



08, 09, 10 e 11 de novembro de 2022
ISSN 2177-3866

CONTRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO PARA A GOVERNANÇA PÚBLICA NA PERSPECTIVA DA TEORIA ATOR-REDE: Um estudo da Percepção do Auditores Internos

JOSAIAS SANTANA DOS SANTOS
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)

ANDREA DE OLIVEIRA GONÇALVES
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)

CONTRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO PARA A GOVERNANÇA PÚBLICA: Um Estudo da Percepção dos Auditores Internos das IFES

1 INTRODUÇÃO

No decorrer das últimas décadas, repetidamente a análise institucional tem sido identificada por proeminentes estudiosos de gestão pública e política como sendo uma ferramenta promissora para a pesquisa empírica, especialmente no que se refere ao estudo de fenômenos da 'nova governança' onde a política é promulgada e implementada por atores que abrangem organizações, setores, jurisdições e níveis de governança (Baldwin et al, 2019).

Notadamente, o setor público tem um importante papel a cumprir perante a sociedade e um sistema de governança que seja eficaz estimula a eficiência na utilização de seus recursos, isso reforça a responsabilidade dos gestores nessa utilização, contribui para uma melhor prestação de contas e melhora a qualidade dos serviços prestados, dessa maneira contribui para a melhoria das condições de vida da população. (Silva et al., 2011).

As organizações responsáveis pela prestação de serviços público, além do desafio de enfrentar um mundo em transformação, devem promover o desenvolvimento de maneira sustentável, seja no nível local, regional, nacional, ou mesmo global e nesse contexto, essas organizações públicas têm se revitalizado e alterado a sua forma de atuar. Além de sofrerem reformas administrativas elas tem buscado ampliar sua legitimidade e isso tem incentivado a pesquisa científica na administração, na economia, na ciência política e dentre outras áreas sobre as transformações enfrentadas no âmbito das teorias da administração pública, passando pela Administração Burocrática, Nova Administração Pública e mais recentemente e uma nova abordagem denominada de Governança Pública (Raquel & Bellen, 2012).

A literatura sobre a prestação de serviços públicos por meio de vários atores políticos e sociais foi conceituada como "governança", isso se deu em referência à natureza mutante do processo de política e prestação de serviços nas últimas décadas (Massey & Johnston-Miller, 2016).

A pesquisa busca responder à seguinte questão problema: **Qual a percepção dos auditores das instituições federais de ensino acerca das contribuições do controle interno para a governança pública?** O artigo tem como objetivo, analisar a percepção dos Auditores Internos das Instituições Federais de Ensino sobre as contribuições do Controle Interno para a Governança Pública.

A pesquisa se justifica na necessidade de aprofundamento das investigações sobre o controle interno e mais particularmente no contexto da governança no setor público. Dada a relevância social da temática do controle interno, Lopes et al., (2020) concluíram tratar-se uma temática contemporânea, porém ainda pouco explorada mas com tendência de crescimento no volume e na diversidade de foco dos estudos dos estudos para os próximos anos.

Barreto et al. (2018, p. 3) ao caracterizarem o controle interno como sendo “um instrumento utilizado por parte da Administração, almejando o aumento da diversidade das organizações e sua complexidade, usado com a finalidade de que as organizações alcancem bom desempenho” e que é um tema da atualidade e é relevante, além disso “vem sofrendo influência de fatores tais como as transformações ocorridas no ambiente interno e externo” das organizações e sobre as suas perspectivas para as entidades do setor público, se faz necessária uma maior atenção nas pesquisas acadêmicas.

Tal necessidade já era apontada por Beuren & Zonatto (2014, p. 1138) que à época já alertavam no mesmo sentido, para a relevância da temática do controle interno para realização de estudos científicos, que já vinha recebendo atenção especial dos pesquisadores porém, segundo os autores, apesar de tal relevância, no que concerne ao controle interno no setor público, sabia-se muito pouco acerca das contribuições científicas que tenham sido desenvolvidas sobre tal temática. Os autores destacaram que especificamente, sobre esse tema, na revisão da literatura não foram identificadas pesquisas bibliométricas que pudessem fornecer evidências sobre o desenvolvimento teórico dessa área.

Dada a necessidade de mais pesquisas científicas sobre o tema, o presente estudo busca contribuir para essa discussão, ao trazer a percepção dos auditores internos, sobre as contribuições do Controle Interno para a governança no setor público.

O estudo aponta os principais fatores de contribuição do controle interno para a governança e apresenta a Aderência às Normas Internacionais de Auditoria' como fator com maior poder explicativo, o que sugere que para o país para seguir o curso de evolução da sua governança, deve manter-se integrado aos padrões internacionais.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A Nova Administração Pública e Governança no Setor Público

A modernização do Estado ocorrida na década de 1990, especialmente a reforma interna que se inspirou na administração pública gerencial ou nova administração pública (*new public management*), pautou-se por um modelo ideológico. Nela, o Estado se volta-se para o mercado e para a gestão na prática, o que provocou sobretudo uma redução dos postos de trabalho na administração pública (Kissler & Heidemann, 2006).

Especificamente a reforma do Estado deflagrada em 1995 no Brasil, além da reforma administrativa, objetivou manter em equilíbrio as contas públicas ao mesmo tempo que buscava elevar poder de ação estatal. A reforma tinha como proposta também, uma reconfiguração das estruturas do estado em que se baseava na substituição do 'modelo burocrático' da administração pelo 'modelo gerencial' (Matias-Pereira, 2008).

Essas reformas da gestão pública configuraram-se como uma tentativa de acrescentar melhoramentos da capacidade dos sistemas administrativos em cumprir de maneira eficaz e eficiente as políticas e serviços públicos (Massey & Johnston-Miller, 2016).

Algumas conquistas foram logradas nas últimas décadas e tais conquistas permitiram melhorar significativamente o bem-estar da social, dentre as quais a reforma monetária, em meados dos anos 1990, resultando um grande êxito no combate à inflação e nos anos 2000 com o lançamento dos alicerces de uma reforma fiscal que buscasse a responsabilidade na gestão fiscal o que permitiu a partir de então alcançar resultados sociais importantes, tais como a redução das desigualdades, da pobreza, da marginalização e resultados econômicos como ampliação da confiança e da credibilidade da economia (Teixeira & Gomes, 2019).

No mundo globalizado, complexo, cheio de incerteza, interconectado e volátil da atualidade, as estruturas políticas, econômicas e sociais diversificada dos países, exigem que estes se adaptem às constantes mudanças e para manutenção do equilíbrio fiscal, a clareza e a obediência às regras, a modernização e o respeito às instituições para serem alcançados deve haver uma adequada governança além do aperfeiçoamento do controle da atuação governamental, imprescindível à boa governança (Rosário et al., 2020).

2.2.1 Fundamentos ou Princípios da Governança no setor Público Brasileiro

A crise fiscal dos anos 1980 exigiu do setor público novo arranjo econômico e político internacional, a fim de tornar o Estado mais eficiente (TCU, 2014). Já as reformas da administração nos anos 1990, segundo Matias-Pereira (2008), avançaram do ponto de vista da utilização do conceito de governança e dos princípios políticos que orientaram essas propostas, a saber: participação, *accountability*, controle social.

Esse contexto por sua vez, propiciou as discussões sobre a governança na esfera pública e resultou no estabelecimento dos princípios básicos que norteiam as boas práticas de governança nas organizações públicas do IFAC, 2001: transparência, integridade e prestação de contas (IFAC, 2001 *apud* TCU, 2014).

Segundo Silva et al., (2011) a governança para o setor público adequou os princípios da governança corporativa do setor privado à área pública e esses princípios foram definidos com a finalidade de orientar os gestores públicos e à toda a sociedade sobre princípios e práticas da boa governança pública, afim de atingir uma maior eficácia e legitimidade em suas ações.

Nos últimos anos, o Tribunal de Contas da União vem realizando, de maneira sistematizada alguns levantamentos afim de melhor conhecer a situação da governança na administração pública federal e assim estimular que essas instituições adotem as melhores práticas. Desde 2017, os levantamentos foram unificados (gestão pessoas, tecnologia da informação, contratações públicas e governança pública), focando essas organizações e tornando esse levantamento periódico, como parte integrante dos processos de Prestações de Contas (TCU, 2018).

Tribunal de Contas da União, mediante mudança na perspectivas e nos conceitos de governança pública, adotou os seguintes pontos de observação: primeiro a perspectiva Organizacional ou Corporativa, que se refere às condições para que o órgão ou entidade cumpra sua missão, alinhando seus objetivos ao interesse público, gerencie riscos e entregue o valor que se espera, tudo isso de maneira íntegra, transparente e responsável; a segunda perspectiva e a de ‘Políticas Públicas’, que cuida do desempenho dos programas de governo ou políticas públicas, levando em consideração a rede de interações entre as diversas estruturas e setores, em todas as esferas, poderes ou níveis de governo e a sociedade civil organizada; e por último, a perspectiva de ‘Centro de Governo’, que se refere ao direcionamento dado pelo governo à nação e legitimidade perante os *stakeholders*, propiciando as condições de administração e controle estatal. (TCU, 2020).

Além do *International Federation of Accountants* que publicou o estudo nº 1, que define os princípios e recomendações para a boa governança do setor público, com o objetivo de contribuir para a melhoria da transparência e do controle sobre o desempenho da gestão, o *Australian National Audit Office* publicou, dois anos após em 2003, um guia de melhores práticas para a governança no setor público, em que além de ratificar os princípios preconizados pela *International Federation of Accountants*, acrescenta outros três: liderança, compromisso e integração (TCU, 2014; Silva et. al., 2011).

Outras iniciativas para tornar o setor público mais eficiente, teve o reforço ainda no ano de 2004 do *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* e do *Office for Public Management Ltd* que publicaram conjuntamente o Guia de padrões de boa governança para serviços públicos, cujos seis princípios alinham-se aos já apresentados (TCU, 2014)

O Instituto dos Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors*) avaliaram as condições necessárias para melhorara a governança nas organizações públicas e concluíram que para atender melhor os interesses da sociedade, é relevante que se assegure o comportamento

ético, íntegro, responsável, comprometido e transparente da liderança; controle da corrupção; a efetiva implementação de um código de conduta e de ética; observar e garantir a aderência das organizações às regulamentações, códigos, normas e padrões; garantir a transparência e a efetividade das comunicações; balancear interesses e envolver efetivamente os *stakeholders*, sejam os cidadãos, usuários de serviços, acionistas ou iniciativa privada e etc. (TCU, 2014).

Assim, o Instituto dos Auditores Interno desenvolveu modelo onde “as organizações diferem consideravelmente na distribuição de responsabilidades. No entanto, os seguintes papéis de alto nível servem para amplificar os Princípios do Modelo das Três Linhas”: Por sua vez, a auditoria interna, segundo esse quando do cumprimento do seu papel, deve interagir com a gestão a fim de assegurar que seus os trabalhos “estejam coerentes com os objetivos estratégicos e operacionais das organizações” além disso, deve contribuir para o planejamento e execução das atividades de “avaliação e de consultoria, sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, com independência e objetividade, de forma a verificar se esses processos estão de fato contribuindo para o alcance dos objetivos das organizações” (Rosário et al. p. 8, 2020).

2.2 Controles Interno na Governança Pública

O controle pode ser compreendido como sendo o instrumento utilizado por parte da Administração, almejando o aumento da diversidade das organizações e sua complexidade, usado com a finalidade de que estas organizações alcancem um bom desempenho (Barreto et al., 2018).

O controle interno tem como objetivo a aderência às normas legais e regulamentos da gestão pública e busca o desenvolvimento e manutenção de dados de natureza financeira ou gerencial, revelando-os a os usuários da informação oportunamente. O controle interno é exercido no âmbito do de cada um dos poderes sobre suas próprias atividades, “com o objetivo de mantê-los dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade, de conveniência e de eficiência” (Tomé & Tinoco, 2005 p. 1).

Para que as funções de governança: avaliar, direcionar e monitorar sejam adotadas de maneira correta, o referencial básico estabelecido pelo TCU, aponta que tanto a liderança, como a estratégia e o controle são os mecanismos de governança que se correspondem. Assim, tal práticas devem ser aplicadas de modo que possa garantir que a organização busque os objetivos organizacionais sejam traçados em prol do interesse público (Teixeira & Gomes, 2019).

Desta forma, cada um dos mecanismos de governança deve associar-se a um conjunto de componentes de governança que contribua para o alcance do objetivo organizacional e “cada componente de governança é vinculado um conjunto de práticas de governança com a finalidade de que os resultados pretendidos pelas partes sejam alcançados”, aos quais são associados itens de controle. Os componentes são a Liderança, a Estratégia e o Controle que compreendem a gestão de riscos e controle interno, auditoria interna e *accountability* e transparência (TCU, 2014; Teixeira & Gomes, 2019 p. 541).

Ao tratar-se de controle no contexto da Governança Pública, refere-se controle em sentido lato, além das auditorias públicas voltadas para as áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, refere-se a capacidade de responsabilização ou o dever prestar de contas, a transparência, a gestão de riscos, a identificação de fragilidades e a iniciativa das medidas preventivas que evitem ou minimizem a ocorrência de irregularidades em geral (Rosário et al., 2020).

3. METODOLOGIA

A pesquisa será do tipo descritiva, que tem como objetivo descrever determinada população ou fenômeno, ou mesmo estabelecer relação entre variáveis (Gil, 2002). A pesquisa descritiva é importante para a área de estudo das Ciências Contábeis, por elas buscar esclarecer características determinadas e os aspectos a ela inerente (Raupp & Beuren 2006).

A pesquisa pode ser classificada como pesquisa de campo. Esta consiste em observar ‘fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que presumimos relevantes’ para assim analisá-los (Prodanov & Freitas 2013, p.59).

Quanto aos procedimentos técnicos que serão utilizados na pesquisa, para a coleta de dados, utilizaremos de questionário objetivo, com múltipla escolha, numa escala de 10 (dez) pontos com alternativas de discordância/concordância, sendo 1 nenhuma e 10 muita concordância. Ainda em relação aos procedimentos para o referencial será bibliográfica e documental e para a coleta de dados deverá se utilizar de questionários eletrônicos, aplicados juntos aos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior.

Quanto a abordagem da pesquisa caracteriza-se como quantitativa, e sua análise se dá por meio da técnica de Análise Fatorial para tratamento dos dados. Essa técnica “é utilizada para investigar os padrões ou relações latentes para um número grande de variáveis e determinar se a informação pode ser resumida a um conjunto menor de fatores” (Matos & Rodrigues 2019, p.10).

Quanto ao universo e a amostra da pesquisa, são respectivamente as equipes de auditorias internas Instituições Federais de Ensino que compõem a rede de sendo 69 (sessenta e nove) Universidades Federais, 38 (trinta e oito) Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, 01 Universidade Tecnológica Federal e 02 Centros Federais de Educação Tecnológica e a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, num total de 111 instituições, vinculadas ao Ministério da Educação.

A pesquisa obteve uma amostra não probabilística, por conveniência, de 119 respondentes e a coleta se deu por meio de questionário estruturado (*Survey*) e enviada por meio eletrônico auditores membros das Auditorias Internas das Instituições Federais.

O questionário tomou como base na tabela 1, onde se apresenta as variáveis da pesquisa. A composição das variáveis, se apoiam no estudo de Rosário et al. (2020), onde os autores discorrem que uma série de ações, bem como instrumentos, que o Sistema de Controle Interno da Administração Federal, através da Controladoria Geral da União vem implementando, afim de tornar sua atuação mais abrangente e efetiva, de maneira a contribuir mais amplamente ao aperfeiçoamento da gestão dos órgãos e das entidades da Administração Pública Federal gerando impactos positivos no que tange à governança interna.

Tabela 1. Descrição das Variáveis

Variável	Nome	Descrição
V1	Aderência às Normas Internacionais de Auditoria.	A aderência às normas internacionais de auditoria e as boas práticas nacionais e internacionais, permite maior interação e troca de experiências com as demais auditorias internas do Brasil e do mundo, contribui para o alcance de maior objetividade nos trabalhos desenvolvidos e melhores resultados.
V2	Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos	Importante inovação trazida pelos normativos de auditoria, esse método tem como finalidade centrar os trabalhos nas áreas, nas unidades e nos processos sujeitos a maiores ameaças, capazes de impedir o alcance dos objetivos das instituições públicas e dos governos.

V3	Prestação de Serviços de Consultoria	Alteração significativa implementada por meio dos novos normativos, o serviço de consultoria do Controle Interno, possui caráter preventivo e se mostra apropriado para um mundo em movimento, pois a consultoria busca contribuir para a resolução de problemas específicos enfrentados pelos gestores.
V4	Auditoria Contínua	Consiste na utilização de técnicas que tem como base o uso da tecnologia e como finalidade avaliar padrões e tendências regularmente, de forma automática, menos burocrática e identificar tempestivamente exceções e anomalias nas transações e nos controles de uma organização, assim cumprir o propósito de prever de situações irregulares (Ex. Trilha de Auditoria, Ferramenta Alice).
V5	Avaliação de Políticas Públicas.	Consiste no exame sistemático das medidas adotadas pelos governos, de maneira conjunta com a sociedade, para buscar as soluções ideais aos problemas de ordem econômica, política e social. Representa compromisso com a eficiência, a efetividade e a transparência na ação governamental.
V6	Desburocratização	Tem se buscado melhorar a qualidade dos serviços públicos prestados à população, a maneira que agrega celeridade e transparência a esses serviços e para tanto, requer a simplificação administrativa, visando reduzir formalidades ao tempo que agiliza processos e de um modo em geral com o auxílio da tecnologia de informação.
V7	Modernização da Legislação	A governança envolve o conjunto de relações entre os cidadãos e as instituições, que são regidas por leis ou outras regras que além de representarem os interesses e as necessidades legítimas dos <i>stakeholders</i> , devem ser capazes de solucionar conflitos e de promover o aperfeiçoamento da atuação governamental. Nesse sentido, tem havido esforços na atualização e desenvolvimento de normativos e manuais que contribuam para a melhoria da atuação e do desempenho da Administração Pública.
V8	Transparência	A transparência, enquanto elemento de boa governança, não se limita apenas ao monitoramento do uso de recursos públicos, mas permite acompanhamento amplo de todas as políticas públicas. A transparência tem contribuído em diversas dimensões para a melhoria da gestão pública no país.
V9	Participação da Sociedade	Trata-se de uma participação que permeia todo o ciclo das políticas públicas: identificação de prioridades, desenho de soluções e das próprias políticas, atuação na prestação de serviços públicos e na implementação de medidas, engajamento na avaliação dessas políticas e serviços. No Brasil, esta participação vem se consolidando por meio de diferentes ferramentas e processos.
V10	Integridade Pública	Um ambiente de governo aberto pressupõe confiança entre as partes: informações verídicas, servidores públicos probos, expressão de opinião sem retaliação, apontar problemas ou denunciar de forma segura, transparência sobre ação do Estado.
V11	<i>Accountability</i>	Comumente relacionado à ideia de prestação de contas e de respeito do Estado ao seu papel de atender às necessidades da população, constitui um fator da maior relevância no processo de democratização, sempre que o cidadão tiver a possibilidade de expressar suas prioridades e demandas e exigir que estas constem na agenda do governo.

Fonte: elaborado pelo autor, adaptado de Rosário et al. (2020)

As variáveis dispostas no quadro acima, foram apresentadas como parte do questionário para a apreciação dos respondentes e se baseia no estudo de Rosário et al., (2020).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os dados coletados e tratados estatisticamente. Na primeira seção apresentamos as características dos auditores respondentes e na segunda seção são feitos os procedimentos para a análise fatorial e apresenta os respectivos resultados.

4.1 Características dos Auditores Interno Respondentes

Inicialmente foi apresentado as às características dos respondentes na tabela 2 a seguir, conforme as frequências absolutas e relativas dos dados coletados.

Tabela 2. Características da Amostra

Sexo	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
1 - Masculino	64	53.8%
2 - Feminino	55	46.2%
Total	119	100.0%

Faixa etária	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
1 - Menos de 30 anos	2	1.7%
2 - De 31 à 40 anos	63	52.9%
3 - De 41 à 50 anos	32	26.9%
4 - Mais de 50 anos	22	18.5%
Total	119	100.0%

Área de Formação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
1 - Ciências Contábeis	53	44.5%
2 - Administração	8	6.7%
3 - Economia	12	10.1%
4 - Direito	45	37.8%
5 - Outras Áreas de Formação	1	0.8%
Total	119	100.0%

Grau de Formação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
1 - Graduação	2	1.7%
2 - Especialização	60	50.4%
3 - Mestrado	51	42.9%
4 - Doutorado	6	5.0%
Total	119	100.0%

Cargo ou Função de Atuação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
1 - Auditor(a)	67	56.3%
2 - Chefe(a) da Unidade de Auditoria	52	43,7%
Total	119	100.0%

Experiência em Auditoria, Controladoria ou Gestão na Administração Pública Federal	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
1 - Menos de 5 anos	19	16.0%
2 - De 5 a 10 anos	55	46.2%
3 - De 11 a 15 anos	27	22.7%
4 - Mais de 15 anos	18	15.1%
Total	119	100.0%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Quanto as características dos respondentes da amostra de 119 questionários válidos, 53,8% são do sexo masculino e 52,3% tem entre 31 e 40 anos. Quanto a área de formação, a maioria está concentrada em duas áreas: Contabilidade 44,5% e Direito 37,8% e quanto ao grau de informação, a maioria tem nível de pós-graduação *lato sensu* 50,4% e *stricto sensu* 47,9% (42,9% tem mestrado e 5% tem doutorado). Quanto a atuação, 43,7%, ocupam a função de

chefe da unidade de auditoria. Quanto a experiência, apenas 16% dos respondentes tem tempo inferior a 5 anos, sendo que 84% tem pelo menos 5 anos ou mais.

4.2 Estatística Descritiva

Para efeito das análises, utilizou-se da técnica de análise fatorial no tratamento dos dados. Na tabela 03 abaixo, estão apresentadas as informações descritivas de cada um dos fatores.

Tabela 03: Estatística Descritiva dos Fatores

		Mean	Std. Deviation	Analysis N
V1	Aderência às Normas Internacionais de Auditoria.	8,9580	1,25141	119
V2	Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos	9,1261	1,13163	119
V3	Prestação de Serviços de Consultoria	8,4202	1,50421	119
V4	Auditoria Contínua	8,8319	1,28432	119
V5	Avaliação de Políticas Públicas.	8,7647	1,34483	119
V6	Desburocratização	8,7983	1,30566	119
V7	Modernização da Legislação	8,7479	1,35433	119
V8	Transparência	9,3277	,96647	119
V9	Participação da Sociedade	8,5546	1,54973	119
V10	Integridade Pública	9,0924	1,23502	119
V11	<i>Accountability</i>	9,1345	1,28831	119

Fonte: Dados da Pesquisa (2021): Saída do *software* SPSS.

Ao analisar os fatores determinados na Tabela 2, considerando a escala de possibilita uma pontuação máxima de 10 pontos, verifica-se que maior média está condicionada ao fator V8, que se refere a transparência com 9,3277, o correspondente ao desvio de padrão de 0,96, seguido dos fatores V11, *Accountability* (9,1345), V2, Planejamento da Auditoria Baseada em Risco (9,1261) e V10, Integridade Pública (9,0924), o que indica que os respondentes apresentam uma concordância maior em relação a esses fatores como contributos que o controle interno pode agregar para a boa governança. O fator que apresentou a menor média de concordância foi o V3, Prestação de Serviço de Consultoria (8,4202), como sendo dentre os demais fatores o que tem menor contribuição.

Com o objetivo verificar a relevância estatística do conjunto de variáveis analisadas no estudo, utilizou-se da medida de adequação de amostra de *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO) e o *Bartlett's test of sphericity* (BTS), conforme disposto na tabela 04 a seguir:

Tabela 04: KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,907
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	864,881
	df	55
	Sig.	,000

Fonte: Dados da Pesquisa (2021): Saída do *software* SPSS.

O KMO, pode ser calculada para variáveis individuais ou múltiplas e segundo Field (2009, p.571) “representa a razão da correlação ao quadrado para a correlação parcial ao quadrado entre as variáveis”. O resultado de 0,907, indica que se o estudo apresenta uma amostra com padrões de relação compactos e que a análise fatorial é apropriada para os dados estudados, pois valores acima de 0,9 podem ser considerados excelentes (Hutcheson e Sofroniou, 1999 *apud* Field, 2009, p. 579).

O teste de Bartlett apresenta significância a 0,000, o que é altamente significativo para os dados da pesquisa o que possibilita a continuidade da AF, pois possui um valor de significância menor do que 0,05 (Field, 2009).

Na tabela 05 (Matrizes Anti-Imagem) a seguir, foram analisados os valores de KMO de cada variável individualmente.

Tabela 05: Matrizes Anti-Imagem

		V1	V2	V3	V4	V5	V6	V7	V8	V9	V10	V11
Correlation	V1	1,000	,632	,356	,597	,462	,565	,539	,397	,384	,496	,435
	V2	,632	1,000	,611	,598	,588	,602	,602	,551	,409	,580	,616
	V3	,356	,611	1,000	,467	,472	,479	,502	,429	,306	,467	,552
	V4	,597	,598	,467	1,000	,708	,667	,521	,591	,503	,603	,582
	V5	,462	,588	,472	,708	1,000	,658	,642	,568	,466	,523	,640
	V6	,565	,602	,479	,667	,658	1,000	,652	,523	,542	,674	,616
	V7	,539	,602	,502	,521	,642	,652	1,000	,485	,536	,576	,636
	V8	,397	,551	,429	,591	,568	,523	,485	1,000	,432	,670	,618
	V9	,384	,409	,306	,503	,466	,542	,536	,432	1,000	,668	,629
	V10	,496	,580	,467	,603	,523	,674	,576	,670	,668	1,000	,780
	V11	,435	,616	,552	,582	,640	,616	,636	,618	,629	,780	1,000
Sig. (1-tailed)	V1		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	V2	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	V3	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	V4	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	V5	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	V6	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	V7	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	V8	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	V9	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	V10	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	V11	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	

a. Determinant = ,000

Fonte: Dados da Pesquisa (2021): Saída do software SPSS.

Ainda segundo Field (2009, p.580) adicionalmente a aplicação das estatísticas KMO, deve-se “examinar os elementos diagonais da matriz anti-imagem das correlações” para o autor, esse o valor deve ser superior a um mínimo de 0,5 em todas as variáveis. Ao se observar os valores obtidos, constata-se que todos são portanto superior ao mínimo estabelecido de 05, o que implica dizer que temos individualmente resultado satisfatório para as variáveis.

A tabela 06, que apresenta o Total da Variância Explicativa lista os autovalores associados a cada um dos 11 componentes lineares antes da extração e depois da extração resultado em 01 fator e depois da rotação, ainda 01 fator:

Tabela 06: Total da Variância Explicativa

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,568	59,709	59,709	6,568	59,709	59,709
2	,857	7,787	67,496			
3	,724	6,580	74,076			
4	,608	5,528	79,603			
5	,553	5,025	84,628			
6	,422	3,835	88,464			

7	,352	3,200	91,664		
8	,296	2,695	94,359		
9	,269	2,448	96,806		
10	,200	1,822	98,629		
11	,151	1,371	100,000		

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021): Saída do *software* SPSS.

Para Field (2009), a rotação busca otimizar a estrutura do fator e tem como consequência para esses dados é que a importância relativa dos fatores é equalizada. Restaram da extração dos 11 componentes lineares no conjunto de dados, apenas 01 fator após a extração e rotação, que representa a variância explicada por aquele componente linear particular.

Verificou-se que o primeiro fator apresenta cerca de 59,7% e considerando os três primeiros fatores cumulativamente possuem 74,07% do poder explicativo das variâncias contidas na amostra, ou seja, esse fator demonstra a percepção dos Auditores Internos acerca das contribuições do controle interno para a governança pública na administração federal. Segundo que Field (2009, p. 581), “que os primeiros fatores explicam quantias relativamente grandes das variâncias” especialmente o fator 1, restando aos demais fatores pequenas quantias das variâncias.

Na tabela 07 a seguir, evidenciamos as comunalidades de todos os fatores do estudo, que representam “a proporção da variância comum dentro da variável”. (Field 2009, p.582)

Tabela 07: Comunalidades das Variáveis

		Initial	Extraction
V1	Aderência às Normas Internacionais de Auditoria.	1,000	,471
V2	Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos	1,000	,640
V3	Prestação de Serviços de Consultoria	1,000	,433
V4	Auditoria Contínua	1,000	,653
V5	Avaliação de Políticas Públicas.	1,000	,635
V6	Desburocratização	1,000	,684
V7	Modernização da Legislação	1,000	,624
V8	Transparência	1,000	,547
V9	Participação da Sociedade	1,000	,477
V10	Integridade Pública	1,000	,695
V11	<i>Accountability</i>	1,000	,709

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021): Saída do *software* SPSS.

Segundo Field (2009), as comunalidades na coluna rotulada de *Extraction* refletem a variância comum dentro da variável, o que implica dizer por exemplo que 70,9%, da variância associada ao item V11, *Accountability*, que conforme o quadro 1, descreve que esta variável se relaciona à ideia de prestação de contas e de respeito do Estado ao seu papel de atender às necessidades da população, constitui um fator da maior relevância no processo de democratização, quando o cidadão pode manifestar suas prioridades e demandas, exige-se que estas componham na agenda do governo (Rosário et al., 2020)

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou analisar a percepção dos Auditores Internos das Instituições Federais de Ensino sobre as contribuições do Controle Interno para a Governança Pública, buscando evidenciar a visão desses atores sobre o atual processo de evolução da governança pública na administração federal, no que concerne aos fatores mais essenciais do sistema controle interno.

A partir de um estudo na literatura do tema, e mais especificamente do estudo de Rosário et al., (2020), que apontou medidas de ações do Controle Interno na Administração Federal como contributos a boa governança, foi elaborado questionário aplicados aos auditores interno com atuação da rede federal de ensino, sobre o grau de concordância quanto a contribuição desses fatores para a governança. Foi utilizada a análise fatorial exploratória.

Após a aplicação dos testes e demais procedimentos estatísticos da análise fatorial exploratória, constatou-se que o resultado de 0,907 do KMO, indica que se o estudo apresenta uma amostra com padrões de relação compactos e que a análise fatorial é apropriada para os dados estudados, com estima a literatura (Hutcheson e Sofroniou, 1999 *apud* Field, 2009, p. 579) e que o teste de Bartlett apresenta significância a 0,000, o que é altamente significativo.

A análise fatorial, indicou que o primeiro fator ‘Aderência às Normas Internacionais de Auditoria’ apresenta cerca de 59,7% do poder explicativo das variâncias contidas na amostra, ou seja, esse fator demonstra a percepção dos Auditores Internos das atuantes nas Instituições Federais de Ensino, acerca das contribuições do controle interno para a governança pública na administração federal.

Na percepção dos entrevistados, que são também atores do sistema de controle interno, caminho da adesão aos padrões internacionais tem uma representatividade fundamental para a evolução do processo de governança na administração federal.

O Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos, a Transparência, a Integridade Pública e o *Accountability*, obtiveram as maiores médias como contributos do controle interno à governança pública na percepção dos auditores respondentes.

Por sua vez, a Prestação de Serviços de Consultoria e Participação da Sociedade apresentaram a menores médias dentre os fatores analisados, ou seja, segundo a percepção dos entrevistados, essas variáveis são fatores de menor influência para o processo de governança.

Como limitações, destaca-se que o estudo foi o direcionamento da pesquisa aos auditores com atuação nas instituições federais de ensino. Sugere-se para futuros aplicar a pesquisa com gestores federais, auditores externos do quadro do Tribunal de Contas da União para efeitos de comparação das percepções, inclusive. Também, o estudo pode ser aplicado no âmbito dos estados e municípios junto ao quadro de gestores e/ou auditores.

REFERÊNCIAS

- Araújo, J. G. R. (2014). Controle interno na perspectiva do Framework COSO ERM: um estudo na Universidade Federal da Paraíba. Dissertação de Mestrado, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, Brasil.
- Baldwin, E., Chen, T. & Cole, D. (2019) Análise institucional para novos estudiosos de governança pública, *Public Management Review*, 21: 6, 890-917, DOI: 10.1080 / 14719037.2018.1538427
- Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administracao Publica*, 48(5), 1135–1163. <https://doi.org/10.1590/0034-76121527>
- Barreto, K. A., Callado, A. A. C., Callado. A. L. C. (2018). Controle Interno sob Enfoque dos Componentes do Framework COSO ERM: um estudo em uma instituição de ensino

- superior Universidade Federal da Paraíba. XXIII USP International Conference In Accounting. São Paulo, 25, 26 e 27 de julho de 2018.
- Field, A. (2009). Descobrimo a estatística usando o SPSS. 2. ed. Porto Alegre: Artmed.
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. 4.ed. São Paulo: Atlas.
- Kissler, L., Heidemann, F. G. (2006) Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? RAP Rio de Janeiro 40(3):479-99, Maio/Jun. 2006.
- Lopes, G. D., Valadares, J. L., Leroy, R. S. D. (2020). Sistema de Controle Interno no Setor Público: o que se tem discutido na academia desde a Lei de Acesso à Informação? Revista de Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ, 25(1), 22–34.
- Massey, A, Johnston-Miller, K. (2016) Governance: public governance to social inovação ?, Política e Política , vol 44, no 4, 663-75, DOI: 10.1332 / 030557314X14042230109592
- Matias-Pereira, J. (2008) Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. RAP — RIO DE JANEIRO 42(1):61-82, JAN./FEV, 2008.
- Matos, D. A. S., Rodrigues, E. C. (2019). Análise fatorial. Brasília: Enap, 2019. 74 p.
- Prodanov, C. C., Freitas, E. C. (2013) Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. 276 p.
- Raquel, I., Bellen, H. M. v. (2012) Contribuição à Concepção da Governança Pública: Uma Análise a partir da Visão de Especialistas. XXXVI Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro, set. 2012.
- Raupp, F. M., Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In. Beuren, I. M. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- Rhodes, R, (2000), Governance in Public Administration, em J Pierre (ed) Debating Governança: Autoridade, Direção e Democracia , Oxford: Oxford University Press
- Rosário, W. C; Silva, F. V. V; Fattori, D M. D., Neves, O. M. C. Controle interno para a boa governança pública. XXV Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa, Portugal, 24 - 27 nov. 2020.
- Silva et al., (2011). Princípios da Governança no Setor Público: Um Estudo no Tribunal de Contas do Estado do Ceará. XXXV Encontro da Anpad, Rio de Janeiro, RJ 4 - 7 set. 2011.
- TCU, (2020). Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU / Tribunal de Contas da União. Edição 3 - Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – SecexAdministração, 2020.
- TCU. (2018). Levantamento de Governança e Gestão Públicas. (Acórdão 2699/2018-TCU-Plenário. Versão 1.1, de 24/11/2018 06:25:57.
- TCU. (2014). Governança Pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 96 p.
- Teixeira, A. F., Gomes, R. C. (2019) Governança pública: uma revisão conceitual. Rev. Serv. Público Brasília 70 (4) 519-550 out/dez 2019