

**DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS DAS AUDITORIAS INTERNAS
GOVERNAMENTAIS: O QUE AS INFORMAÇÕES (NÃO) REVELAM.**

Hugo Leonardo Ferraz Santiago
Universidade Federal de Pernambuco
Márcia Ferreira Neves Tavares
Universidade Federal de Pernambuco
Maurício Assuero Lima de Freitas
Universidade Federal de Pernambuco

RESUMO

A transparência governamental se apresenta como um requisito para constituição de uma sociedade democrática. Com advento da Lei nº 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação (LAI), tornou-se obrigatória a divulgação das informações dos resultados das auditorias realizadas pelos órgãos de controle interno. Esta pesquisa objetivou investigar o nível de transparência dos resultados das Auditorias Internas nos estados brasileiros e no Distrito Federal. Baseada numa abordagem qualitativa e quantitativa, tratando-se de um estudo descritivo, documental e quantitativo. Fez-se um levantamento das informações dos órgãos centrais de controle interno dos 26 estados da Federação e do Distrito Federal, destacando-se aquelas referentes à evidenciação dos resultados das auditorias realizadas. Os resultados revelam que é bastante heterogêneo o nível de transparência das informações das auditorias internas, havendo predominância na ausência de divulgação por parte da maioria dos entes federados, não tendo sido, portanto, efetiva a regulação para o tema por meio da LAI. Ainda, observou-se que, para aqueles estados que procedem com algum nível de divulgação, não há padrão de período, conteúdo ou forma de apresentação dos resultados das auditorias internas. Ademais, não foi verificada relação entre o nível de transparência das auditorias internas e o desempenho na Escala Brasil Transparente (EBT) da Controladoria-Geral da União (CGU), bem como entre o referido nível e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos estados e do Distrito Federal. Os achados sugerem alternativas de melhoria no que concerne à transparência ativa das auditorias internas, de forma a tornar mais efetiva a promoção ao controle social, o combate à corrupção e a melhoria na qualidade dos gastos públicos.

Palavras-Chave: Auditoria Governamental; Transparência; Estados.

1. INTRODUÇÃO

A transparência governamental se apresenta como um requisito para constituição de uma sociedade democrática. O dever de prestar contas (*accountability*) por parte dos gestores e a participação/controlar social por meio dos diversos atores contribuem na formação da cidadania. Nesse sentido, a Constituição Federal (CF) de 1988, chamada de constituição *cidadã*, asseverou que todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de interesse coletivo ou geral.

O Brasil avançou na questão de transparência governamental, tendo a Lei Complementar nº101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) sido uma importante indutora nesse processo, destacando-se o surgimento dos portais da transparência em todos os níveis da federação. Nesse cenário, Moreira e Dias (2019) pontuam que ao longo das últimas décadas, observou-se um esforço do poder público, principalmente no âmbito federal, para a implementação da transparência na administração pública, contemplada desde a CF, tendo como marco, em 2004, a criação do Portal da Transparência do Poder Executivo Federal.

No processo de promoção à evidenciação das informações governamentais, em 2012, passou a vigorar a Lei de Acesso à Informação - LAI (Lei nº 12.527/2011) a qual consigna a temática de acesso e divulgação das informações e cuja obrigatoriedade alcança os três Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dessa forma, observa-se como positiva as disposições legislativas, as quais objetivam incentivar a transparência que se reveste como potencializadora de *disclosure* e maturidade social, uma vez que por meio da transparência os atos dos gestores governamentais tornam-se públicos, sujeitos à análise e ao escrutínio da sociedade, a qual cobrará, como *sócia-investidora*, a correta alocação dos tributos arrecadados.

Em situação específica, quanto à evidenciação, tem-se a compreensão da contabilidade, conforme Cardoso, Saraiva, Tenório e Silva (2009), como um conjunto de mecanismos dedicado à redução da assimetria informacional, ao delineamento de incentivos e à estruturação e sinalização de mecanismos de avaliação de desempenho ou, de forma mais ampla, como uma instituição social. Conforme assevera Pignataro (2019), a partir da publicação da LAI, saímos da cultura de repressão e do sigilo para uma nova realidade, em que o sigilo passou a ser exceção e o acesso à informação passou a ser regra.

Assim, com o advento da LAI, tornou-se obrigatória a divulgação das informações dos resultados das auditorias realizadas pelos órgãos de controle interno. A auditoria possui, dentre outras atribuições, a tarefa de salvaguardar o patrimônio das entidades. Esse papel é desempenhado por meio de técnicas e procedimentos, os quais visam, em síntese, a asseguar a conformidade da administração frente aos normativos, padrões, regras e metas estabelecidas. A sociedade, por sua vez, deposita na auditoria confiança e credibilidade como função “garantidora” do atingimento dos objetivos institucionais, observando-se os mandamentos legais. Dessa forma, a auditoria atua como peça de mediação entre as partes, em virtude da assimetria informacional existente.

Sendo assim, a disposição normativa quanto à divulgação dos resultados das auditorias realizadas pelos órgãos de controle interno se mostra relevante em, pelo menos, três perspectivas, a saber: como forma de promoção ao controle social, ao combate à corrupção e à melhoria na qualidade dos gastos públicos. Não obstante as disposições legais, tem-se no Brasil uma realidade bastante desigual entre os entes subnacionais quanto ao assunto transparência. Zuccolotto e Teixeira (2014) afirmam que a transparência fiscal, enquanto instrumento para a consolidação democrática, ainda é incipiente no Brasil.

No âmbito da União, a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do sistema de controle interno Federal, divulga os relatórios de auditorias, com possibilidade de acesso amplo aos trabalhos emitidos desde o exercício de 2003, período anterior à determinação legal. Ainda, destaca-se a disponibilidade de inserção de diversos filtros de consulta (período, unidade da federação, órgão auditado, palavras-chave etc.), os quais auxiliam os usuários dessas informações no quesito exatidão e reduzem o tempo de pesquisa.

Balbe (2019) afirma que a estrutura e as atividades exercidas pela CGU vêm formatando um novo modelo de controle interno no Brasil. O autor esclarece que a divulgação dos trabalhos e o papel desempenhado pelo órgão na operacionalização de novas normas, como por exemplo, a LAI, vem facilitando a adoção de ferramentas semelhantes nos estados, Distrito Federal e municípios.

Em contraponto à disponibilidade de informações de auditoria pela CGU, Nascimento (2015) pontuou, como uma das principais limitações ao estudo na presente temática, a escassez de disposição de relatórios para representação das regiões geográficas brasileiras. Nesse contexto, Andrade, Raupp e Pinho (2017) afirmam que na literatura acadêmica nacional, ainda pouco se sabe sobre o nível de divulgação das informações públicas e sobre os incentivos que afetam essa divulgação.

Tem-se, pois, no Brasil uma variedade de estruturas centrais de órgãos de controle interno quando se trata dos estados e do Distrito Federal. Não obstante a existência de um Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), não se tem uma execução-padrão das atividades desenvolvidas pelos órgãos subnacionais.

Particularmente quanto à função de Auditoria, existem normativos e manuais técnicos que regem a atividade, destacando-se aqueles emitidos pela CGU, com forte influência das normas exaradas pelo *Institute of Internal Auditors - IIA*. Apesar disso, não há normas, manuais ou procedimentos específicos que orientem as unidades da federação quanto à forma e conteúdo dos resultados das auditorias a serem evidenciados por meio da transparência ativa. A transparência pública efetivamente praticada não é igualitária entre os entes federativos (Vieira & Ávila, 2019).

Neste contexto, a evidenciação dos resultados das auditorias internas pode variar em níveis de transparência, numa escala que iria, positivamente, entre uma disponibilização integral dos relatórios de auditoria emitidos ao longo dos exercícios, e ainda, resumos-executivos com a síntese dos resultados, até, negativamente, a ausência absoluta da transparência dos resultados de auditoria interna, cenário em que haveria a desobservância à determinação legal e ocasionaria prejuízos ao exercício do controle social.

Assim, considerando a disposição legal e os impactos decorrentes da evidenciação dos resultados de auditoria, procura-se responder a seguinte pergunta: **Qual o nível de transparência dos resultados das Auditorias Internas nos estados brasileiros e no Distrito Federal?**

Dessa forma, tomou-se como objetivo investigar o nível de transparência dos resultados das Auditorias Internas nos estados brasileiros e no Distrito Federal. O presente estudo justifica-se pela relevância temática, sobretudo em virtude da transparência governamental como ferramenta de elevação dos pressupostos de cidadania e de uma sociedade consciente do papel fiscalizador, cujo exercício é viabilizado por meio de instrumentos para tanto, no caso em questão, pelos resultados das auditorias internas. Nesse sentido, a transparência dos atos públicos, como alicerce da democracia, tem tido cada vez mais relevância para uso dos cidadãos no controle social (Camacho, Weffort, Gonçalves & Garcia, 2019).

Ademais, este estudo se mostra relevante, pois pretende-se diagnosticar, por meio da captação das informações de auditoria, um aspecto de maturidade institucional dos órgãos centrais de controle interno. Cabe, por fim, destacar a escassez de estudos no tema (Auditoria Interna Governamental no Brasil), sobretudo quando se trata dos estados e do Distrito Federal. Percebe-se uma variedade de trabalhos acadêmicos na dimensão dos municípios, além disso, têm-se, comumente, estudos quanto à atuação dos Tribunais de Contas no âmbito da federação. Assim, busca-se contribuir para uma dimensão, que apesar de relevante, ainda se vislumbra como pouco explorada: a Auditoria Interna Governamental.

Este estudo encontra-se estruturado em quatro seções, além desta introdução. A segunda seção, revisão da literatura, aborda os temas de regulação, transparência e auditoria governamental. A metodologia encontra-se na terceira seção, na qual se explica os métodos e parâmetros utilizados nesta pesquisa. A quarta seção apresenta os resultados e a discussões dos achados encontrados. Por fim, a quinta seção contempla a conclusão, limitações e a sugestão para futuras pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A regulação é um tema bastante debatido, e controverso, em virtude da externalidade, positiva ou negativa, gerada na sociedade. A despeito das visões defensoras de um ambiente coletivo menos regulado, a regulação apresenta-se como uma realidade. Tavares (2016) afirma que diversos teóricos da contabilidade argumentam que existem falhas no mercado da

informação contábil, especificamente pela existência de externalidades, da característica de bem público da informação contábil e da presença de assimetrias de informações, as quais só podem ser corrigidas com a regulação.

De acordo com Riahi-Belkaoui (2004), as citadas falhas de mercado podem ser consequência dos seguintes fatores: a) relutância da entidade em evidenciar informação sobre si própria, ou seja, monopoliza a informação; b) ocorrência de fraude; c) subprodução da informação contábil na perspectiva de que esta é um bem público.

Segundo Tavares e Anjos (2018), as teorias de regulação econômica procuram explicar os propósitos pelos quais os reguladores ou normatizadores intervêm no comportamento do mercado. Os autores destacam três teorias surgidas no século XX, que foram desenvolvidas por economistas e utilizadas também pelos advogados, a saber: a Teoria do Interesse Público, a Teoria da Captura e a Teoria do Grupo de Interesse Econômico.

No caso em análise, quanto à obrigatoriedade de divulgação dos resultados das auditorias desenvolvidas pelos controles internos no âmbito governamental, tem-se presente, pelo menos, de forma subjacente, a Teoria do Interesse Público. Tavares e Anjos (2018) afirmam que essa teoria presume que a autoridade reguladora possui os melhores interesses para a sociedade, empreendendo esforços para gerar bem-estar social. No presente contexto, tem-se a presença do interesse coletivo com a obrigatoriedade de evidenciação das informações de auditoria, podendo-se, ainda, traçar um paralelo com pelo menos um dos fatores citados por Riahi-Belkaoui (2004), a ocorrência de fraude.

Em suma, de acordo com Figueredo (2017), a regulação auxilia no desenvolvimento dos mercados e no atingimento das metas sociais e públicas. Dessa forma, a regulação pode ser compreendida como um meio para o alcance de fins, voltada para o alcance dos objetivos sociais e de desenvolvimento econômico, com foco prioritário na construção da cidadania, através do aperfeiçoamento das ferramentas e mecanismos de transparência e participação coletiva.

Cabe destacar que, na esfera governamental, para fins deste estudo, a regulação promovida pelo estado se revela com *duas* faces. Por um lado, o Estado, conforme afirma Cardoso (2005), presta serviços públicos, fiscaliza a ordem econômica e atua na regulação. Dessa forma, no que concerne à obrigatoriedade da existência de instrumentos de evidenciação governamental o Estado atuou, por meio legislativo, como órgão regulador, estando, por outro lado, os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) como agentes regulados e, por isso, detentores de obrigações.

Em termos de transparência, Wright (2013) afirma que a aplicabilidade em finanças públicas é um tema crescente a nível mundial. O autor destaca que o direito de acesso à informação encontra-se reconhecido como um direito universal. Cabe destacar que a divulgação das informações, por si só, não garante que os cidadãos poderão fazer uso dessas informações, nem tampouco que elas estejam adequadas ao nível de conhecimento e às características destes cidadãos (Camacho *et al*, 2019).

Nesse sentido, Nobre, Diniz e Araújo (2019) pontuam que a disponibilização de informações pode gerar a transparência da gestão pública, caso a publicidade venha a atender os pressupostos de qualidade informacional, o que proporcionará à sociedade maior capacidade participativa, contribuindo, por consequência, no melhoramento da gestão pública. Nesse sentido, Cruz (2010) assevera que uma gestão transparente tem como principais características o acesso às informações compreensíveis para todo o cidadão e a abertura para a sua participação no governo (controle social).

Assim, em geral, os estudos versam sobre nível de transparência ativa e passiva e os fatores associados aos resultados encontrados. A presente pesquisa se posiciona na análise da transparência ativa, especificamente no papel desta, enquanto redutor de assimetrias, avaliando-se a efetividade da LAI neste processo. Cumpre destacar que a existência de

assimetria informacional não se dá apenas pela incapacidade do principal de monitorar o comportamento e o trabalho do agente, mas também em decorrência dos interesses conflitantes (Cruz, 2010).

Nesse contexto, a LAI inovou o ordenamento jurídico brasileiro ao prescrever a utilização obrigatória de meios eletrônicos, comumente operacionalizados na internet por meio de portais eletrônicos para a divulgação de um conjunto de informações consideradas essenciais à sociedade, com o objetivo de institucionalizar a “cultura de acesso” na administração pública (Andrade, Raupp & Pinho, 2017). Cruz (2017) destaca que a LAI foi instituída com intuito de regulamentar o direito constitucional de acesso às informações públicas, e para tanto, foram criados mecanismos que possibilitaram a obtenção de informações de qualquer ente público, independente da esfera ou poder a que pertença.

Moreira e Dias (2019) afirmam que o cidadão é o usuário principal da LAI, sendo esta um relevante instrumento da transparência pública que visa à redução da assimetria informacional existente entre a sociedade e a administração pública. Apesar disso, evidenciou-se que a Lei de Acesso à Informação (LAI), pela mídia brasileira, é subutilizada enquanto fonte de informações (Moreira & Dias, 2019).

No que concerne aos estudos desenvolvidos sobre transparência ativa, Wright (2013) analisou os fatores determinantes da transparência fiscal nos governos municipais brasileiros. Os resultados sugerem que existe dificuldade para a disponibilização da transparência fiscal ativa por parte dos municípios menores que 50.000 habitantes, bem como para os municípios situados nas regiões Norte e Nordeste. Verificou-se que os fatores tais como: Urbanização, Idade, Educação, Renda e Receita Tributária se apresentaram como variáveis com poder explicativo sobre o Índice de Transparência.

Por sua vez, Zuccolotto e Teixeira (2014) realizaram um estudo cujo objetivo foi investigar as relações entre variáveis fiscais (presentes e passadas), variáveis socioeconômicas e variáveis políticas com a transparência fiscal no contexto dos estados brasileiros. Os resultados indicaram que as variáveis fiscais e socioeconômicas explicam o nível de transparência dos estados, conclusão não alcançada quanto às variáveis políticas. Além disso, evidenciou-se que a falta de um modelo normativo de transparência no processo orçamentário leva os estados a divulgarem, em grande parte, informações sobre a execução orçamentária.

No que se refere aos municípios brasileiros, Silva (2017) objetivou estudar variáveis determinantes para a transparência pública passiva, a partir da Escala Brasil Transparente (EBT). Análises bivariadas e multivariadas revelaram correlação significativa positiva entre a transparência pública passiva e a escolaridade da população (EPOP), a receita per capita (RPC). Por outro lado, as análises evidenciaram uma correlação significativa negativa entre a transparência passiva e a idade da população (IPOP).

Nobre, Diniz e Araújo (2019) desenvolveram uma pesquisa que teve como objetivo verificar a relação entre a condição financeira dos municípios e o respectivo nível de transparência fiscal municipal. Os autores constataram que além da condição financeira, a multa é determinante da transparência, assim, comprovando que, à medida que a condição financeira melhora, a transparência na divulgação de informações aumenta, confirmando a hipótese da pesquisa.

Cumprindo observar que no Brasil, a CGU e o Ministério Público Federal (MPF) aferem a transparência dos estados e municípios. A CGU possui a Escala Brasil Transparente (EBT) 360°, a qual avalia a transparência ativa e passiva, cujo resultado varia entre 0 (zero) e 10 (dez). Após a análise dos parâmetros observados, há divulgação escalonada dos entes federados. Salienta-se que a metodologia adotada vem sendo refinada a cada edição. Evidencia-se a seguir o resultado aferido pela CGU no exercício de 2018.

Tabela 1
Escala Brasil Transparente 2018 - CGU

Unidade da Federação	Escala Brasil Transparente CGU	Unidade da Federação	Escala Brasil Transparente CGU	Unidade da Federação	Escala Brasil Transparente CGU
AC	6,67	MA	7,74	RJ	7,14
AL	9,26	MT	8,87	RN	8,80
AP	5,99	MS	9,64	RS	9,32
AM	7,25	MG	7,36	RO	8,80
BA	7,23	PA	7,47	RR	6,55
CE	9,47	PB	7,52	SC	9,40
DF	9,62	PR	7,87	SP	8,78
ES	9,25	PE	9,40	SE	7,03
GO	9,25	PI	8,70	TO	8,53

Fonte: CGU/2019

Por sua vez, o MPF elabora o Ranking Nacional de Transparência que também aborda a transparência ativa e passiva, tendo sido realizado nos exercícios de 2015 e 2016. Apesar do breve intervalo de aferição, houve resultados evolutivos expressivos na escala de transparência entre os exercícios observados, contudo, desde 2016, o MPF não mais divulgou o citado índice.

Importante destacar que ambos os índices elaborados pela CGU e MPF baseiam-se, prioritariamente, nas exigências legais de evidenciação de informações, apesar disso, nenhum dos índices consigna a aferição das informações da publicação dos resultados de auditoria do controle interno, o que, de pronto, se revela como uma dimensão possível e necessária de incorporação das escalas de transparência.

No que concerne às atividades/funções de controle interno desenvolvidas no âmbito da União, estados e municípios tem-se, sobretudo, a auditoria, controladoria, ouvidoria, transparência, correição, contabilidade e o Combate à Corrupção. Lima (2018) afirma que o controle interno tem por finalidade a salvaguarda dos ativos, a asseguaração da veracidade dos componentes patrimoniais, a concessão de conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente, a geração de informações oportunas e adequadas, o estímulo à adesão às normas e às diretrizes fixadas, a promoção da eficiência operacional da entidade, a prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, a prevenção ao erro, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

No que se refere à auditoria governamental, Nascimento (2015) assevera que seu objetivo é fiscalizar a gestão dos recursos públicos, com a avaliação dos controles internos das entidades gestoras do setor público, buscando antecipar e prevenir a ocorrência de fraudes e riscos que prejudiquem o cumprimento da gestão do patrimônio público. Lima (2018) destaca que o papel da auditoria interna governamental é fiscalizar, avaliar a confiabilidade e controlar a eficiência e a eficácia dos controles internos.

Em acréscimo, Braga (2019) afirma que a auditoria no setor público tem como uma de suas funções precípua o aprimoramento da gestão, a melhoria nos processos, na eficácia e na eficiência. O foco deixa de ser a ratificação de uma posição estática da gestão, adentrando-se numa avaliação de gestão de forma propositiva, buscando recomendações que visem à melhoria dos sistemas administrativos, pretende-se, portanto, deixar um legado à gestão.

Assim, no bojo de suas competências, quando da conclusão das análises executadas pelos órgãos de controle interno, expede-se o Relatório de Auditoria, consignando achados e recomendações. Sob as diversas perspectivas e funções dos Relatórios de Auditoria, Braga

(2019) destaca que um mesmo relatório de auditoria subsidia ações de ressarcimento, punição, dano à imagem e, ainda, melhoria gerencial.

Atrelado à variedade de objetivos de um relatório de auditoria, encontra-se a diversidade de potenciais destinatários. Quanto ao tema, Bessa (2019) afirma que o Relatório de Auditoria é uma peça que se destina a múltiplos e diferentes agentes, no âmbito da unidade auditada. Além desse universo institucional, o produto de auditoria pode ter como usuário, a autoridade máxima de um governo, os órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) e os órgãos de defesa do Estado (Ministério Público e Polícia Civil ou Federal) no plano de um procedimento investigatório.

Pelo exposto acima, têm-se as múltiplas perspectivas que envolvem os relatórios de auditoria interna, os quais trazem em seu corpo uma série de informações de natureza sensível, sobretudo no que concerne aos objetivos, dimensões e potenciais destinatários, havendo potenciais conflitos entre os diversos *stakeholders* envolvidos (auditados, fornecedores, servidores, órgãos externos de controle, ministério público, polícia etc), agravando-se o cenário quando o produto da auditoria subsidia ações investigativas e de ressarcimento.

Além dos *stakeholders* mencionados acima, no que concerne à realidade da CGU quanto à divulgação dos relatórios de auditoria, Bessa (2019) destaca que a referida divulgação ampliou o espectro dos usuários das informações de auditoria, notadamente entre os setores da imprensa e da sociedade civil, além do próprio cidadão. Dessa forma, tem-se que a divulgação dos resultados da auditoria interna concorre para a promoção do controle social.

Diante do exposto, revela-se que a transparência dos resultados de auditoria interna ao tempo em que gera instrumento para o acompanhamento da sociedade civil, traz consigo uma série de conflito entre os *stakeholders*. Em âmbito nacional, por meio da CGU, a divulgação dos resultados de auditoria é algo consolidado. Nesse contexto, se mostra necessária a aferição do nível de evidenciação dos resultados de auditorias no âmbito dos estados e do Distrito Federal, uma vez que os conflitos concernentes à evidenciação de informações sensíveis tendem a se mostrar mais proeminentes a nível subnacional.

3. METODOLOGIA

Trata-se de um estudo descritivo, documental e quantitativo. Definiram-se, como escopo da presente pesquisa, os órgãos centrais de controle interno dos 26 estados da federação, mais o Distrito Federal. Para a execução da coleta de dados, no que concerne ao levantamento do nível de transparência dos resultados das auditorias no âmbito dos controles internos estaduais, procedeu-se à consulta nos Portais de Transparência dos entes e nos *sites* dos órgãos centrais de controle, ora denominadas, conforme Ribeiro, Bliacheriene, Santana (2019): Controladorias-Gerais, Auditoria-Geral, Corregedoria, Ouvidoria e Secretaria de Controle.

Houve a busca nos *links* do site das instituições e no portal da transparência, explorando-se a totalidade das páginas referentes à Auditoria e Transparência, além daquelas e referentes às estruturas organizacionais dos órgãos centrais de controle interno. Ainda, como forma de captar alguma informação que porventura não foi localizada nos *links*, inseriu-se no item de busca dos *sites* as palavras: Auditoria, Transparência, Relatório e Resultados. Os dados foram catalogados conforme a tabela a seguir:

Tabela 2
Escala de Transparência de Resultados de Auditoria

Nível de Transparência	Divulgação de Resultados de Auditoria	Cumprimento Legal
0	Não há divulgação	Não
1	Resumos-Executivos são divulgados em documento próprio	Sim
2	Relatórios de Auditoria são divulgados na íntegra de forma regular	Sim
3	Resumos-Executivos são divulgados em documento próprio + Relatórios de Auditoria são divulgados na íntegra de forma regular	Sim

Fonte: Elaboração pelos autores (2020)

Ademais, quando da localização de resultados de auditoria divulgados, com vistas a explorar o conteúdo dos resultados de auditoria divulgados, identificaram-se os seguintes aspectos: Quantidade de exercícios abarcados na divulgação de resultados; Existência de explicitação dos nomes das unidades auditadas, do objeto da auditoria, do valor envolvido da auditoria e das recomendações/conclusões.

Ainda, houve o levantamento de variáveis (Estrutura Organizacional, Desempenho na Escala Brasil Transparente e IDH), as quais poderiam estar relacionadas com o nível de transparência dos resultados de auditoria. Apresentam-se, a seguir, as relações esperadas e as fontes de dados referentes a cada variável.

Tabela 3
Variáveis - Transparência dos Resultados de Auditoria

Variáveis	Relação Esperada	Fonte
Existência da estrutura específica da função "Transparência" no OCCI*	Positiva	Legislação Estadual / Distrital
Escala Brasil Transparente (EBT)	Positiva	CGU
IDH	Positiva	IBGE

Nota. OCCI – Órgão Central de Controle Interno

Fonte: Elaboração pelos autores (2020)

Os objetivos institucionais encontram-se materializados nas estruturas administrativas organizacionais (Lima, Jacobini & Araújo, 2015). Assim, conforme destaca Botelho e Lauxen (2014), a definição de uma estrutura organizacional, no âmbito de uma instituição, pressupõe o estabelecimento de metas, objetivos e a definição de papéis, de forma que se realizem as atividades necessárias para o alcance dos objetivos institucionais. Dessa maneira, estabeleceu-se a existência de uma estrutura orgânica executora da função Transparência, no âmbito das OCCI, como variável relacionada positivamente à promoção da transparência dos resultados das auditorias, tendo em vista que a existência de um *curador* temático, no âmbito das instituições de controle interno, tenderia a influenciar positivamente nas questões de transparência ativa.

No que se refere à variável Escala Brasil Transparente (EBT), tem-se que se constitui como uma forma de aferição da transparência por parte de um órgão de controle, a qual pode promover a divulgação de informações pelos entes fiscalizados (Nobre, Diniz & Araújo, 2019). Apesar de não haver sanção quanto ao desempenho, tem-se que os entes federados visam um bom posicionamento na avaliação em decorrência da imagem institucional, do desempenho dos dirigentes, do cumprimento legal, além de outros fatores relacionados. Assim, espera-se que os entes que possuem um melhor desempenho na EBT realizem a evidenciação dos resultados das auditorias, tendo em vista que se trata de um item de evidenciação obrigatória, passível de aferição pelos órgãos de controle.

Quanto ao Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), tem-se que é uma medida de aferição de desenvolvimento humano, obtida a partir de indicadores de educação, longevidade e renda, cujo resultado varia de 0 a 1. Os dados foram obtidos em consulta ao *site* do Instituto

Brasileiro de Geografia e estatística (IBGE) referente ao ano 2010. A presente variável fora considerada em diversos trabalhos, como por exemplo, Cruz (2010 & 2017), havendo relação esperada positiva entre a variável (IDH) e a transparência dos resultados de auditoria.

Por fim, o modelo econométrico utilizado é a regressão logística (LOGIT). Segundo Gujarati (2006), o modelo LOGIT é utilizado quando a variável dependente é qualitativa, assumindo valores binários. Dessa forma, o modelo será aferido à luz das três variáveis apresentadas, sob a perspectiva do cumprimento legal da LAI. Assim, na presente pesquisa, o valor 0 (zero) indica que o ente federativo não realiza a divulgação dos resultados de auditoria e o valor 1 (um) indica que realiza. Destaca-se que, para a análise do presente modelo econométrico, a divulgação dos resultados da auditoria interna, independentemente, do nível receberá o valor 1 (um), tendo em vista o cumprimento da disposição legal.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, pretendeu-se diagnosticar a existência de estrutura própria por parte do órgão central de controle interno, bem como verificar se, no âmbito das atribuições/funções desempenhadas pela unidade, a Transparência estava posicionada como estrutura existente e ativa nas OCCIs. A tabela 4 detalha a existência das estruturas observadas por unidade da federação.

Tabela 4

Existência de Estrutura própria OCCI e Transparência

Unidade da Federação	Existe Estrutura própria do OCCI	Estrutura de Transparência no OCCI	Unidade da Federação	Existe Estrutura própria do OCCI	Estrutura de Transparência no OCCI
AC	sim	não	PB	sim	não
AL	sim	sim	PR	sim	sim
AP	sim	não	PE	sim	sim
AM	sim	sim	PI	sim	sim
BA	não	sim	RJ	sim	sim
CE	sim	sim	RN	sim	não
DF	sim	sim	RS	não	não
ES	sim	sim	RO	sim	sim
GO	sim	sim	RR	sim	não
MA	sim	sim	SC	sim	sim
MT	sim	sim	SP	não	não
MS	sim	sim	SE	sim	sim
MG	sim	sim	TO	sim	sim
PA	sim	não			

Fonte: Elaboração pelos autores (2020)

As unidades federativas estudadas estruturaram, majoritariamente, o Controle Interno em estruturas orgânicas próprias. Identificou-se a existência de um órgão responsável pelo controle interno em 24 Unidades da Federação, ou seja, em quase 90% dos casos analisados. Quanto ao tema, Balbe (2019) pontua que houve a criação de órgãos de controle interno, sobretudo, após a aprovação da Constituição Federal de 1988, sendo a maioria dos órgãos denominados “controladoria-geral”.

No que se refere à estruturação da Transparência, observa-se predominância da função no âmbito dos OCCIs, que se encontra posicionada em 18 estados e no Distrito Federal. Ribeiro, Bliacheriene e Santana (2019) afirmam que os sistemas de transparência disseminaram-se, em grande parte, como forma de incentivar o controle social e de fazer a mediação dessa forma de controle com os sistemas de controle formal da Administração

Pública. Assim, o pressuposto existente na presente pesquisa é que a existência da estrutura de transparência no âmbito dos órgãos centrais de controle interno ensejaria o cumprimento da disposição legal prevista na LAI, e ainda, numa dimensão além do cumprimento formal, a disponibilização de mecanismos de consulta e apresentação de resultados com *layouts* voltados a auxiliar na compreensão dos temas abordados pelas auditorias, concorrendo, dessa forma, para instrumentalização do controle social.

Quanto à identificação do cumprimento legal e ao escalonamento do nível de transparência dos resultados de auditoria, cuja codificação encontra-se detalhada na Tabela 2, têm-se os resultados detalhados, por unidade da federação, na Tabela 5, a seguir:

Tabela 5
Nível de Transparência e Cumprimento Legal

Unidade da Federação	Nível de Transparência RA	Cumprimento Legal	Unidade da Federação	Nível de Transparência RA	Cumprimento Legal
AC	0	não	PB	0	não
AL	0	não	PR	0	não
AP	0	não	PE	1	sim
AM	0	não	PI	0	não
BA	0	não	RJ	2	sim
CE	0	não	RN	2	sim
DF	3	sim	RS	2	sim
ES	0	não	RO	0	não
GO	1	sim	RR	2	sim
MA	0	não	SC	0	não
MT	2	sim	SP	0	não
MS	0	não	SE	2	sim
MG	2	sim	TO	2	sim
PA	0	não			

Fonte: Elaboração pelos autores (2020)

De pronto, quanto ao cumprimento da obrigação legal contida na Lei de Acesso à Informação, no que se refere à divulgação dos resultados das auditorias realizadas pelos órgãos de controle interno, observa-se que 16 estados, ou seja, cerca de 60% das unidades da federação, objeto deste estudo, não procedem a qualquer nível de evidenciamento dos trabalhos auditoria. O resultado é coerente ao observado por Moreira e Dias (2019), as quais destacam que a transparência ainda apresenta resistências em seu processo de implementação, tendo em vista a identificação da não disponibilização de informações que não estavam cobertas por algum tipo de sigilo. Ainda, o achado é aderente ao estudo promovido por Zuccolotto e Teixeira (2014), o qual concluiu que a transparência fiscal, enquanto instrumento para a consolidação democrática, ainda é incipiente no Brasil.

O resultado evidenciado na tabela 5 revela que, apesar da existência da obrigação legal desde 2012, a maior parte dos estados brasileiros não observa a regulação, fato este que, além de evidenciar o descumprimento legal, caracteriza a ineficácia da regulação imposta, afastando-se dos princípios da publicidade e da transparência no setor público. Ademais, cumpre observar que em 11 estados, há uma estrutura específica de transparência no âmbito do Órgão Central de Controle Interno, fato que não se mostrou determinante para existência de divulgação dos resultados de auditoria.

De acordo com Bessa (2019), os relatórios de auditoria governamental passaram a ter uma destinação adicional importante, pois reforçam e instrumentalizam a cobrança por parte da sociedade, especialmente por meio dos veículos de imprensa. Nos casos de não

evidenciação de informações, conforme visualizado na tabela 5, deixa-se a população ceifada do exercício de cobrança dos gestores públicos. Conforme pontua Pignataro (2019), a participação social depende da existência de cidadãos conscientes de seus direitos e deveres e da existência de uma política de transparência.

Não obstante a constatação acima, tem-se que em 10 estados e no Distrito Federal existe a evidenciação de, ao menos, um Resumo-Executivo referente aos resultados de auditoria interna. Inicialmente, pode-se afirmar que há o cumprimento do mandamento normativo para esses casos, sem haver, contudo, análise preliminar quanto ao conteúdo, forma e periodicidade das evidenciações. Passa-se a detalhar as características da divulgação dos resultados e os respectivos órgãos centrais de controle interno.

Conforme explicitado na metodologia, estabeleceu-se, no presente estudo, que a divulgação de Resumos-Executivos, em documento próprio, equivaleria ao nível 1 de transparência, ou seja, àquele em que há estritamente o cumprimento legal, uma vez que a exigência recai na publicação dos Resultados das Auditorias, o que não enseja, necessariamente, na publicação da íntegra dos Relatórios.

Assim, dois estados (Goiás e Pernambuco) enquadram-se no nível 1 de transparência. Destaca-se que ambos aferiram nota acima de 9,0 na Escala Brasil Transparente, além de possuírem estrutura própria quanto à OCCI e transparência, além de serem os gestores do Portais de Transparência Estaduais. Ademais, quanto a quantidade de exercícios de divulgação, PE e GO divulgam informações dos resultados das auditorias internas referente a 5 (cinco) e 2 (dois) anos, respectivamente.

Quanto ao nível 2 de transparência, ou seja, nos casos em que se observam as divulgações dos Relatórios de Auditoria na íntegra, de forma regular, observou-se a situação em 8 (oito) estados da Federação. Importante salientar, que a condição de regularidade foi observada pela sequência de exercícios que foram publicados os Relatórios de Auditoria, bem como a existência de publicações contínuas ao longo dos exercícios. Assim, enquadram-se no presente nível de transparência, os estados do Mato Grosso (MT), Minas Gerais (MG), Rio de Janeiro (RJ), Rio Grande do Norte (RN), Rio Grande do Sul (RS), Roraima (RR), Sergipe (SE) e Tocantins (TO).

Interessante destacar que dos estados categorizados no nível 2 de Transparência, 3 (três) não apresentam a respectiva função em sua estrutura organizacional, porém em todos os casos são os OCCIs responsáveis pelos Portais de Transparência Estaduais. Observa-se uma difusão acentuada quanto ao desempenho da Escala Brasil Transparente, estando o RS como a melhor nota (9,32) e RR, com a menor (6,55). A média de anos de divulgação é de quase 6 (seis) anos, destacando-se SE, MG e TO que divulgam informações de auditoria referente a 11 (onze), 8 (oito) e 7 (sete) anos, respectivamente. Cumpre observar, no entanto, que em nenhum caso, foram observados filtros para busca, como por exemplo: assunto, achados, ano, unidade auditada etc., os quais facilitariam o acesso ao cidadão.

Quanto à classificação no nível 3 de transparência, ou seja, a evidenciação de Resumos-Executivos, em documento próprio, e a divulgação dos Relatórios de Auditoria na íntegra de forma regular, se destinou a pontuar aquelas unidades que ofertassem os dois tipos de produtos. Aquele seria um documento mais sintético, de caráter mais sumário e direto, o qual, por sua natureza, se propõe a um consumo rápido por parte do usuário e tem por característica ser um extrato do Relatório de Auditoria, e ainda, com a possibilidade de ser apresentado com *layout* especialmente construído para facilitar o entendimento. Enquanto o outro documento ofertado seria o próprio Relatório de Auditoria na íntegra, que atenderia ao usuário com demandas mais detalhadas sobre achado, critério, método e recomendações.

Deve-se haver um destaque que alguns órgãos centrais de controle interno, classificados anteriormente como nível 2, possuíam no corpo dos Relatórios de Auditoria, o que poderia ser denominado como Resumo-Executivo, contudo entendeu-se adequado realizar

a segregação de nível, porque, nesses casos, o usuário teria que acessar o Relatório de Auditoria na íntegra, não se equivalendo, para os fins propostos nesse trabalho, a existência de documento próprio, apartado do Relatório de Auditoria.

Realizadas as considerações, com base no modelo proposto, apenas o Distrito Federal pôde ser enquadrado com o nível 3 de transparência. O Distrito Federal possui uma estrutura de OCCI, chamada de Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF), na qual se encontra estrutura própria responsável pela área da transparência, bem como pela gestão do Portal da Transparência. Concorrendo com o fato, tem-se que o Distrito Federal ficou posicionado em 2º lugar na Escala Brasil Transparente, com nota (9,62). Observou-se que os resultados de auditoria são divulgados há 6 (seis) exercícios e que há customização do *layout* dos Resumos-Executivos auxiliando a compreensão dos usuários.

Os resultados de auditoria encontram-se agrupados por exercícios financeiros, havendo na evidenciação dos *links*, de informações quanto à data de publicação, do número de ordem, do assunto/objeto, da unidade auditada e do período de auditoria. Há, no presente caso, oferta de informações úteis para a realização de uma busca por parte dos usuários. Pontua-se, no entanto, que não há existência de filtros de consultas semelhantes ao que se percebe na busca no *site* da CGU. Entende-se que a existência de filtros incrementaria as ferramentas de acesso ao público em geral.

Por fim, o modelo LOGIT foi utilizado para fins de determinação da probabilidade de cumprimento legal para fins de evidenciação dos resultados de auditoria interna tendo em vista as variáveis estudadas (Estrutura de Transparência, EBT e IDH). Os resultados podem ser visualizados na tabela a seguir:

Tabela 6

Resultado do Modelo Logit – Transparência de Auditorias Internas

<i>Variável</i>	<i>Coefficiente</i>	<i>Erro Padrão</i>	<i>Z</i>	<i>Inclinação</i>
IDH	1,89786	4,48615	0,4230	0,461295
EscalaBrasilTransparenteCGU	-0,222437	0,404425	-0,5500	-0,0540657
EstruturadeTransparênciaCGE	0,231642	0,930483	0,2489	0,0557764

Fonte: dados da pesquisa (2020).

Conforme os resultados dispostos na tabela 6, tem-se que os coeficientes apresentados das variáveis estudadas não foram estatisticamente significativos a um nível de 90%. Dessa forma, não se pode afirmar que a existência de uma estrutura específica de Transparência, no âmbito das OCCI, seja um estimador para o cumprimento da obrigação legal de divulgação dos resultados das auditorias internas.

De igual forma, o desempenho na Escala Brasil Transparente não se mostrou relacionado ao nível de evidenciação dos resultados de auditoria interna. Nesse contexto, Nobre, Diniz e Araújo (2019) observaram que medida sancionatória (multa) por parte do órgão de controle (Tribunal de Contas) influenciou positivamente no nível de transparência fiscal municipal. No entanto, no presente contexto, o desempenho do ente federado na EBT não implica em sanção remuneratória, enquadrando-se na dimensão reputacional. Porém, a medida que a dimensão de transparência dos resultados das auditorias internas não se encontra contido na escala, não há incentivos para a publicação. Assim, entende-se que o resultado elevado de não transparência decorre da ausência de incentivos relacionados à aferição, por exemplo, desse item na Escala Brasil Transparente.

Entende-se que o item da transparência dos resultados das auditorias internas deve ser incorporado à avaliação promovida pela CGU, devendo-se inclusive ser estendida sua aferição pelos Tribunais de Contas dos entes. Analogicamente, a questão tem aderência com o preceituado por Kaplan e Norton (1997) “o que não é medido não é gerenciado”.

Por fim, o desempenho do ente no IDH também não se mostrou relacionado à transparência dos resultados das auditorias internas estaduais. O resultado é divergente ao encontrado por Cruz (2010 & 2017), destaca-se que, ambos os estudos se referiram à esfera municipal e abordaram a transparência ativa, sem haver especificação da dimensão relativa aos resultados das auditorias internas.

Há, portanto, necessidade de aprofundamento das variáveis relacionadas e fatores explicativos para os resultados encontrados, bem como promoção de aspectos relacionados a conteúdo, prazo e forma de divulgação com vistas à efetiva promoção do controle social e do combate à corrupção.

5. CONCLUSÃO

A disponibilização de informação e o exercício do Controle Social são meios para a construção de uma sociedade democrática. O advento da LAI tornou regra a disponibilidade das informações e o sigilo, exceção. Dentre os mandamentos da LAI, encontra-se a exigência de divulgação dos resultados das auditorias Internas.

Nesse contexto, o presente trabalho objetivou investigar o nível de transparência dos resultados das Auditorias Internas nos estados Brasileiros. Os resultados revelam que é bastante desigual o nível de transparência das informações de auditorias pelos Órgãos Centrais de Controle Interno. Identificou-se a predominância (16 estados) da ausência de divulgação dos resultados de auditoria pelos entes federados, não tendo sido, portanto, efetiva a regulação para o tema.

Ainda, observou-se que, para aqueles estados que procedem com algum nível de divulgação, não há padrão de período, conteúdo e forma, vislumbrando-se alternativas de melhoria para tornar mais efetiva a presente instrumentalização do Controle Social. Destaque-se o Distrito Federal como única unidade federativa qualificada como nível 3 de transparência, nos termos do presente estudo. Por fim, por meio do modelo LOGIT, aferiu-se que as variáveis (Estrutura Organizacional, EBT e IDH) não são estimadoras para o cumprimento da obrigação legal de divulgação dos resultados de auditoria.

Assim, apesar dos avanços trazidos pela LAI, ainda se tem, em quase 10 (dez) anos de sua publicação, o descumprimento de um item relevante ao controle social e ao combate à corrupção, que se encontra no *hall* dos itens obrigatórios de evidenciação por parte dos entes. Sugere-se, dessa forma, o aprofundamento do estudo quanto aos incentivos e interesses dos agentes no que concerne ao tema. Ainda, vislumbra-se que a ausência de medição/cobrança por parte dos órgãos de controle pode estar associada ao baixo nível de evidenciação das informações de auditoria, além de fatores institucionais endógenos que merecem ser explorados em pesquisas futuras.

Como limitações ao presente estudo, tem-se a reduzida disponibilidade das informações pelos órgãos de controle interno e a pouca exploração do tema pelas pesquisas. Sugere-se, por fim, como pesquisa futura, a aferição do nível de transparência por parte dos demais entes federados e o estudo das principais temáticas, achados e recomendações evidenciados por meio dos resultados das auditorias internas.

REFERÊNCIAS

- Andrade, R. G. de, Raupp, F. M., & Pinho, J. A. G. de. (2017). Em busca da transparência ativa em câmaras: uma investigação nos maiores municípios brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10 (1), pp. 003-020.
- Balbe, R. da S. (2019). Controle interno no Brasil: uma visão histórica. In: Bliacheriene, A. C; Braga, M. V. de A; Ribeiro, R. J. B. (Coord.). *Controladoria no setor público*. (pp. 41-63) (2. ed.) Belo Horizonte: Fórum.

- Bessa, F. E. de H. (2019). Interação e comunicação do órgão de controle interno com as unidades controladas: a importância da composição de relatórios de auditoria com foco na prevenção de riscos. In: Bliacheriene, A. C; Braga, M. V. de A; Ribeiro, R. J. B. (Coord.). Controladoria no setor público. (pp. 247-260) (2. ed.) Belo Horizonte: Fórum.
- Botelho, L. de L., & Lauxen, V. A. (2014). A importância da organização administrativa na Gestão Pública Municipal: Um estudo de caso. *Revista Conexão UEPG*, 10 (2), pp. 300-309.
- Braga, M. V. de A. (2019). Dos galhos à raiz: a percepção das irregularidades e a atuação do controle interno. In: Bliacheriene, A. C; Braga, M. V. de A; Ribeiro, R. J. B. (Coord.). Controladoria no setor público. (pp. 167-185) (2. ed.) Belo Horizonte: Fórum.
- Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. (1988). Brasília, DF.
- Brasil. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000 (2000). Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF.
- Brasil. Lei de Acesso a Informação. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.
- Camacho, E. U., Weffort, E. F. J., Gonçalves, A. de O., & Garcia, A. S. (2019). Compreensibilidade das Contas Públicas: Uma Análise a partir do Entendimento dos Usuários da Informação. *Anais do Congresso ANPCONT*, 13, João Pessoa, PB, Brasil.
- Cardoso, R. L. (2005). Regulação econômica e escolhas de práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro. Tese Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Cardoso, R. L., Saraiva, R., Tenório, F. G., & Silva, M. A. (2009) Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *Revista de Administração Pública*, 43 (4), pp. (773-799).
- Controladoria-Geral da União (CGU). (2019) Escala Brasil Transparente 360° - 2018. Disponível em:
<http://www.portaltransparencia.gov.br/brasiltransparente?paginacaoSimples=true&tamanhoPagina=&offset=&direcaoOrdenacao=asc&colunasSelecionadas=posicao%2CnomeLocalidade%2Cuf%2Cnota&tipoLocalidade=S>. Acesso em: 14 nov. 2019.
- Cruz, C. F. da (2010). Transparência da Gestão Pública Municipal: Referenciais Teóricos e a Situação dos Grandes Municípios Brasileiros. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Cruz, V. L. P. (2017). Transparência da Gestão Executiva Municipal: Um Estudo dos Portais Eletrônicos como Promotores da *Accountability*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, MG, Brasil.
- Figueiredo, L. M. (2017) Custo da Regulação Contábil no Setor Público Brasileiro: Aplicação do Standard Cost Model na Adoção de Ipsas pelos Ministérios Federais. Dissertação Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília, Brasília, BR, Brasil.
- Gujarati, D. (2006). *Econometria Básica*. (4. ed.) Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus.
- Lima, D. V. (2018). *Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- Lima, J. M. C., Jacobini, J. P. R., & Araújo, M. A. D. de. (2015). Reestruturação Organizacional: Os principais desafios para o Ministério Público do Rio Grande do Norte. *Revista Administração Pública (RAP)*, 49 (6), pp. 1507-1530.
- Moreira, A. P. da S., & Dias, L. N. da S. (2019). Lei de Acesso à Informação: Uma análise de sua utilização a partir dos meios de comunicação do País. *Anais do Congresso ANPCONT*, 13, João Pessoa, PB, Brasil.

- Nascimento, J. M. B. (2015). Relatórios de Auditoria Municipal da Controladoria Geral da União: Análise de Aderência às Normas de Auditoria Governamental. Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Nobre, C. J. F; Diniz, J. A; & Araújo, R. J. R. de. (2019). A Condição Financeira Governamental e sua Influência na Transparência da Gestão Pública Municipal. Anais do USP International Conference in Accounting, 19, São Paulo, SP, Brasil.
- Pignataro, M. (2019). O papel das denúncias no processo de controle. In: Bliacheriene, A. C; Braga, M. V. de A; Ribeiro, R. J. B. (Coord.). Controladoria no setor público. (pp. 263-275) (2. ed.) Belo Horizonte: Fórum.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). Accounting Theory. (5ª ed). Chicago: Thomson.
- Ribeiro, R. J. B., Bliacheriene, A. C. & Santana, J. L. (2019). Considerações sobre formas, processos e isomorfismo nas estruturas de controle interno da federação brasileira. In: Bliacheriene, A. C; Braga, M. V. de A; Ribeiro, R. J. B. (Coord.). Controladoria no setor público. (pp. 27-39) (2. ed.) Belo Horizonte: Fórum.
- Silva, W. A. de O. (2017). Variáveis Determinantes para a Transparência Pública Passiva nos Municípios Brasileiros. Mestrado em Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, Brasil.
- Tavares, M. F. N. (2016) FATORES DETERMINANTES DO SUCESSO DE LOBBYING NA NORMA DE RECEITAS: análise das etapas mais prováveis de influência sobre os Boards. Tese Doutorado em Ciências Contábeis. Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN, João Pessoa, PB, Brasil.
- Tavares, M. F. N. & Anjos, L. C. M. dos. (2018) Teoria da Regulação x Teoria da Contabilidade. In: Niyama, J. K. (Organizador). Teoria Avançada da Contabilidade. (pp. 38-65). São Paulo: Atlas.
- Vieira, M. A. & Ávila, L, A. C. de. (2019). Estudo da Relação entre a Transparência Pública e as Características Socioeconômicas dos Municípios Brasileiros. Anais do Congresso ANPCONT, 13, João Pessoa, PB, Brasil.
- Wright, G. A. (2013). Análise dos Fatores Determinantes da Transparência Fiscal Ativa nos Municípios Brasileiros. Mestrado em Ciências Contábeis, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN, João Pessoa, PB, Brasil.
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014). As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. Revista Contabilidade & Finanças-USP, 25 (66), pp. 242-254.