

Fatores associados às irregularidades na gestão do SUS em municípios brasileiros

DOI: 10.4025/enfoque.v44i1.65324

Thiago Vitor Ferreira Soares 

Doutorando pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade FEARP/USP

E-mail: soares.thiago@usp.br

Recebido em: 06.10.2022

Aceito em: 07.02.2023

2ª versão aceita em: 22.03.2023

RESUMO

Objetivo: Identificar fatores associados às irregularidades na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) em municípios brasileiros.

Metodologia: Abordagem quantitativa com realização de estatísticas descritivas e uma regressão logística a partir das irregularidades identificadas nos relatórios de gestão elaborados pelos Tribunais de Contas (TCs), dados demográficos e dos sistemas de controle internos (SCIs) dos municípios. As análises foram baseadas numa amostra final que compreende 350 relatórios de gestão, referentes à 166 municípios e cobrindo um período de 1999 a 2014.

Originalidade/relevância: Este trabalho avança na literatura e atende ao chamado de estudiosos ao analisar a presença de irregularidades na gestão do SUS nos municípios brasileiros – que requer maior atenção de gestores e entidades governamentais – a partir de um aspecto pouco explorado na literatura (utilizando dados dos SCIs).

Resultados: Os principais achados apontam que as irregularidades estão associadas com: SCIs implantados (recém-implantados), ausência de (mecanismo/realização) auditoria interna, sistema contábil terceirizado, quadro de pessoal composto por servidores comissionados e as grandezas de população e receita.

Contribuições práticas: Os resultados indicam necessidade de SCIs mais estruturados que possam ser eficazes na governança municipal e sugerem meios para aliviar a ocorrência de irregularidades. O monitoramento realizado pelos TCs pode ser focado nos municípios com maior probabilidade de apresentar irregularidades na gestão. Os TCs também podem considerar os resultados deste trabalho para editar novas normas para que SCIs mais estruturados possam ser implantados, e usar os resultados para a seleção dos municípios a serem auditados.

Palavras-chave: Gestão do SUS; Municípios brasileiros; Dados demográficos e do sistema de controle interno.

Factors associated with irregularities in SUS management on brazilian municipalities

ABSTRACT

Objective: Identify factors associated with irregularities in the management of the National Health System (*Sistema Único de Saúde – SUS*, in portuguese) in Brazilian municipalities.

Methodology: Descriptive statistics and a logistic regression were proceeded from the irregularities identified in the management reports prepared by the Courts of Auditors (CAs), demographic data and internal control systems (ICSs) data of the municipalities. The analyses were based on a final sample comprising 350 management reports, referring to 166 municipalities and covering a period from 1999 to 2014.

Originality/relevance: This paper advances the literature and attends to the call of scholars by analysing the presence of irregularities in the management of the SUS in Brazilian municipalities - which requires greater attention from managers and government entities - from an aspect little explored in the literature (using data from the SCIs).

Results: The main findings point out that irregularities are associated with: ICSs implemented (newly implemented), lack of (mechanism/performance) internal audit, outsourced accounting system, staff composed of commissioned servers and the magnitudes of population and revenue.

Practical contributions: The findings indicate need for more structured ICSs that can be effective in governance and suggest means to alleviate the occurrence of irregularities. The monitoring conducted by TCs can be focused on the municipalities most likely to present management irregularities. The TCs can also consider the results of this work to edit new norms so that more structured ICSs can be implemented, and use the results for the selection of municipalities to be audited.

Keywords: SUS management; Brazilian municipalities; Demographic and internal control system data.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Único de Saúde (SUS) é de crucial importância, por se tratar de uma rede de atendimento a milhões de cidadãos. Seus dados são grandiosos, sendo tal sistema um dos maiores e mais complexos do mundo (Dias, Matias-Pereira, Farias, & Pamplona, 2013). Os serviços prestados pelo SUS envolvem desde procedimentos simples (e.g., consultas e exames) até os mais delicados (e.g., transplante de órgãos) e o acesso integral, universal e gratuito é garantido para toda a população do país (Governo Federal, 2020). Mesmo com as mudanças recentes do modelo de financiamento que reduziram a capilaridade do SUS, ele foi crucial para amenizar os impactos da pandemia do Covid-19 (Massuda et al., 2021).

A magnitude do SUS, no entanto, oferece um cenário ideal para ocorrência de irregularidades na sua gestão. A literatura já observou que o serviço de saúde no Brasil é muito mais vulnerável às irregularidades se comparado a outros serviços prestados (Avelino, Barberia & Biderman, 2014; Laurinho, Dias & Mattos, 2017). A ocorrência de irregularidades na gestão do serviço público de saúde é usualmente explicada pela falta de atenção de gestores a princípios básicos de governança (Lewis, 2006). No caso brasileiro, a literatura apresentou ao menos três razões para a ocorrência de irregularidades: (i) grandes quantias de recursos envolvidos; (ii) diferenças de valores dos medicamentos entre empresas farmacêuticas e sindicatos profissionais; e, (iii) assimetria de informação entre profissionais e pacientes (Avelino et al., 2014).

Com base neste plano de fundo, órgãos externos e internos de controle atuam para identificar (e reduzir o efeito das) irregularidades. Por exemplo, os Tribunais de Contas (TCs) são responsáveis por monitorar os gastos públicos e o cumprimento da lei em municípios e estados (Speck, 2011). Acadêmicos sugerem que os TCs podem gerar melhorias aos serviços prestados à população (Bergue, 2010), embora controvérsias sobre a atuação dos TCs tenham sido recentemente apresentadas (Lino, Azevedo, Aquino & Steccolini, 2022; Lino & Aquino, 2020). Outros órgãos também fiscalizam e buscam reduzir a ocorrência das irregularidades, como as Controladorias Gerais (CGs) e os Sistemas de Controle Interno (SCIs). Adicionalmente, tal funcionamento dos SCIs é geralmente monitorado pelos TCs (Cavalheiro & Flores, 2007; Rodrigues, 2019).

Como tais órgãos de controle possuem mandato legal (Brasil, 1988) e uma importante responsabilidade social (Bergue, 2010; Dias et al., 2013; Lino, Azevedo, Viana & Aquino, 2022), diversos acadêmicos conduziram estudos para entender causas, características e tendências das irregularidades na gestão dos municípios. Essas pesquisas utilizaram as irregularidades identificadas nos relatórios de gestão elaborados por esses órgãos – ou seja, Tribunais de Contas e Controladorias Gerais. Embora a maior parte dos acadêmicos tenha utilizado relatórios elaborados pelas Controladorias Gerais para estabelecer associações nas suas pesquisas (Aranha, 2019; Avelino et al., 2014; Ferraz, Finan & Moreira, 2012; Laurinho et al., 2017; Peixoto, Rocha, Nishijima & Postali, 2012), também existem diversos esforços envolvendo os relatórios elaborados pelos Tribunais de Contas em suas pesquisas e associações (Kronbauer, Krüger, Ott & Nascimento, 2011; Pereira & Filho, 2012; Roncalio, 2009; Rodrigues, 2019).

O amplo interesse dos acadêmicos sinaliza a importância em observar as irregularidades na gestão municipal, tais como: ineficiência, corrupção e similares. Um aspecto interessante tem sido relativamente pouco discutido na literatura – se os SCIs (caso implantados) estão atuando efetivamente para reduzir essas irregularidades. A literatura já sugeriu que os SCIs devem ser mais presentes na gestão dos municípios e que devem agir previamente à fiscalização dos Tribunais de

Contas (Nogueira & Jorge, 2017). Como as fiscalizações dos TCs são geralmente de conformidade (Lino et al., 2022), elas são realizadas muitas vezes depois da irregularidade acontecer. A literatura também indicou que as irregularidades na gestão municipal podem ser sanadas ou amenizadas com a presença ou atuação dos SCIs (Cavalheiro e Flores, 2007), mas existem poucos esforços empíricos observando isso, ou seja, se a ação (ou presença), inação (ou ausência) dos SCIs podem acentuar (ou reduzir) a ocorrência das irregularidades na gestão municipal.

Como a saúde pública brasileira é uma das áreas que deve receber maior atenção de gestores e órgãos governamentais (Dias et al., 2013), especialmente por conta da pandemia do Covid-19 que ratificou sua importância no cenário nacional, ela foi considerada como objeto deste estudo. Em linhas gerais, este estudo tem como objetivo identificar fatores associados às irregularidades na gestão do SUS. Mais precisamente, pretende identificar quais dados envolvendo SCIs e dados demográficos podem estar associados a essas irregularidades. Para atingir esse objetivo, foram realizadas estatísticas descritivas e uma regressão logística a partir das irregularidades identificadas nos relatórios de gestão elaborados pelos Tribunais de Contas (*proxy* de irregularidades na gestão do SUS), dados demográficos e dados dos SCIs (*proxies* de fatores associados). As análises foram baseadas numa amostra final que compreende 350 relatórios de gestão, referentes à 166 municípios e cobrindo um período de 1999 a 2014.

Os resultados deste trabalho propõem uma nova forma de olhar para a ocorrência de irregularidades em municípios, especialmente na pasta da saúde pública. Os principais achados apontam que a presença de irregularidades pode estar associada a: presença de SCIs recém-implantados, ausência de mecanismo (ou não realização) de auditoria interna, uso de sistema contábil terceirizado e quadro de pessoal composto por servidores comissionados. Além disso, as grandezas de população e receita também pode estar associadas. Esses achados podem ser úteis para contribuir para uma melhor gestão de municípios. No caso brasileiro, os achados podem ser importantes para mitigar a ocorrência de irregularidades na gestão do SUS e para conscientizar a comunidade geral sobre a atuação dos SCIs na prevenção de irregularidades.

O restante do artigo é estruturado da seguinte forma. A próxima seção descreve o contexto dos órgãos de fiscalização e controle que atuam no Brasil e revisa sinteticamente (em uma tabela) as pesquisas anteriores sobre irregularidades em governos locais no cenário brasileiro. A terceira seção apresenta o contexto estudado e porque analisar a gestão do SUS. A quarta descreve detalhes sobre a metodologia, seguido das seções que apresentam os resultados e discussão do trabalho. Por fim, este trabalho expõe limitações e potenciais contribuições práticas para a sociedade geral.

2 ÓRGÃOS DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE NO BRASIL, E ESTUDOS ANTERIORES

Na esfera governamental brasileira, duas instâncias de fiscalização e controle desempenham um importante papel social, a (i) interna, que é exercida no âmbito do ente ou órgão controlado (na própria estrutura municipal) e a (ii) externa, que é exercida por agentes fora do âmbito do ente ou órgão objeto de controle (fora da estrutura municipal) (Brasil, 1998). Acadêmicos identificaram que essas instâncias atuam como um elo entre o cidadão e o governo, e contribuem para aderência aos parâmetros legais, a boa execução dos programas do governo e a prevenção de irregularidades (Cruz, Spinelli, Silva & Carvalho, 2014; Mileski, 2003). Como o objetivo de ambas é comum, o sucesso de suas ações muitas vezes depende de uma atuação colaborativa (Kronbauer et al., 2011).

A atuação dos órgãos de fiscalização e controle busca avaliar os atos e fatos de gestores na administração pública e é essencial na redução da ocorrência das irregularidades. Em linhas gerais, a fiscalização realizada por esses órgãos tem como objetivo o respeito aos princípios constitucionais (Cruz et al., 2014). Para mitigar as irregularidades, os Tribunais de Contas (TCs) analisam os atos de administração, a regularidade do gasto público e a coerência da execução do orçamento público (Speck, 2011). Os TCs também analisam se os Sistemas de Controle Internos (SCIs) municipais estão funcionando apropriadamente (Cavalheiro & Flores, 2007; Roncalio, 2009; Lopes, Filho, Perdeneras & Silva, 2008). A literatura sugere que a análise da atuação dos SCIs é relevante porque as irregularidades na gestão pública “começam a partir da inexistência ou ineficiência do controle interno” (Cavalheiro & Flores, 2007: p. 5). Portanto, a análise da atuação dos SCIs pelos TCs é

fundamental para a constituição de SCIs mais estruturados que podem auxiliar os governantes na condução da administração pública (Nogueira & Jorge, 2017; Mohallem & Brandão, 2018).

Embora diversos efeitos positivos dos SCIs tenham sido relatados (Cavalheiro & Flores, 2007), existem controvérsias sobre a sua atuação nas organizações – especialmente no setor público. Frequentes escândalos despertaram questionamentos acerca da efetividade dos SCIs (Monteiro, 2015) e as fragilidades e/ou ausência dos SCIs são descritas como fatores que afetam seu desempenho. Por exemplo, as fragilidades geralmente envolvem fatores humanos (Marçola, 2011), rotatividade de servidores (Azevedo, Ensslin & Reina, 2011), a complexidade do sistema (Farias, Luca & Machado, 2009), a falta de conhecimento técnico (Roberts & Candreva, 2006), ausência de quadro mais rigoroso de controle (Dalgleish & Cooper, 2005), ausência de estruturas adequadas para funcionamento (Mohallem & Brandão, 2018) e custos operacionais (Vinnari & Skaerbaek, 2014). A ausência dos SCIs pode sujeitar a entidade aos desvios e descaminhos (Araújo, Libonati, Miranda & Ramos, 2016, Ribeiro Filho, Lopes, Perdeneiras & Ferreira, 2008; Silva, 2017). Portanto, se os SCIs são evidenciados como peças críticas para o sucesso na gestão das organizações (Silva, 2017), em meu melhor entendimento, uma maior preocupação na atuação deles – como forma a apoiar os gestores na missão de administrar e subsidiar o controle externo – deve estar incorporada à realidade dos municípios de forma ampla.

Estudos anteriores identificaram causas, características e tendências da ocorrência das irregularidades nos municípios. A literatura sobre o tema é diversificada, mas não representa com profundidade associações entre a presença de (e outros dados envolvendo) SCIs com a ocorrência de irregularidades. Os esforços nesse sentido são raros, como os estudos de Rodrigues (2019) e Roncalio (2009). As pesquisas que analisaram as irregularidades dos municípios foram divididas em dois fluxos: (i) elementos da estrutura dos municípios; e (ii) dados demográficos dos municípios. Estas pesquisas foram sintetizadas na Tabela 01, com ênfase para as associações propostas e as relações encontradas.

Tabela 1

Resumo da literatura (associações propostas *versus* ocorrência de irregularidades).

Estudos	Associações propostas	Relações encontradas	Nº. municípios (fonte)
(i) Elementos da estrutura dos municípios⁽ⁱ⁾			
Aranha (2019)	Humano	Positiva	322 (CGs)
Avelino et al. (2014)	Temporal	Negativa	980 (CGs)
Rodrigues (2019)	Organizacional	Negativa	150 (TCs)
	Humano	Negativa	
Roncalio (2009)	Sistema contábil	Negativa	17 (TCs)
	Organizacional	Positiva	
Kronbauer et al. (2011)	Organizacional	Negativa	99 (TCs)
	Temporal	Positiva	
(ii) Dados demográficos			
Cruz et al. (2014)	População	Positiva	34 (CGs)
Ferraz, Finan & Moreira (2012)	IDH ⁽ⁱⁱ⁾	Negativa	365 (CGs)
Kronbauer et al. (2011)	População	Negativa	99 (TCs)
	IDH	Negativa	
Laurinho et al. (2017)	População	Negativa	281 (CGs)
Peixoto et al. (2012)	IDH	Negativa	178 (CGs)
	Coeficiente de Gini	Positiva	
Pereira & Filho (2012)	Receitas	Positiva	417 (TCs)

Fonte: Elaborada pelo autor

Notas: (i) As pesquisas podem envolver dados dos SCIs; e (ii) Índice de Desenvolvimento Humano.

Os seguintes elementos são descritos: humano – refere-se à rotatividade dos servidores em posições técnico-burocráticas nos departamentos dos municípios; organizacional – refere-se à presença de departamentos/mecanismos nos municípios (SCIs e auditoria interna); temporal – refere-se ao número de anos de implantação de

departamentos/mecanismos nos municípios (SCIs); sistema contábil – refere-se ao tipo de sistema contábil utilizado nos municípios (próprio ou terceirizado).

3 CONTEXTO DE GESTÃO DO SUS NO CENÁRIO NACIONAL

Dentre os serviços prestados à população brasileira, é consenso que o serviço de saúde é um dos mais importantes. Os dados do sistema público de saúde no Brasil são grandiosos. São realizados mais de 2,3 bilhões de procedimentos ambulatoriais, 26 mil transplantes, 1,8 milhões cirurgias, 13 milhões de procedimentos de quimioterapia e radioterapia e 11 milhões de internações (Ministério da Saúde, 2022). Apenas em 2019, os municípios – ou seja, porta de entrada para o SUS (Dias et al., 2013) – direcionaram R\$ 91,5 bilhões em recursos na área (Conselho Federal de Medicina, 2020). Um sistema de saúde com estas características tornou-se uma ferramenta poderosa para lidar com emergências de saúde pública, epidemias (H1N1, dengue e zika), desastres naturais, mas também durante grandes eventos esportivos (Massuda et al., 2021). Recentemente, o SUS deu uma resposta razoável à pandemia de Covid-19 (Néris & Bedritichuk, 2022).

Embora o SUS apresente dados e histórico significativos, o sistema vem enfrentando diversos problemas nos últimos anos. As mudanças nas políticas de destinação de recursos têm causado um subfinanciamento crônico da área (Massuda et al., 2021), mas os problemas de gestão é que estão sendo relatados como alarmantes (Segatto, 2022). A literatura já vinha apresentando que problemas na gestão do SUS estão cada vez mais frequentes (Avelino et al., 2014; Dias et al., 2013). Além disso, o SUS já foi descrito como o serviço mais vulnerável para a ocorrência de irregularidades, em comparação com outros serviços prestados à população brasileira (Avelino et al., 2014). Por exemplo, entre 2010 e 2012, mais de 86% dos municípios analisados no estudo de Laurinho et al. (2017) apresentaram pelo menos um problema na pasta da saúde. Uma pesquisa realizada World Bank observou que mais de 30% das verbas destinadas para o SUS são mal utilizadas (Segatto, 2022). A Sociedade Brasileira de Clínica Médica (2018) observou que mais de R\$ 174 bilhões deixaram de ser aplicados em um período entre 2003 e 2017.

Diante desse contexto, o SUS deve receber maior atenção de práticos e acadêmicos. A literatura já destacou que o SUS é indispensável para o bem-estar da população brasileira (Dias et al., 2013). Além disso, o SUS já foi reconhecido internacionalmente pelo sucesso de projetos para ampliar a rede de atendimento e melhorar os indicadores de saúde (Massuda et al., 2021). Entretanto, os problemas de gestão do SUS estão reduzindo cada vez mais a qualidade e o acesso da população aos serviços. Como estudos recentes convidaram a comunidade acadêmica a direcionar mais esforços para entender melhor o que gera essas irregularidades e como elas podem ser mitigadas (Laurinho et al., 2017), entende-se ser necessário analisar fatores associados aos problemas de gestão do SUS, que é o foco deste estudo.

4 METODOLOGIA

Este trabalho é baseado em uma abordagem quantitativa com a realização de estatísticas descritivas e de uma regressão logística. As análises consideraram dados sobre as irregularidades na gestão do SUS, os dados demográficos e os dados envolvendo os SCIs, todos eles referentes aos municípios brasileiros. Considerando a disponibilidade de dados, este estudo compreendeu uma amostra de 350 relatórios de gestão elaborados pelos Tribunais de Contas (estaduais e dos municípios), referentes à 166 municípios (contemplando todas as regiões do Brasil) e compreendendo o período de 1999-2014.

Amostra e coleta de dados. Os municípios que compõem este estudo foram selecionados após duas etapas. A primeira etapa consistiu na coleta de dados sobre as irregularidades na gestão do SUS. Ela foi baseada nos relatórios produzidos e disponibilizados pelos Tribunais de Contas (tanto estaduais, quanto os dos municípios) em seus portais eletrônicos. Dois tipos de relatórios foram considerados durante a coleta: (i) parecer prévio; e (ii) contas de gestão. Esses relatórios são elaborados após os Tribunais analisarem os atos da administração, a regularidade dos gastos públicos e a fidelidade da execução do orçamento público (Speck, 2011), mas eles nem sempre são disponibilizados imediatamente após a análise. Em alguns casos, o mesmo município foi considerado mais de uma vez durante a coleta. A amostra inicial foi composta de 808 relatórios referentes à 389 municípios brasileiros e compreendeu o período de 1999-2015.

A segunda etapa consistiu na coleta dados demográficos e dos Sistemas de Controle Internos (SCIs) dos municípios. Considerando a amostra inicial, buscou-se informação em diferentes portais de governo e institutos para compor uma base de dados. Os dados demográficos dos 389 municípios que compunham a amostra inicial foram coletadas nos Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que realizou e disponibilizou as projeções de estimativas de população e Índice de Desenvolvimento Humano (IDH); Instituto de Pesquisas Econômicas e Aplicadas (IPEA), que apurou o coeficiente de Gini; e, Finanças do Brasil (Finbra) e Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), que apresentaram a receita arrecadada dos municípios. Os dados dos SCIs foram então coletados nos portais dos municípios ou através de questionário aplicado aos gestores/responsáveis em (pelo menos) um dos seguintes meios: ouvidoria, sistema eletrônico do serviço de informação ao cidadão (e-SIC), e-mail eletrônico ou envio de correspondência.

Apenas 166 municípios disponibilizaram dados sobre os SCIs, bem como sobre o tipo do sistema contábil utilizado.

Dessa forma, a amostra final corresponde ao montante de 350 relatórios elaborados pelos TCs, compreendendo o período de 1999 a 2014. Uma análise preliminar identificou a ocorrência de irregularidades na gestão do SUS em 134 desses relatórios, referente a 113 municípios (Tabela 2).

Tabela 2

Descrição da amostra final e análise preliminar.

Item	Total (%)
Nº de relatórios que compreendem a amostra final, período de 1999-2014 (%)	350 (100)
Nº de municípios compreendidos na amostra final (%)	166 (100)
Nº de relatórios com (ao menos uma) irregularidade na gestão do SUS, mesmo período (%)	134 (38,3)
Nº de municípios da amostra final com (ao menos uma) irregularidade na gestão do SUS (%)	113 (68,1)

Fonte: Elaborada pelo autor.

Análise dos dados. As análises deste trabalho também foram divididas em duas etapas. Na primeira, duas análises descritivas foram realizadas para identificar padrões no material coletado. Em ambas as análises, foram considerados os dados relativos aos 166 municípios (referente aos 350 relatórios). A primeira análise cruzou dados demográficos com a ocorrência de irregularidades na gestão do SUS. Também foram realizados testes não paramétricos entre as variáveis durante a primeira análise. A segunda análise cruzou os dados dos SCIs com a ocorrência das irregularidades. Durante a segunda análise, testes qui-quadrado foram procedidos. Uma vez que a variável 'tempo de implantação dos SCIs' foi dividida em três estratos, foi necessário realizar um teste de tendência de Cochran-Armitage (Tabela 4).

Na segunda etapa, a análise envolveu associar os dados coletados a partir de uma regressão logística. Para proceder a análise, as irregularidades na gestão do SUS, dados demográficos e dados dos SCIs, todos eles referentes aos municípios que compõem a amostra final deste estudo, foram utilizados para a construção das *proxies*. As irregularidades identificadas nos relatórios elaborados pelos TCs compuseram a *proxy* de "irregularidades na gestão do SUS" e os dados demográficos e dos SCIs compuseram as *proxies* de "fatores associados". As variáveis utilizadas no estudo, bem como suas descrições, base teórica, fonte e sinal esperado são apresentadas na Tabela 3:

Tabela 3

Variáveis utilizadas no estudo.

Base teórica	Variáveis	Descrição	Fonte	Relação esperada
Variável Dependente				
	Irregularidade na gestão do SUS	Variável binária. Representa a ocorrência ou não de irregularidade na gestão do SUS (assume 1 quando existe irregularidade e 0 caso contrário)	TCs	

Continua...

Continuação...		Variáveis Independentes		
Aranha (2019); Avelino et al. (2014); Kronbauer et al. (2011); Rodrigues (2019); e Roncalio (2009)	Sistema de controle interno	Variável binária. Representa a implantação ou não de SCIs (assume 1 quando há implantação e 0 caso contrário)		
	Tempo de implantação	Variável numérica. Número de anos da implantação dos SCIs, distribuído em 3 estratos (0-10; 11-20; 21-30)		
	Composição quadro pessoal	Variável binária. Observa a composição do quadro de servidores do SCI, por efetivos ou comissionados (assume 1 quando é composto por servidores concursados e 0 caso contrário)	Portais dos municípios e Gestores	Negativo
	Auditoria interna	Variável binária. Representa se há implantação do mecanismo/realização de auditoria interna (assume 1 quando há e 0 caso contrário)		
	Sistema contábil	Variável binária. Identifica se o sistema contábil é próprio ou terceirizado (assume 1 quando dispõe de sistema próprio e 0 caso contrário)		
Ferraz et al. (2012), Pereira & Filho (2012), Peixoto et al. (2012); Avelino et al. (2014), Kronbauer et al. (2011), Cruz et al. (2014) e Laurinho et al. (2017)	População (logaritmo) ⁽ⁱ⁾	Estimativa do número de habitantes em logaritmo		Positivo
	Índice de desenvolvimento humano municipal ⁽ⁱ⁾	Índice que capta a evolução de três dimensões básicas: renda, educação e saúde. Varia de 0 a 1, quanto mais próximo de 1, maior o índice	IBGE	Negativo
	Coeficiente de gini ⁽ⁱⁱⁱ⁾	Coeficiente utilizado para avaliar a distribuição de riqueza. Varia de 0 a 1, quanto mais próximo de 0, melhor, e quanto mais próximo de 1, pior	IPEA	Positivo
	Receita municipal arrecadada (logaritmo) ⁽ⁱⁱⁱ⁾	Recursos arrecadados (valor em reais) em logaritmo	Finbra e SISTN	Positivo

Fonte: Elaborada pelo autor.

Nota: (i) Valores informados pelo IBGE para os anos 1999-2015; (ii) Valores informados pelo IPEA, anos base 2000 e 2010; (iii) Com base nos valores informados em Finbra e SICONFI para os anos 1999-2015.

As relações esperadas mostram: positivas, que estão associadas com a ocorrência de irregularidades; negativas, não estão associadas com a ocorrência de irregularidades.

5 ANALISANDO AS IRREGULARIDADES NA GESTÃO DO SUS E FATORES ASSOCIADOS

As análises preliminares envolveram identificar padrões nos dados empíricos. Como já foi mencionado, as análises descritivas foram realizadas considerando dados demográficos dos municípios e a ocorrência de irregularidades na gestão do SUS (Tabela 5), bem como os dados dos SCIs com a ocorrência dessas irregularidades (Tabela 5). Os resultados das análises descritivas são apresentados em seguida.

Os resultados Tabela 4 mostram que os municípios que tiveram pelo menos uma irregularidade na gestão do SUS eram, em média, mais populosos, com maior IDH, com menor coeficiente de Gini e com receitas superiores em comparação aos municípios que não apresentaram nenhuma irregularidade na pasta da saúde. Os testes não paramétricos indicaram significância entre as variáveis população, IDH e receita municipal com a ocorrência de irregularidades na gestão do SUS.

Tabela 4

Cruzamento de dados demográficos e ocorrência de irregularidades na gestão do SUS.

Variáveis	Total (%)	Irregularidades na gestão do SUS		P ⁽ⁱ⁾
		Não (Média)	Sim (Média)	
População ⁽ⁱⁱ⁾		219,8	297,2	0,000
IDHM ⁽ⁱⁱⁱ⁾		0,643	0,658	0,081
Coeficiente de Gini ⁽ⁱⁱⁱ⁾	350 (100)	0,553	0,550	0,298
Receita municipal arrecadada ^(iv)		309,1	630,1	0,000

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: (i) Teste não paramétrico; (ii) Mil habitantes; (iii) Anos base 2000 e 2010; e (iv) Milhões de reais.

Tabela 5

Cruzamento de dados dos SCIs e ocorrência de irregularidades na gestão do SUS.

Variáveis	Total (%)	Irregularidades na gestão do SUS		P
		Não(%)	Sim(%)	
Sistema de controle interno				0,006 ⁽ⁱ⁾
Não implantado	179 (51,14)	123 (56,94)	56 (41,79)	
Implantado	171 (48,86)	93 (43,06)	78 (58,21)	
Tempo de implantação				0,016 ⁽ⁱⁱ⁾
≤ 10 anos	317 (90,57)	201 (93,06)	116 (86,57)	
11 – 20 anos	30 (8,57)	15 (6,94)	15 (11,19)	
≥ 21 anos	3 (0,86)	0 (0,00)	3 (2,24)	
Composição quadro pessoal				0,178 ⁽ⁱ⁾
Comissionados	262 (74,86)	167 (77,31)	95 (70,90)	
Efetivos	88 (25,14)	49 (22,69)	39 (29,10)	
Auditoria interna				0,150 ⁽ⁱ⁾
Não implantada/realizada	243 (69,43)	156 (72,22)	87 (64,93)	
Implantada/realizada	107 (30,57)	60 (27,78)	47 (35,07)	
Sistema contábil				0,202 ⁽ⁱ⁾
Terceirizado	324 (92,57)	203 (93,98)	121 (90,30)	
Próprio	26 (7,43)	13 (6,02)	13 (9,70)	
Total	350 (100)	216 (61,71)	134 (38,29)	

Fonte: Elaborada pelo autor.

Notas: (i) Testes qui-quadrado (sistema de controle interno, composição quadro pessoal, auditoria interna, sistema contábil); e (ii) Teste de tendência de Cochran–Armitage (tempo de implantação).

Na Tabela 5, os resultados da análise revelaram que maioria dos municípios com ao menos uma irregularidade na gestão do SUS possuía SCI implantado, mas grande parte desses SCIs haviam sido implantados recentemente – ou seja, 10 anos ou menos. Os municípios com irregularidades na gestão do SUS possuem (majoritariamente) servidores comissionados na composição do quadro de pessoal. Também foi observado que os municípios que não realizam ou possuem um mecanismo de auditoria interna e que utilizam um sistema contábil terceirizado (que não são de propriedade do município) são mais propensos à ocorrência de irregularidades na pasta da saúde. Com exceção da variável que trata da implantação ou não dos SCIs nos municípios, os resultados são similares em comparação aos municípios que não apresentaram irregularidades na gestão do SUS. Em relação aos testes qui-quadrado e de tendência de Cochran–Armitage, os resultados indicam que a implantação (ou não) e tempo de implantação dos SCIs estão relacionados à ocorrência das irregularidades.

A regressão logística foi realizada buscando associar os dados utilizados neste trabalho. Como mencionado, a análise foi realizada considerando a *proxy* de “irregularidades na gestão do

SUS”, e as *proxies* de “fatores associados”, que se referem aos dados demográficos e dos SCIs. Os resultados da regressão podem ser observados na Tabela 6:

Tabela 6
Regressão logística.

Variáveis	Coefficiente	Erro-Padrão	Wald	P
Sistema de controle interno	0,663	0,325	4,156	0,041
Tempo de implantação	0,516	0,379	1,851	0,074
Composição quadro pessoal	-0,189	0,316	0,359	0,549
Auditoria interna	0,547	0,478	1,307	0,253
Sistema contábil	-0,166	0,306	0,296	0,587
Logaritmo da receita população	0,000	0,000	0,859	0,354
Índice de desenvolvimento humano	-0,125	1,261	0,010	0,921
Coefficiente de Gini	-0,313	2,015	0,024	0,877
Logaritmo da receita arrecadada	0,000	0,000	1,273	0,259

Fonte: Elaborada pelo autor.

Notas: Para atender os pressupostos desse modelo de regressão, a correlação e a hipótese de multicolinearidade foram testadas. As variáveis independentes utilizadas no modelo não apresentam altas correlações entre si, o que elimina o problema da multicolinearidade. Um teste VIF também confirmou este quadro. Os testes qui-quadrado indicam que a maioria das associações entre as variáveis são estatisticamente significativas e há baixa (ou pouca) significância – em relação aos níveis convencionais – em alguns casos (composição quadro pessoal, sistema contábil, IDH e receita arrecadada).

Dentre as variáveis envolvidas neste modelo de regressão, foi identificado que cinco delas estão mais associadas à ocorrência de irregularidades na gestão do SUS, quais sejam: sistema de controle interno, tempo de implantação dos SCIs e auditoria interna. Em relação aos dados demográficos, os mais associados são: população e receita arrecadada. Os demais dados envolvidos na análise não apresentam resultados estatisticamente significativos.

6 DISCUSSÃO

As análises permitiram apreciar quais são os padrões da ocorrência de irregularidades na gestão do SUS em municípios e que os dados demográficos e dos SCIs estão associados com essas irregularidades. Os resultados encontrados a partir dessas análises estão em conformidade com maioria das relações esperadas pela literatura. Por exemplo, SCIs com maior tempo de implantação, realização/implantação de mecanismo de auditoria interna, composição de quadro de pessoal por servidores efetivos e sistema contábil próprio, podem ser benéficos para a gestão do SUS. Ao contrário, a implantação imediata do SCIs não garante a ausência de irregularidade, e uma maior receita, bem como população e IDH estão associados a um maior número de irregularidades na gestão do SUS. Estes resultados podem gerar importantes *insights* para práticos e acadêmicos envolvidos com o tema.

A implantação dos SCIs não gera benefícios imediatos na redução de irregularidades. Apesar da lacuna na literatura, alguns estudiosos haviam sugerido que os SCIs são cruciais para uma gestão sem ou com menos irregularidades (e.g. Araújo et al., 2016, Cavalheiro & Flores, 2007; Silva, 2017). De fato, os dados sobre a implantação dos SCIs nos municípios são estatisticamente mais significantes – em relação às demais variáveis – nas análises descritiva e regressão, mas os resultados encontrados são opostos às sugestões da literatura. Os municípios com SCIs implantados são os que mais possuem irregularidades. Esse achado pode estar relacionado ao fato dos municípios terem SCIs que funcionam com estruturas mínimas (Mohallem & Brandão, 2018), o que pode prejudicar a governança. Portanto, a gestão do SUS não foi beneficiada com a implantação dos SCIs.

O número de irregularidades na gestão do SUS é menor quando os SCIs possuem mais tempo de implantação. Embora a implantação dos SCIs não gerem benefícios no curto prazo (veja novamente a Tabela 5), a longevidade do sistema pode torná-lo eficaz na redução de irregularidades. Os resultados das análises indicam que a maioria das irregularidades foram identificadas nos

municípios que possuíam SCIs com menos tempo de implantação – ou seja, com menos de 10 anos. Embora a literatura também não tenha realizado associações entre o tempo de implantação com a ocorrência de irregularidades, uma interpretação semelhante aos estudos de Kronbauer et al. (2011) e Avelino et al. (2014) é sugerida aqui. Estes estudiosos condicionaram a experiência de gestão à quantidade de anos de funcionamento de departamentos na administração pública. Desse modo, quanto mais tempo de implantação, mais ações podem ter sido realizadas pelos gestores para tornar os SCIs mais eficientes.

Realizar ou implantar mecanismo auditoria interna na estrutura municipal pode ser benéfico para mitigar a ocorrência de irregularidades na gestão do SUS. A auditoria interna é apresentada como um mecanismo de proteção de irregularidades, que pode promover estruturas de alta qualidade e que também pode mitigar a ocorrência de irregularidades na gestão dos municípios (Rodrigues, 2019; Roncalio, 2009), mas seus efeitos são pouco conhecidos ou pouco observados na literatura. Os achados das análises mostram que a ocorrência irregularidades na gestão do SUS em municípios que possuíam o mecanismo de auditoria interna implantada é inferior em comparação aqueles que não possuem. Portanto, os achados reafirmam as contribuições anteriores.

A presença de irregularidades na gestão do SUS está associada às grandezas população e receita. Os achados deste trabalho eram esperados, uma vez que eles geralmente estão relacionados a uma maior complexidade na gestão da saúde pública. Ambos os resultados são estatisticamente significantes em relação à ocorrência de irregularidades e reafirmam estudos anteriores (Avelino et al., 2014; Cruz et al., 2014; Kronbauer et al., 2011; Laurinho et al., 2017). Quanto mais recursos são geridos por municípios, maiores as chances de irregularidade na gestão do SUS. No mesmo sentido, municípios populosos podem ter mais demandas – geradas pelos seus próprios habitantes – que podem gerar problemas rotineiros na gestão.

Embora as análises dos demais dados demográficos (IDH e coeficiente de Gini) e dos SCIs (sistema contábil e quadro composição de pessoal) tenham apresentado resultados estatisticamente menos significantes e até mesmo associações imprecisas (coeficiente, erro padrão e testes wald), ainda são achados interessantes para a literatura. Por exemplo, um dos resultados mais controversos no presente estudo se refere à associação das irregularidades na gestão do SUS com o IDH. Não se sabe ao certo se é o IDH que impacta na ocorrência de irregularidades ou o contrário, mas essa questão dificilmente será respondida (Laurinho et al., 2017). É possível que um maior IDH possa resultar em uma sociedade com maior grau de instrução e, portanto, uma maior capacidade de realizar controle social – identificando mais irregularidades (Laurinho et al., 2017). Contudo, como a literatura geralmente apresenta que um menor número de irregularidades está associado a um maior IDH (Ferraz et al., 2012; Kronbauer et al., 2011), as análises deste trabalho – que indicam que os municípios com maior IDH apresentam mais irregularidades na gestão da saúde pública – contrariam achados anteriores. Ao contrário do IDH, os municípios com menor coeficiente de Gini (menor desigualdade financeira) apresentaram menos irregularidades na gestão do SUS, atendendo às expectativas da literatura (Peixoto et al., 2012).

Em relação ao uso de sistemas contábeis terceirizados e a presença de servidores comissionados, eles podem fazer com que municípios se tornem mais propensos à ocorrência de irregularidades na gestão do SUS. Embora o tipo do sistema contábil e a composição do quadro de pessoal dos municípios não tenham sido amplamente discutidos em estudos envolvendo irregularidades na gestão e os efeitos da presença de ambos ainda sejam pouco conhecidos, eles corroboram com as raras contribuições existentes (Aranha, 2019; Rodrigues, 2019). De acordo com Rodrigues (2019), os sistemas contábeis terceirizados são suscetíveis às mudanças de gestão – o que pode apresentar problemas na produção de informações que são utilizadas pelos municípios. Similarmente, a presença de servidores comissionados nos departamentos dos municípios também pode gerar fragilidades na gestão – dada a rotatividade de pessoal com mudanças de gestões (Aranha, 2019). Esses acadêmicos já observaram que o tipo do sistema utilizado e a composição do quadro de pessoal são bastante interligados, possuindo uma interação que com frequência tem impacto na qualidade do serviço prestado (Rodrigues, 2019) – o que foi reafirmado neste trabalho.

Resumidamente, os resultados das análises mostram como ainda é necessário avançar no aprimoramento dos SCIs para mitigar irregularidades na gestão municipal, especialmente no serviço público de saúde. Os achados tanto avançam quanto preenchem a lacuna na literatura ao investigar a

relação entre esse mecanismo com a ocorrência de irregularidades. Foi observado que aspectos SCIs devem ser atendidos para que os sistemas possam ser mais eficientes. De outro modo, os resultados também deixam um alerta importante para os municípios brasileiros: SCIs ineficientes podem permitir que irregularidades em áreas importantes continuem ocorrendo e afetando a parcela da sociedade que precisa do serviço (mais vulnerável ou idosa). Portanto, esse mecanismo pode ser determinante para agravar desigualdades sociais (Avelino et al., 2014), sobretudo ao considerar que as recentes mudanças nas políticas de financiamento da pasta (Massuda et al., 2021) reduziram ainda mais o montante de recursos destinados ao SUS.

Há, certamente, controvérsias de que ‘reverter’ o quadro dos SCIs será suficiente para reduzir a ocorrência de irregularidades. Acredita-se que as irregularidades podem ser amenizadas, mas não sanadas. Isto deve ocorrer porque falhas e más práticas na atuação dos órgãos fiscalizadores também podem contribuir para a ocorrência de irregularidades, mas não foram verificadas neste trabalho em virtude das limitações da pesquisa. Acadêmicos sugerem que os problemas no combate às irregularidades podem ser intensificados em eventuais falhas ou más práticas empreendidas pelos TCs (Lino & Aquino, 2020). Para identificar essa relação neste trabalho, seria necessário uma análise dos relatórios a partir das lógicas institucionais que permeiam cada um dos TCs para identificar esses efeitos – ainda que a maior parte dos TCs apresente julgamentos guiados pela maximização de ganhos políticos, econômicos ou culturais através de barganhas interpessoais (Lino, 2019). Os efeitos dessas práticas podem afetar os resultados deste estudo, mas a análise não foi possível em razão da grande diversidade em relação à organização interna, à interpretação de normativos legais e aos processos de monitoramento pelos TCs (Lino & Aquino, 2018; Azevedo & Lino, 2019).

7 CONCLUSÃO E IMPLICAÇÕES

Ao olhar a gestão do SUS nos municípios brasileiros como um caso que requer mais atenção dos gestores e entidades governamentais, este trabalho teve como objetivo analisar os fatores associados com a ocorrência de irregularidades nesta pasta. As análises dos dados de 166 municípios destacam pontos importantes de discussão. Por exemplo, os acadêmicos sugerem que a implantação de SCIs ou um IDH mais elevado podem aliviar a ocorrência de irregularidades. Entretanto, os resultados das análises deste trabalho são opostos à literatura. Outros achados relacionados à ocorrência de irregularidades são conhecidos na literatura sobre o tema, mas seus efeitos em municípios (especialmente na área da saúde) continuam mal compreendidos pois a literatura é limitada. Isto se estende às descobertas sobre a presença de servidores concursados na composição do quadro de pessoal, uso de sistema contábil próprio e a implantação/realização de (mecanismo) auditoria interna que podem ser benéficas para a gestão, ou as descobertas que podem impactar na complexidade, como uma maior população, grandes volumes de receita e altos níveis de desigualdade. Ao mesmo tempo, um novo achado gera avanços nessa literatura – os SCIs com maior tempo de implantação podem ser eficientes para aliviar a ocorrência de irregularidades. Em resumo, as descobertas oferecem uma oportunidade de examinar os municípios que têm esse perfil e que são mais suscetíveis (ou não) à ocorrência de irregularidades na gestão do SUS.

Os resultados deste trabalho apresentam contribuições especiais aos gestores dos municípios. Como os serviços mais complexos do sistema de saúde são geralmente realizados na capital de estados ou cidades com maior capacidade financeira ou mais populosas, é interessante que os gestores desses grandes centros constituam mecanismos eficientes para melhor administrar o SUS. Além disso, a população das pequenas cidades geralmente exige cuidados nas grandes cidades ou capitais. Entretanto, os gestores geralmente implantam SCIs apenas para seguir as normas e regulamentos estabelecidos pelos órgãos de fiscalização e controle (TCs). Os achados apresentaram a necessidade de SCIs estruturados que possam ser eficazes na governança e que possam aliviar a ocorrência de irregularidades – já que a implantação imediata não é capaz de gerar resultados positivos. Portanto, a ação do mecanismo será ainda mais importante para a capilaridade do SUS. Associando esta necessidade aos demais resultados, os gestores poderão promover especializações para a qualificar os servidores, realizar concursos para vagas de cargo efetivo e a qualificação adequada para o uso do sistema contábil – mesmo que seja um sistema terceirizado. Embora não esteja relacionado aos resultados deste trabalho, recomenda-se também uma maior

transparência dos municípios. A transparência pode ser relevante, uma vez que a falta dela pode prejudicar o trabalho dos SCIs e facilitar a ocorrência das irregularidades.

Os resultados das análises fornecem implicações práticas para as Tribunais de Contas. O monitoramento realizado por esses órgãos pode ser focado em municípios com dados demográficos similares aos daqueles que possuem maior ocorrência de irregularidades. Como os TCs também analisam o funcionamento dos SCIs e geralmente determinam como os municípios devem implantar esse mecanismo, os TCs também podem considerar os resultados desta pesquisa na edição de novas normas para que sejam implantados e constituídos SCIs mais estruturados e eficientes. Finalmente, os resultados deste trabalho podem afetar a seleção dos municípios a serem auditados pelos TCs. Como as auditorias pelos TCs são geralmente realizadas em municípios selecionados aleatoriamente, a seleção pode ser modificada para aleatória e estratificada. As seleções estratificadas podem considerar – além de dados demográficos – informações sobre os SCIs e outros aspectos dos municípios, tais como: o tempo de implantação, não realização (ou ausência de mecanismo) de auditoria interna, sistema contábil terceirizado e servidores comissionados na composição do quadro de pessoal.

Embora as limitações da amostra, a subjetividade que envolve a análise, as configurações internas e/ou as diversidades TCs que podem interferir na qualidade dos relatórios produzidos por eles, os resultados desta pesquisa sugerem caminhos a serem investigados e são alvos de propostas para novos estudos. Por exemplo, do ponto de vista metodológico, os acadêmicos podem expandir seu entendimento através de entrevistas, coleta de dados documentais e observações de campo. Estes métodos podem aprofundar o entendimento do que pode ser bom para um SCI eficiente. Os acadêmicos também podem fazer esforços com base em um estudo de caso. Também é possível incluir mais variáveis ao modelo de regressão, para identificar outros fatores que podem acentuar a ocorrência de irregularidades, como também é possível aplicar técnica auxiliar, como criação de agrupamentos (clusters), aplicação de regressão logística por clusters ou comparação de resultados. A análise também pode ser expandida para outras áreas, níveis governamentais e em períodos além dos considerados neste trabalho.

Finalmente, este trabalho realiza um chamado a comunidade em geral (profissionais e acadêmicos) a refletir sobre o subfinanciamento crônico do SUS em combinação com irregularidades de gestão. Os cortes e diminuições feitos pelas políticas de austeridade e mudanças no modelo de financiamento dos serviços prestados pelo SUS (atenção básica) estão afetando a qualidade e o acesso da população ao serviço. Portanto, órgãos de controle e fiscalização, e sociedade, devem observar (e combater) o desperdício de recursos, para que uma gestão que dê atenção aos princípios básicos de gestão (legalidade, moralidade e impessoalidade) aconteça. O aumento significativo do desemprego durante a crise da Covid-19 resultou em mais demanda por serviços na administração pública. Além disso, será um desafio para um programa como o SUS enfrentar o crescente envelhecimento da população brasileira – o que gerará mais custos e complexidade nesta área. Entretanto, se os gestores não constituírem SCIs capazes de contribuir efetivamente para a gestão dos diversos serviços que municípios oferecem (por exemplo, educação e saúde), esses mecanismos servirão apenas para gerar mais despesas e ineficiências, agravando irregularidade e precarizando os serviços.

REFERÊNCIAS:

- Aranha, A. (2019). Indicadores da qualidade da gestão pública local: mapeando falhas a partir de relatórios de auditoria. *Enap Cadernos*, 64. Disponível em: <https://bit.ly/3on4uCD>
- Araújo, D., Libonati, J., Miranda, L., e Ramos, F. (2016). Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. *Revista Universo Contábil*, 12(2), 39-58. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016213>
- Avelino, G., Barberia, L. e Biderman, C. (2014). Governance in managing public health resources in Brazilian municipalities. *Health Policy and Planning*, 29, 695-702. <https://doi.org/10.1093/heapol/czt003>
- Azevedo, N., Ensslin, S., e Reina, D. (2011). Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade

Federal de Santa Catarina no ano de 2010. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 29, n. 3, p. 34-45, 2011. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v29i3.11386>

Azevedo, R., e Lino, A. (2018). O distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos tribunais de contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), 9-27. https://doi.org/10.21446/scg_ufrrj.v13i2.13665

Brasil (1988). Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Disponível em: <https://bit.ly/3CDz1E9>

Sociedade Brasileira de Clínica Médica (2018). *Em 15 anos, União deixa de aplicar R\$ 174 bilhões na saúde*. Jornal da Sociedade Brasileira de Clínica Médica. Disponível em: <https://bit.ly/3BaAqld>

Bergue, S. (2010). Controles interno, externo e sociedade: integração na formulação e avaliação de políticas públicas no nível local de governo. In: Hermany, R. (Orgs.), *Gestão local e Políticas Públicas* (141-169). Escola de Gestão Pública.

Cavalheiro, J., e Flores, P. (2007). *A organização do sistema de controle interno municipal. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Disponível em: <https://bit.ly/3OtUqCo>

Conselho Federal de Medicina (2020). Despesas em saúde aumentam nas capitais, mas não resolvem problemas. Jornal do Conselho Federal de Medicina. Disponível em: <https://bit.ly/3PrPOxM>

Cruz, M., Spinelli, M., Silva, T., e Carvalho, M. (2014). Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da controladoria-geral da união, *Revista de Gestión Pública*, 3(2), 297-328. Disponível em: <https://bit.ly/3aYyxxp>

Dalgleish, F. e Cooper, B. (2005). Risk Management: Developing a framework for a water authority, *Management of Environmental Quality*, 16(3), 235-249. <https://doi.org/10.1108/14777830510591660>

Dias, L., Matias-Pereira, J., Farias, M., e Pamplona, V. (2013). Factors associated with the waste of health resources allocated by the federal government to the municipalities audited by the office of the comptroller general. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), 206-218. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000300004>

Farias, R., Luca, M., e Machado, M. (2009). A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3), 55-71. Disponível em: <https://bit.ly/3b1VnUI>

Ferraz, C., Finan, F., e Moreira, D. (2012). Corrupting learning: evidence from missing federal education funds in Brazil. Forthcoming. *Journal of Public Economics*, 96, 712-726. Disponível em: <https://bit.ly/3BaJGwO>

Kronbauer, C., Krüger, G., Ott, E., e Nascimento, C. (2011). Análise de Inconsistências Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais: Estudo do Controle Externo da Gestão Pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), 48-71. <https://doi.org/10.11606/rco.v5i12.34794>

Laurinho, I., Dias, L., e Mattos, C. (2017). Corrupção e ineficiência em licitações de governos locais e desenvolvimento humano: novas reflexões. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 30, 57-70. <https://doi.org/10.11606/rco.v11i30.134529>

Lewis, M. (2006). Governance and corruption in public health care systems. *Center for Global Development*, Working paper n. 78. Disponível em: <https://bit.ly/3oLYGT3>

Lino, A., e Aquino, A. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 26-40. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>

- Lino, A., Azevedo, R., Aquino, A., e Steccolini, I. (2022). Fighting or supporting corruption? The role of public sector audit organizations in Brazil. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 83. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102384>
- Lino, A., Azevedo, R., Viana, I., e Aquino, A. (2022). Local Government Auditing in Brazil". In: Ferry, L. and Ruggiero, P., *Auditing Practices in Local Governments: An International Comparison* (Emerald Studies in Public Service Accounting and Accountability), Emerald Publishing Limited, Bingley, 39-46. <https://doi.org/10.1108/978-1-80117-085-720221004>
- Lino, A., e Aquino, A. (2020). Práticas não adequadas nos tribunais de contas. *Revista de Administração Pública (RAP)*, 54(2), 220-242. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190270x>
- Lopes, J., Filho, J., Perdeneiras, M., e Silva, F. (2008). Requisitos para aprovação de prestações de contas de municípios: aplicação de análise discriminante (AD) a partir de julgamentos de controle externo. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 19(4), 59-83. Disponível em: <https://bit.ly/3z68Lz4>
- Marçola, C. (2011). Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista do Serviço Público*, 62(1), 75-87. <https://doi.org/10.21874/rsp.v62i1.62>
- Massuda, A., Malik, A., Neto, G., Tasca, R., e Junior, W. (2021). A resiliência do Sistema Único de Saúde frente à COVID-19. *Cadernos EBAPE.BR*, 19. <http://dx.doi.org/10.1590/1679-395120200185>
- Governo Federal (2020). *30 anos da criação do Sistema Único de Saúde (SUS)*. Biblioteca Virtual em Saúde. Disponível em: <https://bit.ly/3J0bgYe>
- Ministério da Saúde (2022). Relatório de Gestão – Exercício de 2021. Disponível em: https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/relatorio_gestao_2021.pdf
- Mileski, H. (2018). *O controle da gestão pública*, 3ª ed., Fórum.
- Mohallem, M. e Brandão, B. (2018). *Novas medidas contra a corrupção*. Fundação Getúlio Vargas. <http://hdl.handle.net/10438/23949>
- Monteiro, P. (2015). Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação, *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 159-188. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p159>
- Néris, E., e Bedritchuk, R. (2021). Brazilian federalism. In: Chattopadhyay, R., Knüpling, F., Chebenova, D., Whittington, L. and Gonzalez, P. (Orgs.), *Federalism and the Response to Covid-19* (59-65). Routledge India. <https://doi.org/10.4324/9781003251217-7>
- Nogueira, S., e Jorge, S. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: The importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, v. 18, n. 1, p. 116-136. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2014-0052>
- Peixoto, S., Rocha, F., Nishijima, M., e Postali, F. (2012). Decentralization and corruption evidence from primary health-care programmes. *Applied Economics Letters*, 19, 1885-1888. <https://doi.org/10.1080/13504851.2012.671918>
- Pereira, J., e Filho, J. (2012). Rejeições de prestações de contas de Governos Municipais: o que está acontecendo? *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(1), 33-43. <https://www.revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/393>
- Ribeiro Filho, J., Lopes, J., Pederneiras, M., e Ferreira, J. (2008). Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública, *Revista Universo Contábil*, v. 4, n. 3, p. 48-63. <https://doi.org/10.4270/ruc.20084>

- Roberts, N., e Candreva, P. (2006). Controlling internal controls. *Public Administration Review*, v. 66, n. 3, p. 463-465. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/3843925>
- Rodrigues, S. (2019). *Avaliação da qualidade da informação contábil das prefeituras brasileiras e dos fatores que à influenciam*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, Brasil.
- Roncalio, M. (2009). *Controle interno na administração pública municipal: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.
- Silva, C. (2017) *Controle interno no setor público: o caso da administração pública de Guiné-Bissau*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, Brasil.
- Segatto, C. (2022). *SUS tem 30% de gasto ineficiente. Como melhorar o uso da verba na saúde?* Jornal Uol. Disponível em: <https://bit.ly/3cGmHsh>
- Speck, B. (2011). Auditing institutions. In: Power, T. and Taylor, M. (Orgs.), *Corruption and democracy in Brazil: The struggle for accountability* (127-161). University of Notre Dame.
- Vinnari, E., e Skaebaek, P. (2014). The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(3), 489-526. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2012-1106>

Endereço do Autor:

Av. Bandeirantes, 3900 - Vila Monte Alegre
Ribeirão Preto – São Paulo - Brasil
14040-905