		
São Pedro do Iguaçu	5,43		
Foz do Jordão	5,42		
Campina do Simão	5,29	25	24,51%
Tupassi	5,20		
Braganey	5,19		
Mandirituba	5,19		

Esperança Nova	5,17
Lindoeste	5,17
Prado Ferreira	5,17
Guapirama	5,15
Flórida	5,14
Rondon	5,01
Bela Vista da Caroba	4,89
Paula Freitas	4,88
Grandes Rios	4,84
Iguaraçu	4,79
Diamente do Sul	4,77
Ouro Verde do Oeste	4,49
Quarto Centenário	4,39
Iracema do Oeste	4,17
Iguatu	4,03
Corumbatai do Sul	3,90
Uniflor	3,51

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela C2. Percentis INDICE RNT

INDICE RNT			
MUNICIPIO	%	Quant.	% do total
Balsa Nova	10,00%	22	21,57%
Campina do Simão	10,00%		
Mercedes	10,00%		
Irati	9,80%		
Nova Aurora	9,80%		
Santa Helena	9,80%		
Cascavel	9,60%		
Palmeira	9,60%		
Chopinzinho	9,50%		
Guaira	9,50%		
Pato Branco	9,50%		
Campo Mourão	9,40%		
Ramilândia	9,30%		
Nova Santa Rosa	9,20%		
São Jorge do Ivaí	9,20%		
Toledo	9,10%		
Quatro Pontes	9,00%		
Grandes Rios	8,90%		
Maripá	8,80%		
Matelândia	8,80%		
Guaraniaçu	8,70%		
Maringá	8,70%		
Goioere	8,60%	27	26,47%
Iracema do Oeste	8,60%		
Londrina	8,60%		

Tupassi	8,60%		
Coronel Domingos Soares	8,50%		
Marechal Cândido Rondon	8,50%		
Cruz Machado	8,40%		
Mauá da Serra	8,30%		
Sarandi	8,30%		
Pato Bragado	8,20%		
Quarto Centenário	8,20%		
São Miguel do Iguaçu	8,20%		
Ampere	8,10%		
Congoinhas	8,10%		
Catanduvas	7,90%		
Braganey	7,80%		
Lindoeste	7,80%		
Capitão Leônidas Marques	7,70%		
Prado Ferreira	7,70%		
Terra Roxa	7,70%		
Céu Azul	7,60%		
Entre Rios do Oeste	7,60%		
Terra Boa	7,60%		
Mandaguaçu	7,50%		
São José da Boa Vista	7,50%		
Diamante do Sul	7,40%		
Bela Vista da Caroba	7,10%		
Serranópolis do Iguaçu	7,30%		
São Mateus do Sul	7,30%		
Iguatu	7,30%		
Barracão	7,30%		
Ouro Verde do Oeste	7,20%		
Guarapuava	7,20%		
Corumbatai do Sul	7,20%		
Nova Itacolomi	7,00%		
Paula Freitas	6,90%		
Jesuitas	6,90%		
Vera Cruz do Oeste	6,80%		
Palmital	6,80%		
Itapejara do Oeste	6,80%		
Turvo	6,70%		
Foz do Iguaçu	6,70%		
Três Barras do Paraná	6,60%		
Tomazina	6,50%		
Japurá	6,50%		
Medianeira	6,40%		
Assis Chateaubriand	6,30%		
Sapopema	6,20%		
Tunas do Paraná	6,10%		
		28	27,45%

São Pedro do Iguaçu	6,10%		
Ourizona	6,00%		
Reserva	5,90%		
Mandirituba	5,80%		
Iguaraçu	5,80%		
Flórida	5,80%		
Itaipulândia	5,70%		
Campo Bonito	5,60%		
Foz do Jordão	5,40%		
Cornélio Procópio	5,10%		
Douradina	4,90%		
Santa Lucia	4,60%		
Missal	4,60%		
Guapirama	4,40%		
Esperança Nova	4,30%		
São Jorge do Oeste	4,20%		
Corbélia	4,10%		
Senges	3,50%		
Rio Azul	3,20%	25	24,51%
Palotina	3,10%		
Irati	2,90%		
Morretes	2,70%		
Umuamara	2,60%		
Pérola	2,30%		
São Tomé	2,20%		
Icaraima	2,00%		
Cruzeiro do Oeste	1,90%		
Santa Fé	1,70%		
Rio Bonito do Iguaçu	1,70%		
Uniflor	1,20%		
Rondon	0,70%		

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela C3. Percentis INDICE IFDM

INDICE IFDM			
MUNICÍPIO	%	Quant.	% do total
Toledo	0,8786%		
Pato Branco	0,8737%		
Maringá	0,8646%		
Campo Mourão	0,8550%		
Medianeira	0,8541%		
Londrina	0,8483%	25	24,51%
Marechal Cândido Rondon	0,8480%		
Itapejara do Oeste	0,8447%		
Cascavel	0,8442%		
Palotina	0,8168%		

Umuarama	0,8124%		
Mandaguaçu	0,8085%		
Céu Azul	0,8075%		
Matelândia	0,8070%		
São Tome	0,8034%		
Guarapuava	0,8033%		
Serranópolis do Iguaçu	0,8029%		
Mercedes	0,8009%		
Irati	0,7917%		
Foz do Iguaçu	0,7899%		
Nova Aurora	0,7893%		
Terra Boa	0,7837%		
Florida	0,7799%		
Palmeira	0,7760%		
Cruzeiro do Oeste	0,7746%		
Cornélio Procópio	0,7735%		
Lindoeste	0,7734%		
Iguaraçu	0,7727%		
Japura	0,7726%		
Novo Itacolomi	0,7724%		
Santa Helena	0,7720%		
Maripá	0,7717%		
Itaipulândia	0,7702%		
Esperança Nova	0,7696%		
São Jorge do Ivai	0,7695%		
Chopinzinho	0,7667%		
Pato Bragado	0,7658%		
São Miguel do Iguaçu	0,7649%	26	25,49%
Três Barras do Paraná	0,7638%		
São Jorge do Oeste	0,7626%		
São Mateus do Sul	0,7624%		
Ampere	0,7608%		
Barracão	0,7580%		
Quatro Pontes	0,7564%		
Rondon	0,7540%		
Maua da Serra	0,7531%		
Campo Bonito	0,7512%		
Sarandi	0,7488%		
Diamante do Sul	0,7484%		
Guapirama	0,7474%		
Mandirituba	0,7466%		
Entre Rios do Oeste	0,7455%		
Guaraniaçu	0,7455%		
Balsa Nova	0,7454%	26	25,49%
Perola	0,7452%		
Capitão Leônidas Marques	0,7401%		

Terra Roxa	0,7392%		
Paula Freitas	0,7346%		
Ibaiti	0,7332%		
Grandes Rios	0,7267%		
Ourizona	0,7259%		
Santa Lucia	0,7254%		
Missal	0,7253%		
Jesuítas	0,7252%		
Tomazina	0,7247%		
Iguatu	0,7238%		
Assis Chateaubriand	0,7237%		
Goioere	0,7228%		
Uniflor	0,7201%		
São José da Boa Vista	0,7156%		
Ouro Verde do Oeste	0,7137%		
Quarto Centenário	0,7124%		
São Pedro do Iguaçu	0,7080%		
Cruz Machado	0,7079%		
Catanduvas	0,7070%		
Campina do Simão	0,7063%		
Senges	0,7062%		
Congoinhas	0,7050%		
Douradina	0,7044%		
Foz do Jordão	0,7017%		
Corbélia	0,7005%		
Vera Cruz do Oeste	0,6971%		
Coronel Domingos Soares	0,6955%		
Tunas do Paraná	0,6935%		
Sapopema	0,6920%		
Guaira	0,6910%		
Nova Santa Rosa	0,6908%		
Bela Vista da Caroba	0,6886%		
Tupassi	0,6846%	25	24,51%
Rio Azul	0,6806%		
Icaraíma	0,6779%		
Santa Fé	0,6766%		
Prado Ferreira	0,6741%		
Braganey	0,6680%		
Palmital	0,6639%		
Rio Bonito do Iguaçu	0,6616%		
Ramilândia	0,6571%		
Turvo	0,6565%		
Iracema do Oeste	0,6553%		
Morretes	0,6495%		
Reserva	0,6400%		
Corumbatai do Sul	0,5989%		

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela C4. Percentis INDICE IFGF

INDICE IFGF			
MUNICIPIO	%	Quant.	% do total
Marechal Cândido Rondon	0,9130%	24	23,53%
Quatro Pontes	0,9100%		
Irati	0,9085%		
Umuarama	0,9009%		
Maripá	0,9005%		
São Jorge do Oeste	0,9003%		
Nova Santa Rosa	0,8919%		
Itapejara do Oeste	0,8903%		
Céu Azul	0,8899%		
Corbélia	0,8853%		
Palmeira	0,8790%		
Palotina	0,8790%		
Maua da Serra	0,8765%		
Catanduvas	0,8675%		
Entre Rios do Oeste	0,8675%		
São Jorge do Ivaí	0,8674%		
Terra Roxa	0,8543%		
Senges	0,8463%		
Matelândia	0,8402%		
Maringá	0,8362%		
São Mateus do Sul	0,8342%		
Serranópolis do Iguaçu	0,8334%		
Coronel Domingos Soares	0,8280%		
Pato Bragado	0,8216%		
Pato Branco	0,8168%	27	26,47%
Cornélio Procópio	0,8011%		
Barracão	0,7998%		
Missal	0,7978%		
Assis Chateaubriand	0,7858%		
Ampere	0,7762%		
Três Barras do Paraná	0,7715%		
Londrina	0,7575%		
Chopinzinho	0,7572%		
Toledo	0,7569%		
São Pedro do Iguaçu	0,7559%		
Mercedes	0,7522%		
Guaira	0,7481%		
Cascavel	0,7451%		
Capitão Leônidas Marques	0,7442%		
Santa Helena	0,7423%		
Jesuitas	0,7375%		
Reserva	0,7349%		
Tunas do Paraná	0,7267%		

Japurá	0,7237%		
Santa Fé	0,7205%		
Perola	0,7158%		
Terra Boa	0,7156%		
Ibaiti	0,7155%		
Campina do Simão	0,7069%		
Nova Aurora	0,7049%		
Rio Azul	0,7047%		
Vera Cruz do Oeste	0,7037%		
Cruz Machado	0,6989%		
Icaraíma	0,6965%		
Turvo	0,6953%		
Medianeira	0,6801%		
Congoinhas	0,6798%		
Ouro Verde do Oeste	0,6798%		
São José da Boa Vista	0,6798%		
Bela Vista da Caroba	0,6775%		
Tupassi	0,6726%		
Rondon	0,6683%		
Guaraniaçu	0,6566%		
Sarandi	0,6507%		
Braganey	0,6490%	26	25,49%
Guarapuava	0,6463%		
Campo Mourão	0,6445%		
Rio Bonito do Iguaçu	0,6428%		
São Miguel do Iguaçu	0,6353%		
Sapopema	0,6352%		
Balsa Nova	0,6298%		
Santa Lúcia	0,6293%		
Goioere	0,6164%		
Grandes Rios	0,6115%		
Paula Freitas	0,6005%		
Itaipulândia	0,5948%		
Foz do Iguaçu	0,5704%		
São Tome	0,5582%		
Ramilândia	0,5373%		
Mandaguaçu	0,5345%		
Novo Itacolomi	0,5327%		
Quarto Centenário	0,5321%		
Palmital	0,5318%	25	24,51%
Ourizona	0,5317%		
Iguaraçu	0,5265%		
Morretes	0,5214%		
Prado Ferreira	0,5028%		
Tomazina	0,5007%		
Douradina	0,4917%		

Corumbatai do Sul	0,4861%		
Esperança Nova	0,4829%		
Iguatu	0,4685%		
Guapirama	0,4654%		
Campo Bonito	0,4167%		
Mandirituba	0,4143%		
Lindoeste	0,4019%		
Foz do Jordão	0,3654%		
Cruzeiro do Oeste	0,3453%		
Iracema do Oeste	0,3421%		
Diamante do Sul	0,2630%		
Florida	0,2586%		
Uniflor	0,2479%		

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela C5. Percentis INDICE IEGM

INDICE IEGM			
MUNICIPIO	%	Quant.	% do total
São Jorge do Ivaí	81,30		
Missal	74,45		
Rondon	74,15		
Maringá	73,50		
Palmeira	73,35		
Cruzeiro do Oeste	72,70		
Santa Helena	71,50		
Londrina	71,35		
Senges	70,20		
Capitão Léonidas Marques	70,10		
Mercedes	68,50		
Nova Aurora	68,25	24	23,53%
Terra Boa	68,15		
Vera Cruz do Oeste	68,10		
Cascavel	66,65		
Palotina	66,45		
Terra Roxa	66,15		
Toledo	65,80		
Marechal Cândido Rondon	65,75		
São Jorge do Oeste	65,65		
Braganey	65,55		
Chopinzinho	65,25		
Guaira	64,65		
Corbélia	64,60		
São Tome	66,20		
Jesuitas	65,50		
Guapirama	64,45	27	26,47%
Catanduvas	64,35		
Matelândia	64,35		

Guarapuava	64,05		
Pato Bragado	64,05		
Nova Santa Rosa	63,95		
Quatro Pontes	63,85		
Irati	63,65		
Maripá	63,55		
Entre Rios do Oeste	63,00		
Campina do Simão	62,90		
Ampere	62,55		
Foz do Iguaçu	62,55		
Bela Vista do Caroba	62,25		
Rio Azul	62,25		
Tupassi	62,05		
Serranópolis do Iguaçu	61,95		
Santa Fe	61,45		
Sapopema	61,35		
Três Barras do Paraná	61,35		
Goioere	61,30		
Iracema do Oeste	61,00		
Turvo	61,00		
Medianeira	60,55		
Perola	60,55		
Itaipulândia	59,95		
Céu Azul	59,75		
Campo Mourão	59,55		
Iguatu	59,45		
Paula Freitas	59,35		
Umuarama	59,25		
Pato Branco	59,20		
Cornélio Procópio	59,00		
Curz Machado	58,75		
Foz do Jordão	58,65		
Mandirituba	58,30		
Ramilândia	58,30		
Ouro Verde do Oeste	58,20		
São Miguel do Iguaçu	57,50		
Assis Chateaubriand	57,45		
Corumbatai do Sul	57,45		
Japura	57,45		
São Pedro do Iguaçu	57,40		
Tonazina	56,85		
Iguaraçu	56,65		
Barracão	56,15		
Balsa Nova	55,95		
Itapejara do Oeste	55,65		
Mauá da Serra	55,30		
		26	25,49%

Lindoeste	54,80		
Coronel Domingos Soares	54,75		
Douradina	54,50		
Guaraniaçu	53,60		
Sarandi	53,50		
São José da Boa Vista	53,10		
Ibaiti	52,75		
Rio Bonito do Iguaçu	52,05		
Diamante do Sul	51,95		
Santa Lucia	51,70		
Palmital	51,60		
Reserva	50,85		
Icaraíma	50,35		
Tunas do Paraná	50,05		
Ourizona	50,00	25	24,51%
Esperança Nova	49,50		
Mandaguaçu	49,30		
Novo Itacolomi	48,95		
São Mateus do Sul	48,80		
Uniflor	48,45		
Congoinhas	48,25		
Quarto Centenário	47,30		
Grandes Rios	45,85		
Florida	45,70		
Prado Ferreira	45,20		
Campo Bonito	42,15		
Morretes	38,85		

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Tabela C6. Percentis INDICE ITP

INDICE ITP			
MUNICIPIO	%	Quant.	% do total
Campo Mourão	100,00		
Londrina	100,00		
Maringá	100,00		
Rio Azul	100,00		
Toledo	99,43		
Itaipulândia	99,36		
Entre Rios do Oeste	99,33		
Guaira	99,33	26	25,49%
Itapejara do Oeste	99,33		
Maripá	99,33		
Terra Boa	99,33		
Céu Azul	98,85		
Sarandi	98,78		
Senges	98,69		
Cascavel	98,55		

Nova Aurora	98,14		
Foz do Iguaçu	98,00		
Santa Helena	98,00		
Irati	97,91		
Umuarama	97,83		
Bela Vista da Caroba	97,52		
Mandirituba	96,95		
Mercedes	96,69		
Palotina	96,61		
Palmeira	96,40		
Marechal Cândido Rondon	96,12		
Mandaguaçu	96,00		
Pato Branco	95,96		
Quatro Pontes	95,88		
Ampere	95,69		
Matelândia	95,61		
São Pedro do Iguaçu	95,31		
Turvo	94,94		
Serranópolis do Iguaçu	94,93		
Chopinzinho	94,55		
Douradina	94,38		
São Mateus do Sul	94,12		
Japura	94,10		
Guapirama	93,93	25	24,51%
Tupassi	93,32		
Terra Roxa	93,28		
Nova Santa Rosa	93,14		
Pato Bragado	92,40		
Guarapuava	91,23		
Palmital	91,23		
Missal	90,97		
Florida	90,78		
Sapopema	89,88		
Barracão	88,52		
Campina do Simão	88,29		
Morretes	88,21		
Iguatu	88,15		
Três Barras do Paraná	87,95		
Rio Bonito do Iguaçu	87,63		
Reserva	87,40		
Lindoeste	86,88	18	17,65%
Perola	86,46		
Goioere	85,80		
Assis Chateaubriand	85,65		
Mauá da Serra	85,63		
São Jorge do Ivaí	85,15		

Prado Ferreira	85,04		
São Jorge do Oeste	83,97		
Ouro Verde do Oeste	83,72		
Ourizona	83,41		
Braganey	82,41		
Capitão Leônidas Marques	81,72		
Novo Itacolomi	81,24		
Cruz Machado	80,84		
Diamante do Sul	79,76		
Icaráma	78,87		
Uniflor	78,64		
Iguaracu	78,53		
Guaraniaçu	78,31		
Jesuitas	78,04		
Iracema do Oeste	77,17		
Medianeira	77,15		
Foz do Jordão	76,95		
Quarto Centenário	76,70		
Rondon	75,77		
Santa Lucia	75,18		
Paula Freitas	75,13		
Balsa Nova	74,96		
Corbélia	74,54		
Esperança Nova	73,93		
Ibaiti	73,60	33	32,35%
Catanduvas	68,90		
São Tome	67,13		
Campo Bonito	66,95		
Santa Fé	65,80		
Cruzeiro do Oeste	65,06		
Ramilândia	63,20		
Corumbatai do Sul	62,36		
São Miguel do Iguaçu	61,14		
Cornélio Procópio	60,70		
Congoinhas	60,43		
Tunas do Paraná	59,15		
Tomazina	53,49		
Grandes Rios	49,89		
Coronel Domingos Soares	49,61		
São José da Boa Vista	44,55		
Vera Cruz do Oeste	41,52		

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

APÊNDICE D

Executou-se a regressão excluindo as variáveis estatisticamente não significativa. Ao realizar este procedimento, tendo em vista possíveis correlações entre variáveis, o modelo tornou-se significativo, conforme apresenta-se na Tabela D1.

Tabela D1. Regressão Simples da variável ATIVIDADE_MONITORAMENTO

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,195 ^a	,038	,029	,98563290

a. Preditores: (Constante), Zscore(ATIVIDADE_MONITORAMENTO)

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Destaca-se que, o modelo da pesquisa tem um erro padrão (EP) de 0,98563290 além de um baixo poder explicativo, pois o R^2 que representa a proporção da variação amostral da variável dependente explicada pelas variáveis explicativas (Wooldridge, 2003), é de 0,38, ou seja, o modelo explica 4% das variações da variável ATIVIDADE_MONITORAMENTO, conforme representado pelo valor R^2 na Tabela D1.

Também se realizou os pressupostos do Teste de Normalidade para a variável ATIVIDADE_MONITORAMENTO e IGM, conforme a Tabela D2.

Tabela D2. Teste de Normalidade para a variável ATIVIDADE_MONITORAMENTO sobre a variável IGM:

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Estatística	df	Sig.
Standardized Residual	,042	102	,200*

a. Correlação de Significância de Lilliefors

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No teste *Kolmogorov-Smirnov*, identificou que não existe normalidade nos dados, pois o valor *Sig* foi de 0,200 sendo este maior que o 5%, valor este de referência, e assim, é possível inferir a um nível de 5% de significância que os dados apresentaram normalidade, dessa forma o pressuposto foi atendido.

Além disso, também analisou a presença de autocorrelação dos erros do modelo ajustado, por meio do teste de *Durbin-Watson* (DW), para verificar a integridade dos testes aplicado. O teste de *Durbin-Watson* informa que o valor obtido pelo DW deve ser superior ao

valor d_u e inferior ao valor $(4 - d_u)$ para ter ausência de autocorrelação entre os erros, como pode ser observado na Figura D1.

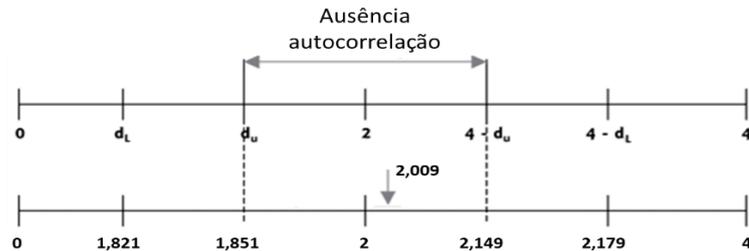


Figura D1. Análise de autocorrelação de Durbin-Watson

Fonte: Corrar, Paulo & Dias Filho (2007).

Conforme a Tabela D3, o valor obtido no teste de *Durbin-Watson* foi de 2,161 sendo este superior ao 1,851 (d_u), o modelo não apresenta problemas de autocorrelação, uma vez que o *Durbin-Watson* é 2,161 dentro do limite aceitável para a estatística de *Durbin-Watson*.

Tabela D3. Autocorrelação Serial para Variável ATIVIDADE_MONITORAMENTO sobre a variável IGM

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa	Durbin-Watson
1	,123 ^a	,015	,005	1,20388	2,161

a. Preditores: (Constante), zre_2

b. Variável Dependente: zpr_2

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para o Teste de *Pesarán-Pesarán* conforme a Tabela D4 a Sig. apresenta 0,216, sendo que atende a Sig maior que 5%, dessa forma não rejeitando a hipótese nula da homoscedasticidade e atendendo o pressuposto.

Tabela D4. Resultados do modelo de regressão por meio da análise de variância – ANOVA

Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
1 Regressão	2,866	1	2,866	1,547	,216 ^b
Resíduo	185,276	100	1,853		
Total	188,143	101			

a. Variável Dependente: zre_2

b. Preditores: (Constante), zpr_2

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

APÊNDICE E

Na Tabela E1 demonstra o resumo do resultado das variáveis AMBIENTE_CONTROLE e ATIVIDADE_CONTROLE:

Tabela E1. Resumo de resultado do modelo AMBIENTE_CONTROLE e ATIVIDADE_CONTROLE

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,253 ^a	,064	,045	,97718892

a. Preditores: (Constante), Zscore(AMBIENTE_CONTROLE), Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Destaca-se que, o modelo da pesquisa tem um erro padrão (EP) de 0,97718892 além de um baixo poder explicativo, pois o R^2 que representa a proporção da variação amostral das variáveis independentes explicada pela variável RNT é de 0,64, por se tratar de uma regressão múltipla o poder explicativo a ser utilizado é o R quadrado ajustado no valor de 0,045, com aproximadamente 5% das variações para as variáveis AMBIENTE_CONTROLE e ATIVIDADE_CONTROLE, conforme representado pelo valor R^2 Ajustado na Tabela E2.

Também analisou a normalidade dos dados dos 102 municípios, por meio do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, que quantifica a distância entre a função distribuição empírica da amostra e a função distribuição acumulada de referência conforme demonstra a Tabela ____.

Tabela E2. Teste de Normalidade para as variável

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Estatística	df	Sig.
Standardized Residual	,140	102	0,000

a. Correlação de Significância de Lilliefors

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No teste *Kolmogorov-Smirnov*, identificou que não existe normalidade nos dados, pois o valor *Sig* foi de 0,000 sendo este menor que o $\alpha=0,05$, valor este de referência, e assim, é possível inferir a um nível de 5% de significância que os dados não apresentaram normalidade.

Na sequência realizou-se o teste de autocorreção serial para as variáveis independentes AMBIENTE_CONTROLE e ATIVIDADE_CONTROLE sobre a variável dependente RNT, conforme Tabela E3.

Tabela E3. Resumo de resultado do modelo AMBIENTE_CONTROLE e ATIVIDADE_CONTROLE

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa	Durbin-Watson
1	,018 ^a	,000	-,010	1,74310	2,008

a. Preditores: (Constante), zre_4

b. Variável Dependente: zpr_4

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Conforme a Tabela E3, o valor obtido no teste *de Durbin-Watson* foi de 2,008 sendo este superior ao 1,851 (du), e inferior ao valor 2,149 (4-du), o modelo não apresenta problemas de autocorrelação, uma vez que o *Durbin-Watson* é 2,008 dentro do limite aceitável (Hill, Judge, & Griffiths, 2010).

Na sequência foi realizado o teste de homoscedasticidade para as variáveis independentes AMBIENTE_CONTROLE e ATIVIDADE_CONTROLE sobre a variável dependente RNT, conforme Tabela E4.

Tabela E4. Resultados do modelo de regressão por meio da análise de variância – ANOVA

Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
1					
Regressão	0,058	1	,058	,034	,854 ^b
Resíduo	171,481	100	1,715		
Total	171,539	101			

a. Variável Dependente: zre_4

b. Preditores: (Constante), zpr_4

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em relação ao Teste de *Pesarán-Pesarán*, a Homoscedasticidade apresentou a Sig. maior que 5%, não rejeitando a hipótese nula da Homoscedasticidade, dessa forma o pressuposto foi atendido para este estudo.

Na sequência realizamos o teste de Multicolinearidade por meio do teste Fator de Inflação de Variância (VIF) e *Tolerance*. As estatísticas *Tolerance* e VIF são mediadas recíprocas (mesma interpretação). O cálculo da medida *Tolerance* é feito estimando cada variável independente como se dependente fosse e regredindo em relação às demais, e obtendo-se, assim, o valor $(1 - R^2)$ de tal regressão. O VIF indica a medida de quanto a

variância de cada coeficiente de regressão estimado aumenta devido à colinearidade, ou seja, mensura a razão total do modelo e a variância somente de uma única variável, conforme Equação (1).

$$VIF_i = \frac{1}{1 - R_i^2} \quad (1)$$

Portanto, quando *Tolerance* (ou VIF) são próximos da unidade, é indicativo de não detecção de multicolinearidade, pois o Coeficiente de Determinação terá sido próximo de zero (Corrar, Paulo & Dias Filho, 2007).

Na Tabela E5 apresenta-se o teste realizado para inferir se o a Multicolinearidade é aceitável nas variáveis AMBIENTE_CONTROLE e ATIVIDADE_CONTROLE para esse estudo:

Tabela E5. Teste de Multicolinearidade das variáveis independentes AMBIENTE CONTROLE e ATIVIDADE_CONTROLE sobre a variável dependente RNT:

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coefficients padronizados	t	Sig.	Estatísticas de colinearidade	
	B	Erro Padrão	Beta			Tolerância	VIF
1 (Constante)	-1,218E-16	,097		,000	1,000		
Zscore(AMBIENTE_CONTROLE)	,413	,161	,413	2,563	,012	,365	2,741
Zscore(ATIVIDADE_CONTROLE)	-,285	,161	-,285	-1,773	,079	,365	2,741

a. Variável Dependente: Zscore(RNT)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Como o modelo estimado apresentou um VIF entre 1 e 10 (2,741) para as duas variáveis e o índice de tolerância (0,365) também se encontra na faixa aceitável entre 0,1 e 1, conforme a Tabela E5, pode-se inferir que a Multicolinearidade está em uma faixa aceitável.

APÊNDICE F

O resumo do resultado do modelo para as variáveis INDICE_QAC” e IEGM pode ser verificado na Tabela F1.

Tabela F1. Regressão Simples com o INDICE_QACI para explicar as variações no IEGM.

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,258 ^a	,067	,057	,97083589

a. Preditores: (Constante), Zscore(INDICE_QACI)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Neste caso, o modelo da pesquisa tem um erro padrão de 0,97083589, além de um baixo poder explicativo, pois o R^2 é de 7%, ou seja, o modelo explica 7% das variações das variáveis INDICE_QACI e IEGM, conforme representado pelo valor R^2 na Tabela F1.

Na sequência a Tabela F2, apresenta o Teste de *Kolmogorov-Smirnova* para os 102 municípios com o INDICE_QACI para explicar as variações do índice IEGM.

Tabela F2. Teste de Normalidade para a variável INDICE_QACI sobre a variável IEGM:

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Estatística	df	Sig.
Standardized Residual	,073	102	,200*

*. Este é um limite inferior da significância verdadeira.

a. Correlação de Significância de Lilliefors

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No teste *Kolmogorov-Smirnov*, identificou que existe normalidade nos dados, pois o valor *Sig* foi de 0,200 sendo este a um nível de significância de 5% e assim possível inferir que os dados apresentaram normalidade atendendo o pressuposto para este estudo.

Na sequência, realizou-se a presença de autocorrelação serial dos erros do modelo ajustado, por meio do teste de *Durbin-Watson* (DW), para verificar a integridade dos testes aplicado conforme a Tabela F3.

Tabela F3. Resumo de resultado do modelo INDICE_QACI e IEGM

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa	Durbin-Watson
1	,094 ^a	,009	-,001	1,31925	1,999

a. Preditores: (Constante), zre_8

b. Variável Dependente: zpr_8

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Conforme a Tabela F3, o valor obtido no teste de *Durbin-Watson* foi de 1,999 sendo este superior ao 1,851 (du) e inferior ao valor 2,149 (4-du), o modelo não apresenta problemas de autocorrelação, uma vez que o *Durbin-Watson* é 1,999 dentro do limite aceitável (Hill, Judge, & Griffiths, 2010).

Também se analisou a Homoscedasticidade pelo Teste de *Pesarán-Pesarán*, para a variável INDICE_QACI e a variável IEGM, conforme se apresenta na Tabela F4.

Tabela F4. Resultados do modelo de regressão por meio da análise de variância – ANOVA

Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.	
1	Regressão	1,924	1	1,924	,885	,349 ^b
	Resíduo	217,330	100	2,173		
	Total	219,254	101			

a. Variável Dependente: zre_8

b. Preditores: (Constante), zpr_8

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para o Teste de *Pesarán-Pesarán* conforme a Tabela F4 a Sig. apresenta 0,349, sendo que atende a Sig maior que 5%, dessa forma não rejeitando a hipótese nula da homoscedasticidade e atendendo o pressuposto.

APÊNDICE G

O resumo do resultado do modelo para as variáveis AVALIAÇÃO_RISCO e IEGM pode ser verificado na Tabela G1.

Tabela G1. Resumo de resultado do modelo AVALIAÇÃO_RISCO e IEGM

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,267 ^a	,071	,062	,96859542

a. Preditores: (Constante), Zscore(AVALIAÇÃO_RISCO)

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Neste caso, o modelo da pesquisa tem um erro padrão de 0,96859542, além de um baixo poder explicativo, pois o R^2 que representa a proporção da variação amostral da variável dependente explicada pelas variáveis explicativas (Wooldridge, 2003), é de 7%, ou seja, o modelo explica 7% das variações das variáveis “AVALIAÇÃO_RISCO” e “IEGM”, conforme representado pelo valor R^2 na Tabela G1.

Também analisou a normalidade dos dados dos 102 municípios, por meio do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, que quantifica a distância entre a função distribuição empírica da amostra e a função distribuição acumulada de referência, conforme demonstra a Tabela G2.

Tabela G2. Teste de Normalidade das variáveis AVALIAÇÃO_RISCO e IEGM

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Estatística	df	Sig.
Standardized Residual	,065	102	,200*

a. Correlação de Significância de Lilliefors

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Nesse teste, identificou-se que existe normalidade nos dados, pois o valor *Sig* foi de 0,200 assim é possível inferir a um nível de 5% de significância que os dados apresentaram normalidade atendendo o pressuposto.

Além disso, também se analisou a presença de autocorrelação dos erros do modelo ajustado, por meio do teste de *Durbin-Watson* (DW) conforme apresenta a Tabela G3.

Tabela G3. Resumo de resultado do modelo AVALIAÇÃO_RISCO e IEGM

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa	Durbin-Watson
1	,135 ^a	,018	,008	1,16465	1,973

a. Preditores: (Constante), zre_6

b. Variável Dependente: zpr_6

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para o teste de *Durbin-Watson* o valor foi de 1,973 sendo este superior ao 1,851 (du) e inferior ao valor 2,149 (4-du), o modelo não apresenta problemas de autocorrelação, uma vez que o *Durbin-Watson* é 1,973 dentro do limite aceitável (Hill, Judge, & Griffiths, 2010).

Na sequência analisou a Homoscedasticidade pelo Teste de *Pesarán-Pesarán*, para a variável AVALIAÇÃO_RISCO e a variável IEGM, conforme se apresenta na Tabela G4.

Tabela G4. Resultados do modelo de regressão por meio da análise de variância – ANOVA

Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
1 Regressão	3,561	1	3,561	1,846	,177 ^b
Resíduo	192,860	100	1,929		
Total	196,421	101			

a. Variável Dependente: zre_6

b. Preditores: (Constante), zpr_6

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para o Teste de *Pesarán-Pesarán* conforme a Tabela G4 a Sig. apresenta 0,177, sendo que atende a Sig maior que 5%, dessa forma não rejeitando a hipótese nula da homoscedasticidade e atendendo o pressuposto.