



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 16, n. 2, Jul./Dez., 2024

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 30.06.2023. Revisado por pares em: 20.09.2023. Reformulado em: 27.09.2023. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2024v16n2ID33031

Contribuições do controle interno para a governança pública: um estudo da percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino

Contributions of internal control to public governance: a study of the perception of internal auditors of federal educational institutions

Aportes del control interno a la gobernanza pública: un estudio de la percepción de los auditores internos de las instituciones educativas federales

Autores

Josaias Santana dos Santos

Doutorando em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília (UnB). Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Brasília-DF | CEP 70910-900, FACE/CCA. Telefone: (61) 3107 0795/0796. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8008-0036>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7292033522888076>

E-mail: josaias.santana@facape.br

Andrea de Oliveira Gonçalves

Doutora em Integração Latino-Americana pela Universidade de São Paulo - USP (2005). Profa do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont). Universidade de Brasília (UnB). Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Brasília-DF | CEP 70910-900, FACE/CCA. Telefone: (61) 3107 0795/0796.

Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7514-8139>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0002528252697017>

E-mail: andreaconcalves@gmail.com

Resumo

Objetivo: 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.

Metodologia: Quanto aos procedimentos técnicos para a coleta de dados da pesquisa, utilizou-se de questionário estruturado (*Survey*) com múltipla escolha, numa escala de 10 (dez) pontos com alternativas de nenhuma concordância/muita concordância, sendo 1 nenhuma concordância e 10 muita concordância. A análise se deu por meio da Análise Fatorial.

Resultados: Como resultado da pesquisa, identificou-se que os fatores: Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos, Transparência, Integridade Pública e *Accountability*, obtiveram as maiores médias como contributos do controle interno à governança pública na percepção dos auditores respondentes. Fatores como a Prestação de Serviços de Consultoria e Participação da Sociedade apresentaram as menores médias dentre os fatores analisados. Após a análise fatorial, constou-se que o primeiro fator a Aderência às Normas Internacionais de Auditoria apresenta cerca de 59,7% do poder explicativo das variâncias contidas na amostra. Segundo a percepção dos auditores, a adesão ou alinhamento aos padrões internacionais de auditoria tem uma representatividade para a evolução do processo de governança na administração pública federal.

Contribuições do Estudo: O estudo contribui para a discussão sobre a governança pública no que concerne as contribuições do controle interno para o seu desenvolvimento. Os resultados sugerem que o processo de adesão às normas de auditoria internacionais é um processo irreversível e reconhecidamente necessário para o desenvolvimento da governança no setor público federal, dado que essa aderência às normas internacionais de auditoria se apresenta como fator de maior poder explicativo na análise, sinalizando que para a administração pública seguir o curso da evolução de sua governança, deve manter-se integrado aos padrões e melhores práticas internacionais.

Palavras-chave: Governança Pública. Controle Interno. Auditoria Interna. Servidores Públicos.

Abstract

Purpose: The article aims to analyze the perception of Internal Auditors of Federal Educational Institutions regarding the contributions of Internal Control to Public Governance.

Methodology: Regarding the technical procedures for collecting research data, a structured questionnaire (Survey) with multiple choices was used, on a 10 (ten) point scale with alternatives of no agreement/a lot of agreement, with 1 being no agreement and 10 being very agreement. The analysis was carried out using Factor Analysis.

Results: As a result of the research, it was identified that the factors: Risk-Based Audit Planning, Transparency, Public Integrity and Accountability, obtained the highest averages as contributions of internal control to public governance in the perception of the responding auditors. Factors such as the Provision of Consulting Services and Society Participation presented the lowest averages among the factors analyzed. After the factor analysis, it was found that the first factor, Adherence to International Auditing Standards, presents approximately 59.7% of the explanatory power of the variances contained in the sample. According to the auditors' perception, adherence or alignment with international auditing standards is representative of the evolution of the governance process in federal public administration.

Contributions of the Study: The study contributes to the discussion on public governance regarding the contributions of internal control to its development. The results suggest that the process of adhering to international auditing standards is an irreversible process and recognized as necessary for the development of governance in the federal public sector, given that this

adherence to international auditing standards presents itself as a factor with greater explanatory power in the analysis, signaling that for public administration to follow the evolution of its governance, it must remain integrated with international standards and best practices.

Keywords: Public Governance. Internal control. Internal Audit. Public Servants.

Resumen

Objetivo: El artículo tiene como objetivo analizar la percepción de los Auditores Internos de Instituciones Educativas Federales respecto de los aportes del Control Interno a la Gobernanza Pública.

Metodología: En cuanto a los procedimientos técnicos de recolección de datos de la investigación, se utilizó un cuestionario estructurado (Encuesta) con opciones múltiples, en una escala de 10 (diez) puntos con alternativas de ningún acuerdo/mucho acuerdo, siendo 1 nada de acuerdo y 10 muy de acuerdo. El análisis se realizó mediante Análisis Factorial.

Contribuciones del Estudio: Como resultado de la investigación se identificó que los factores: Planificación de Auditoría Basada en Riesgos, Transparencia, Integridad Pública y Responsabilidad, obtuvieron los promedios más altos como aportes del control interno a la gobernanza pública en la percepción de los auditores encuestados. Factores como Prestación de Servicios de Consultoría y Participación de la Sociedad presentaron los promedios más bajos entre los factores analizados. Luego del análisis factorial, se encontró que el primer factor, Adhesión a Normas Internacionales de Auditoría, presenta aproximadamente el 59,7% del poder explicativo de las varianzas contenidas en la muestra. Según la percepción de los auditores, la adhesión o alineación con las normas internacionales de auditoría es representativa de la evolución del proceso de gobernanza en la administración pública federal.

Contribuciones del Estudio: El estudio contribuye a la discusión sobre la gobernanza pública respecto de los aportes del control interno a su desarrollo. Los resultados sugieren que el proceso de adhesión a normas internacionales de auditoría es un proceso irreversible y reconocido como necesario para el desarrollo de la gobernanza en el sector público federal, dado que esta adhesión a normas internacionales de auditoría se presenta como un factor con mayor poder explicativo en la análisis, lo que indica que para que la administración pública siga la evolución de su gobernanza, debe permanecer integrada con las normas y mejores prácticas internacionales.

Palabras clave: Gobernanza Pública. Control interno. Auditoría interna. Servidores públicos.

1 Introdução

Nas últimas décadas, a análise institucional vem sendo 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 envolvem organizações, setores, jurisdições e níveis de governança (Baldwin, Chen & Cole, 2019)

Kinzler e Mello (2023) relatam que embora haja evidência de forte relação entre bons padrões de governança e a boa gestão de riscos, tal relação harmônica só é viabilizada pelo controle interno. Por sua vez, os órgãos de controle vêm buscando protagonizar a discussão

sobre governança, prescrevendo medidas para promover a boa governança da Administração pública (Nogueira & Gaetani, 2018).

Notadamente, o setor público tem um importante papel a cumprir perante a sociedade e um sistema de governança eficaz estimula a eficiência na utilização de seus recursos à disposição. Também 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, Pessoa, Batista & Scaccabarozzi, 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 as organizações públicas têm se revitalizado e alterado a sua forma de atuar (Raquel & Bellen, 2012).

Além de sofrerem reformas administrativas elas têm 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 a abordagem denominada de Governança Pública (Raquel & Bellen, 2012).

A prestação de serviços públicos por meio de vários atores políticos e sociais é o que se conceitua como ‘governança’, isso devido à natureza mutante do processo de política e prestação de serviços nas últimas décadas (Massey & Johnston-Miller, 2016). Para Teixeira e Gomes (2018) o termo “governança pública” possui uma abordagem conceitual ampla e múltipla e o seu estudo complexo.

Rosário, Silva, Fattori e Neves (2020) ressaltam a necessidade de que as organizações prestadoras de serviços públicos mantenham conexão com o presente e ao mesmo tempo sejam preparadas para os desafios e riscos futuros. Para os autores o Controle Interno, no contexto tratado como sinônimo de Auditoria Interna, representa um papel essencial para o desenvolvimento da boa governança no setor público.

As discussões sobre o controle são atuais e relevantes, além disso têm sofrido influência de fatores provenientes do ambiente interno e externo das organizações que afetam as perspectivas para as entidades do setor público e isso justifica a necessidade de uma maior atenção nas pesquisas acadêmicas para a temática. Caracteriza-se o controle interno como “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” (Barreto, Callado & Cunha Callado, 2023, p. 206).

Lopes, Valadares e Leroy (2020) afirmam tratar-se de temática contemporânea e ainda pouco explorada, mas com tendência de crescimento no volume e na diversidade de foco dos estudos dos estudos para os próximos anos. Neste mesmo sentido, ao efetuar uma revisão de literatura para apresentar o estado da arte das pesquisas produzidas no Brasil sobre governança pública em órgãos da Administração, Guedes e Silva Júnior (2021), também verificaram que há pouca produção publicada.

Essa carência foi apontada por Beuren e 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.

Guedes e Silva Júnior (2021) evidenciaram em sua revisão da literatura sobre a governança no setor público, as pesquisas realizadas em universidades federais e institutos federais de ensino (Gomides, 2019; Ceratti et al., 2019; Moreira Neto, 2019; Silvia, 2019; Barbosa, 2019; Almeida E Souza, 2019; Teixeira et al., 2018; Hennigen, 2018; Seixas, 2018; Henn et al., 2017; Pires, 2017; Santos, 2016; Manso, 2015; Santiago, 2015; Sales, 2014; Cardozo, 2012; Linczuk, 2012; Rosa, 2012).

Ressaltam-se o estudo de Santiago (2015) que analisou a qualidade e a suficiência dos controles internos inerentes à governança na Universidade Federal do Ceará (UFC) e focou na “análise das cinco dimensões do controle Ambiente de Controle; Avaliação de Risco; Atividades de Controle; Informação e Comunicação e Monitoramento” e o de Sales, Peter, Machado & Nascimento et al., (2020) que analisou o nível de aderência das universidades federais brasileiras às práticas de governança pública da *International Federation of Accountants* (IFAC) para as dimensões ‘Estrutura e Processos Organizacionais’ e ‘Controle’. (Sales, et al., 2020; Santiago, 2015, p. 8; Guedes e Silva Júnior, 2021).

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. Assim, dada a carência 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.

A pesquisa se justifica ainda na necessidade de maior aprofundamento das investigações sobre auditoria interna governamental (Borges, 2021) especialmente no contexto controle interno na administração pública e suas potenciais contribuições para a governança pública. A escolha do *locus* da pesquisa justifica-se na relevância social e acadêmica das instituições federais de ensino, bem como a sua característica própria de gestão, para a promoção do ensino, pesquisa e extensão.

O estudo se propõe a contribuir para a discussão sobre a governança pública, mais especificamente no âmbito da administração federal, no que concerne as contribuições do controle interno para o seu desenvolvimento, a partir da percepção dos auditores das IFES.

O estudo está estruturado em cinco tópicos, além da introdução, o capítulo segundo que traz a fundamentação teórica, no capítulo terceiro descreve-se a metodologia da pesquisa, no quarto a análise e discussão dos resultados e por fim, no capítulo cinco as considerações finais, que apresenta as limitações, sugestões para pesquisas futuras e como síntese dos principais achados o estudo identificou que parte significativa da percepção dos Auditores Internos sobre as contribuições do controle interno para a governança pública no âmbito administração federal está relacionada ao processo de adesão brasileira às normas internacionais de auditoria.

2. Fundamentação Teórica

2.1 A Nova Administração Pública e a Governança no Setor Público

A modernização do Estado ocorrida no Brasil 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 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 em nosso país, além da reforma administrativa, objetivou manter em equilíbrio as contas públicas ao mesmo tempo que buscava elevar poder da 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).

A discussão referente à questão da reforma do Estado tem se apresentado de modo recorrente como temática dos estudos das políticas públicas e da administração pública (Laegreid, 2016). Essas reformas na 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 prestados à sociedade (Massey & Johnston-Miller, 2016).

Algumas conquistas foram logradas nas últimas décadas e essas conquistas permitiram ampliar direitos e melhorar significativamente o bem-estar social, dentre as quais a reforma monetária em meados dos anos 1990 resultou em 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 nacional (Teixeira & Gomes, 2019).

Num 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 que é “o sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas” e resultou no estabelecimento dos princípios básicos que norteiam as boas práticas de governança nas organizações públicas da *International Federation of Accountants* (IFAC): transparência, integridade e prestação de contas (IFAC, 2001, p. 11; 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, a fim de atingir uma maior eficácia e legitimidade em suas ações.

O Tribunal de Contas da União (TCU) realizou de maneira sistematizada levantamentos a fim de melhor conhecer a situação da governança na administração pública federal e assim estimular que essas instituições adotem as melhores práticas. A partir do ano de 2017, esses levantamentos foram unificados (gestão pessoas, tecnologia da informação, contratações públicas e governança pública), focando essas organizações e tornando esse levantamento periódico, como parte integrante do processo de prestação de contas (TCU, 2018).

Mediante mudança na perspectivas e nos conceitos de governança pública, o TCU adotou os seguintes pontos de observação: a perspectiva ‘Organizacional ou Corporativa’, referente às condições para que o órgão ou entidade cumpra sua missão, alinhando seus objetivos ao interesse público, gerencie riscos e agregue valor, de maneira íntegra, transparente e responsável; a perspectiva de ‘Políticas Públicas’, que cuida do desempenho da políticas e dos programas de governo, considerando a rede de interações entre administração em todos as esferas ou níveis de governo e a sociedade civil; e 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 *Institute of Internal Auditors (IIA)* avaliou 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; aefetiva 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).

O *IIA* 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 coma gestão a fim de assegurar que seus os trabalhos “estejam coerentes com os objetivos estratégicos e operacionais das organizações” (IIA, 2020, p. 5; Rosário et al., p. 8, 2020).

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).

A auditoria por sua vez compreende o processo sistemático que confronta os fatos ou situação observados com os critérios de auditoria preestabelecidos, como por exemplo: legislação e jurisprudências em vigor; as normas internas; os manuais técnicos; e as boas práticas consagradas para ao fim comunicar os seus achados por meio de um relatório (Santos, 2018, p. 101).

2.1 Os Controles Internos e a Auditoria 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., 2023). O controle, apesar de não ser a única, é uma das dimensões de governança, especialmente na perspectiva mais ancorada no Estado. (Nogueira & Gaetani, 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 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, tais práticas devem ser aplicadas de modo que possa garantir que a organização busque os objetivos organizacionais sejam traçados em prol do interesse público.

A gestão de riscos representa um conjunto de procedimentos e através desses procedimentos identifica-se, analisa-se, avalia por meio dos quais as organizações se identifica, analisa, avalia, trata e monitora os eventuais riscos que possam comprometer os objetivos organizacionais. Assim, tem como objetivo a contribuição com o melhoramento do desempenho, identificando riscos em potencial e reduzindo sua probabilidade e minimizando seus impactos, (Vieira et al., 2019)

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 à 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).

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).

A partir da atuação do controle interno na mitigação dos riscos organizacionais e da contribuição para o exercício do *accountability*, a auditoria interna se destaca como instrumento importante nesses controles (Santos, 2018). A auditoria tem um papel indispensável neste contexto por prestar uma avaliação objetiva e gerar conhecimento sobre a eficiência e eficácia da gestão dos riscos e dos controles internos fortalecendo assim governança e protegendo o patrimônio da instituição (IIA, 2018; Keske & Bauer, 2017).

A auditoria sobre a gestão de riscos se apresenta como um novo paradigma na atuação dos órgãos de controle, pois estes passam a focar de maneira mais objetiva nos riscos do não cumprimento da missão institucional da organização (Teixeira & Gomes, 2019; Santos, 2018).

Assim a auditoria baseada em risco objetivamente examina os controles internos quanto ao alinhamento aos objetivos, às políticas e às normas da instituição, visando a promoção da eficiência e da eficácia dos processos dos processos organizacionais, para assim agregar valor aos objetivos institucionais para além da mera verificação dos controles internos (Keske & Bauer, 2017).

3. Metodologia

A pesquisa é do tipo descritiva, por ter 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 presente pesquisa pode ser classificada como pesquisa de campo, pois 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 utilizados na pesquisa, para a coleta de dados, utilizou-se 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 se deu por meio de questionários eletrônicos, aplicados juntos aos auditores internos das Instituições Federais de Ensino Superior.

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).

Figueiredo Filho e Silva Júnior (2010, p. 181) justificam a utilização da análise fatorial, como uma técnica de mensuração nas Ciências Sociais, pois, segundo eles, as “medidas confiáveis e válidas constituem um elemento fundamental na construção do conhecimento científico”. As técnicas exploratórias de análise fatorial são bastante úteis quando se tem a intenção de utilizar-se de variáveis com coeficiente de correlação elevados entre si e se deseja estabelecer variáveis novas que consigam captar o comportamento do conjunto original (Fávero & Belfiore, 2021).

O universo da pesquisa é composto das 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. O universo estimado da pesquisa representa um total de 542 (quinhentos e quarenta e dois), conforme o levantamento de Santos, Formiga e Peixe (2022).

A pesquisa obteve uma amostra não probabilística, por conveniência ou acessibilidade, de 119 (cento e dezenove) respondentes e a coleta se deu por meio de questionário estruturado (*Survey*) e enviada por meio eletrônico auditores internos das Instituições Federais de Ensino

A amostra composta de 119 respondentes, representa um percentual de aproximadamente 22% do universo previsto, assegurando um grau de confiança na ordem de 95% e margem de erro de 8%. A coleta dos dados ocorreu no período de maio a julho de 2021.

As variáveis dispostas na tabela 1, a seguir, apresentam-se como parte do questionário

para a apreciação dos respondentes. Essas variáveis se baseiam no que a Controladoria Geral da União (CGU) vem desenvolvendo em termos de ações, de instrumentos e de normas tendo como parâmetro modelos internacionais, especialmente as emitidas pelo *Institute of Internal Auditors*, para tornar a sua atuação mais abrangente e mais efetiva enquanto órgão central do Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal, conforme evidenciado no estudo de Rosário et al., (2020).

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 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: Adaptado das iniciativas da CGU relatadas no estudo de Rosário et al., (2020)

A fim de se adequar tanto às significativas mudanças pelas quais vêm passando a administração pública no Brasil e no mundo, e quanto ao interesse da sociedade, as iniciativas da Controladoria Geral da União buscam contribuir para o aperfeiçoamento da gestão dos órgãos e das entidades da Administração Pública Federal gerando impactos positivos no que tange à governança interna (Rosário et al., 2020)

4. Análises e Resultados

Este tópico 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%

Josaias Santana dos Santos e Andrea de Oliveira Gonçalves

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 (2022).

Quanto as características dos respondentes da amostra de 119 (cento e dezenove) 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.

A partir das características descritivas dos respondentes podemos afirmar que o público da amostra é de maioria do masculina, predominantemente jovem, com formação nas carreias contábil e jurídica, o que sugere formações com conhecimento, habilidades e técnicas distintas, porém complementares, uma vez que a formação contábil proporciona a capacidade de se compreender os fenômenos de natureza patrimonial, financeira e orçamentária, bem como a formação jurídica a de assimilação e interpretação das normas e regulamentos que regem a administração pública.

O nível de formação também é elevado, dado que mais de 98% tem no mínimo uma especialização (pós-graduação *lato sensu*) e a experiência na função é considerável, com uma predominância de 84% dos auditores tendo 5 ou mais anos na atividade de auditoria governamental. O que sugere que o respondente tem propriedade para responder com relativa segurança as questões propostas sobre as potenciais contribuições do controle interno para a governança, questões estas desenvolvidas a partir do relato das iniciativas da CGU para se adequar às mudanças ocorridas nos últimos anos na administração pública na cena internacional e buscando contribuir ao aperfeiçoamento dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal brasileira.

4.2 Estatística Descritiva

Para efeito das análises, utilizou-se da técnica de análise fatorial no tratamento dos dados. Na tabela 3, estão apresentadas as informações descritivas de cada um dos fatores.

Tabela 3
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	Accountability	9,1345	1,28831	119

Fonte: *Dados da Pesquisa (2022).*

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 na Administração Pública federal.

É possível observar que há uma percepção mais forte dos entrevistados quanto as contribuições das variáveis Transparências (como monitoramento dos recursos e também acompanhamento amplo das políticas públicas) somada a *Accountability*, que conforme proposto na questão, se associa à ideia de prestação de contas e a de respeito do Estado ao seu papel em atender às necessidades da sociedade, possui relevância no processo de democratização da gestão pública e da definição da agenda governamental.

Os entrevistados também apontam o Planejamento da Auditoria Baseada em Riscos que tem o propósito de ‘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’ e a Integridade que proporciona confiança entre governo e sociedade ‘informações verídicas, servidores públicos probos, expressão de opinião sem retaliação, apontar problemas ou denunciar de forma segura, transparência sobre ação do Estado’.

Os resultados sugerem por meio das variáveis com médias superiores que os auditores expressam sua concordância quanto às contribuições do controle interno para a governança a partir de iniciativas que se alinham aos princípios básicos que norteiam as boas práticas de governança nas organizações governamental da *International Federation of Accountants* (IFAC): transparência, integridade e prestação de contas (IFAC, 2001, p. 11; TCU, 2014) ou *accountability* que também é um dos princípios políticos da governança (Matias-Pereira, 2008).

Por sua vez, o serviço de Prestação de Serviços de Consultoria pelo controle interno, apresentado como tendo um ‘caráter preventivo’ e se mostrar apropriado para um mundo em movimento, onde se busca contribuir para a resolução de problemas específicos enfrentados pelos gestores. Embora tenha havido uma concordância também significativa, essa variável obteve menor média dentre todas as demais aplicadas. Todas as variáveis analisadas obtiveram média considerável e de relativa proximidade entre si (a partir de 8,42 até 9,32).

Com o objetivo de 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 4 a seguir:

Tabela 4*KMO and Bartlett's Test*

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,907
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	864,881
	df	55
	Sig.	0,000

Fonte: *Dados da Pesquisa (2022)*.

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 & 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, como ferramenta estatística adequada para o estudo dos dados, pois possui um valor designificância menor do que 0,05 (Field, 2009). Na tabela 5 (Matrizes Anti-Imagem) a seguir, foram analisados os valores de KMO decada variável individualmente.

Tabela 5*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 (2022)*.

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 6, 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 6

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 (2022)*.

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% e quando adicionamos a quarta variável, observa-se que os quatro principais fatores respondem por aproximadamente 79,60% 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 Field (2009, p. 581) “os primeiros fatores explicam quantias relativamente grandes das variâncias” especialmente o fator 1, restando aos demais fatores pequenos quantias das variâncias.

Na tabela 7 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 7

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	Accountability	1,000	,709
Extraction Method: Principal Component Analysis.			

Fonte: *Dados da Pesquisa (2022)*.

As comunalidades na coluna rotulada de Extraction refletem a variância comum dentro da variável (Field, 2009). Observa-se 70,9% da variância associada ao item V11 'Accountability'. Conforme o quadro 1, esta variável se relaciona à ideia de prestação de contas e de respeito do Estado e ao seu papel de atender às necessidades da população e constitui um fator relevante no processo de democratização. Quando o cidadão pode manifestar suas prioridades e demandas, exige-se que esta componha na agenda do governo (Rosário et al., 2020).

5. Considerações Finais

O Brasil e o mundo, tem assistido nos últimos anos um processo de desenvolvimento da governança também no setor público. No âmbito da Administração Pública Federal brasileira, várias iniciativas foram tomadas a fim de contribuir com esse processo. O estudo buscou analisar a percepção dos Auditores Internos das Instituições Federais de Ensino sobre as contribuições do Controle Interno para a Governança Pública.

Procurou-se evidenciar a visão desses atores sobre o atual processo de evolução da governança pública na administração federal, tomando como base as ações, instrumentos e normas que a Controladoria Geral da União, enquanto órgão central do Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal vem desenvolvendo, tendo como parâmetro os modelos internacionais, especialmente as normas do *Institute of Internal Auditors*.

A partir de estudos da literatura do tema, foi elaborado questionário aplicados aos auditores internocom 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 de acordo com a literatura apresentada. O teste de Bartlett apresenta significância a 0,000, o que é altamente significativo.

O estudo responde à questão de pesquisa sobre essa percepção dos auditores por meio da Análise Fatorial, onde os dados apontam como componentes principais, verificando-se que o primeiro fator sozinho representa cerca de 59,7% e os quatro principais fatores respondem em conjunto por aproximadamente 79,60% 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.

Na percepção dos entrevistados, que são também atores do sistema de controle interno, o caminho da adesão aos padrões internacionais tem uma representatividade fundamental para a evolução do processo de governança na administração federal. Isto pode ser entendido com o ponto de partida para adesão ao modelo de governança proposto como referência internacional.

Nessa percepção, a adesão ou alinhamento aos padrões internacionais de auditoria tem uma representatividade fundamental demonstrando que esse é um processo irreversível e reconhecidamente necessário para o desenvolvimento da governança no setor público federal, dado que essa aderência se apresenta como fator de maior poder explicativo, assim para a

administração pública seguir o curso da evolução de sua governança, deve manter-se integrado aos padrões e melhores práticas internacionais.

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 as 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.

O estudo contribui para uma discussão mais aprofundada da literatura sobre o tema, no que concerne a contribuição do controle interno para a governança no setor público, pois representa o resultado sobre a percepção de uma parcela de agentes públicos, influentes no processo de governança, dada a natureza e a especialidade das suas funções.

Como limitações, destaca-se que o estudo foi o direcionado exclusivamente aos auditores com atuação na função de auditoria nas instituições federais de ensino, onde obteve-se uma amostra por acessibilidade.

Sugere-se para estudos futuros aplicar a pesquisa junto a gestores federais, auditores internos da CGU e externos do quadro do Tribunal de Contas da União para efeitos de comparação das percepções. 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

Barreto, K. A., Callado, A. A. C., & Cunha Callado, A. L. (2023). *Controle interno sob enfoque dos componentes do framework COSP ERM: um estudo em uma instituição de ensino superior*. *Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036*, 15(2), 202–223. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2023v15n2ID30625>

Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, 48(5), 1135–1163. <https://doi.org/10.1590/0034-76121527>

Borges, G. (2021). *A qualidade da auditoria interna em instituições federais de ensino brasileiras: uma análise segundo a percepção dos integrantes das auditorias internas e da alta gestão* / Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas, RS.- . 150 p.; 30 cm

Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF

Fávero, L. P. L., & Belfiore, P. P. (2021). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com excel, SPSS e stata*. 1. ed. Reimpr. Rio de Janeiro, LTC.

Field, A. (2009). *Descobrendo a estatística usando o SPSS*. 2. ed. Porto Alegre: Artmed. Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas.

Figueiredo Filho, D. B. & Silva Júnior, J. A. (2010). Visão além do alcance: uma introdução à análise fatorial. *Opinião Pública*, Campinas, vol. 16, nº 1, p. 160-185
<https://doi.org/10.1590/S0104-62762010000100007>

Guedes, D. R., & Silva Júnior, A. R. (2021). Governança Pública no Brasil: Estado da Arte dos Estudos Publicados de 2009 a 2019. *Revista Controladoria e Gestão*, 2(1), 370–387.

IIA. (2018). The Institute of Internal Auditors. *Declaração de posicionamento do IIA. O papel da auditoria interna na governança corporativa*. 1-4

IIA. (2020). The Institute of Internal Auditors. *Modelo das três linhas do IIA 2020: uma atualização das três linhas de defesa*. 1-10

IFAC (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective International Public Sector – Study 13*, IFAC. ISBN 1-887464-68-9.

Keske, H. A. G.; Bauer, M. M. (2017). *Contabilidade em perspectiva* [recurso eletrônico] / organizadores: Henrique Alexander Grazzi Keske, Maristela Mercedes Bauer. – Novo Hamburgo: Feevale.

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.

Kinzler, E. C. S. e MELLO, G. R. (2023). *Influência do controle interno na efetividade da governança pública nos municípios paranaenses*. 22, 2023. <https://doi.org/10.16930/2237-7662202333891>

Laegreid, Per (2016) .'Christopher Hood, “A Public Management for All Seasons?””, in Martin Lodge, Edward C. Page, and Steven J. Balla (eds), *The Oxford Handbook of Classics in Public Policy and Administration*, Oxford Handbooks (2015; online edn, Oxford Academic, 7 July 2016), <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199646135.013.25>.

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.
- Nogueira, R. A. R., & Gaetani, F. (2018). *A questão do controle no debate de governança pública*. Boletim de Análise Político-Institucional, n. 19
- 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. (2020). *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.
- Sales, E. C. de A. S., Peter, M. da G. A., Machado, M. V. V., & Nascimento, C. P. S. do. (2020). Governança no setor público segundo a IFAC – estudo nas Universidades Federais Brasileiras. *Brazilian Journal of Business*, 2(2), 1477–1495. <https://doi.org/10.34140/bjbv2n2-040~>
- Santiago, M. G. C. (2015). *Análise da adequação dos mecanismos de governança utilizados para a gestão da Universidade Federal do Ceará (UFC)*. 2015. 102f. – Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-graduação em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior, Fortaleza (CE).
- Santos, M. J. Auditoria de Gestão de Riscos: o novo olhar do Tribunal de Contas da União. A Revista de Auditoria Governança e Contabilidade - *RAGC*, v.6, n.22, p.99-113/2018.
- Santos, M. R., Formiga, M. V., Peixe, B. C. S. (2022). Faltam auditores e auditorias nas instituições federais de ensino superior brasileiras à luz do isomorfismo coercitivo institucional?. *Revista Universo Contábil*, 17(3), 80-98.
- Silva, J. A. F., Pessoa, E. B., Batista, E. C., & Scaccabarrozi, N. C. (2011). *Princípios da governança no setor público: um estudo no tribunal de contas do estado do Ceará*. Anais do ENANPAD, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 35.
- 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

Vieira, J. B.; Barreto, R. T. S (2019). *Governança, gestão de riscos e integridade*. - Brasília: Enap. 240 p.: il. – Inclui bibliografia. ISBN: 978-85-256-0107-0.