

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO**

FRANCISCO ANDRADE DA SILVA FILHO

**O USO DOS SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS GOVERNAMENTAIS
DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19 PARA COMBATE A FRAUDES
ORGANIZACIONAIS**

GOIÂNIA

2022

FRANCISCO ANDRADE DA SILVA FILHO

**O USO DOS SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS GOVERNAMENTAIS
DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19 PARA COMBATE A FRAUDES
ORGANIZACIONAIS**

Dissertação de mestrado apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão e Negócios, pelo Programa de Pós-Graduação em Gestão e Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

Orientador: Prof. Dr. Luís Felipe Maldaner

GOIÂNIA

2023

Universidade de Rio Verde
Biblioteca Luiza Carlinda de Oliveira
Dados Internacionais de Catalogação na Publicação – (CIP)

S58u Silva Filho, Francisco Andrade da

O uso dos sistemas de controles internos governamentais durante a pandemia do Covid-19 para combate a fraudes organizacionais. / Francisco Andrade da Silva Filho. — 2023.
55f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Luís Felipe Maldaner.

Dissertação (Mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, Programa de Pós-Graduação em Gestão e Negócios, Unidade Acadêmica de Pesquisa e Pós-Graduação, 2023.

Inclui lista de figuras e quadros.

1. Controle interno. 2. Fraude organizacional. 3. Gestão pública.
I. Maldaner, Luís Felipe. II. Título.

CDD: 658.151

Bibliotecário: Juatan Tiago da Silva – CRB 1/3158

AGRADECIMENTOS

À Deus, pelo dom da vida.

Ao meu pai e à minha mãe, com amor e gratidão. São, para mim, exemplos de vida – que peço a Deus, consiga transmitir aos meus filhos - são a grande força incentivadora em minha caminhada.

À minha esposa, Ana Alice, pelo carinho e apoio, e aos meus filhos Heitor, Miguel e Lívia, que viveram a minha ausência nesse tempo de estudos, meu muito obrigado.

Ao professor Doutor Luís Felipe Maldaner. Mais do que um orientador, foi o amigo que soube ajudar a superar as minhas dificuldades. Sua orientação precisa e sua vasta cultura deram-me a segurança necessária para poder ousar seguir pelos caminhos que trilhei.

Agradeço a UniRV – Universidade de Rio Verde, que me proporcionou esta oportunidade, que considero ímpar, para alcançar um degrau importante na minha carreira profissional.

Gostaria ainda de agradecer o Magnífico Reitor Professor Mestre Alberto Barella Netto e o professor Doutor Claudemir Bertuolo Furnieles, os principais responsáveis por cada detalhe desta oportunidade que fui agraciado.

A todos os citados que Deus os abençoe!

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Princípios de Governança	14
Figura 2. Sistema de Controle Interno	20
Figura 3 Triângulo de fraude de Cressey.....	25
Figura 4. Classificação da fraude	27

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Resumo do método	29
Quadro 2. Operações realizadas pela Polícia Federal e a Controladoria Geral da União	37
Quadro 3. Medidas implantadas pela TCU	39
Quadro 4. Relatórios da TCU	41
Quadro 5. Plano estratégico baseado no modelo COSO	43

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 OBJETIVOS.....	9
1.1.1 Objetivo geral	9
1.1.2 Objetivos específicos	9
1.2 JUSTIFICATIVA	9
1.3 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	11
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1. GOVERNANÇA CORPORATIVA	13
2.2 COMPLIANCE.....	16
2.3 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	16
2.3.1. Auditoria pública no combate a corrupção	21
2.4. O MODELO COSO	23
2.5 FRAUDE	24
3. MÉTODO	29
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	29
3.2 COLETA DE DADOS.....	30
3.3 MÉTODO DE ANÁLISE.....	30
3.4 PERCURSO METODOLÓGICO	31
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO	32
4.1 PANDEMIA – COVID19.....	32
4.1.1 Recursos disponibilizados na pandemia da covid-19	34
4.1.2 A relação entre a pandemia e a corrupção	35
4.2 ANÁLISE DOS RELATORIOS EMITIDOS PELA TCU.....	39
4.3 PLANO ESTRATÉGICO PARA IMPLEMENTAR COSO NA TCU.....	42
4.4 CONJUNTOS E RECOMENDAÇÕES PARA UMA ORGANIZAÇÃO PUBLICA IMPLANTAR O MODELO COSO.....	44
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

Entre os diversos motivos resultantes da ineficiência da gestão dos recursos públicos, a corrupção pode ser considerada o principal problema que desvirtua a utilização dos recursos públicos (CAMPOS, 2016). Entende-se por corrupção o controle abusivo do poder e dos recursos do governo visando tirar proveito pessoal ou partidário (KEY, 1936).

O papel dos órgãos de controle interno no Brasil tem se destacado nos três níveis de governo. Criada em 2001 e renomeada em 2003 como Controladoria Geral da União – CGU, tem como principal premissa o combate à corrupção, embora exerça também a função de monitorar as políticas públicas. A própria estrutura de conformidades exigidas auxilia para o controle da corrupção, pois existe uma contenção de irregularidades a partir da rápida identificação de falhas nos processos (FARIA, 2018).

Após a operação Lava Jato¹, evidenciou-se que a maioria das empresas públicas ou privadas não utilizavam técnicas de controle interno em suas estruturas, mostrando assim a fragilidade das entregas das informações contábeis e financeiras (RUSSO, 2017).

Uma característica das fraudes é que elas são praticadas conscientemente (COSTA; WOOD JR, 2012). Isso diferencia as fraudes dos danos não intencionais - resultantes de falhas decorrentes de omissão, imperícia ou negligência. A prática de fraudes acaba elevando o risco operacional, com consequências danosas para a corporação. (SANTOS, FUNCHAL & NOSSA, 2020). Nesse sentido, tem-se que a fraude corporativa afeta negativamente a capacidade de uma empresa obter recursos com terceiros, demonstrando consequências econômicas da fraude.

O fortalecimento dos órgãos de controle interno tem despertado interesse no meio acadêmico. Segundo os estudos publicados por Beuren e Zonatto (2014), 92 artigos sobre o tema controle interno no setor público representam 69,17% do total de artigos identificados nos anos de 2003 a 2011. Nesse sentido, pode ser observado uma mudança de abordagem, os estudos sobre o controle da Administração Pública foram ligados com a reforma da gestão pública e o desenvolvimento de ferramentas

¹ Foi uma iniciativa de combate à corrupção e lavagem de dinheiro da história recente do Brasil, teve início em março de 2014 (BRASIL, 2022)

de controle da Administração Pública, em destaque a Nova Administração Pública que traz como premissa um controle interno concentrado nos resultados.

No Brasil, o tema relacionado ao controle interno no setor público tem sido objeto de trabalhos que investigam a evolução desses órgãos e como se comportam na estrutura da Administração Pública. Entre 2012 e 2020, na plataforma CAPES foram publicados 3.892 artigos com a temática controle interno na gestão pública (GP) (CAPES, 2020). Destacam-se o estudo elaborado por Moreira (2017), que teve como objeto o controle interno, identificando os subsídios que assegurem a sua importância não somente para a gestão pública, mas ressalta a ideia da sua usabilidade no contexto econômico do País, uma vez que a transparência permite que os gastos públicos sejam monitorados e revertidos para a sociedade.

Em 2020, a atuação do Controle Interno resultou em 267 ações de improbidade administrativa, aplicadas mais de 30 multas por atos de corrupção no valor aproximado de 11 milhões (AGU, 2020). Diante de escândalos pautados no cenário político nacional, e das consequências atinentes ao desvio de dinheiro público, especialistas e instituições retomam suas atenções para as formas de enfrentamento desse fenômeno. Como, por exemplo, a utilização dos princípios de *Governança Corporativa* para auxiliar na detecção de fraudes (CGU, 2019).

Segundo García-Sánchez, Hussain e Martínez-Ferrero (2019), a Governança Corporativa é fundamentada pelos princípios da transparência, prestação de contas, responsabilidade, justiça e responsabilidade social. Compreende-se então que, objetiva garantir a proteção dos interesses dos *stakeholders* e, ao mesmo tempo, busca uma redução dos custos de agência diante de uma efetividade do controle interno. Contribuindo no Brasil, Bauer e Coletti (2020) trazem o entendimento que se trata de uma operação de colaboração à administração quanto ao funcionamento das prerrogativas e funções definidas na organização.

Embora no Brasil, tenha o interesse em utilizar os princípios de governança nas organizações públicas e privadas, a realidade ainda está longe de ser a ideal. De acordo com Índice de Percepção da Corrupção (IPC) 2020, o país ocupa a 94ª posição de um total de 180 nações e territórios, sendo o primeiro lugar o menos corrupto.

Durante a pandemia covid-19, o controle interno torna-se ainda mais importante buscando identificar e responder aos riscos iminentes. Nota-se que os gestores da administração pública desempenham um papel fundamental para lidar com os

desafios da linha de frente. Ao mesmo tempo, os conselhos de administração também desempenham um papel importante na condução das empresas durante esta pandemia.

O que pode ser percebido é que a pandemia Covid-19 contribuiu para o avanço das pesquisas sobre como os sistemas de controles auxiliam a tomada de decisão (VENÂNCIO, ESPEJO; RIBEIRO, 2021), a continuidade e a redução o risco de fraudes (DE MORAIS, CHAIM, 2022).

Por esta razão, esta pesquisa busca responder **a adoção do sistema de controle interno pela administração pública durante a pandemia do Covid-19 contribuiu para a redução de fraudes no sistema único de saúde?**

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

Analisar como o Tribunal de Contas da União utilizou os relatórios de auditoria para combater possíveis fraudes e desvios durante a pandemia covid-19 no Sistema Único de Saúde.

1.1.2 Objetivos específicos

1. Compreender as características e forma de vinculação dos órgãos centrais de Controles Internos na estrutura dos municípios goianos;
2. Verificar se as variáveis de Controles Internos integrantes do modelo COSO (DICKINS; FAY 2013), relacionadas à eficiência operacional, estão presentes nos Sistemas de Controles Internos em execução nos municípios goianos.
3. identificar as principais irregularidades e fragilidades apontadas nos processos julgados pelo TCU durante a pandemia

1.2 JUSTIFICATIVA

A partir da década de 80, observa-se um crescimento em utilizar o gerenciamento de informações como uma ferramenta para a tomada de decisões (SILVA, 2017), entretanto, com os avanços tecnológicos e o crescimento da competitividade observou-se uma maior necessidade de aprofundar as medidas que

permitisse um controle e uma padronização, tendo em vista que as organizações operaram em um ambiente dinâmico e altamente competitivo (ANWER et al., 2022). Observa-se que o sucesso organizacional se baseia na capacidade de se adaptar às mudanças ambientais, para cumprir os objetivos organizacionais e gerir riscos dos negócios (SANTOS, 2014)

O controle interno não se trata de um evento, mas uma série de ações e atividades que ocorrem ao longo das operações de uma entidade continuamente (INTOSAI, 2013). Em segundo, a responsabilidade por controle interno eficiente é de todos (CALIXTO; VELÁSQUEZ, 2005). A administração define os objetivos, estabelece os mecanismos e atividades de controle, monitora e avalia o controle. No entanto, todo o pessoal da organização e os clientes externos desempenham papéis importantes para que isso aconteça.

O controle, de fato, torna-se um mecanismo de prevenção da corrupção e de empoderamento social, buscando a participação do cidadão nos assuntos relacionados à gestão, fiscalização, acompanhamento e nas diretivas das ações da Administração Pública (BRASIL, 2012).

Para Ritta (2010), as organizações com controles internos estruturados estão menos expostas a erros e fraudes. Raghavan (2011), ao pesquisar assuntos relacionados com fraudes e controles internos ineficientes na organização governamentais, identificou que para controlar os riscos corporativos em entidades públicas é importante que haja o fortalecimento dos Controles Internos direcionados à gestão de riscos (COSO - ERM) e governança corporativa.

No artigo publicado por Santos e Martins (2023), teve como objetivo analisar as fontes de risco e o nível de vulnerabilidade nos processos de aquisição de bens e serviços em um órgão do poder estadual de Minas Gerais. A pesquisa foi realizada por meio de grupos focais e utilizou a análise de conteúdo para analisar os dados coletados. Os resultados mostraram a importância de estudar e gerenciar os riscos nas aquisições públicas, visando a eficiência dos processos e o atendimento às demandas dos cidadãos. Assim como, ofereceram informações relevantes para a implementação da gestão de riscos na administração pública brasileira, visando a redução da vulnerabilidade, melhoria da qualidade dos serviços e melhor utilização dos recursos públicos.

Embora os órgãos públicos possam reavaliar e testar periodicamente seu sistema de controle interno para garantir que esteja sendo eficiente, a COVID 19

tornou-se fator externo sem precedentes, em que reavaliar o controle assume um significado totalmente novo. O que foi eficiente no passado pode agora resultar em lacunas de controle ao considerar novos riscos, como um ambiente de trabalho remoto, revisões/aprovações digitais e documentação virtual.

Compreende-se que os controles internos precisam ser reavaliados para identificar se os controles existentes estão de fato contribuindo para reduzir os riscos advindos do momento pandêmico. Esse fato pode resultar em mudanças políticas, operacionais e financeiras e criação de novas políticas, assim como o ajuste no papel e na responsabilidade do gestor.

Nesse contexto, essa pesquisa possibilita três contribuições: uma teórica, outra empírica e a terceira social. Na teoria, permitirá avançar nos conceitos de controle interno sobre a ótica de uma organização pública. Em relação à parte empírica, objetiva oferecer uma análise sobre a utilização de Controles Internos durante os períodos de crises, buscando traçar um mapa das principais mudanças assertivas durante a pandemia do covid-19. Na parte social, visa sugerir soluções inovadoras para mitigar fraudes nos cofres públicos de modo a trazer mais transparência à administração pública.

Outro aspecto que fomenta essa pesquisa é o pesquisador ser servidor público, exerce a função na área de fiscalização das entidades públicas municipais no estado e tem experimentado a fragilidade da Administração Pública no que se refere a controles internos.

1.3 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Este trabalho é composto por cinco capítulos distintos. O primeiro capítulo, destinado à introdução, apresenta uma contextualização do tema proposto, bem como o problema da pesquisa, os objetivos gerais e específicos e a justificativa. No segundo capítulo, é apresentada a fundamentação teórica do trabalho, onde são discutidos os fundamentos históricos, conceitos, características do Controle Interno, classificação de fraude e apresenta como é representado a estrutura do modelo *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* - COSO. O terceiro capítulo apresenta os procedimentos metodológicos utilizados para resolver os objetivos e o problema da pesquisa, bem como a forma e os instrumentos de coleta de dados. No

quarto capítulo, são apresentados a descrição, a análise dos dados coletados e seus resultados, incluindo as características dos Controles Internos nos municípios goianos estudados na pesquisa. Por fim, no capítulo cinco, são expostas as conclusões do trabalho, juntamente com as limitações e sugestões para futuros estudos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O capítulo 2, dedicado à fundamentação teórica do trabalho, explora os aspectos teóricos relacionados ao problema em estudo, buscando examinar questões essenciais sobre Governança corporativa e controle interno para melhor compreensão do tema. Para tanto, são abordados aspectos históricos, conceitos, objetivos, espécies, princípios e componentes dos Controles Internos, além da apresentação do modelo COSO. Em seguida, discute-se o como a fraude é caracterizada na Administração Pública, enfatizando a necessidade de implementação de Controles Internos operacionais que visem a eficiência operacional. Essa discussão sustenta o objetivo da pesquisa, que busca verificar como a administração do governo do estado de Goiás utilizou o controle interno durante a pandemia covid-19 para combater as fraudes nos sistemas de saúde.

2.1. GOVERNANÇA CORPORATIVA

Diante da globalização e da formação de grandes aglomerados empresariais, tornou-se necessário criar leis e regulamentações que pudessem garantir o maior controle da atividade empresária (NASSIFF; SOUZA, 2013).

A divergência de interesses que pode surgir quando ocorre a separação da propriedade e do controle originou uma das principais teorias organizacionais, a teoria da agência (GODOY; MARCON, 2020). Para que se possa garantir que os gestores tomem decisões em um nível ótimo, é necessário incorporar mecanismos de monitoramento, incentivo e em alguns casos conceder garantias contratuais.

Nesse contexto, Davis, Schoorman e Donaldson (1997) afirmam que a Teoria de Agência se apresenta como o principal modelo nos estudos sobre governança corporativa (GC). A efetivação das práticas de GC tende a reduzir os conflitos de agência, na tentativa de alinhar as expectativas do principal à tomada de decisão pelo gestor através da direção, monitoramento e incentivo (SIMÕES. SOUZA, 2020).

Assim, a Governança Corporativa é um processo contínuo de aplicação das melhores práticas de gestão, garantindo que a lei seja seguida da maneira pretendida e aderindo aos padrões éticos de uma empresa para uma gestão eficaz, atendendo às responsabilidades das partes interessadas e cumprindo as responsabilidades sociais corporativas (VIEIRA, BARRETO, 2019). De acordo com Lodi (2000)

Governança Corporativa pode ser entendido como um sistema de gestão que permite o relacionamento entre os acionistas, os auditores independentes, os executivos da empresa e os conselheiros de administração.

Contribuindo, Fiorini, Junior e Alonso (2016) trazem que a GC contém políticas e regras para manter um forte relacionamento entre os proprietários da empresa (acionistas), o Conselho de Administração, a administração e várias partes interessadas, como funcionários, clientes, governo, fornecedores e público. Aplica-se a todos os tipos de organizações com ou sem fins lucrativos.

O conceito de governança corporativa está, de maneira intrínseca, relacionado à organização estrutural das organizações, que para Burns e Stalker (1961) descreveram como mecanicistas ou orgânicas. Para esses autores, governança relaciona-se com o grau de colaboração e controle que a estrutura de uma organização proporciona a seus diversos níveis gerenciais.

A GC está sustentada em quatro princípios fundamentais, sendo a equidade (*equity*), transparência (*disclosure*), a prestação de contas (*accountability*) e o respeito às leis (*compliance*), conforme apresentado na figura 1.

Figura 1 Princípios de Governança



Fonte: Adaptado de DALLAGNOL et al, (2019)

O princípio da transparência está relacionado com a prestação de contas de informações aos *stakeholders*, garantido que os relatórios divulgados apresentam a realidade da organização e apontado o planejamento de suas ações futuras (ANDRADE; ROSSETTI, 2014). As corporações que apresentam maturidade em

termos de governança adotam a transparência como princípio básico, desde a alta administração até as gerências mais básicas e sua adoção, contribui, por exemplo, para formação da cultura organizacional e para conduzir as ações gerenciais nos princípios simplificando o processo de controle e regulação (SHLEIFER e VISHNY, 1997).

O termo equidade remete a ideia de que a responsabilidade é equivalente ao nível de autonomia que cada gerência possui. De acordo com esse princípio, não são permitidas ações ou políticas discriminatórias (LEAL, 2020).

O terceiro princípio emerge como uma forma de garantir a autonomia e concomitantemente preservar as ações gerenciais, o processo de governança precisa ser baseado em correta prestação de contas. “Prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria” (ANDRADE e ROSSETTI, 2014, p.35)

O quarto princípio tem em vista garantir o respeito e o cumprimento dos requisitos impostos pelas autoridades reguladoras externas. A responsabilidade corporativa é resultante da formação da cultura organizacional e norteia o planejamento e controle dos processos gerenciais. (ANDRADE e ROSSETTI, 2014). Freeman e Red em seu artigo seminal considera que responsabilidade corporativa expressa o conceito de *compliance*, pois ao desempenhar suas responsabilidades, a organização consegue atingir objetivos como a elevação do padrão de qualidade, a satisfação e manutenção dos clientes, a redução dos riscos e a competitividade no mercado.

Desta forma, Machado, Fernandes e Bianchi (2016) consideram que quanto mais a empresa aplica esses pilares nos seus processos, maior é seu desenvolvimento quanto às boas práticas de governança corporativa, possibilitando chegar a um maior grau de conformidade.

Nota-se que para atingir a governança corporativa eficaz, todas as funções e processos de uma corporação precisam ser definidos no planejamento estratégico (FREEMAN e REED, 1983). Nesse contexto, pode-se entender que a governança é sempre estratégica, pois tem como foco os objetivos de uma organização refletidos em suas políticas internas. Por meio da governança, os acionistas visam implementar sua visão para a empresa e moldar suas abordagens e progresso.

2.2 COMPLIANCE

Com o advento de exigências legais mais rígidas, melhores práticas industriais, preocupações com segurança, códigos éticos de conduta e padrões de gestão de TI, o tema *compliance* tornou-se altamente relevante tanto para profissionais quanto para acadêmicos (FOORTHUIS, 2020).

O termo *compliance* é oriundo do verbo em inglês “*to comply*”, que significa cumprir, agir de acordo com uma regra e executar. Diante da crise financeira em 2018, o EUA foi o primeiro país a utilizar as técnicas de *compliance* para a prevenção da corrupção. Por se tratar de uma ferramenta imparcial e independente, os profissionais atuantes na área de *compliance* não podem sofrer influências de nenhum departamento da organização. Essa é uma das principais características para prevenção da corrupção empresarial (SÁNCHEZ RIO; ANTONIETTO, 2014).

De acordo com Oliveira, “o termo refere-se ao dever de estar em conformidade e fazer cumprir as leis, diretrizes, regulamentos internos e externos, buscando mitigar riscos atrelados à reputação e o risco legal/regulatório” (OLIVEIRA, 2016 p.02). Entretanto, não se pode confundir o *compliance* com o mero cumprimento de regras formais e informais, sendo o seu alcance bem mais amplo, ou seja, “é a linha mestra que orienta o comportamento da instituição no mercado em que atua, bem como a atitude dos seus funcionários” (CANDELORO; RIZZO; PINHO, 2012, p. 30)

O *compliance* pode se relacionar em vários tipos de mecanismos que orientam e restringem as organizações, como, por exemplo, leis e regulamentos, cultura e processos organizacionais. As Leis e regulamentos visam reduzir o risco social e encorajar o comportamento ético. Enquanto, as melhores práticas e procedimentos organizacionais geralmente visam diminuir o risco organizacional, melhorando o seu desempenho (VIEIRA, BARRETO, 2019).

2.3 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A prática efetiva de governança e *compliance* é facilitada pelo controle de gestão, e quando usadas adequadamente, podem ser poderosas facilitadoras de mudanças e ações nas entidades públicas ou privadas. Eles podem, por exemplo, ajudar a definir e executar a estratégia, interagir com clientes e funcionários e

monitorar o desempenho. Independente do porte da empresa, todas podem e devem implantar controles gerenciais, com o intuito de proporcionar auxílio direto aos administradores para tomada de decisão. Na escolha de qual modelo gerencial a empresa implantará é necessário validar se são bem estruturados, se possuem uma boa relação custo/benefício e apresenta uma margem de segurança aceitável, para que as metas sejam alcançadas (ALMEIDA, 2009).

Dentre as ferramentas de gestão destaca-se o sistema de controle interno, que protege a organização contra os riscos financeiros, estratégicos e de reputação. (VIEIRA, BARRETO, 2019). Compreende-se que para ter sucesso em um ambiente em constante mudança, é imperativo que as empresas obtenham e mantenham sua vantagem competitiva e uma das maneiras pelas quais a vantagem competitiva pode ser obtida e sustentada é através da eficácia de sua estrutura de Controle Interno (ALSHARIF, AI-SLEHA, 2021; NURAZIZAH; NOVITA, 2021)

Na área pública, o controle interno visa auxiliar o gestor público e defender o cidadão, contribuindo para o alcance dos objetivos com eficiência e de forma econômica, protegendo os recursos públicos e evitando erros, fraudes, desperdícios e irregularidades (CARDIN et al, 2014; DECASTRO, 2007).

A história do Controle Interno na Administração Pública brasileira teve como marco o artigo 76, da Lei nº 4.320/64, no qual trouxe a separação do Controle Interno e Controle externo, buscando definir as competências dos exercícios das atividades. Segundo Mello (2009, p. 930) “o controle assume somente duas formas: controle interno e controle externo. O primeiro realizado pela própria Administração e o segundo exercido pelos Poderes Legislativo e Judiciário e, também, pelo Tribunal de Contas”.

O controle sobre a Administração Pública tem por objetivo garantir a conformidade de sua atuação perante os princípios, que são impostos pelo ordenamento jurídico (Di Pietro, 2002, p. 435). Corroborando, Alexandrino e Paulo (2011) conceituam o controle administrativo como sendo um conjunto de instrumentos que o ordenamento jurídico estabelece, cuja finalidade de que a própria administração consiga realizar a fiscalização, orientação e revisão da sua atuação.

Segundo Meirelles, controle administrativo pode ser conceituado como:

(...) todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las na lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle da legalidade e de mérito. Sob ambos esses aspectos podem e devem operar-se com legitimidade e

eficiência, atingindo a sua finalidade plena, sendo a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais dos administrados.

Na Constituição, compreende-se que o controle serve como um mecanismo de “freios”, ou seja, o uso do poder pelo administrador precisa ser controlado e quando necessário sofrer interferências servido como arbítrio, assim dispões o artigo 70 da supracitada:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988 n.p)

Attie (2011, p. 195) menciona que o controle interno possui quatro objetivos principais, sendo: “a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; e a aderência às políticas existentes”.

Trata-se de mecanismos, regras e procedimentos implementados para garantir a integridade das informações financeiras e contábeis, promover a prestação de contas e evitar fraudes. Além de cumprir as leis e regulamentos e impedir que os funcionários/servidores roubem ativos ou cometam fraudes, o controle interno pode ajudar a melhorar a eficiência operacional, melhorando a precisão e a pontualidade dos relatórios (ALMEIDA, 2009).

Nesse aspecto, as auditorias internas avaliam os controles internos de uma entidade, incluindo seus processos de governança corporativa e contabilidade. Eles garantem a conformidade com leis e regulamentos, relatórios financeiros precisos e oportunos e coleta de dados, além de ajudar a manter a eficiência operacional, identificando problemas e corrigindo lapsos antes que sejam descobertos em uma auditoria externa. As auditorias internas desempenham um papel crítico nas operações e na governança corporativa de uma empresa (DIAS; PAGNUSSAT, 2019)

A Lei Complementar de Responsabilidade Fiscal (LRF) cita que o controle interno é o responsável pela fiscalização da gestão fiscal, com o monitoramento da administração pública (gestão orçamentária, financeira e patrimonial) definindo a execução das metas estabelecidas pelo planejamento, regulando as despesas, mensurando os limites para a aplicação dos recursos públicos, buscando maior transparência à gestão pública.

A LRF n.º 101/2000 em seu artigo 1, traz quanto às normas de finanças públicas focadas em definir quanto a responsabilidade na gestão fiscal” estabelecendo que:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições (BRASIL, 2000 n.p.)

Para ser verificado o sistema de controle interno de um órgão público, faz-se necessário o trabalho da auditoria. Corroborando, Castro (2008, p. 55), “o controle interno é peça-chave para a auditoria”, emitindo opinião sobre os resultados apurados a partir da gestão. Com isso, a auditoria pode avaliar se as ferramentas do controle interno estão funcionando corretamente e sendo aplicadas eficazmente.

Segundo o Coso (2013), controle interno é um processo constituído de 5 elementos, que estão inter-relacionados entre si;

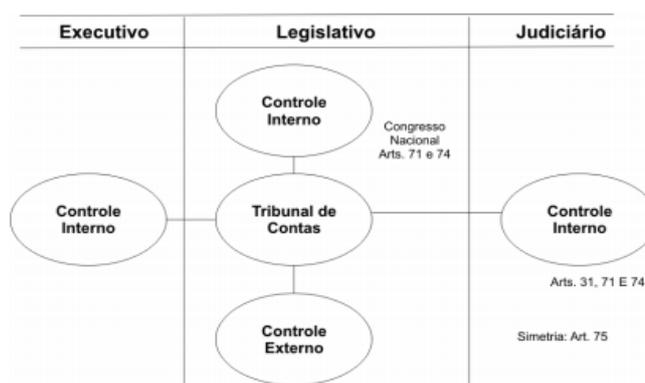
- Ambiente de controle trata-se de um conjunto de padrões, processos e estruturas que fornecem a base para a realização de controle interno em toda a organização.
- Avaliação de risco, um processo dinâmico e iterativo para identificar riscos de fontes externas e internas.
- Atividade de controle onde as ações serão estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir que as diretrizes da administração para mitigar riscos à consecução dos objetivos sejam cumpridas.
- Informação e comunicação são necessárias para que a entidade realize responsabilidades de controle interno para apoiar a consecução de seus objetivos.

De acordo com Magalhães, cada entidade pública possui um sistema próprio de controle interno, que pode ser conceituado como:

O plano de organização e o conjunto de métodos e medidas adotadas pela administração para salvaguardar os ativos, verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis, estimular o cumprimento das diretrizes e políticas administrativas estabelecidas e promover a eficiência operacional. (MAGALHÃES, 1996, p. 10),

Observa-se que a Constituição traz o controle interno no âmbito federal, e depreende a existência de um sistema de controle interno mantido de forma integrada, conforme exposto na figura 2.

Figura 2. Sistema de Controle Interno



FONTE: PLATERO, 2012, p. 36

Compreende-se por controle interno a responsabilidade da Administração Pública anular seus próprios atos, quando for identificado quando praticados em desconformidade com o direito. Cabem nessa categoria os instrumentos de controle da Administração centralizada sobre autarquias, fundações e empresas estatais (RAUSCH, 2010)

Nesse sentido, Madrigal (2016) cita que o controle Interno é a organização de métodos e medidas que controlam com exatidão, confiabilidade e integralidade os dados contábeis, prevenindo práticas antieconômicas e fraudes, tornando as operações internas mais eficientes e confiáveis.

A função do controle é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; zelar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; verificar a perfeita aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas.

Por exercer essa função, é comumente comparado com uma auditoria, o que não pode ser tomado como verdade, tendo em vista que a auditoria é uma ferramenta do controle interno. Aqui você fez o parágrafo que conecta com a próxima seção. Normalmente, se faz algum tipo de ligação na frase, algo como "...tendo em vista que a auditoria é uma ferramenta de controle interno, conforme será abordado na próxima seção".

2.3.1. Auditoria pública no combate a corrupção

Na administração pública, Raupp e Vier (2016) mencionam a importância da auditoria para a administração da entidade, uma vez que é benéfico como, por exemplo, um maior controle na execução das funções.

A Controladoria Geral da União (CGU) tem suas responsabilidades e competências definidas pela Lei 10.683/2003, no qual está diretamente ligada à Presidência da República, cujo objetivo é prestar assistência em temas ligados à defesa do patrimônio público, dentre eles, o controle interno, auditoria pública, identificação de falhas e correção, à prevenção e ao combate à corrupção.

Embora seja reconhecida como uma agência que combate a corrupção, também exerce função em favor da gestão, no que tange a sua transparência e efetividade. Bazana, Bazana e Petri (2019) ressaltam ainda que a CGU, na atuação à correção, apura possíveis irregularidades praticadas por servidores, bem como aplica as devidas sanções e penalidades.

A auditoria governamental verificará como estão sendo aplicados os recursos disponíveis, bem como analisar os processos, identificando se existe alguma não conformidade com o uso do dinheiro público. Nesse sentido, pode-se observar que a auditoria trabalha diretamente com o combate à corrupção (ARAÚJO, 2007; LOUREIRO, 2012).

Para Bobbio, Mateucci e Pasquino (1991, p. 292), corrupção pode ser compreendida como o efeito de se corromper diante ações como, suborno, propina, fraude e apropriação indébita ou qualquer outro desvio de recurso. De acordo com Key, corrupção pode ser definida como:

Controle abusivo do poder e dos recursos do governo visando tirar proveito pessoal ou partidário. Tal proveito (...) pode ser na forma de poder ou controle dentro da organização política ou na forma de apoio político por parte de vários indivíduos (...) (KEY, 1936. p. 5-6).

Segundo Miranda (2010), entende de forma mais ampla que corrupção é um conjunto de práticas que se resulta em uma troca entre aquele que detém o poder e o que detém poder econômico, visando obter vantagens ilícitas para os indivíduos ou grupos.

Dessa forma, de acordo com Zurutuza (2016) o planejamento de combate à corrupção deve se debruçar para uma compreensão mais profunda sobre as suas

características e motivações acerca dos desvios de verbas públicas, que podem estar relacionadas a questões da própria formação de cidadania de governantes, dirigentes, e do próprio povo brasileiro. Para a autora, a corrupção também pode distorcer os orçamentos do governo no que diz respeito à geração de receita e despesas.

A CGU utiliza a auditoria governamental como ferramenta capaz de nortear os trabalhos, buscando realizar fiscalização eficiente, garantindo assim resultados operacionais satisfatórios para a gestão pública. Para que consiga realizar essas fiscalizações, a CGU conta com profissionais capacitados que sejam capazes identificar falhas no processo, prevenindo assim fraudes e corrupções. Nesse sentido, Zurutuza (2016) menciona que uma auditoria de maior qualidade no público tem um efeito pronunciado na redução da corrupção.

Para Oliveira (2014), a auditoria representa um importante instrumento de controle, à medida que possibilita uma melhor alocação de recursos públicos, contribuindo para detectar e propor correção dos desperdícios de recursos, da improbidade administrativa, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, procurando garantir a observância de normas que regulamentam a aplicação destes recursos, bem como na busca de garantir os resultados pretendidos, em consonância com as boas práticas de transparência da administração pública.

A grande maioria das auditorias do setor público têm quatro princípios distintos (INTOSAI, s.d; PARDIM, 2017)

1. Fornece a todos os usuários informações independentes e confiáveis com base em evidências suficientes e apropriadas relacionadas com entidades públicas.
2. Incentiva a responsabilidade e a transparência, promovendo melhoria contínua e confiança sustentada no uso adequado dos fundos públicos, patrimônio e desempenho da administração pública.
3. Reforça a eficácia desses órgãos dentro do arranjo constitucional.
4. Cria incentivos para a mudança fornecendo conhecimento, análise abrangente e recomendações bem fundamentadas para melhoria

Como pode ser observado, auditoria pública torna-se um instrumento eficiente para mitigar as ações de corrupção por meio do fortalecimento dos sistemas de controle a fim de inibir as possibilidades de fraudes e desvios.

2.4. O MODELO COSO

O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO, 2013) é uma iniciativa do setor privado que foi criada nos Estados Unidos em 1985. É uma joint venture de cinco associações profissionais, a saber, a American Accounting Association, o American Institute of Certified Public Accountants, o Financial Executives Institute, o Institute of Management Accountants e o Institute of Internal Auditors. O principal objetivo do COSO é fornecer liderança de pensamento e orientação sobre gerenciamento de riscos corporativos, controle interno e dissuasão de fraudes.

O modelo COSO foi introduzido pela primeira vez em 1992 e desde então tem sido amplamente adotado como uma estrutura abrangente de controle interno. A versão mais recente do modelo, conhecida como COSO 2013, foi lançada em maio de 2013 e é reconhecida como a principal estrutura para projetar, implementar e avaliar sistemas de controle interno.

O COSO 2013 define controle interno como "um processo, executado pelo conselho de administração, administração e outro pessoal de uma entidade, projetado para fornecer segurança razoável em relação ao alcance dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros, e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis."

O modelo COSO 2013 consiste em cinco componentes:

- Ambiente de controle: refere-se à atitude geral, conscientização e ações da liderança, administração e funcionários de uma organização em relação à importância do controle interno e do comportamento ético.
- Avaliação de riscos: Este componente envolve a identificação, análise e avaliação dos riscos para a consecução dos objetivos de uma organização e o desenho de respostas apropriadas para gerenciar esses riscos.
- Atividades de Controle: São as políticas, procedimentos e práticas que garantem que as diretrizes da administração sejam cumpridas e que os riscos críticos sejam identificados e tratados.
- Informação e Comunicação: Este componente envolve a captura e troca de informações em toda a organização para apoiar a tomada de decisão eficaz e gestão de desempenho.

- Monitoramento: Este componente inclui avaliações contínuas da qualidade do desempenho do controle interno ao longo do tempo e a adoção de ações corretivas conforme necessário.

No Brasil, a estrutura COSO é amplamente reconhecida e utilizada pelas empresas como base para seus sistemas de controles internos. De acordo com a pesquisa de Galdi e Carvalho (2016), as empresas brasileiras que implementaram a estrutura COSO relataram melhorias em seu ambiente de controle, avaliação de riscos e atividades de controle. Outro estudo de Valadão, Oliveira e Farias (2017) constatou que a estrutura COSO é uma das mais utilizadas no Brasil para projetar sistemas de controles internos.

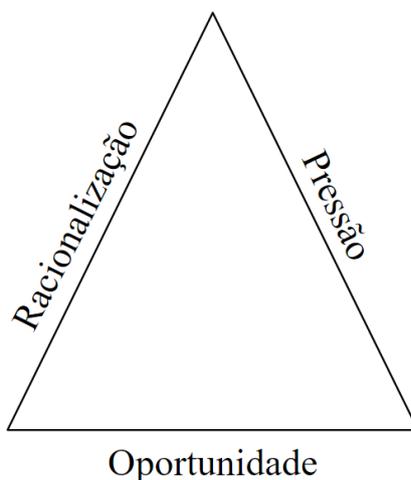
Em resumo, o modelo COSO 2013 fornece uma estrutura abrangente para projetar, implementar e avaliar sistemas de controle interno. Seus cinco componentes - ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento - são essenciais para alcançar os objetivos de uma organização nas categorias de eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. A estrutura COSO tem sido amplamente reconhecida e utilizada no Brasil e em outros países, e tem sido associada a melhorias no desempenho dos controles internos.

2.5 FRAUDE

Fraude remete ao ato de ludibriar ou enganar (Michaelis, 2021). Na esfera corporativa, Baccus (1994) destaca que as fraudes ocorrem num ambiente onde uma empresa que se sente pressionada leva os seus gerentes a tomarem decisões que sejam irregulares. Desse modo, as fraudes sucedem práticas ilícitas realizadas por integrantes do topo das corporações, de maneira consciente, no qual utilizam procedimentos de acompanhamento e gestão para proveito próprio que prejudica a terceiros (WOOD e COSTA, 2015).

A fraude foi objeto de estudo de Donald R. Cressey (1953), que teorizou um modelo que ficou conhecido como “Triângulo da fraude” que descreve os três componentes principais envolvidos na maioria das fraudes: oportunidade, pressão/incentivo e racionalização, conforme figura

Figura 3 Triângulo de fraude de Cressey



Fonte: Adaptado de Wells (2011, p. 8)

A primeira parte do triângulo envolve a presença de uma oportunidade para cometer a fraude. Isso pode ser uma brecha no sistema de controle interno de uma organização, uma falta de supervisão adequada, acesso indevido a informações confidenciais ou outros fatores que permitem que a fraude ocorra. Quanto maior a oportunidade, maior a probabilidade de ocorrer uma fraude.

O segundo componente é a pressão ou incentivo que leva alguém a cometer fraude. Essa pressão pode ser financeira, como dificuldades econômicas pessoais, dívidas ou desejo de enriquecimento rápido. Também pode envolver pressões sociais, como a necessidade de manter uma aparência de sucesso ou satisfazer as expectativas de outras pessoas. Em alguns casos, uma combinação de fatores pode levar uma pessoa a se sentir compelida a cometer uma fraude.

A racionalização é a terceira parte do triângulo e envolve a capacidade de uma pessoa de justificar moralmente suas ações fraudulentas. Os fraudadores muitas vezes buscam argumentos para se convencer de que suas ações são justificadas ou necessárias. Eles podem acreditar que estão apenas "pegando emprestado" o dinheiro ou que merecem a recompensa por seu trabalho árduo. A racionalização ajuda a diminuir o sentimento de culpa e a manter a motivação para continuar a fraude.

O Triângulo da Fraude é útil para entender as motivações e os processos mentais envolvidos na ocorrência de fraudes. As organizações podem usar esse modelo para identificar potenciais pontos fracos em seus sistemas de controle e prevenir a ocorrência de fraudes. Além disso, pode auxiliar na conscientização dos

funcionários sobre as consequências da fraude e promover uma cultura de ética e integridade.

Segundo a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) (2010) as fraudes corporativas envolvem um membro específico da organização que intencionalmente comete uma ação fraudulenta que prejudica a própria organização. Essas fraudes ocorrem quando um indivíduo dentro da empresa utiliza sua posição, acesso a recursos ou conhecimento interno para obter ganhos pessoais indevidos ou causar danos financeiros à organização.

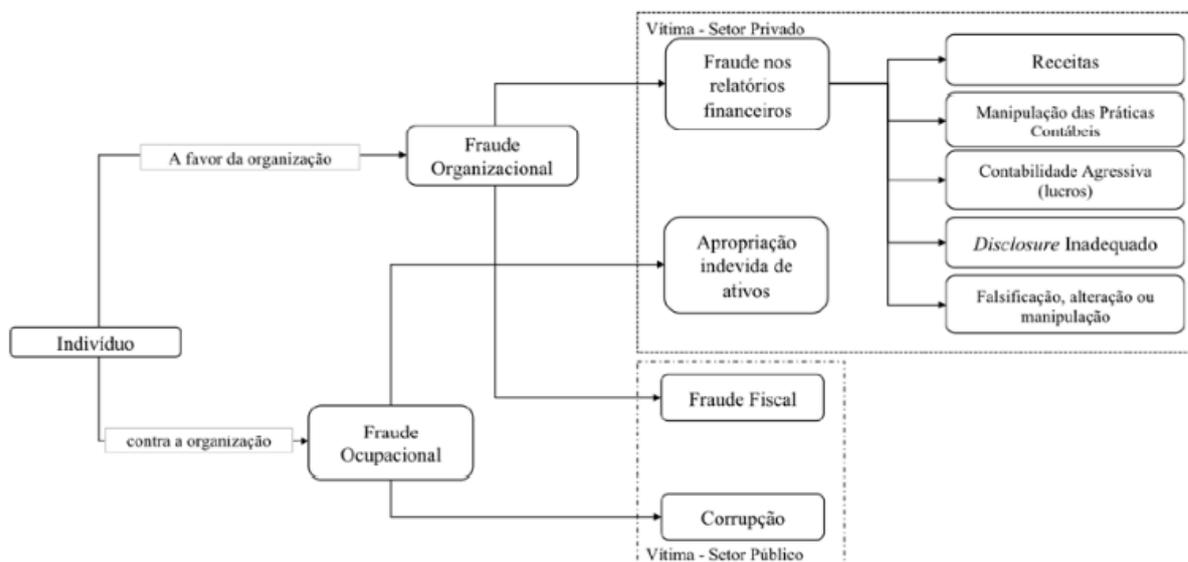
As fraudes corporativas podem assumir diversas formas, como desvio de ativos, manipulação de informações financeiras, corrupção, suborno, lavagem de dinheiro, fraude em licitações, entre outras. Essas ações são realizadas com o objetivo de obter benefícios pessoais, como ganhos financeiros ilícitos, promoção profissional, evasão de responsabilidades ou qualquer outra motivação individual

No que diz respeito aos tipos de fraudes, Manvailer (2021) considera que há dois tipos de classificação: Ocupacional organizacional. Enquanto a ACFE (2010) classifica em três principais tipos de fraudes corporativas em: corrupção, apropriação indevida de ativos e declarações fraudulentas.

Já Murcia e Borba (2007) consideram a existência de dois tipos de fraudes; apropriação indevida de ativos (*Occupational fraud e misappropriation of assets*) e fraude nas demonstrações financeiras (*Financial statement fraud, Fraudulent financial reporting*).

Para sistematizar as classificações das fraudes, o estudo de Maragno e Borba (2017), divide as fraudes essencialmente em dois tipos: fraude ocupacional e fraude organizacional. Embora seja feito um desmembramento em cada uma para outros tipos de fraudes que considera os beneficiários da fraude como o principal divisor. Para melhor elucidação, a figura 3 a seguir apresenta a classificação de fraude segundo Maragno e Borba (2017):

Figura 4. Classificação da fraude



Fonte: Maragno e Borba (2017)

A fraude organizacional (a favor da organização) é dividida em: fraude nos relatórios financeiros (vítima – setor privado) e fraude fiscal (vítima setor público). Já a fraude ocupacional (contra a organização) divide-se em: apropriação indevida de ativos (vítima – setor privado) e corrupção (vítima – setor público).

As fraudes corporativas podem acontecer em qualquer organização. Assim, quando existem falhas de segurança no processo de governança, ou quando as normas de compliance não estão devidamente estabelecidas, surgem brechas que levam à oportunidade de fraudes (Diniz e Borges, 2020). Não obstante, essas falhas e a impunidade dos agentes fraudulentos podem comprometer a imagem de uma organização, resultando na elevação de seus riscos operacionais (Martins e Ventura Júnior, 2020).

Fraudes corporativas acabam gerando prejuízo à empresa onde ocorrem, mesmo que sejam voltadas contra pessoas externas à corporação. Por exemplo, quando um alto funcionário da empresa usa relacionamentos corporativos e comete fraudes contra os clientes, esses atos levam a organização ao descrédito e a prejuízos (Sakano, 2021).

Achados anteriores na literatura corroboram que quanto maior complexidade da organização, maior será o risco de ocorrência de fraudes, devido principalmente pela robustez e características que envolvem as diversas operações (SCARINCI, 2021). Essa complexidade, em sua maioria, também traz deficiências nos sistemas

de controle interno, facilitam o surgimento de casos emblemáticos de fraude e corrupção ao redor do mundo (ARAÚJO; SOUTO, 2017).

Abiola e Adedokun (2013) em seus estudos sobre os efeitos do sistema de controle interno na detecção de fraudes em bancos comerciais nigerianos, no qual foi possível observar que a fraude tem relação com o treinamento inadequado dos funcionários. Araújo e Souto (2017) buscaram avaliar os controles internos no setor público. Os dados foram coletados por meio da triangulação das técnicas de grupos focais, análise documental e observação direta. Para os autores, ficou evidenciado que o controle interno está relacionado a parte processual como também ao entendimento dos usuários sobre o objetivo do controle interno.

3. MÉTODO

O presente capítulo tem por finalidade descrever o método empregado na presente pesquisa, com o objetivo evidenciar como foram gerados os resultados a partir da coleta de dados, tratamento e interpretação.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A metodologia é classificada como revisão integrativa, pois irá retratar a relação entre os constructos investigados, ou seja, buscar-se-á interligar a eficiência do controle interno com a diminuição de fraudes corporativas. Vergara (2000 p. 47) menciona que as pesquisas descritivas “não têm o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

Quanto à exploratória, procura explorar um problema, de modo a fornecer informações para uma investigação mais precisa. Elas visam uma maior proximidade com o tema, que pode ser construído com base em hipóteses ou intuições (GIL, 2002). Em relação a problemática, essa pesquisa é classificada qualitativa. De acordo com Richardson (2017) esse tipo de estudo possibilita a utilização de diferentes estratégias de investigação, e métodos de coleta de dados, análise e interpretação, objetivando a compreensão do fenômeno estudado.

Quadro 1. Resumo do método

QUANTO À FINALIDADE
APLICADA: gerar conhecimentos para a aplicação prática dirigida à solução de problema
QUANTO AO OBJETIVO
EXPLORATÓRIA: Levantamento bibliográfico de artigos já publicados proporcionando uma maior familiaridade com o tema
DESCRITIVA: Descrever os mecanismos utilizados no controle interno para garantir a eficiência no combate a fraudes organizacionais
QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA
QUALITATIVA: Busca compreender a importância do controle interno na administração pública para redução das fraudes organizacionais.
QUANTO ÀS TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS UTILIZADOS
BIBLIOGRÁFICA: Utiliza material já publicado e disponível em diferentes fontes.
DOCUMENTAL: Relatórios emitidos pelo TCEGO e TCU durante a pandemia covid-19
ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO: Analisar os relatórios emitidos pelo TCU e GCU sobre a pandemia covid-19

Fonte: Autores, (2021)

3.2 COLETA DE DADOS

Os dados primários serão coletados nos órgãos TCU e GCU referente ao ministério da saúde por meio de uma análise dos documentos relacionadas à Covid-19, partindo da Portaria MS nº 188/2020, que promulga estado de Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus.

Os relatórios analisados foram os de fiscalizações e de conformidade cujo objetivo consiste em analisar a confiabilidade dos processos e dados analisados emitidos em 2020 e 2021. Como critério de inclusão serão utilizadas as palavras chaves “auditoria”, “relatório”, “conformidade”, “TCU”, “controle”, “corrupção”, “fraude”.

Os parâmetros definidos no checklist foram os cinco componentes do modelo COSO 2013; o que foi encontrado e o que foi determinado características inerentes ao ambiente de controle e o relatório de auditoria analisando os avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

3.3 MÉTODO DE ANÁLISE

Iniciou-se o projeto com a preparação dos dados. O NVivo foi selecionado pela sua capacidade de processar e analisar grandes volumes de texto. A fase inicial consistiu na importação dos relatórios para o software, atendendo aos formatos de arquivos suportados pelo NVivo, certificando a integridade do texto original. Após a importação, foi realizado uma leitura flutuante para confirmar a inclusão completa de todos os dados relevantes, verificando o conjunto de dados no software.

Após foram criados os códigos alinhados com os objetivos da pesquisa, conceitos-chave e categorias emergentes dos dados. Esta transferência foi transferida manualmente, com a leitura atenta dos textos e aplicação de códigos. Em certas ocasiões, a codificação automática foi utilizada para otimizar o processo, embora uma revisão subsequente fosse imprescindível para assegurar a exatidão dos resultados.

Durante o avanço da análise, os códigos foram revistos e refinados para refletir com mais precisão os temas. Códigos semelhantes foram agrupados formando categorias, o que simplificou a descrição das informações e a identificação de padrões abrangentes. Este processo de agrupamento contribuiu para esclarecer a estrutura

dos dados e para a formação de uma visão holística dos temas envolvidos nos relatórios.

A triangulação e a validação dos dados constituíram passos da análise. O NVivo foi utilizado como ferramenta para comparar informações de diferentes relatórios, o que permitiu verificar a consistência das descobertas e a solidez dos padrões identificados. Essa fase foi vital para garantir a atualização dos resultados da pesquisa. Na etapa final, o NVivo facilitou a apresentação e a visualização dos resultados.

3. 4 PERCURSO METODOLÓGICO

Para iniciar a pesquisa, foi realizada uma discussão sobre a escolha do tema, seguida pela definição do problema e dos objetivos, bem como a escolha dos instrumentos de coleta de dados. Durante o desenvolvimento do estudo, o tema foi se moldando até chegar ao conteúdo final apresentado.

Para selecionar as bibliografias adequadas, foram utilizados filtros de período de publicação das pesquisas, entre 2018 e 2023, e palavras-chave relevantes, como “corrupção”, “controle interno”, “fraude” e “pandemia”. As bibliografias foram encontradas em revistas e periódicos, principalmente na plataforma Capes, e foram selecionadas como partes mais relevantes para a pesquisa, que foram utilizadas para desenvolver a introdução e o referencial teórico.

Em seguida, foram definidos critérios em um checklist para extrair dados dos relatórios do TCU, que foram baixados dos respectivos portais e importados para o Software Nvivo. Após separar as categorias analíticas foi realizada a análise dos dados extraídos, identificando padrões, temas recorrentes e suas inter-relações.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 PANDEMIA – COVID19

O primeiro registro de Covid-19 no mundo ocorreu em dezembro de 2019, na cidade de Wuhan, na China. Essa doença, causada pelo coronavírus 2 da síndrome respiratória aguda grave (Sars-CoV-2), apresenta uma taxa de letalidade relativamente baixa, mas é altamente transmissível, resultando em um grande número absoluto de óbitos em comparação com outros tipos de coronavírus (AQUINO et al., 2020). No início da pandemia, estimava-se que cada indivíduo infectado transmitiria o vírus para duas a três pessoas, levando a uma rápida expansão da epidemia. Com a globalização, a doença se espalhou para todo o mundo, gerando preocupação entre as autoridades de saúde de diversos países. Até o final de outubro de 2021, foram registrados mais de 246 milhões de casos e cinco milhões de mortes relacionadas à Covid-19 em todo o mundo.

No Brasil, antes do primeiro caso ser notificado, foi aprovada a Lei nº 13.979 em 6 de fevereiro de 2020, estabelecendo as primeiras medidas para enfrentar a pandemia e proteger a população. O país registrou o primeiro caso de Covid-19 em 26 de fevereiro de 2020, na cidade de São Paulo, e a primeira morte ocorreu em 17 de março de 2020 (OLIVEIRA, DUARTE, et al., 2020). Inicialmente, os municípios de São Paulo e Rio de Janeiro se tornaram os epicentros da pandemia devido à intensa conectividade com fluxos internacionais de pessoas. No entanto, o vírus se disseminou por todo o país, atingindo até mesmo áreas mais isoladas (LUI, et al., 2021).

Diante da gravidade da situação, o estado de calamidade pública foi declarado no Brasil em 20 de março de 2020, por meio do Decreto Legislativo nº 6/2020, permitindo a abertura de créditos adicionais extraordinários. Esses créditos são destinados a despesas urgentes e imprevistas, não previstas no Orçamento, em casos de calamidade pública (BRASIL, 1964).

Posteriormente, a Lei nº 13.979/20 passou por modificações por meio da Medida Provisória (MP) nº 926, de 20 de março de 2020, que posteriormente foi convertida na Lei nº 14.035, de 11 de agosto de 2020, e pela Lei nº 14.019, de 2 de julho de 2020. Essas alterações permitiram que as autoridades... (continuar o texto com base nas informações restantes).

É fundamental destacar que a Lei nº 13.979/20, com as alterações da MP nº 926/20, foi objeto de questionamento perante o Supremo Tribunal Federal (STF), que confirmou, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6341, que as medidas adotadas pelo Governo Federal não excluem a competência concorrente nem impedem que os estados, o Distrito Federal e os municípios possam tomar providências normativas e administrativas para lidar com questões sanitárias. Isso significa que a União tem o poder de definir a essencialidade dos serviços públicos, porém deve respeitar a autonomia dos demais entes federativos. Assim, os estados e municípios implementaram diversas políticas públicas para enfrentar e prevenir a pandemia, inclusive adotando medidas restritivas sem a necessidade de aprovação do governo federal (LUI et al., 2021).

Inicialmente, a estratégia adotada para conter a propagação da pandemia era o isolamento dos casos identificados, a fim de interromper a transmissão da doença. No entanto, devido ao período de incubação do vírus, a capacidade limitada de realização de testes e a alta transmissibilidade por indivíduos assintomáticos, essa estratégia mostrou-se insuficiente. Outra medida implementada foi a quarentena das pessoas expostas ao vírus que estavam potencialmente infectadas, mas assintomáticas (LUI et al., 2021).

À medida que o número de casos aumentava e a transmissão comunitária se estabelecia, foram adotadas outras medidas de distanciamento social com o intuito de reduzir as interações na população, incluindo pessoas assintomáticas infectadas que ainda não haviam sido identificadas e não estavam em isolamento (AQUINO, et al., 2020). O lockdown, conhecido como a forma mais rigorosa de contenção comunitária, foi uma medida amplamente adotada, restringindo a circulação da população, permitindo apenas atividades essenciais (LUI et al., 2021).

Houve intenso debate sobre a melhor maneira de implementar o distanciamento social, mas, de modo geral, optou-se por evitar aglomerações por meio do fechamento de escolas, locais de trabalho e estabelecimentos comerciais, além do cancelamento e proibição de eventos. É válido ressaltar que a situação poderia ter sido ainda mais grave se não tivessem sido adotadas diversas políticas públicas para tentar conter a disseminação da doença na população.

4.1.1 Recursos disponibilizados na pandemia da covid-19

Em resposta à Pandemia do novo Coronavírus, foram estabelecidas diversas medidas legais pelo Governo Federal com o objetivo de fornecer apoio financeiro aos Estados e Municípios. Dentre essas medidas, destacam-se a Lei 14.041/2020, a Lei 14.017/2020, a LC 173/2020, art. 5º, e a EC 106/2020, art. 5º.

Em geral, os governos estaduais e municipais em todo o mundo têm implementado medidas de controle interno para combater fraudes e irregularidades nos sistemas de saúde durante a pandemia. Alguns exemplos comuns de ações nesse sentido incluem:

Reforço dos sistemas de monitoramento: Os governos podem fortalecer os mecanismos de monitoramento dos sistemas de saúde, incluindo auditorias regulares, revisões de processos, uso de tecnologia e análise de dados para detectar padrões suspeitos ou atividades fraudulentas.

- **Transparência e prestação de contas:** É importante garantir a transparência nos gastos públicos relacionados à saúde e fornecer informações claras sobre como os recursos estão sendo utilizados. Isso inclui a divulgação de contratos, licitações, aquisições e informações financeiras relevantes para que a população e órgãos de controle possam acompanhar e fiscalizar.
- **Fortalecimento dos controles internos:** Os governos podem aprimorar os sistemas de controle interno, estabelecendo diretrizes claras e políticas de prevenção de fraudes, segregação de funções, revisão de processos, treinamento de funcionários e estabelecimento de canais seguros para denúncias de irregularidades.
- **Colaboração com órgãos de controle:** Parcerias com órgãos de controle, como Ministério Público, Tribunais de Contas e Polícia, podem fortalecer os esforços de combate a fraudes e desvios nos sistemas de saúde, permitindo ações conjuntas, compartilhamento de informações e investigações aprofundadas.

No caso específico do Estado de Goiás, nos anos de 2020 e 2021, foram destinados recursos federais no valor total de R\$ 1.905.330.119,53 (um bilhão, novecentos e cinco milhões, trezentos e trinta mil, cento e dezenove reais e cinquenta

e três centavos), considerando também os rendimentos provenientes de aplicações financeiras. Esses recursos foram direcionados para beneficiar o Tesouro Estadual, o Fundo de Assistência Social, a Secretaria de Estado da Cultura e o Fundo Estadual de Saúde.

Do valor total mencionado, um montante de R\$ 1.342.198.503,24 foi transferido pelo Governo Federal entre os meses de abril e outubro de 2020 para o Estado de Goiás. Essa quantia representa um auxílio fornecido pela União com o intuito de mitigar os efeitos financeiros decorrentes da Pandemia. Esses recursos estão registrados na fonte 100 - Recursos Ordinários e não estão vinculados a uma finalidade específica, podendo ser livremente aplicados pelo Estado, de acordo com a Lei 14.041/2020 e a LC 173/2020, art. 5º, II, a.

Por outro lado, o restante do montante, equivalente a R\$ 563.131.616,29, consiste em transferências da União que possuem uma vinculação legal, exigindo que sejam integralmente utilizados em despesas relacionadas à COVID-19.

Além disso, no ano de 2020, o Estado de Goiás realizou uma transposição de recursos no valor de R\$ 102.726.014,70. Esses recursos foram remanejados de destinações originárias previstas em lei e passaram a ser utilizados nas ações de combate à Pandemia, conforme autorização contida na LC 172/2020. Portanto, o Estado de Goiás teve à sua disposição um total de R\$ 665.857.630,99 em recursos federais específicos para enfrentamento da Pandemia.

4.1.2 A relação entre a pandemia e a corrupção

Com o surgimento da pandemia Covid-19, houve uma rápida disseminação da doença, o que sobrecarregou significativamente os sistemas de saúde em todo o mundo, especialmente devido ao aumento das hospitalizações, principalmente em Unidades de Terapia Intensiva (UTIs). Além disso, a alta taxa de mortalidade, especialmente entre pessoas com comorbidades, levou os governos a implementarem medidas emergenciais.

Infelizmente, essa pressão sobre os sistemas de saúde também abriu espaço para a propagação da corrupção. Desde o início da pandemia, diversos países emitiram alertas sobre os altos riscos de desvio de recursos destinados ao tratamento da doença. Um exemplo foi observado na Itália, onde uma empresa agrícola conseguiu um contrato para fornecer máscaras. A Transparência Internacional

também alertou para o risco de apropriação indevida e desvio de recursos na América Latina, uma vez que a crescente demanda por medicamentos e equipamentos aumenta o potencial de conluio entre fornecedores e funcionários públicos para estabelecer preços mais altos e obter benefícios pessoais. No Peru, a organização Ojo Publico destacou o risco de conluio entre os principais importadores de máscaras em uma futura licitação do Ministério da Saúde.

É importante ressaltar que o setor de saúde, por si só, é considerado altamente vulnerável a práticas corruptas. Isso se deve a fatores como a incerteza relacionada às probabilidades de doenças, gravidade e consequências, bem como à assimetria de informações entre os agentes do setor de saúde. Além disso, a complexidade do setor, com a participação de diversos atores, como reguladores, consumidores, fornecedores de equipamentos médicos, empresas farmacêuticas e provedores de serviços de saúde, também contribui para as oportunidades de trocas ilícitas.

Esses fatores explicam, em parte, a existência de oportunidades para agentes públicos e privados se envolverem em atividades ilícitas, motivados por interesses conflitantes entre as partes envolvidas em contratos. Essas práticas podem resultar em desvio de recursos públicos na área da saúde, como construção de hospitais, aquisição de equipamentos com sobrepreço e compra de medicamentos de baixa qualidade a preços mais altos do que os observados nos mercados internacionais.

A corrupção corporativa e a fraude têm sido uma preocupação crescente durante a pandemia de COVID-19. As manchetes dos jornais indicam um aumento nos casos de fraude e corrupção relacionados a aquisições de ajuda pandêmica. O artigo tem como objetivo analisar as condições que podem ter contribuído para a ocorrência de fraudes durante a pandemia citando estudos que discutem corrupção e fraudes durante a pandemia de COVID-19.

Com o objetivo de identificar as fraudes e corrupções ocorridas durante a pandemia covid-19, realizou-se uma pesquisa de documental em relatórios de Polícia Federal e Controladoria da União que mencionavam tais atos. Assim como uma busca em notícias divulgadas na internet.

De acordo com dados do Relatório CPI da Pandemia – Descobertas, possíveis responsáveis e sugestões de aperfeiçoamento legislativo que apresentavam lacunas ou fragilidades na legislação que corroboraram para o cometimento de corrupção. Foram investigadas aproximadamente 100 operações, sendo o estado do Amapá com maior número de operações. De acordo com o Oliveira et al. (2022) estima-se que o

custo da corrupção representaram aproximadamente R\$ 164,8 bi e correspondem a 12,78% dos recursos públicos em 2020. No quadro 2 são apresentados as principais operações realizadas.

Quadro 2. Operações realizadas pela Polícia Federal e a Controladoria Geral da União

Operação	Contextualização	Valores em mi
Cobiça Fatal	investigar fraudes em contratos firmados pela prefeitura de Recife (capital de Pernambuco) para a compra de equipamentos e insumos hospitalares para o enfrentamento da pandemia da Covid-19	2,3
Serôdio	investigar fraudes na aquisição de testes para detecção da Covid-19 por parte da prefeitura de São Paulo.	3,2
Panacela	Descumprimento do termo de referência; combate desvio de medicamentos e de teste de diagnósticos para Covid-19, além do uso indevido de serviços públicos de saúde	Não apresentado
Operação Fiel da Balança	investigar fraudes em empresas que atuavam no ramo de importação de alimentos no estado do Paraná, Brasil.	Não apresentado
Vírus Infectio	desarticular organização criminosa que pratica crimes de fraude em licitação e corrupção, com desvio de recursos públicos utilizados no enfrentamento ao coronavírus, no estado do Amapá.	4,9
Reagente	investigar fraudes na aquisição de insumos para testes da Covid-19 pelo governo do Rio de Janeiro.	Não apresentado
Tolueno	Apura irregularidades na aquisição de insumos destinados ao combate a pandemia da Covid-19.	2,0
Desvid-19	investigar fraudes e desvios de recursos públicos destinados ao combate da pandemia da Covid-19 em Roraima, Brasil.	20

Fonte: adaptado de Oliveira et al. (2022)

No artigo publicado por Iyinomen (2020) visou examinar como o controle interno pode prevenir e detectar fraudes no setor público, identificou que uma remuneração adequada e a qualidade de vida no trabalho, pode evitar que os funcionários cometam fraudes, pois a motivação torna-se um sentimento de pertença para evitar a segregação. Murti e Kurniawan (2020) compreendem que as fragilidades do controle interno foram identificadas como causadoras de fraudes. Nesse sentido, a gestão no setor público deve conseguir criar consciência e compreensão da cultura antifraude para todos os elementos da organização como um esforço para evitar fraudes.

Na pesquisa realizada por Leoni, Moro e Knoerr (2020) menciona que embora o controle interno seja aplicado na administração pública, sua atuação é ineficiente. Para os autores, é importante que os Controles Internos sejam implementados com a estrutura de compliance como parte integrante do Controle.

Paschoal e Cols. (2020) teve como objetivo identificar e classificar as evidências de irregularidades encontradas pelos auditores e as justificativas dos

gestores encontradas em relatórios do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) dos municípios brasileiros. Os autores identificaram quatro fatores que contribuem para a fraude: oportunidade, pressão, racionalização e capacidade. O artigo também analisou o perfil das evidências encontradas segundo características geográficas e populacionais dos municípios auditados pela CGU.

Muramatsu et al. (2020) analisaram os riscos de corrupção devido à edição da Medida Provisória nº 961/2020 pelo governo brasileiro, que tornou o sistema de saúde brasileiro mais propenso a escândalos de corrupção durante a pandemia. Os autores argumentam que o aumento da incerteza, a informação assimétrica e a redução dos mecanismos de freios e contrapesos são consequências não intencionais capazes de promover práticas corruptas, como suborno, tráfico de influência, superfaturamento de bens e serviços contratados, peculato e enriquecimento ilícito. Eles apresentaram argumentos de que mecanismos de corrupção, rent-seeking e empreendedorismo político predatório, são as forças motrizes por trás da corrupção na saúde e seus perigos no contexto da pandemia do COVID-19.

Spinelli (2016) analisou os fatores institucionais e políticos que determinam a corrupção burocrática, praticada pelo burocrata de nível de rua que executa as políticas públicas. O autor estabeleceu um novo conceito relacionado ao fenômeno: a corrupção de nível de rua.

Silva (2021) analisou a influência da pandemia do COVID-19 nos níveis de fraude no ambiente empresarial. Por fim, Florêncio e Zanon (2020) analisaram recomendações em nível nacional e internacional de medidas para mitigar riscos de corrupção em emergências, como a atual pandemia de COVID-19, e as compararam com as medidas implementadas no Brasil para verificar sua suficiência e apresentar sugestões de medidas e políticas para minimizar os riscos de corrupção.

Em resumo, a pandemia do COVID-19 tem sido um cenário propício para a ocorrência de fraudes e corrupção em aquisições relacionadas ao combate da doença. Estudos têm apontado fatores como oportunidade, pressão, racionalização e capacidade como propulsores dessas práticas ilegais. Além disso, a incerteza, a informação assimétrica e a redução dos mecanismos de freios e contrapesos têm sido considerados riscos adicionais para o aumento da corrupção na área da saúde. Órgãos de controle, como a CGU e a Polícia Federal, têm trabalhado para identificar e investigar casos de desvios de recursos destinados ao combate da pandemia. No entanto, é preciso que medidas e políticas sejam implementadas para mitigar o risco

da corrupção em emergências e garantir a transparência e a integridade nas aquisições de bens e serviços relacionados ao combate da doença.

4.2 ANÁLISE DOS RELATORIOS EMITIDOS PELA TCU

O Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU) utilizaram diversas ferramentas de investigação para verificar e comprovar os dados apresentados nos documentos submetidos a esses órgãos. Entre as técnicas de análise disponíveis, destaca-se a realização de inspeções físicas, especialmente no acompanhamento das aquisições de mercadorias. Essas inspeções tiveram como objetivo verificar se as informações fornecidas nas solicitações de aquisição correspondem à realidade, se a quantidade de materiais solicitada é realmente necessária diante do contexto enfrentado e se os produtos foram adquiridos conforme relatado.

A utilização do controle interno durante a pandemia da COVID-19 para combater fraudes na administração pública envolveu diversas medidas e ações por parte dos órgãos responsáveis. A seguir, o quadro 3 apresenta algumas das principais iniciativas adotadas identificadas nos relatórios:

Quadro 3. Medidas implantadas pela TCU

Medida	Descrições
Reforço na fiscalização e monitoramento	Os órgãos de controle interno, como a Controladoria-Geral da União (CGU) e os Tribunais de Contas, intensificaram a fiscalização e o monitoramento dos recursos públicos destinados ao enfrentamento da pandemia. Foram realizadas auditorias, inspeções e análises para verificar a regularidade dos gastos e a aplicação correta dos recursos.
Orientações e normas específicas	Foram emitidas orientações e normas específicas pelos órgãos de controle interno para auxiliar a administração pública na gestão dos recursos durante a pandemia. Essas diretrizes visaram fortalecer os controles internos, estabelecer critérios de transparência e prestação de contas, além de orientar sobre boas práticas de governança.
Fortalecimento do controle financeiro	Foi dada especial atenção ao controle financeiro, com ênfase no acompanhamento dos processos de compras, contratações e pagamentos realizados no contexto da pandemia. Foram adotados mecanismos de verificação de preços, análise de contratos e documentos fiscais, bem como a realização de auditorias específicas nessas áreas.
Canal de denúncias	Foram disponibilizados canais de denúncias para que a população e os servidores pudessem relatar suspeitas de irregularidades e fraudes relacionadas aos recursos destinados ao combate da COVID-19. Essas denúncias foram apuradas pelos órgãos de controle interno e, quando necessário, encaminhadas aos órgãos competentes para investigação e responsabilização dos envolvidos
Intercâmbio de informações	Os órgãos de controle interno estabeleceram canais de comunicação e compartilhamento de informações entre si, visando o fortalecimento da

	atuação conjunta e a troca de boas práticas no enfrentamento das fraudes. Essa cooperação permitiu a identificação de padrões e indícios de irregularidades em diferentes regiões e instituições.
Capacitação e orientação	Foram realizadas capacitações e treinamentos voltados para os servidores públicos, visando aprimorar seus conhecimentos sobre controle interno, ética, transparência e prevenção de fraudes. Essas ações buscaram fortalecer a cultura de integridade e responsabilidade na administração pública

Fonte: Elaborado pelo autor com base das informações da TCU.

Essas são algumas das medidas adotadas pela administração pública brasileira durante a pandemia da COVID-19 para utilizar o controle interno como ferramenta de combate às fraudes. É importante ressaltar que a eficácia dessas ações depende da correta implementação e do engajamento dos gestores e servidores públicos, bem como da participação ativa da sociedade na fiscalização e denúncia de irregularidades.

Em relação as técnicas utilizadas pelo órgão, destaca-se o uso das inspeções físicas a exemplo, as auditorias realizadas na Secretaria de Estado da Saúde Pública do Rio Grande do Norte. O objetivo dessas auditorias foi avaliar o uso adequado dos recursos federais, verificando se foram utilizados corretamente. Além disso, a avaliação do Fundo Estadual de Saúde do Rio Grande do Norte também utilizou essa técnica, permitindo a análise das despesas realizadas com os recursos federais como seu principal foco.

Outra técnica utilizada pelo TCU e pela CGU durante as fiscalizações foi a inspeção de registros fotográficos. Um dos relatórios analisados, por exemplo, examinou a prefeitura de Natal, no Rio Grande do Norte, utilizando essa ferramenta para verificar a quantidade e as condições dos equipamentos adquiridos e disponibilizados pelo estado no combate à pandemia da Covid-19. Vale ressaltar que entre os equipamentos adquiridos, o relatório mencionou especificamente ventiladores pulmonares.

Entrevistas e aplicação de questionários também foram destacadas como técnicas empregadas nas auditorias do TCU. Ambas as abordagens foram utilizadas em conjunto para obter informações sobre o assunto em questão. No contexto das auditorias, essas técnicas foram direcionadas à análise do Contrato nº 17/2020 - Covid-19 e do primeiro termo aditivo, celebrados entre a Secretaria de Estado da Saúde Pública do Rio Grande do Norte (SESAP/RN) e a Associação de Proteção à

Maternidade e à Infância de Mossoró (APAMIM), bem como às despesas realizadas com recursos federais pelo governo estadual do Rio Grande do Norte.

Quadro 4. Relatórios da TCU

Relatório	Resultado da análise realizada	acordão
Acompanhamento das ações do ministério da saúde no combate à crise da Covid-19	foi identificada uma possível irregularidade na dispensa de licitação durante o processo de aquisição de materiais, ao custo total de 912 milhões.	1.355/2020, 1.888/2020 e 1.748/2020,
Acompanhamento da governança do centro de governo durante o enfrentamento à Covid-19	Não foram diretrizes estratégicas ou metas para lidar com a pandemia, através de um planejamento amplo e estratégico, com o objetivo de direcionar ações e prioridades, garantindo na avaliação da situação sanitária, econômica, política e social realizada por diferentes ministérios. Além disso, foi identificado falta de um modelo integrado de gerenciamento de riscos para o combate à pandemia e um plano de comunicação das ações e seus efeitos.	1.616/2018 e e 2.092/2020
Acompanhamento dos impactos fiscais das medidas de enfrentamento à Covid-19	Foram identificados 12 riscos fiscais, relacionados aos seguintes objetos: orçamento de guerra, teto de gastos, dívida pública, ajuda financeira a estados e municípios, sustentabilidade fiscal do país e regra de ouro.	1.557/2020, , 2.026/2020 e 2.283/2020
Acompanhamento das medidas adotadas pela administração tributária federal no enfrentamento à Covid-19.	Foi observado que as medidas fiscais adotadas para lidar com a pandemia se concentraram na redução de impostos, provocaram um impacto de R\$ 7 bilhões, diferença de impostos, com um impacto de R\$ 20,4 bilhões, e iniciativas administrativas para simplificação burocrática. Além disso, constatou-se que os riscos de observação previstos no Orçamento de 2020 ainda persistem e podem ser considerados de alto impacto.	2.193/2020, 1.195/2020 e 1.638/2020
Acompanhamento do programa emergencial para manutenção do emprego e da renda	Segundo relatório emitido pelo TCU, durante o período de maio a julho de 2020, aproximadamente 12,4 milhões de trabalhadores foram beneficiados, com um total de gastos de cerca de R\$ 18,2 bilhões. Verificou-se que 54,4% dos acordos realizados correspondiam à suspensão do contrato de trabalho, enquanto 44,4% envolviam a redução de jornada e salário. Os demais acordos estavam relacionados a trabalhadores com pedidos intermitentes. Além disso, por meio da análise de dados, foram identificados cerca de 90 mil casos de recebimentos indevidos, totalizando mais de R\$ 150 milhões em pagamentos possivelmente irregulares.	2.025/2020
Acompanhamento do auxílio emergencial de proteção social a pessoas em situação de vulnerabilidade.	Identificou-se que a falta de uma avaliação criteriosa da elegibilidade dos beneficiários, considerando os aspectos subjetivos. Ao todo 620.299 não poderiam receber o benefício, por ter algum tipo de condição impeditiva. Seriam, portanto, situações de recebimento indevido do auxílio.	1.196/2020, 1.695/2020, 1.428/2020 , 1.764/2020 e 1.706/2020

Fonte: Elaborado pelo autor com base das informações da TCU

A partir das análises realizadas, é possível observar uma incidência significativa de irregularidades de diversas naturezas e gravidades, atribuída ao contexto de emergência vivenciado. Entre os principais tipos de irregularidades identificadas, destacam-se a dispensa de licitação para aquisição de bens ou serviços, a falta de planejamento na execução de projetos, a falta de transparência nas informações e a ausência de avaliação dos impactos das medidas adotadas. Essas

irregularidades podem ser classificadas em três categorias: fortes, moderadas e fracas, considerando sua potencialidade em se tornarem esquemas de fraude e desvio de recursos.

No caso das falhas consideradas de menor potencial de fraude, temos a falta de planejamento, que, embora seja uma séria deficiência administrativa, possui menor influência na propensão a possíveis esquemas de fraude, uma vez que problemas podem ser corrigidos durante a implementação de um projeto mal elaborado.

Em um nível de risco médio, enquadra-se a falta de avaliação dos impactos das medidas adotadas. A ausência dessa avaliação pode acarretar perdas bilionárias nos cofres públicos. Como exemplo, podemos citar a falta de avaliação dos impactos do programa Auxílio Emergencial, que resultou em pagamentos indevidos e expôs fragilidades para fraudes por parte do público-alvo, evidenciando que uma má administração gera riscos não apenas internos, mas também externos.

Nos níveis mais graves de risco, encontramos a dispensa de licitação e a falta de transparência nas informações. A dispensa de licitação na aquisição de bens é como abrir as portas para desvio de recursos em um governo mal-intencionado, e a falta de transparência amplia ainda mais essa vulnerabilidade. O Tribunal de Contas da União (TCU) enfatiza que a transparência da informação é essencial no combate à fraude e corrupção, ressaltando assim a gravidade dos problemas identificados.

Portanto, as análises revelam uma série de irregularidades em diferentes graus, destacando a importância de abordagens corretivas e medidas de controle para evitar possíveis fraudes e desvios.

4.3 PLANO ESTRATÉGICO PARA IMPLEMENTAR COSO NA TCU

O modelo COSO oferece um framework abrangente e reconhecido internacionalmente para o estabelecimento de um sistema de controle interno eficaz e o gerenciamento de riscos corporativos. Ao adotar o modelo COSO, o TCU visa melhorar a governança, aumentar a confiabilidade das informações financeiras, otimizar a eficiência operacional e fortalecer a capacidade de detectar e prevenir fraudes. A implementação do COSO permitirá ao TCU uma abordagem estruturada e integrada para lidar com riscos, promovendo uma cultura de integridade e prestação de contas em todas as suas atividades.

Para adaptar o modelo COSO ao contexto específico do TCU, será necessário um plano estratégico abrangente que leve em consideração os objetivos e as necessidades da organização. O plano estratégico de implementação do COSO no TCU envolverá a análise detalhada do ambiente atual de controle interno, a identificação dos principais riscos enfrentados pela instituição, o desenvolvimento de políticas e procedimentos adequados, a implementação de controles internos eficazes e o monitoramento contínuo para garantir a efetividade do sistema.

A implementação do modelo COSO no TCU não se trata apenas de um cumprimento de diretrizes, mas de uma oportunidade para fortalecer a capacidade de gestão e governança da instituição. Ao aprimorar o gerenciamento de riscos e o controle interno, o TCU estará em uma posição melhor para cumprir sua missão de forma eficaz e confiável, protegendo os interesses públicos e promovendo a prestação de contas no setor público. A adoção do COSO demonstrará o compromisso do TCU em promover a transparência, a integridade e a eficiência nas atividades de fiscalização.

Nesse contexto, elaborou-se um plano estratégico seguindo o modelo coso com o objetivo de melhorar o gerenciamento de riscos para mitigar as fraudes:

Quadro 5. Plano estratégico baseado no modelo COSO

Ação	Procedimento
Análise da situação atual	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar uma análise abrangente do atual ambiente de controle interno e gerenciamento de riscos do TCU, identificando pontos fortes e áreas de melhoria. • Avaliar os controles existentes e a eficácia na mitigação de fraudes. • Identificar as principais áreas de risco suscetíveis a fraudes no TCU.
Comprometimento da alta administração	<ul style="list-style-type: none"> • Obter o comprometimento e o apoio da alta administração do TCU para a implementação do modelo COSO e a melhoria do gerenciamento de riscos. • Comunicar a importância de fortalecer os controles internos e mitigar as fraudes.
Identificação e avaliação de riscos:	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar uma avaliação aprofundada dos riscos enfrentados pelo TCU, considerando tanto os riscos financeiros quanto os operacionais. • Priorizar os riscos com base na probabilidade de ocorrência e no impacto potencial em relação aos objetivos do TCU.
Desenvolvimento de políticas e procedimentos	<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolver políticas e procedimentos claros que orientem o gerenciamento de riscos e o controle interno, alinhados aos princípios do modelo COSO. • Incluir diretrizes específicas para identificação, prevenção e detecção de fraudes.
Implementação de controles internos	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar os controles internos necessários para mitigar os riscos de fraudes identificados.

	<ul style="list-style-type: none"> • Implementar controles preventivos, detecção de fraudes, segregação de funções, revisões de desempenho e medidas de monitoramento adequadas
Fortalecimento da conscientização e capacitação	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar programas de conscientização e treinamento para todos os funcionários do TCU, enfatizando a importância da detecção e prevenção de fraudes. • Promover uma cultura organizacional que incentive a ética, a integridade e a prestação de contas
Monitoramento e revisão contínua	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer um processo de monitoramento contínuo para avaliar a eficácia dos controles internos e das atividades de gerenciamento de riscos. • Realizar auditorias internas regulares para identificar possíveis deficiências e áreas de melhoria. • Fazer revisões periódicas dos processos de controle interno e ajuste-os conforme necessário.
Parceria com órgãos externos:	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer parcerias com órgãos externos, como a Controladoria-Geral da União (CGU) e outros órgãos de controle, para compartilhar informações e melhores práticas no combate às fraudes.
Avaliação independente	<ul style="list-style-type: none"> • Considerar a possibilidade de realizar avaliações independentes externas para verificar a eficácia do sistema de controle interno e a conformidade com as diretrizes do COSO.
Melhoria contínua	<ul style="list-style-type: none"> • Adotar uma abordagem de melhoria contínua, revisando e aprimorando regularmente as políticas, procedimentos e controles internos existentes.

4.4 CONJUNTOS E RECOMENDAÇÕES PARA UMA ORGANIZAÇÃO PÚBLICA IMPLANTAR O MODELO COSO

Para instituições públicas, a implementação do modelo COSO exige uma abordagem sistemática e adaptada ao contexto e à natureza dos serviços prestados. A complexidade do ambiente governamental, marcada por uma ampla gama de regulamentos, responsabilidades e expectativas, demanda que tal implementação seja planejada e executada com rigor e clareza estratégica. Neste sentido, as seguintes recomendações fornecem diretrizes para uma efetiva adaptação do modelo COSO em organizações públicas, garantindo assim que os sistemas de controle interno sejam não apenas conformes, mas também estrategicamente alinhados aos objetivos organizacionais.

Essas recomendações são delineadas com o intuito de oferecer um caminho metodológico para líderes e gestores de organizações públicas, proporcionando um meio para fortalecer a confiança dos cidadãos e das partes interessadas na capacidade da organização de gerir e controlar seus recursos de maneira eficiente e transparente.

Antes de implementar o modelo COSO, a organização deve realizar uma avaliação abrangente de riscos para identificar ameaças potenciais ao alcance de seus objetivos operacionais, de relatório e conformidade de conformidade. Esta

avaliação deve ser feita em colaboração com as partes interessadas para garantir que todos os riscos sejam considerados e que as avaliações reflitam o ambiente em que a organização opera.

Baseando-se na avaliação de riscos, devem ser elaboradas e documentadas políticas e procedimentos para lidar com os riscos identificados. Estes devem ser desenhados para alinhar-se com os objetivos estratégicos da organização e devem ser claros, concisos e comunicados de maneira eficaz a todos os funcionários.

É essencial proporcionar formação contínua aos funcionários em todos os níveis sobre a importância do controle interno e as suas responsabilidades dentro do sistema de controle. Os programas de treinamento devem ser projetados para assegurar que os funcionários estejam cientes das políticas e procedimentos, bem como das melhores práticas de controle interno e gestão de riscos.

A adoção do modelo COSO deve ser feita de maneira gradual, iniciando com áreas críticas de risco e expandindo-se progressivamente. Durante a implementação, é vital realizar monitoramento contínuo e avaliação do sistema de controle interno para garantir sua eficácia e eficiência. Isso inclui a revisão regular dos controles existentes e a atualização conforme necessário.

Os sistemas de relatórios internos devem ser robustos e permitir uma comunicação eficaz. Deve-se assegurar que informações relevantes sobre o controle interno e gestão de riscos sejam fornecidas de forma tempestiva à administração e às partes interessadas. Os canais de comunicação devem permitir o feedback e o relato de preocupações sem medo de represálias.

A organização deve estabelecer claramente a responsabilidade pelos controles internos em todos os níveis, incluindo a atribuição de tarefas e responsabilidades. O desempenho em relação aos objetivos de controle interno deve ser incluído nas avaliações de desempenho e os funcionários devem ser responsabilizados por suas ações em relação ao cumprimento das políticas e procedimentos estabelecidos.

A função de auditoria interna desempenha um papel vital na avaliação contínua do sistema de controle interno. Deve-se realizar auditorias internas regulares para testar a eficácia dos controles e fazer recomendações para melhorias. Estes resultados de auditoria devem ser usados para refinar e fortalecer o sistema de controle interno.

Implementar o modelo COSO em uma organização pública é um processo contínuo que exige atenção constante e revisão periódica para garantir que o sistema

de controle interno permaneça relevante e eficaz frente às mudanças internas e externas. A adesão a estas recomendações pode facilitar uma implementação bem-sucedida, promovendo uma governança forte, responsabilidade e transparência dentro da organização.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados dessa pesquisa revelam a existência de falhas e irregularidades nos processos de gestão e controle, tanto em programas específicos como o Auxílio Emergencial, quanto em medidas mais amplas relacionadas a projetos e aquisições governamentais. A ausência de avaliação integrada dos impactos sociais e econômicos, a falta de transparência nas informações, a dispensa de licitação e a não verificação periódica da elegibilidade dos beneficiários são alguns dos pontos críticos identificados. Essas deficiências podem levar a pagamentos indevidos, perdas financeiras significativas e abertura de portas para possíveis esquemas de fraude e corrupção.

Contudo, para mitigar os riscos de fraudes e corrupção, é fundamental uma gestão sólida, baseada em princípios de transparência, integridade e eficiência. Somente assim será possível garantir o uso adequado dos recursos públicos, alcançar os objetivos das políticas públicas e fortalecer a confiança da sociedade nas instituições governamentais.

Diante dessas constatações, é crucial que medidas efetivas sejam adotadas para corrigir essas deficiências e fortalecer os mecanismos de controle e transparência. Nesse sentido, propõe-se a implementação de um plano estratégico baseado no modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) para o aprimoramento do gerenciamento de riscos e a mitigação de fraudes no Tribunal de Contas da União (TCU).

O plano estratégico abrange a análise detalhada do ambiente de controle interno do TCU, a identificação dos principais riscos enfrentados pela instituição, o desenvolvimento de políticas e procedimentos adequados, a implementação de controles internos eficazes, a conscientização e capacitação dos colaboradores e o monitoramento contínuo para garantir a efetividade do sistema.

Ao adotar o modelo COSO, o TCU fortalecerá sua capacidade de governança, aumentando a confiabilidade das informações financeiras, otimizando a eficiência operacional e fortalecendo a capacidade de detectar e prevenir fraudes. A implementação do COSO demonstrará o compromisso do TCU em promover a transparência, a integridade e a eficiência nas atividades de fiscalização.

Com a implementação desse plano estratégico, espera-se que o TCU seja capaz de melhorar significativamente seu gerenciamento de riscos, reduzindo as

chances de ocorrência de fraudes e irregularidades. Ao fortalecer os controles internos e promover uma cultura de integridade e prestação de contas, o TCU estará mais bem preparado para cumprir sua missão de forma eficaz, protegendo os interesses públicos e promovendo a confiança da sociedade nas instituições governamentais.

Compreende-se então que, a implementação do plano estratégico baseado no modelo COSO é uma medida essencial para fortalecer o gerenciamento de riscos e mitigar fraudes no Tribunal de Contas da União. Através desse plano, será possível aprimorar os controles internos, promover a transparência, a ética e a eficiência, garantindo assim o uso adequado dos recursos públicos e a realização dos objetivos das políticas públicas.

Uma das principais limitações dessa pesquisa foi a disponibilização de relatórios municipais. Sugere-se em próximas pesquisas uma análise sobre como os municípios estabeleceram medidas para o combate a corrupção durante períodos de crises como a pandemia covid-19

REFERÊNCIAS

ABIOLA, Idowu; ADEDOKUN, Taiwo Oyewole. Evaluation of the effect of monitoring and control activities on fraud detection in selected Nigerian commercial banks. **Evaluation**, v. 4, n. 6, p. 12-20, 2013.

ACFE - Association of Certified Fraud Examiners. (2010). Fraud tree. Recuperado de <https://www.acfe.com/fraud-tree.aspx>

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 19 ed. São Paulo: Editora Método, 2011. Acesso em: 05.10.2022

ALMEIDA, Luciana Maria Chaves. **A atuação da controladoria-geral da união no monitoramento da lei de acesso à informação e a accountability**. [s.l.: s.n.], 2014. Disponível: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/8913/1/2014_LucianaMariaChavesdeAlmeida.pdf. Acesso em: 05.10.2022

ALSHARIF, Bader Mustafa Mahmoud; Al-Slehat, ZAF. O efeito do controle interno na vantagem competitiva do banco. **Jornal Internacional de Negócios e Gestão**, v. 14, n. 9, pág. 1-91, 2021. See More

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências. São Paulo: Atlas, 2014.

ANWER, S. A., MOHAMMAD, A. J., ABDULRAHMAN, B. S., QADER, K. S., Jamil, D. A., GARDI, B., & KHALID, K. (2022). Leading Project teams: The role of leadership styles in dynamic work environment. **International Journal of English Literature and Social Sciences** v.7, n.6, 2022

AQUINO, Estela ML et al. Medidas de distanciamento social no controle da pandemia de COVID-19: potenciais impactos e desafios no Brasil. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 25, n. suppl 1, p. 2423-2446, 2020.

ARAÚJO, Fábio da Silva. Controle interno no poder executivo federal: um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU). 2007. 146 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFPE/UFRN, Recife, 2007.

ATTIE, W. Auditoria: conceitos e aplicações. 6. ed São Paulo : Atlas, 2011.

BAUCUS, Melissa S. Pressure, opportunity and predisposition: A multivariate model of corporate illegality. **Journal of Management**, v. 20, n. 4, p. 699-721, 1994.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, n. 48, v. 5, p. 1135-1164, 2014

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. Dicionário de política. 6. ed. Distrito Federal: UnB/Linha Gráfica Editora, 1991.

BRASIL A.; BAUER, A. M. M; COLETTI, L.. A importância da governança corporativa e do controle interno na área contábil. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, v. 17, n. 1, p. 148-174, 2020

BRASIL, **Constituição da República Federativa**: Promulgada em 05.10.1988. Coleção Saraiva de legislação. 39 ed. São Paulo: Saraiva 2010

BRASIL. Olho Vivo. Controladoria-Geral da União. Disponível: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/controle-social/olhovivo> Acesso em: 05.10.2022

BURNS, T.; STALKER, G. M. Part V Open System Rational Models. In: **The Management of Innovation. London**: [s.n.]. p. 103–108.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 81-81, 2005.

CAMPOS, Francisco de Assis Oliveira; PEREIRA, Ricardo A. de Castro. Corrupção e ineficiência no Brasil: Uma análise de equilíbrio geral. **Estud. Econ.**, São Paulo, v. 46, n. 2, pág. 373-408, junho de 2016. Disponível em <https://doi.org/10.1590/0101-416146244rpf>

CANDELORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. Compliance 360º: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012.

COSO. Controle Interno – Estrutura Integrada: Sumário Executivo, traduzido em 2013. Publicado em 1992, recuperado em 2007. 2013. Disponível em: https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf . Acesso em: 4. abr. 2019.

COSTA, Ana Paula Paulino da; WOOD JR, Thomaz. Fraudes corporativas. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, p. 464-472, 2012. <https://doi.org/10.1590/S0034-75902012000400008>.

DAVIS, J. H.; SCHOORMAN, F. D.; DONALDSON, L. Toward a stewardship theory of management. **Academy of Management review**, v. 22, n. 1, p. 20-47, 1997

DE CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. Sistema de controle interno: perspectiva gerencial e o princípio da eficiência. **A&C-Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, v. 7, n. 30, p. 63-72, 2007.

DE MORAIS, Cristiano Magno; CHAIM, Ricardo Matos. Gestão de riscos e continuidade de negócio aplicado a sistemas críticos de tecnologia na Universidade de Brasília Risk management and business continuity applied to critical technology

systems at the University of Brasilia. **Brazilian Journal of Development**, v. 8, n. 3, p. 21329-21358, 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

DIAS, Wesleyne da Silva; PAGNUSSAT, Antonielle. GOVERNANÇA CORPORATIVA, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE INTERNO: um estudo de caso na Odebrecht. **Revista Científica da Ajes**, v. 8, n. 17, 2019.

DICKINS, Denise; FAY, Rebecca G. COSO 2013: Aligning internal controls and principles. **Issues in Accounting Education**, v. 32, n. 3, p. 117-127, 2017.

DINIZ, Bruna Cristina Silvério; BORGES, Sabrina Rafaela Pereira. Cultura organizacional de desempenho e a fraude contábil do setor bancário brasileiro. **ConTexto-Contabilidade em Texto**, v. 20, n. 44, 2020.

FARIA, Aléxia Alvim Machado **Compliance como Método de Controle da Corrupção em Hospitais Públicos Brasileiros: Uma Estratégia Viável?** Revista da controladoria geral da uniao v.10 n. 17 (2018)

FIORINI, Filipe Antônio; JUNIOR, Nelson Alonso; ALONSO, Vera Lucia Chaves. Governança corporativa: conceitos e aplicações. **XIII SEGeT-Simpósio de excelência em gestão e tecnologia**, 2016.

FOORTHUIS, Ralph. Tactics for internal compliance: A literature review. **arXiv preprint arXiv:2008.03775**, 2020.

FREEMAN, R. Edward; REED, David L. Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance. **California management review**, v. 25, n. 3, p. 88-106, 1983.

GARCÍA-SÁNCHEZ, I. M.; HUSSAIN, N.; MARTÍNEZ-FERRERO, J. An empirical analysis of the complementarities and substitutions between effects of ceo ability and corporate governance on socially responsible performance. *Journal of cleaner production*, v. 215, p. 1288-1300, 2019.

GIL, Antonio Carlos et al. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, Paulo de; MARCON, Rosilene. Teoria da agência e os conflitos organizacionais: a influência das transferências e das promoções nos custos de agência em uma instituição bancária. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, p. 168-210, 2020.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Princípios Fundamentais de Auditoria (nível 3). Disponível em: < https://portal.tcu.gov.br/data/files/80/04/47/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_100_principios_fundamentais_auditoria_setor_publico.pdf >. Acesso em: 27.11.2022

IYINOMEN, Onyefulu Deborah. Impact of Internal Control on Fraud Prevention and Detection in the Public Sector: A Case of Anambra State. *International Journal of Economics and Financial Management* E-ISSN 2545-5966 P-ISSN 2695-1932, Vol 5. No. 2 2020

KEY, Valdimer Orlando. **The techniques of political graft in the United States**. Tese de Ciência Política. Chicago: University of Chicago, 1936.

LCP101. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 5.10.2022.

LEONI, Jacqueline Vasconcelos; MORO, Sérgio Fernando; KNOERR, Viviane Coelho de Séllos. O CONTROLE INTERNO E O COMPLIANCE NO COMBATE A CORRUPÇÃO. **Administração de Empresas em Revista**, v. 3, n. 21, p. 68-86, 2021.

LOUREIRO, Maria Rita et al. Do Controle Interno ao Controle Social: A Múltipla Atuação da CGU na Democracia Brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 17, n. 60, jan. 2012. doi: <http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v17n60.3980>.

LUI, et al. Disparidades e heterogeneidades das medidas adotadas pelos municípios brasileiros no enfrentamento à pandemia de Covid-19. *Trabalho, Educação e Saúde*, Rio de Janeiro, v. 19, mar. 2021. ISSN 1981-7746.

LUIZA, Ana; ARANHA, Melo. **Indicadores da qualidade da gestão pública local: mapeando falhas a partir de relatórios de auditoria cadernos**. [s.l.: s.n., s.d.]. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4869/1/Caderno%2064_Indicadores%20da%20Qualidade%20da%20Gest%C3%A3o%20P%C3%ABlica%20Local.pdf.

MACHADO, Débora Gomes; FERNANDES, Francisco Carlos; BIANCHI, Márcia. Teoria da Agência e Governança Corporativa: Reflexão acerca da subordinação da contabilidade à administração. **RAGC**, v. 4, n. 10, 2016.

MAGALHÃES, Eliéser Forte Filho. Auditoria contábil e financeira em entidades governamentais. Ceará: Gráfica VT, 1996.

MANVAILER, R. H. M (2021). Estudo exploratório dos fatores determinantes de fraude corporativa em empresas brasileiras de capital aberto. Tese. Universidade do Vale do Rio dos Sinos- UNISINOS. Brasil. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/9579>

MARAGNO, Lucas Martins Dias; BORBA, José Alonso. Mapa conceitual da fraude: configuração teórica e empírica dos estudos internacionais e oportunidades de pesquisas futuras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 11, 2017. <https://doi.org/10.17524/repec.v11i0.1665>

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público, [S. l.]**, v. 62, n. 1, p. p. 75-87, 2014. DOI:

10.21874/rsp.v62i1.62. Disponível em:
<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62>. Acesso em: 5.10.2022

MARTINS, Orleans Silva; VENTURA JÚNIOR, Raul. The influence of corporate governance on the mitigation of fraudulent financial reporting. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 22, p. 65-84, 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009

MIRANDA, Luiz Fernando. Unificando os conceitos de corrupção: uma abordagem através da nova metodologia dos conceitos. **Revista Brasileira de Ciência Política**, [S.L.], n. 25, p. 237-272, jan. 2018. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/0103-335220182507>.

MIRANDA, Luiz Fernando. **Corrupção e percepção de corrupção**. In: Debate, vol. 2, n. 3, p. 25-30, 2010.

MIRANDA, LUIZ FERNANDO. Unificando os conceitos de corrupção: uma abordagem através da nova metodologia dos conceitos. *Rev. Bras. Ciênc. Polít.* [online]. 2018, n.25, pp.237-272. ISSN 2178-4884. <https://doi.org/10.1590/0103-335220182507>.

MOREIRA, Marcia Athayde; DIAS, Alexandra Gabriele Santos; DE SOUZA, Perpétua Marques. CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO PÚBLICA. **Revista de Informação Contábil**, [S.L.], v. 11, n. 4, p. 39-53, dez. 2017. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/231400>>. Acesso em: 5.10.2022

NASSIFF, Elaina; DE SOUZA, Crisomar Lobo. Conflitos de agência e governança corporativa. **Caderno de Administração**, v. 7, n. 1, 2013.

NURAZIZAH, Aulia; NOVITA, Novita. Controle interno de startups de Healthtech para aumentar a vantagem competitiva na nova era normal. **Jurnal Akuntansi**, v. 11, n. 2, pág. 105-122, 2021. See More

OLIVEIRA, Denise Fontenele de. O controle interno e auditoria governamental: comparativo. **Revista controle TCU/CE**, Ceará, p.196-211, 2014

PLATERO, Norberto Platero. Controle e Transparência no Setor Público. Controladoria Geral da União – CGU 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social de 18 a 20 de maio de 2012. Disponível no site <http://www.consocia.cgu.gov.br>. Acesso em 20.11.2022.

RAGHAVAN, Kamala. Municipal governments'(mis) governance. **International Journal of Disclosure and Governance**, v. 8, n. 2, p. 194-207, 2011.

RAUPP, Jessica Tuane; VIER, Ailson José. A auditoria e os controles internos como ferramenta para demonstrar transparência na administração pública – municípios do Vale do Paranhana. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, v. 5, n. 8,

p. 56–81, 2016. Disponível em:
<<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/353>>. Acesso em: 5.10.2022

RAUSCH, R. B.; SOARES, M. Controle social na administração pública: a importância da transparência das contas públicas para inibir a corrupção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 4, n. 3, p. 23-43, 20 dez. 2010.

RICHARDSON, R. J. Metodologia e pesquisa social: métodos e técnicas-métodos quantitativos e qualitativos. **São Paulo: Editora Atlas**, 2017.

RITTA, Cleyton de Oliveira. Análise comparativa do controle interno no contas a receber e a pagar nas empresas Beta Ltda e Alfa Ltda. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 26, p. 63-78, 2010.

RUSSO, Vinicius Ernesto; SOUZA, Rafael Ferreira de **Compliance e seu impacto no planejamento tributário**. Anais do EVINCI – UniBrasil, Curitiba, v.3, n.1, p. 36-36, out. 2017

SAKANO, Mauro Akio et al. Gestão de risco e compliance: um influente instrumento frente à fraude corporativa. São Paulo: FACAP, 2021.

SÁNCHEZ RIOS, R.; ANTONIETTO, C. Criminal compliance: prevenção e minimização de riscos na gestão da atividade empresarial. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 114, p. 4-6, 2015.

SANTOS, Marcel de Souza et al. Gestão da mudança organizacional: uma revisão teórica. 2014. Dissertação (mestrado).2014. Fundação Getúlio Vargas. 106f.

SANTOS, Sonia FS; FUNCHAL, Bruno; NOSSA, Sylvania N. IRREGULARITIES AND THE MARKET VALUE OF COMPANIES. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 21, 2020.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie; ALMEIDA, Cristóvão Domingos de; GUINDANI, Joel Felipe. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista brasileira de história & ciências sociais**, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2009.

SCARINCI, Thaís Ferraz Barbosa et al. Fraudes corporativas: uma análise dos seus determinantes e do seu efeito sobre o desempenho das empresas brasileiras de capital aberto. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2021. 48 f.

SIMÕES, João José Ferreira; DE SOUZA, Antônio Artur. PANORAMA DA LITERATURA SOBRE A GOVERNANÇA CORPORATIVA: UMA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DAS BASES TEÓRICAS E ABORDAGENS MAIS UTILIZADAS EM ARTIGOS. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 10, n. 3, p. 62-82, 2020.
SOUZA, Arisa Santos Jorge; OLIVEIRA, Selma Regina Martins. Influência da Lei Anticorrupção 12.846/13 na qualidade de serviços de auditoria e prevenção de fraudes corporativas/Influence of the Anti-Corruption Law 12.846/13 on the quality of audit services and on the reduction of corporate fraud. **Brazilian Journal of Development**, v. 6, n. 12, p. 104287-104306, 2020.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. Índice de percepção de corrupção 2019. [S. l.], 2019. Disponível em: <https://www.transparency.org/cpi2019>. Acesso em: 31 mar. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Brasil). República Federativa do Brasil et. Referencial De Combate A Fraude E Corrupção: Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública. SEGECEX | SECCOR | SEMEC, Brasília, n. 2, p. 1-148, set. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. O TCU e a Lava Jato. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/combate-a-corrupcao/tcu-e-a-lava-jato.htm>. Acesso em: 30 nov.2020.

VENÂNCIO, Elizely dos Santos; ESPEJO, Marcia Maria dos Santos; RIBEIRO, Alexandre Corandini Ribeiro. A Evolução do Sistema de Controle Gerencial nos Estágios do Ciclo de Vida e suas Implicações para Sobrevivência de uma Empresa Familiar no Cenário Pandêmico da Covid-19. In: 18º Congresso USP, 2021, São Paulo.

VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. Governança, gestão de riscos e integridade. 2019. ISBN: 978-85-256-0107-0

ZURUTUZA, Gabriela Carvalho. O Controle Interno como Instrumento de Melhoria da Gestão Pública e de Prevenção da Corrupção: O papel da Controladoria Geral da União. **Cgu.gov.br**, 2016. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/42547>>. Acesso em: 27 nov. 2022.