



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ – UFPI  
PRÓ-REITORIA DE ENSINO DE PÓS-GRADUAÇÃO – PRPG  
CENTRO DE EDUCAÇÃO ABERTA E A DISTÂNCIA – CEAD  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM  
REDE NACIONAL – PROFIAP**



**ROBERTO LEOPOLDO NOGUEIRA BRILHANTE**

**CONTROLE INTERNO E GOVERNANÇA PÚBLICA: ANÁLISE ESTRUTURAL  
EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS BRASILEIRAS**

**TERESINA/PI**

**2021**



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ – UFPI  
PRÓ-REITORIA DE ENSINO DE PÓS-GRADUAÇÃO – PRPG  
CENTRO DE EDUCAÇÃO ABERTA E A DISTÂNCIA – CEAD  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM  
REDE NACIONAL – PROFIAP**



**ROBERTO LEOPOLDO NOGUEIRA BRILHANTE**

**CONTROLE INTERNO E GOVERNANÇA PÚBLICA: ANÁLISE ESTRUTURAL  
EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS BRASILEIRAS**

**Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, do Centro de Educação Aberta e a Distância – CEAD da Universidade Federal do Piauí – UFPI, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, sob orientação da Prof.a Dra. Flávia Lorene Sampaio Barbosa.  
Área de Concentração: Administração Pública.  
Linha de Pesquisa: Administração Pública.**

**TERESINA/PI**

**2021**

FICHA CATALOGRÁFICA  
Universidade Federal do Piauí  
Biblioteca Comunitária Jornalista Carlos Castello Branco  
Serviço de Processamento Técnico

B857c      Brilhante, Roberto Leopoldo Nogueira.  
                Controle interno e governança pública : análise  
                estrutural em instituições públicas federais brasileiras /  
                Roberto Leopoldo Nogueira Brilhante. – 2021.  
                157 f.

                Dissertação (Mestrado) – Centro de Educação Aberta  
                e a Distância – CEAD, Mestrado Profissional em  
                Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, da  
                Universidade Federal do Piauí, Teresina, 2021.  
                “orientação da Prof.a Dra. Flávia Lorene Sampaio  
                Barbosa.”

                1. Administração Pública. 2. Governança Pública. I.  
                Título.

CDD 350

Bibliotecária: Milane Batista da Silva – CRB-3/1005

**ROBERTO LEOPOLDO NOGUEIRA BRILHANTE**

**CONTROLE INTERNO E GOVERNANÇA PÚBLICA: ANÁLISE ESTRUTURAL  
EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS BRASILEIRAS**

**Dissertação apresentada à Coordenação do  
Programa de Mestrado Profissional em  
Administração Pública em Rede Nacional –  
PROFIAP, da Universidade Federal do Piauí –  
UFPI, como requisito parcial para obtenção do  
título de Mestre.**

**Área de Concentração: Administração Pública.**

**Linha de Pesquisa: Administração Pública.**

**Orientadora: Prof.a Dra. Flávia Lorenne Sampaio  
Barbosa.**

Aprovada em 29 de outubro de 2021.

**BANCA EXAMINADORA**



Prof.a. Dra. Flávia Lorenne Sampaio Barbosa (UFPI/PROFIAP)  
Orientadora



Prof. Dr. Leonardo Victor de Sá Pinheiro (UFPI/PROFIAP)  
Examinador Interno



Prof.a. Dra. Nathalia Carvalho Moreira (UFJF/PROFIAP)  
Examinador Externo à UFPI



Prof. Dra. Fabiana Pinto de Almeida Bizarria (UNILAB)  
Examinador Externo à UFPI e ao PROFIAP

## DEDICATÓRIA

Dedico todo o esforço para realização deste mestrado aos meus pais, Raimunda Divanir Nogueira Brilhante (*in memoriam*) e Raimundo Brilhante Pereira, pelo fato de representarem o meu baluarte, e por serem os grandes exemplos de conduta para a minha vida; dedico também à minha esposa, Morgana, e aos meus filhos, Dante e Diva, que são o meu maior estímulo para continuar estudando e buscando a minha melhoria pessoal em todos os aspectos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, pelo dom da vida e por todas as oportunidades de crescimento proporcionadas.

Sou grato aos meus pais, pelo incentivo, tendo eles sempre exaltado a importância do caráter e do conhecimento para a plenitude pessoal.

À minha esposa, Morgana, e aos meus filhos, pelo apoio, a concessão do tempo para os meus estudos e resignação nas minhas ausências.

Às minhas irmãs, Sâmia e Mônica, que me encorajaram e contribuíram com as atividades discentes.

À minha orientadora, Prof.a. Dra. Flávia, pelos ensinamentos, paciência e delicadeza.

Aos professores doutores André Jalles e João Carlos Hipólito, que demonstraram a nobreza da atividade docente, ao compartilharem conhecimentos.

Aos professores que aceitaram compor a banca examinadora e que evidenciaram sincero compromisso com o aprimoramento do trabalho.

Aos docentes do Mestrado e demais servidores da Universidade Federal do Piauí (UFPI), que demonstraram verdadeira excelência na qualidade do serviço público.

Aos meus colegas de curso, pelo companheirismo e cooperação.

Aos idealizadores e profissionais que possibilitaram a existência e continuidade do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP).

Aos meus colegas de trabalho e superiores hierárquicos da Polícia Federal, que apoiaram o aprimoramento da minha formação pessoal e profissional.

A todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para o meu desenvolvimento.

*Pois que aproveitará ao homem ganhar o mundo inteiro, se vier a perder a alma?*

(Marcos 8,36)

**RESUMO:** O presente trabalho visa a contribuir para uma maior reflexão sobre a importância da atuação do controle interno nas instituições públicas federais brasileiras, ampliando o tema na perspectiva da governança pública. Assim, foi estabelecido como objetivo geral investigar qual o efeito do controle interno sobre a governança pública em instituições públicas brasileiras vinculadas ao Poder Executivo Federal. A ideia principal repousa em tentar associar os pressupostos teóricos com achados fáticos da atividade pública. O estudo foi realizado no período de 2020 a 2021, por intermédio de pesquisa bibliográfica – para identificar os pressupostos teóricos – sob o amparo de revisão sistemática da literatura e complementada por pesquisa normativa. Para verificação dos aspectos fáticos, procedeu-se à busca documental de auditorias do Tribunal de Contas da União - TCU, que tratavam das temáticas de interesse, configuradas em controles e governança pública. Para exame das auditorias, foram realizadas análises estatísticas dos dados levantados, utilizando-se da Estatística descritiva, da identificação de correlações, por meio do Coeficiente de Correlação de Pearson, e da técnica analítica de modelagem de equações estruturais (PLS-SEM). Desse modo, mediante a análise estatística das auditorias efetivadas pelo TCU, em 2018, em diversas instituições públicas federais, relacionadas aos controles e à governança, demandou-se verificar se os achados na literatura são corroborados pela realidade da atividade pública brasileira. A demanda acadêmica *stricto sensu* ora sob relato foi classificada como exploratória e descritiva, com abordagem quantitativa e aplicação prática. Ao final, como contribuição prática ao aprimoramento da realidade da Administração Pública, foram mostrados os resultados das análises gerais, complementados por análise situacional individualizada e recomendações dirigidas a uma instituição pública selecionada, a Polícia Federal. A principal constatação a ser destacada descansa no fato de que, confirmando os preceitos teóricos, verificou-se que controle interno e governança pública guardam intensa ligação contributiva, inferindo-se que, quanto melhor a qualidade do controle interno, mais aprimorado será o suporte à governança pública, ou seja, o controle interno precisa atuar de fato e com qualidade, para que a sua atuação seja refletida, efetivamente, no aprimoramento da governança pública.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Governança Pública. Administração Pública.

**SUMMARY:** The present work aims to contribute to a greater reflection on the importance of the role of internal control in Brazilian federal public institutions, expanding the theme from the perspective of public governance. Thus, it was established as a general objective to investigate the effect of internal control on public governance in Brazilian public institutions linked to the Federal Executive Branch. The main idea lies in trying to associate theoretical assumptions with factual findings of public activity. The study was carried out from 2020 to 2021, through bibliographical research – to identify the theoretical assumptions – under the support of a systematic literature review and complemented by normative research. In order to verify the factual aspects, a documental search was carried out for audits by the Tribunal de Contas da União – TCU, which dealt with topics of interest, configured in controls and public governance. To examine the audits, statistical analyzes of the data collected were performed, using descriptive statistics, the identification of correlations, through the Pearson Correlation Coefficient, and the analytical technique of structural equation modeling (PLS-SEM). Thus, through the statistical analysis of audits carried out by the TCU, in 2018, in several federal public institutions, related to controls and governance, it was required to verify whether the findings in the literature are corroborated by the reality of the Brazilian public activity. The *stricto sensu* academic demand now under report was classified as exploratory and descriptive, with a quantitative approach and practical application. At the end, as a practical contribution to improving the reality of Public Administration, the results of general analysis were shown, complemented by individual situational analysis and recommendations addressed to a selected public institution, the Polícia Federal. The main finding to be highlighted rests on the fact that, confirming the theoretical precepts, it was found that internal control and public governance have an intense contributory connection, inferring that the better the quality of internal control, the better the support for public governance, that is, internal control needs to act effectively and with quality, so that its performance is effectively reflected in the improvement of public governance.

**Keywords:** internal control; public governance; public administration.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Figura 1</b> – Relação entre governança e gestão .....	29
<b>Figura 2</b> – Relação idealizada entre controle interno e governança pública .....	31
<b>Figura 3</b> – Etapas adotadas para revisão sistemática da literatura.....	39
<b>Figura 4</b> – Fluxograma da revisão sistemática da literatura nacional .....	42
<b>Figura 5</b> – Fluxograma da revisão sistemática da literatura internacional .....	43
<b>Figura 6</b> – Verificação dos <i>outliers</i> nos principais indicadores das auditorias .....	52
<b>Figura 7</b> – Fragilidade de controles x poder econômico .....	70
<b>Figura 8</b> – Fragilidade de Controles x Poder de Regulação .....	71
<b>Figura 9</b> – Dimensões da Governança Pública Organizacional .....	74
<b>Figura 10</b> – Visualização da distribuição do iContr_GRCI, por categoria.....	76
<b>Figura 11</b> – Visualização da distribuição do iGovPub, por categoria .....	77
<b>Figura 12</b> – Visualização da inter-relação iContr_GRCI / iGovPub .....	79
<b>Figura 13</b> – Modelo de Equação Estrutural (iContr_GRCI → iGovPub) .....	81
<b>Figura 14</b> – Modelo de Equação Estrutural ajustado (iContr_GRCI → iGovPub).....	82
<b>Figura 15</b> – Modelo a ser replicado para análise da variável de controle .....	86
<b>Figura 16</b> – Divisão da amostra, em quartis .....	87
<b>Figura 17</b> – Exposição da Polícia Federal em função do poder econômico.....	89
<b>Figura 18</b> – Exposição da Polícia Federal em função do poder de regulação .....	89
<b>Figura 19</b> – Controles da gestão de riscos e controles internos.....	91
<b>Figura 20</b> – Resultado para iGovPub (índice de governança pública) .....	93

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Legislação relacionada ao controle interno no setor público, 2013 a 2016 .....	33
<b>Quadro 2</b> – Principais indicadores e respectivos componentes da auditoria controle .....	48
<b>Quadro 3</b> – Principais indicadores e respectivos componentes da auditoria governança .....	49
<b>Quadro 4</b> – Estado da arte da literatura nacional .....	57
<b>Quadro 5</b> – Estado da arte da literatura internacional .....	64
<b>Quadro 6</b> – Amostra do estudo.....	113

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Quantitativo de instituições, por faixa de exposição .....	71
<b>Tabela 2</b> – Estatísticas descritivas dos indicadores iContr_GRCI e iGovPub.....	77
<b>Tabela 3</b> – Demonstração das correlações, por agrupamento (iContr_GRCI x iGovPub).....	80
<b>Tabela 4</b> – Demonstração da SEM, por agrupamento .....	85
<b>Tabela 5</b> – Demonstração da SEM em função do poder econômico .....	87
<b>Tabela 6</b> – Variáveis do indicador iContr_GRCI .....	91
<b>Tabela 7</b> – Resultado dos principais indicadores da autoavaliação da Polícia Federal .....	92

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	15
<b>1.1</b>	<b>Problema de pesquisa</b> .....	18
<b>1.2</b>	<b>Objetivos geral e específicos</b> .....	19
<b>1.3</b>	<b>Justificativa e a relevância da pesquisa</b> .....	19
<b>1.4</b>	<b>Estrutura da dissertação</b> .....	20
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO/NORMATIVO</b> .....	22
<b>2.1</b>	<b>Evolução do controle interno</b> .....	22
<b>2.2</b>	<b>Contextualização do controle interno na Administração Pública brasileira</b> .....	25
<b>2.3</b>	<b>Da governança corporativa à governança pública</b> .....	27
<b>2.4</b>	<b>Relação entre controle interno e governança pública</b> .....	29
<b>2.5</b>	<b>Aspectos jurídicos relevantes</b> .....	32
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	36
<b>3.1</b>	<b>Tipologia da pesquisa</b> .....	37
<b>3.2</b>	<b>Fontes de evidências</b> .....	37
3.2.1	<i>Pesquisa bibliográfica e revisão sistemática</i> .....	38
3.2.2	<i>Pesquisa documental</i> .....	43
<b>3.3</b>	<b>Universo e amostra do estudo</b> .....	45
3.3.1	<i>Instituições públicas federais</i> .....	46
3.3.2	<i>Instituição pública selecionada para análise situacional individualizada</i> .....	47
<b>3.4</b>	<b>Variáveis do estudo</b> .....	47
<b>3.5</b>	<b>Método estatístico</b> .....	50
<b>4</b>	<b>RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	57
<b>4.1</b>	<b>Estado da arte na literatura nacional e internacional</b> .....	57
4.1.1	<i>Estado da arte na literatura nacional</i> .....	57
4.1.2	<i>Estado da arte na literatura internacional</i> .....	64
<b>4.2</b>	<b>Análise documental</b> .....	68
4.2.1	<i>Auditoria controle</i> .....	68
4.2.2	<i>Auditoria governança</i> .....	73
<b>4.3</b>	<b>Análise estatística</b> .....	75
4.3.1	<i>Análise descritiva</i> .....	75
4.3.2	<i>Análise das correlações</i> .....	78
4.3.3	<i>Análise multivariada (PLS-SEM)</i> .....	80
4.3.3.1	<i>Teste do modelo, utilizando variável de controle</i> .....	86

<b>4.4</b>	<b>Análise individualizada da Polícia Federal</b> .....	88
4.4.1	<i>Auditoria controle - Polícia Federal</i> .....	88
4.4.2	<i>Auditoria governança - Polícia Federal</i> .....	92
<b>5</b>	<b>RECOMENDAÇÕES</b> .....	95
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	99
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	103
	<b>APÊNDICE A</b> – Participantes da Análise .....	113
	<b>APÊNDICE B</b> – Indicadores da Auditoria Controle .....	119
	<b>APÊNDICE C</b> – Indicadores da Auditoria Governança.....	123
	<b>APÊNDICE D</b> – Relatório Técnico .....	132

## 1 INTRODUÇÃO

Tendo como referencial a Teoria Clássica da Administração, atribuída ao engenheiro francês Jules Henri Fayol (1841-1925), o conjunto das operações de toda empresa é divisível em seis grupos: técnicas, comerciais, financeiras, de segurança, de contabilidade e administrativas. As operações administrativas são divididas em: planejamento, organização, comando, coordenação e controle. Ainda segundo Fayol, o controle corresponde ao cuidado para que tudo aconteça conforme as regras estabelecidas e as ordens dadas (FAYOL, 1989).

Mota (2018) ratifica a perspectiva, de Fayol, do controle no âmbito da Administração de empresas, ressaltando o planejamento como marco primeiro de uma estrutura funcional que culmina com a função controle e apresenta aquele em três dimensões: como função restritiva e coercitiva, que busca a restrição e controle de desvios de conduta; como um sistema automático de regulação, mediante a execução operacional padronizada e automática das atividades; e, por fim, assumindo a função administrativa, que abrange o processo como um todo, objetivando um fim comum e previamente determinado.

Os conceitos expressos, a priori, estão mais ligados à atividade privada, entretanto, à extensão temporal, a Administração evoluiu e, no final dos anos de 1970 e início dos anos de 1980, passou-se a observar um movimento internacional de aproximação do setor público às técnicas mais aprimoradas da gestão do setor privado, buscando um ganho na eficiência, influenciando, também, no modo como a função controle é entendida e exercida, sendo um dos seus componentes o controle interno, que, por sua vez, foi alcançando um nível de importância gradativamente mais elevado (MONTENEGRO; OLIVEIRA; LOPES, 2018).

Na perspectiva de Mota (2018), a atividade pública está intimamente ligada ao controle, este sendo exercido no Brasil por imposições constitucionais, passível de ser estruturado, de maneira simplista, como interno, desempenhado pela própria instituição, e externo, realizado por outro órgão não vinculado à estrutura organizacional daquela. Em complementação, Morais e Teixeira (2016) tratam da estruturação do sistema de controle na Administração Pública brasileira e informam que a sua geratriz deriva do traçado constitucional, sendo constituído pelos controles judicial, interno, externo e social.

Com efeito, ressalta-se que a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (BRASIL, [2020]) estabelece, na Seção IX (Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária), que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso

Nacional, por meio de controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. O referido controle externo, encargo do Congresso Nacional, é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). Além disso, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter, integradamente, sistema de controle interno, sendo uma das finalidades deste apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, [2020]).

Segundo o TCU (BRASIL, TCU, 2009), controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) constituem sinônimos utilizados para referenciar um processo organizacional de responsabilidade da gestão, que almeja assegurar uma razoável margem de acerto para que os objetivos da organização sejam alcançados. Não obstante, ressalta que não devem ser confundidos o controle interno da própria instituição e o sistema de controle interno previsto na Constituição, porquanto este não substitui aquele, pois o primeiro é a unidade técnica que atua dentro de cada instituição, também constituindo um sistema institucional, e o segundo é um sistema orgânico, governamental, formado pelas diversas unidades técnicas que atuam integradamente e sob a orientação normativa e supervisão técnica de um órgão central, sem prejuízo da subordinação das unidades às instituições às quais pertencem.

No caso do Poder Executivo, o aludido “órgão central” constitui a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão de controle interno do Governo Federal, ao qual impende exercer a supervisão técnica das unidades técnicas e órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, proporcionando a orientação normativa necessária (BRASIL, CGU, 2019).

Ao analisar a CGU e o seu papel, Marx (2016) aponta uma possível dualidade entre as atividades de combate à corrupção e apoio à melhoria da gestão. Ressalta o fato de o mesmo órgão estar incumbido de apoiar os gestores na melhoria da gestão e, por outro lado, ter a função de combater as práticas de corrupção dos maus gestores. Conclui que os dois papéis não se expressam conflitantes e sim são complementares. Destaca, entretanto, que a modernização/reforma do Estado preconizam uma modificação nos mecanismos de controle da gestão pública, defendendo a mudança de um controle de procedimentos para um de verificação de resultados das políticas públicas, tanto no nível da CGU como nas unidades de controle interno dos entes públicos.

Em concordância, Soares e Rodrigues (2019) destacam a necessidade de comprovação da importância do controle interno por meio do aperfeiçoamento das atividades de acompanhamento da gestão. Ibrahim, Pessanha e Alves (2019), *in alia manu* ressaltam ser imperativo o seu aprimoramento na fiscalização da efetividade do atendimento do interesse

público, ao passo que Gattringer e Marinho (2020) avultam a relevância da sua competência técnica para verificação da efetividade da atividade pública.

Existe, então, um grande potencial de contribuição do controle interno para o aprimoramento da gestão pública (ALENCAR; FONSECA, 2016), pois conforma uma estrutura já legalmente constituída e posicionada dentro dos mais variados entes públicos (BRASIL, [2020]), com atribuições, dentre outras, para comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, e combater a malversação dos recursos públicos (GALVÃO, 2016).

Nessa esteira, Teixeira e Gomes (2019) apontam o conceito de governança como também relevante para o estabelecimento dos pressupostos para a reforma do Estado, buscando sua desburocratização e incremento gerencial. Daí, ressalta-se a possibilidade de contribuição do controle interno para aprimoramento da governança pública (FERREIRA, 2016), entendimento também encontrado na literatura internacional (LONESCU, 2016).

Outrossim, verificou-se um certo distanciamento entre as práticas administrativas nas empresas privadas, mais desenvolvidas, em relação às instituições públicas (FONTES FILHO; ALVES, 2018; FREIRE; BATISTA, 2018; PASCOAL; OLIVEIRA, 2019), ao mesmo passo em que se divisaram a carência de estudos e a consolidação de conhecimentos que evidenciem a situação atual de desenvolvimento dos controles internos dentro das instituições públicas (BEUREN; ZONATTO, 2014; FREIRE; BATISTA, 2018). De semelhante modo, são necessários mais estudos sobre governança corporativa no setor público (FERREIRA, 2016; PASCOAL; OLIVEIRA, 2019). Foram verificados, ainda, relatos na literatura internacional de déficit nos estudos sobre os efeitos do controle interno sobre a eficiência do setor público (PARK; MATKIN; MARLOWE, 2016).

Infere-se, então, haver a necessidade de mais experimentos sobre o controle interno e a governança nas instituições públicas. Assim sendo, por via de revisão da literatura e pesquisa documental baseada em auditorias do TCU, o presente estudo visa a preencher, ou complementar, possíveis lacunas teóricas relativas à atuação efetiva do controle interno nas instituições públicas federais brasileiras e a sua provável relação com a governança pública.

*Ipsa facto*, com amparo nos resultados de auditorias operacionais do TCU, realizadas em 2018, cujo objeto de análise foram diversas instituições públicas federais, que tratavam sobre a exposição da Administração Pública federal à fraude e à corrupção, com enfoque nos controles (BRASIL, TCU, 2018a), e sobre a verificação da situação da governança no setor público (BRASIL, TCU, 2018b), intentou-se associar os pressupostos teóricos com os achados fáticos.

Por fim, foi eleita uma instituição pública, dentre as contempladas pelas auditorias do TCU, para análise situacional individualizada e mostra de uma contribuição específica – própria de um mestrado profissional – visando à melhoria da realidade da Administração Pública. Destarte, foi escolhida a Polícia Federal, instituição pública integrante do Poder Executivo Federal, dadas a sua notoriedade e a admiração e a afinidade do pesquisador-autor do texto ora relatoriado relativamente à instituição pinçada para exame.

### **1.1 Problema de pesquisa**

Almeja-se com este estudo colaborar para uma maior reflexão sobre a importância da atuação do controle interno nas instituições públicas federais brasileiras, ampliando o tema na perspectiva da governança pública.

Ressalta-se que o foco da pesquisa é o sistema institucional de controle interno inserido em cada instituição pública, cuja união forma o Sistema de Controle Interno previsto na Constituição Federal, delimitada, no caso sob exame, ao Poder Executivo Federal, sendo tratada a unidade de ideia “controle interno” como designativa do conceito em si, englobando a função de controle interno e os meros controles internos administrativos ou da gestão.

Ressalta-se, ainda, que, em recente edição do Referencial Básico de Governança aplicável a organizações e outros entes jurisdicionados (BRASIL, TCU, 2020a), o TCU aponta a dificuldade em conceituar a governança, adotando as terminologias governança pública, governança pública organizacional e governança organizacional pública como expressões sinônimas, indicando, ainda, que a própria denominação “governança pública” deriva da governança corporativa da iniciativa privada. Assim, considerando que as auditorias do TCU sobre governança pública mostraram-se primordiais para esta demanda acadêmica no patim *stricto sensu*, perfilhou-se a terminologia “governança pública” ao largo do texto desta pesquisa para designar o conceito de governança vinculado à atividade pública, respeitando-se, também, as nomenclaturas utilizadas por parte de cada autor referenciado.

Destarte, adotou-se como problema de pesquisa esta indagação: - qual o efeito do controle interno na governança pública em instituições públicas brasileiras vinculadas ao Poder Executivo Federal?

Ao se transpor esta ideia, pretende-se identificar a situação do controle interno e da governança pública na Polícia Federal, mediante o levantamento realizado nas auditorias do TCU, visando a oferecer uma contribuição efetiva para a instituição, ou seja, intenta-se realizar

uma análise situacional para expressar recomendações que venham a se constituir efetivamente em um trabalho aplicado ao aprimoramento da realidade da Administração Pública brasileira.

## **1.2 Objetivos geral e específicos**

O objetivo geral deste experimento reside em investigar o possível efeito do controle interno na governança pública em instituições públicas brasileiras vinculadas ao Poder Executivo Federal.

Com esse propósito, os objetivos específicos estão assim configurados:

- a) verificar, mediante revisão sistemática da literatura, a relação e possibilidade de contribuição do controle interno com a governança pública;
- b) identificar, por via de análise documental, se os achados na literatura são coerentes com os resultados das auditorias realizadas pelo TCU em diversas instituições públicas federais vinculadas ao Poder Executivo Federal;
- c) verificar, recorrendo à análise estatística das auditorias, se o modelo estrutural proposto é corroborado pela realidade da atividade pública brasileira;
- d) oferecer produto técnico para a Polícia Federal, relatando os resultados da análise das auditorias do TCU relativas a ela e pautando recomendações.

## **1.3 Justificativa e a relevância da pesquisa**

A implementação de um sistema de controle interno em órgãos públicos, além de atender as exigências legais, possibilita a definição de uma metodologia da gestão capaz de reduzir conflitos de interesse entre os executores das políticas públicas (agentes públicos) e os beneficiários delas (Sociedade e Estado), possibilitando, ainda, combater as práticas de corrupção, mitigar o descontrole e inefetividade dos gastos públicos e viabilizar o cumprimento de metas e objetivos institucionais (GALVÃO, 2016).

Outrossim, Teixeira e Gomes (2019) reforçam o papel institucional da governança, alertando para a noção de que, a fim de se aportar a uma boa governança nas instituições públicas, elas necessitam assumir a preservação dos valores públicos e robustecer aspectos essenciais, como: prestação de contas (*accountability*), transparência, resultados eficazes e eficientes, Estado de Direito e processos democráticos – inferindo-se aqui grande afinidade entre os objetivos das ações do controle interno e da governança pública.

*Ex expositi*, mostrou-se profícuo averiguar a situação atual de desenvolvimento dos controles internos nas instituições públicas e a sua relação com a governança pública. De semelhante modo, além do cumprimento de requisito formal do mestrado profissional, mostrou-se relevante a possibilidade de contribuição com a renomeada instituição brasileira, conformada na Polícia Federal.

Da escolha da instituição, cabe destacar o fato de que as principais atribuições da Polícia Federal estão relacionadas à apuração de infrações penais e à prevenção de crimes, porquanto ela exerce, com exclusividade, as funções de polícia judiciária da União, desempenhando, também, os misteres de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras, possuindo, ainda, outras atividades administrativas (BRASIL, POLÍCIA FEDERAL, 2020a). Não obstante, um dos motivos basilares que a torna uma instituição nacionalmente reconhecida é o persistente combate à corrupção, motivo pelo qual está constantemente nos *media* e sendo lembrada pela população como umas das instituições públicas mais confiáveis do Brasil, conforme demonstram as pesquisas divulgadas nos meios de comunicação (MENDONÇA, 2019; TOLEDO, 2020).

Destarte, mostrou-se relevante avaliar na Polícia Federal a situação atual de desenvolvimento dos controles internos e da governança pública, almejando o oferecimento de recomendações que concedam uma efetiva contribuição à melhoria da atividade pública, mesmo que de maneira contingente.

Assim exposto, vislumbra-se tanto o aspecto acadêmico, de contributo com a evolução dos estudos sobre a situação atual de desenvolvimento dos controles internos dentro das instituições públicas e sua relação com a governança pública, como - e notadamente - o aspecto prático de colaborar efetivamente com o aprimoramento das atividades de tão renomeada instituição pública que é a Polícia Federal, mediante uma análise situacional para a oferta de recomendações, em consonância com o objetivo de se constituir em trabalho aplicado à realidade da Administração Pública, próprio de um mestrado profissional e requisito para sua conclusão.

#### **1.4 Estrutura da dissertação**

O experimento sob relatório está organizado em seis capítulos. O primeiro constitui a introdução, composta por: contextualização do tema e indicação de possíveis lacunas de pesquisa na temática de interesse; identificação do problema de pesquisa; expressão dos objetivos, geral e específicos; indicação da justificativa para o estudo; e exposição da estrutura

do trabalho. A seção seguinte refere-se ao arcabouço teórico da temática, evidenciando a importância do controle interno para a Administração Pública, relacionando-o com a governança pública e apontando outros aspectos relevantes que foram verificados à extensão da pesquisa e que, decerto, vão contribuir com o entendimento e justificativa do estudo. O terceiro capítulo contém, pormenorizadamente, os aspectos metodológicos, enquanto o quarto interpreta e discute os resultados desta demanda. O seguinte aporta recomendações que almejam contribuir com a melhoria da atividade pública. A seção de remate, o sexto capítulo, evidencia a contribuição, limitações metodológicas e sugestões para futuras pesquisas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO/NORMATIVO

Inicia-se com a introdução do tema controle interno, para, em seguida, expor a contextualização do controle interno na Administração Pública brasileira. Após, reporta-se à temática governança e, na sequência, procura a relação entre controle interno e governança na Administração Pública. À guisa de fecho, faz-se breve explanação sobre aspectos jurídicos relevantes atinentes à fundamentação legal do controle interno e da governança pública.

### 2.1 Evolução do controle interno

Os registros da atividade de controle remontam à Antiguidade, quando era associada a mero mecanismo de contabilização patrimonial, tanto no âmbito privado como no público. À medida temporal, todavia, a formação das democracias modernas, fundamentadas na teoria da separação e equilíbrio dos poderes do Estado, robusteceu a importância do controle como instrumento de fiscalização e orientação da atividade pública (MOTA, 2018).

Tratando especificamente do Controle Interno, o seu conceito sobrou incluído nos padrões profissionais de auditoria dos países de língua inglesa por volta dos anos de 1920 e 1930, tendo demonstrado maior evolução desde 1950, especialmente em razão de cobranças da sociedade relativas à demonstração da probidade administrativa das companhias, ensejando a criação de padrões de atuação (*frameworks*) para estabelecer princípios e conceitos que norteassem as atividades de auditoria e avaliação de controles internos (CAPOVILLA; GONÇALVES, 2018).

Quando surgiram, as estruturas conceituais de controle (*frameworks*) exprimiam como finalidade indicar diretrizes para que os sistemas de controle utilizados pelas organizações privadas se fizessem mais eficazes, auxiliando na consecução dos objetivos institucionais. Posteriormente, passaram a ser adotadas também na gestão pública, tendo como uma das principais referências a Organização Internacional de Entidades Superiores de Fiscalização (*International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI*), órgão internacional que realiza estudos, elabora normas e estabelece diretrizes pertinentes ao exercício da fiscalização no setor público (SILVA; ABREU; COUTO, 2017).

De acordo com Soares e Rodrigues Júnior (2019), verifica-se que os princípios clássicos de controle interno ainda utilizados pelas diversas instituições tendem a ser substituídos pelas estruturas conceituais (*frameworks*) adotadas internacionalmente, estando dentre as quatro

principais e mundialmente aceitas, sendo considerada a mais difundida no ambiente dos negócios a estrutura: Controle Interno – Estrutura Integrada, emitida pelo COSO<sup>1</sup>.

Monteiro (2015) expõe que as inseguranças que geraram as exigências sociais de maior probidade administrativa nas instituições, tanto públicas como privadas, levantaram suspeitas de que as auditorias não seriam suficientes para evitar fraudes, carecendo haver complementação pelo Sistema de Controle Interno e pela gestão de risco para resultar em uma governança eficaz, destacando, ainda, a importância de bons procedimentos de governança corporativa e de controles internos para adequada gestão e o controle das organizações.

Corroborando o exposto, na perspectiva internacional, Park, Matkin e Marlowe (2016), em estudo realizado nos Estados Unidos da América (EUA), informam que as organizações públicas implementam os controles internos como uma estratégia essencial para prevenção e averiguação de fraudes e desperdícios, e para garantir o cumprimento da legislação, e relatam haver poucas pesquisas sobre os efeitos do controle na eficiência do setor público.

Lonescu (2016) esclarece que, além da Romênia, a reforma do controle interno é muito comum nos países europeus, fazendo parte da nova gestão pública, visando a reduzir a burocracia e os desperdícios de recursos públicos por meio da melhoria da gestão.

Djalil *et al.* (2018), em pesquisa realizada no setor público da Indonésia, asseveram que o controle interno tem robusta influência para prevenir fraudes e irregularidades, de modo que a sua fragilidade repercute diretamente no aumento da prática de corrupção, conluio, nepotismo e desobediência à legislação.

No panorama brasileiro não acontece diferente, haja vista o fato de Pederneiras *et al.* (2018) indicarem que a ausência de controle interno ou sua fragilidade sujeita as entidades aos descaminhos, aos desvios de recursos e à gestão fraudulenta, realçando a ação de coibir ou minimizar as ocorrências de falhas e riscos operacionais, destacando as mesmas condições para a Administração Pública com acréscimo do papel gerador de confiança para atuação do controle externo e do controle social.

Klein Junior (2020) adiciona que governos utilizam a gestão de riscos como integrantes de um novo padrão de excelência para o controle interno, introduzindo uma nova lógica de *accountability* no setor público, agregando controle e gestão para melhorar a decisão governamental e o desempenho dos serviços públicos, entretanto, considerando o contexto de

---

<sup>1</sup> O *Committee of Sponsoring Organizations of the Tread* (COSO) “[...] é uma iniciativa conjunta de cinco organizações do setor privado que se propõe a liderar a geração de conhecimento por meio do desenvolvimento de estruturas e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e prevenção de fraudes”. (BRASIL, CGU, 2017a, p. 133).

reforma gerencial tardia e *accountability* pouco desenvolvida da Administração Pública brasileira, existiria resistência para institucionalização de inovações de controle, pois os agentes políticos evitariam dar visibilidade a problemas que ameaçam o seu capital político.

De igual modo, Ibrahim, Pessanha e Alves (2019) asseveram ser imperativo o aprimoramento do sistema de controle interno, pois de nada adianta a previsão legal, definindo sua estruturação e atribuições, se o seu potencial de atuação não for efetivado. Alertam para o fato de que o foco do controle deve ser o atendimento do interesse público e que os meios de controle e gestão devem ser utilizados de maneira qualificada e não para o mero cumprimento de formalismos e como fins de si mesmos. Deste modo, o nível de atuação deve ser elevado ao patamar de fiscalização da efetividade do desempenho dos entes públicos.

Ibrahim, Pessanha e Alves (2019) não cogitam, todavia, em renunciar à atuação primária dos controles internos de avaliação da legalidade e da regularidade, mas qualificar os esforços para perspectivas relacionadas ao desempenho da gestão, com um maior compromisso com os resultados (efetividade), mas sem abdicar da fiscalização e comprovação da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Em concordância, Gattringer e Marinho (2020) informam que o ambiente de controle interno requer competência técnica e compromisso, requisitos essenciais para a constituição da cultura de controles internos. Evidenciam que, no âmbito público, em razão do princípio da eficiência, é crescente a cobrança pelos resultados mais efetivos, obrigando que a atividade administrativa seja executada com presteza, perfeição e rendimento funcional, exigindo que os gestores públicos transcendam o mero cumprimento do princípio da legalidade, base do controle de conformidade, para atingir, também, resultados efetivos nos serviços públicos prestados com o objetivo de atender aos anseios da sociedade.

Em complementação, enfatiza-se a existência de outras análises que vislumbram a necessidade de aprimoramento do controle interno nas instituições públicas para consecução de uma contribuição qualificada para promoção da governança pública. Nesse sentido, Soares e Rodrigues (2019) afirmam que os sistemas de controle interno granjeiam ênfase e comprovam sua importância, à medida que suas atribuições vão se tornando mais elaboradas, transpondo o aspecto meramente contábil. Segundo eles, os sistemas de controles internos monitoram a eficiência das operações, a confiabilidade das demonstrações contábeis, o atendimento às exigências legais e a proteção ao patrimônio, indo além da mera averiguação de numerário,

examinando a gestão organizacional como um todo, ocasionando tranquilidade para os dirigentes das organizações para condução da sua gestão.

Ferreira (2016) acrescenta que o controle interno, quando se instrumentaliza e assume o posicionamento de integração em um conjunto maior, que gera segurança informacional e permite o adequado suporte à alta gestão, tornando-a transparente e íntegra em sua *accountability*, na medida em que atua comprometido em colaborar com o atingimento dos objetivos organizacionais, ascendendo a eficácia, a eficiência e a efetividade operacionais, constitui-se em dimensão qualificada da governança corporativa.

## **2.2 Contextualização do controle interno na Administração Pública brasileira**

De acordo com Pinto e Santos (2017), diversos estudos assinalam que a Administração Pública brasileira passou basicamente por três formatos administrativos: patrimonialista, burocrático e gerencial. Eles destacam, entretanto, não ter havido uma ruptura completa na passagem de uma forma para a outra. Assim sendo, o entendimento do processo de desenvolvimento da estrutura administrativa tornar-se vinculado ao contexto histórico e deve considerar a recorrência de características diversas em fases distintas.

Não obstante, Pinto e Santos (2017) adotam o entendimento de que o Brasil transitou por três grandes reformas administrativas. No período da Primeira República, 1889 a 1930, o Estado brasileiro estava permeado por mandonismo, nepotismo, clientelismo e patrimonialismo, caracterizados pela indistinção do interesse público em relação ao particular e sem alterações significativas na estrutura do Estado. Em seguida, de 1930 a 1945, foi adotado um modelo de intervenção centralizadora do Estado sobre a Sociedade, definindo-o como administração racional-legal e considerando a primeira reforma, denominada burocrática. Em seguida, no período de 1964 a 1985, surgiu a reforma empresarial do Estado, com o intuito de modernização da estrutura estatal, todavia, não foram criados mecanismos contrários às práticas patrimonialistas e fisiológicas ainda existentes. Posteriormente, de 1994 a 2002, sucede a reforma gerencial, impulsionada pela globalização e pela necessidade de combate ao nepotismo e à corrupção.

Complementarmente, Blonski *et al.* (2017) informam que, nos anos de 1970-80, em resposta ao cenário de crise econômica instalado em diversos países, surgiu internacionalmente uma onda de pensamento direcionado à modernização da Administração Pública, rompendo com a burocracia clássica e buscando a aproximação com os conceitos mais modernos da iniciativa privada, fazendo surgir a *New Public Management* (NPM) que influenciou

intensamente as reformas estruturais do Estado brasileiro durante os anos de 1990, incentivada pelos ideais de defesa da sociedade destacados na Constituição Federal de 1988.

Ainda segundo Blonski *et al.* (2017), a NPM é um movimento da gestão pública que defende a inserção de instrumentos gerenciais da iniciativa privada no setor público. Deste modo, passou-se à utilização de princípios e meios da gestão consolidados no setor privado, objetivando substituir o modelo burocrático por um padrão gerencial mais flexível e capaz de dar celeridade e eficiência à máquina pública. Por fim, asseveram que, com base na NPM, o modelo de Estado “gerencialista” passou a predominar nas administrações públicas em diversos países, com destaque para o fato de que, no setor público, o aspecto capital da estratégia organizacional é o necessário alinhamento dos interesses econômico-financeiros com as questões sociais.

Conforme Alencar e Fonseca (2016), a aludida reforma gerencial do Estado brasileiro, ocorrida nos anos de 1990, propiciou a introdução de programas de qualidade na Administração Pública. Destacam o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública), vigente desde o ano de 2005, que tinha como uma de suas premissas básicas o foco em resultados para o cidadão. O referido foco ensejou a necessária reestruturação dos controles externo e interno na Administração Pública, ao tempo em que favoreceu, também, a prática do controle social<sup>2</sup>.

Outrossim, Alencar e Fonseca (2016) enfatizam que a GesPública trouxe para a atividade pública um modelo de excelência em gestão já reconhecido nas organizações privadas. A adaptação do modelo às necessidades públicas teve como consequência o imperativo da implantação de melhorias na execução do orçamento público, que, por sua vez, reforçou a importância dos controles (interno, externo e social) para fiscalização da qualidade dos gastos públicos. Então, os citados autores, na pressuposição de que o objetivo maior do Estado é o atendimento do interesse público e que tal objetivo está vinculado à observância da legislação, alçam a atividade de controle na Administração Pública à condição de instrumento para constatação se o alcance dos propósitos do Estado está acontecendo e se ocorre em conformidade com o ordenamento jurídico.

Klein Junior (2020) indica que a Constituição de 1988 é tida como marco normativo do sistema de controle interno da Administração Pública brasileira, cuja institucionalização foi

---

<sup>2</sup> Segundo Silva *et al.* (2018), além dos controles interno e externo da Administração Pública, a Constituição Federal de 1988 trouxe a possibilidade de realização do controle social, que se deu com a participação popular no monitoramento da aplicação dos recursos públicos nos distintos níveis de governo, demandando a devida transparência e possibilitando a *accountability* por meio da integração entre os referidos meios de controle.

assinalada por via de resistências que, a princípio, direcionaram para uma lógica de correição que desvaneceu os esforços para o incremento de um viés gerencial e, ao largo do tempo, a modernização do controle interno detém-se, sobretudo, pelos entraves na institucionalização do exercício da *accountability*, o que possibilitou a adoção de modalidades mais reflexivas de controle e a superação do enfoque de controle formal legalista do passado.

Por fim, Morais e Teixeira (2016) apontam as interfaces da *accountability* com democracia, transparência e controle, e afirmam ser necessário ter clareza sobre o controle e a interface que ele estabelece com a *accountability*, chamando atenção para o fato de que o mero fornecimento de informações, ou a disponibilização de acesso a elas, já não garante a responsividade que requerem os processos de controles internos, ou seja, o controle deve atuar não somente sobre aquilo que foi realizado, mas, também, avaliar os meios utilizados e os resultados, para que ocorra a *accountability* – essa sendo entendida em seu sentido mais amplo, que ultrapassa a mera prestação de contas e envolve responsabilização, controle, transparência etc. – cuja transposição para outras áreas, como a estatal, acarretou a necessária reinvenção da sua governança.

### 2.3 Da governança corporativa à governança pública

Consoante Souza, Bauer e Coletti (2020), a governança corporativa não é tema recente, existindo registros de trabalhos sobre ela desde os anos de 1930, porém, houve um acréscimo no interesse sobre o assunto desde 1970, tendo iniciado na atividade privada, ligada, principalmente, às empresas de capital aberto cujas ações são negociadas em bolsas de valores e precisam prestar contas do seu gerenciamento aos acionistas. Definem a ideia de que a terminologia **governança corporativa** designa o governo e gestão da empresa, assim como a configuração societária das organizações.

Em consonância, Correio (2019) relata que a governança corporativa foi originalmente pensada para as organizações privadas, mas, com o passar do tempo, verificou-se que as suas práticas são aplicáveis, também, nas organizações públicas, atendendo aos anseios da sociedade para um aprimoramento da atividade pública ao nível de excelência existente no setor privado, tentando conciliar a percepção da qualidade dos serviços públicos prestados com a necessária confiabilidade nos *modi operandi* dos governos.

Ferreira (2016) informa que a ideia de governança inicia no momento em que a pessoa sente a necessidade de acompanhar o adequado cumprimento de interesses seus delegados a terceiros e, mais precisamente, a governança corporativa exsurge em razão de escândalos

financeiros que atribuíram a credibilidade das corporações no mercado de capital internacional. Sem embargo, ressalta que não haveria consenso sobre o conceito de governança corporativa, quer seja entre as instituições regulamentadoras ou entre os teóricos, e que, apesar da relevância, ainda é tema pouco consolidado no setor público.

De acordo com Dani *et al.* (2018), o advento mundial da nova gestão pública fomentou a necessidade de aprimoramento da governança pública, buscando a institucionalização de uma administração gerencial. Ressaltam que a confiança no governo constitui o fator adicionado como contributo ao entendimento da governança pública, um dos principais valores vinculados ao comportamento político e prerequisite para participação política, comportamento de obediência às leis, cooperação horizontal e tolerância à diversidade de opiniões.

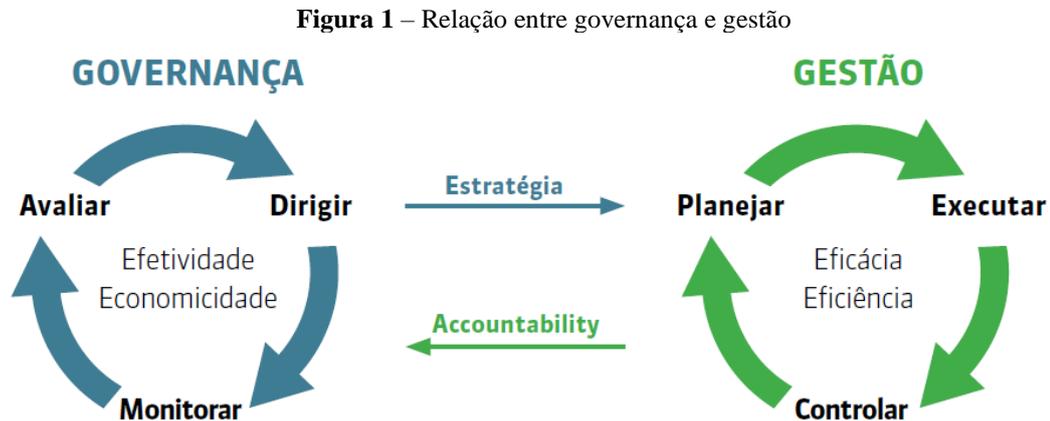
No entendimento de Galvão (2016), a governança corporativa tem como pilares isonomia, transparência, compromisso com os resultados e cumprimento de normas. Acrescenta para governança pública o pilar da necessária e irrestrita observância aos Princípios Gerais da Administração Pública e ressalta a peculiar aplicação da Teoria de Agência Pública/Governamental, que tem como **principal** a sociedade-estrutura de Estado e como **agente** o governo.

Complementarmente, Galvão (2016) exprime que as demandas da sociedade e dos agentes públicos são infinitas, entretanto, os recursos públicos são limitados, daí a menção à Teoria de Agência, que analisa o conflito de interesses entre o **principal**, que delega responsabilidades para o atendimento de seus interesse, e o **agente**, que é delegado para fazer a gestão dos interesses do **principal**, mas que possui interesses particulares.

Moreno-Enguix, Gras-Gil e Henández-Fernández (2019) mostram estudo realizado na Espanha e descrevem que a interação entre o gestor público e o eleitor é descrita como uma relação de agência em que este é o **principal** e aquele é o **agente** autointeressado e maximizador de seus interesses, um dos quais seria a reeleição, cuja mediação depende da adequada utilização dos mecanismos de governança para expor o agente e inibi-lo nas práticas inadequadas que o distanciem da afabilidade do principal.

O TCU (BRASIL, TCU, 2020a) aborda o conflito de agência como problema geral da governança corporativa que atinge também as instituições públicas e define governança pública organizacional como implementação de práticas de liderança, estratégia e controle que possibilitem aos gestores de um ente público, juntamente com as partes interessadas (*stakeholders*), a avaliação dos cenários e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o funcionamento, de modo a favorecer as possibilidades de entrega de bons resultados aos cidadãos em termos de serviços e políticas públicas.

Segundo o TCU (BRASIL, TCU, 2020a), governança não é o mesmo que gestão, aquela está ligada à definição de regras para o direcionamento da instituição e esta vincula-se ao gerenciamento das ações necessárias para atender os direcionamentos estabelecidos. A seguir, na figura 1, está um diagrama ilustrativo da relação entre governança e gestão.



Fonte: BRASIL, TCU (2020), p. 17.

O TCU (BRASIL, TCU, 2020a) aponta algumas considerações relevantes para o entendimento conceitual: a governança é função direcionadora, responsável por definir a direção a ser tomada, mas com respaldo em evidências e levando em consideração os interesses dos proprietários e das partes interessadas; a gestão é função realizadora, recebe o direcionamento superior e é responsável por planejar os caminhos mais adequados para concretizar as diretrizes estabelecidas, executar os planos e fazer o controle de indicadores de risco. Não obstante, destaca-se que governança e gestão são distintas, mas possuem interfaces, sendo uma delas o controle.

#### 2.4 Relação entre controle interno e governança pública

Na lição de Montenegro, Oliveira e Lopes (2018), em uma entidade do setor público, a estrutura de controle ostenta especial importância para garantir a boa governança, tratando-se de uma das dimensões mais importantes desta e tendo em seu escopo o controle interno cuja amplitude de incumbência abrange praticamente toda a estrutura organizacional, desde os objetivos institucionais até os procedimentos corriqueiros, albergando conceitos intangíveis que influenciam a cultura organizacional.

Em concordância, Sousa, Souto e Nicolau (2017) relatam haver estudos evidenciando que o aumento do significado gerencial do controle interno afasta a sua compreensão nas

organizações como mero mecanismo cumpridor de formalidades e procedimentos, passando a ser entendido como um sistema completo de assistência à gestão e ao gerenciamento do risco com a participação ativa da estrutura de governança.

De maneira igual, Monteiro (2015) expõe que as inseguranças que geraram as exigências sociais de maior probidade administrativa nas instituições, tanto públicas como privadas, levantaram suspeitas de que as auditorias não se exprimem suficientes para evitar fraudes, carecendo haver complementação pelo Sistema de Controle Interno e pela gestão de risco para resultar em uma governança eficaz, destacando, ainda, a importância de bons procedimentos de governança corporativa e de controle interno para adequada gestão e o controle das organizações.

Ferreira (2016) demonstra o controle, com destaque para o controle interno, como uma dimensão inafastável da governança pública, buscando associar os dois conceitos. Observa, todavia, que os estudos são ainda incipientes nessa temática, inclusive da aplicação da governança ao setor público. Situa a governança pública como elemento de proteção da sociedade contra os maus gestores, na medida em que busca promover a eficácia, a eficiência e a efetividade das políticas públicas, e aponta o controle interno como um possível instrumento para tal.

Em uma análise do contexto europeu, Moreno-Enguix, Gras-Gil e Henández-Fernández (2019) informam que a aplicação de uma nova governança pública, concretizada por muitos países, ensejou a criação de sistemas da gestão na Administração Pública e o incremento de uma estrutura de contabilidade eficaz, com um controle interno eficiente, para garantir uma prestação adequada de serviços que atendam às necessidades dos cidadãos.

Mediante estudos realizados na Indonésia, Prasatyayang e Suartana (2017) informam que, conforme já apontado em ensaios anteriores, a implantação do sistema de controle interno e a boa governança têm efeito positivo significativo no desempenho do governo.

Ainda em relação à Indonésia, Putra e Dwiana Putra (2018) acrescentam que um bom controle interno ensinará uma organização econômica, eficaz e eficiente, que possibilitará a prática da boa governança, e ratificam que o sistema de controle interno e a boa governança têm influência significativa positiva na atuação do governo.

Em análise sobre o perfil de artigos sobre controle interno no setor público, Beuren e Zonatto (2014) relatam que, no período de 1983 a 2011, observou-se um aumento na produção científica sobre a temática, entretanto, inexistente literatura específica predominante, e indicam, dentre os temas explorados, a governança.

Corroborando a relação entre controle interno e governança, Galvão (2016) assevera que um sistema de controle interno que atue efetivamente como meio de apoio à gestão reduz, consideravelmente, os conflitos de agência e assegura transparência, austeridade e governança da gestão. Fortini e Shermam (2017) destacam ser condição essencial para governança pública a existência e efetividade do controle interno. Freire e Batista (2017) associam o controle interno à gestão de riscos para destacar o seu viés preventivo e a necessidade de sua interação organizacional para o gerenciamento de riscos e promoção dos processos eficazes de governança. Souza, Bauer e Coletti (2020) apontam o controle interno como gerador de vantagens competitivas, quando, efetivamente, aplicado no contexto das boas práticas de governança corporativa.

Em suma, infere-se da literatura um relacionamento manifesto entre controle interno e governança pública, com destaque para a necessidade de efetividade na atuação contributiva do primeiro como auxiliar na adequada estruturação da segunda, relação que se intenta demonstrar, com simplicidade, no diagrama contido na figura 2, a seguir, onde se buscou a associação de um modelo (*framework*) de controle interno hipoteticamente efetivo e conceituado na literatura e um modelo de governança pública hipoteticamente efetivo e oferecido pelo TCU como referencial para a Administração Pública.



Fonte: Elaboração própria, com base no COSO (2013) e TCU (BRASIL, TCU, 2020a).

A estrutura de controle interno disponível na figura 2 intenta representar a capacidade de atuação qualificada que idealmente transformaria o potencial do controle interno em efetiva contribuição, representada pela seta, para o aprimoramento da governança pública. Esta, por sua vez, em função também do efeito da ação do controle interno, está expressa como uma

estrutura hipoteticamente aprimorada, conforme Referencial Básico de Governança Organizacional do TCU (BRASIL, TCU, 2020a).

Quanto aos critérios para demonstração, no que concerne ao controle interno, adotou-se o delineamento do COSO para representar as práticas de excelência. Segundo Capovilla e Gonçalves (2018), as estruturas conceituais do COSO estabelecem princípios e modelos que norteiam a atividade de auditoria, quer seja em organizações privadas ou públicas, notadamente na avaliação das estruturas de controles internos. Enfatizam os cinco componentes da estrutura de controle interno estabelecidos pelo COSO para direcionar a avaliação e ressaltam a possibilidade de sua combinação com modelos de maturidade, que partem da análise da atual situação de uma instituição para a projeção de onde se quer chegar.

Em relação à governança, o TCU (BRASIL, TCU, 2020a) indica a sintetização dos mecanismos e práticas da governança pública organizacional em três dimensões - liderança, estratégia e controle - cabendo à liderança as práticas de definir o modelo de governança, fomentar a integridade e desenvolver a capacidade de liderança. Vinculadas à estratégia encontram-se as práticas da gestão de riscos, estabelecimento da estratégia, promoção da gestão estratégica, monitoramento do alcance dos resultados da organização e monitoramento do desempenho das funções gestoras. Entrementes, as práticas do controle constituem a promoção da transparência, a garantia da *accountability*, a avaliação da satisfação das partes interessadas e a avaliação da efetividade da auditoria interna.

Ressalta-se que o mecanismo **controle** não se restringe ao controle interno e a sua atuação, aquele remete às práticas direcionadas a estimular a responsabilidade das organizações e dos agentes públicos e este fiscaliza a adequação das referidas práticas e permeia as três dimensões, ou mecanismos (BRASIL, TCU, 2020a).

## 2.5 Aspectos jurídicos relevantes

Considerando a obrigatoriedade da vinculação à legalidade na atividade pública brasileira, conforme Princípio da Legalidade (REIS; ANZOLIN, 2020), e transpassada a parte conceitual – sem a pretensão de terem sido exauridos todos os possíveis vieses das temáticas estudadas, conforme se discorrerá mais adiante em relação às limitações deste texto dissertativo acadêmico – mostrou-se pertinente a verificação dos aspectos normativos relacionados ao controle interno e à governança pública.

Pederneiras et al. (2018) analisam o arcabouço legal que fundamenta a atividade de controle interno na Administração Pública brasileira, apontando como gênese o Texto

Constitucional Cidadão, que institui o sistema de controle interno a ser mantido de forma integrada pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, dando destaque para ideia de integração.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL, CGU, 2017a), aprovado pela CGU em junho de 2017, aponta como marco inicial das diretrizes para o exercício do controle no âmbito do Poder Executivo Federal o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que definiu o controle como um dos princípios fundamentais para o exercício das atividades da Administração Federal, a ser exercido em todos os níveis e na totalidade dos órgãos e entidades, pontuando a racionalização mediante a simplificação dos processos e a necessidade de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos (BRASIL, 1967).

Ainda de acordo com a CGU (BRASIL, CGU, 2017a), a Constituição Federal de 1988 respalda o controle interno, inova com a terminologia “sistemas de controle interno” e faz um apanhado de suas responsabilidades. Além da Constituição, ressalta, no âmbito federal, a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que objetivou organizar e disciplinar os princípios estabelecidos no Decreto-Lei nº 200, de 1967, e cita a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016, que definiu a sistematização de práticas atinentes a governança, gestão de riscos e controle internos no Poder Executivo Federal.

Silva, Abreu e Couto (2017) realizaram análise dos normativos emitidos no período de 2003 a 2016, que tratam do controle interno na gestão pública, tendo sido levantadas 34 ocorrências, sendo destacadas as nove ocorrências da legislação que se relacionam e contribuem com dimensões do controle interno estabelecidas pelo COSO, conforme está no quadro 1.

**Quadro 1** – Legislação relacionada ao controle interno no setor público, 2013 a 2016

<b>Norma</b>	<b>Ementa</b>	<b>Dimensão/Contribuição</b>
Decreto nº 4.923, de 18 de dezembro de 2003.*	Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e dá outras providências.	I - Tratam da dimensão “informação e comunicação”. Contribuem “para o aprimoramento do controle interno da gestão pública ao conformar o princípio constitucional da publicidade (art. 37, caput, da Constituição Federal - CF), corolário dos princípios republicano e
Decreto nº 5.481, de 30 de junho de 2005.	Acresce o art. 20-B ao Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.	

<b>Norma</b>	<b>Ementa</b>	<b>Dimensão/Contribuição</b>
Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.	Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.	democrático (art. 1º. da CF), ampliando: (a) a comunicação com o público externo; e (b) a transmissão interna de informações relevantes para apoiar o funcionamento das atividades de controle.” Representam inovação na legislação.
Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012.	Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição.	
Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016.	Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.	
Decreto nº 6.021, de 22 de janeiro de 2007.	Cria a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União - CGPAR, e dá outras providências.	II - Tratam da dimensão “ambiente de controle”. Contribuem “para aperfeiçoamento do sistema de controle interno associado à tal dimensão ao buscar: (a) aumentar o comprometimento com a integridade e valores éticos na gestão pública; (b) rever a adequação da estrutura organizacional do setor público; e (c) tratar de questões de independência, capacitação profissional e responsabilização dos gestores públicos, seja da administração direta ou indireta”.
Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013.	Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego; e revoga dispositivos da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nos 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e 2.225-45, de 4 de setembro de 2001.	
Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013.	Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.	
Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015.	Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências.	

Fonte: Elaboração própria (2020), com esteio em dados obtidos em Silva, Abreu e Couto (2017), p. 30-33.

\*Revogado pelo Decreto nº 9.468, de 2018 (BRASIL, 2003).

Diferentemente do controle interno, a governança pública não tem uma previsão constitucional, havendo uma só menção à expressa unidade de ideia na Constituição e não relacionada diretamente à definição de suas atribuições na atividade pública em geral (BRASIL, [2020]).

Segundo o TCU (BRASIL, TCU, 2020a), é evidente a necessidade de alinhamento da estratégia dos entes federativos com os planos governamentais, pois a entrega de resultados satisfatórios depende do trabalho coordenado. Outrossim, informa que, no âmbito da Administração, direta, autárquica e fundacional, do Poder Executivo Federal, a política de governança pública é assente nas boas práticas apontadas pelo Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Não obstante, está em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 9.163, de 23 de novembro de 2017, que é aguardado para normatizar as diretrizes nacionais para a adoção de práticas de governança para os entes públicos brasileiros (BRASIL, TCU, 2020a).

Destaca-se, por fim, o fato de que o inciso I do art. 2º do Decreto nº 9.203, de 2017, (BRASIL, 2017) define governança pública como o “[...] conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”, justificando o fato de os aludidos mecanismos serem utilizados pelo TCU para definição da governança pública (BRASIL, TCU, 2020a).

### 3 METODOLOGIA

Este capítulo indica os aspectos metodológicos da dissertação. Haja vista as diversas opções para assentar a pesquisa, e dada a necessidade de realização do seu planejamento e estruturação, optou-se, primordialmente, pelas orientações de Lakatos e Marconi (2021) e, subsidiariamente, pelo conteúdo de outras obras relacionadas à metodologia do trabalho científico.

Na lição dessas celebradas autoras (2021), o primeiro passo a ser realizado para elaboração de um trabalho científico recai na escolha do tema, baseada no interesse do(s) pesquisador(es) e motivada pela possibilidade de contribuição ao conhecimento científico parcialmente ordenado. Escolhido o tema, busca-se orientação geral sobre ele. Conhecido superficialmente o assunto, verifica-se a possibilidade de contribuição acadêmica e elabora-se um planejamento de investigação, carecendo a noção inicial ser desenvolvida por meio do aprofundamento no conhecimento bibliográfico pertinente. Então, passa-se ao trabalho de investigação (teórico ou prático, bibliográfico ou de campo etc.), para formação de um referencial teórico e desenvolvimento da pesquisa. Daí, são selecionados os materiais levantados e compilados os resultados obtidos, de maneira a possibilitar a formulação do conhecimento por via da análise e interpretação dos indicadores, com vistas a mostrar suas lógicas conclusões.

Assim sendo, inicialmente, houve a seleção do tema, baseada no interesse, conhecimento prévio e área de atuação profissional do pesquisador, após o que se passou à revisão empírica da literatura e ao planejamento da pesquisa. Na sequência, procedeu-se ao aprofundamento bibliográfico, por intermédio da revisão sistemática da literatura, após o que se deu continuidade ao planejamento, com definição de problema de pesquisa, objetivos e justificativa. Sequentemente, efetuou-se o exame da parte documental encontrada, tendo-se estruturado a análise estatística, para, como etapa metodológica terminal, efetivar-se a exposição dos resultados e sua discussão na parte final do experimento.

Impende evidenciar o fato de que a elaboração deste trabalho constitui requisito obrigatório para a conclusão do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, que objetiva capacitar profissionais para excelência na prática administrativa nas organizações oficiais, colaborar para o incremento da produtividade e a efetividade delas e fornecer instrumentos, modelos e metodologias para emprego no aprimoramento da Gestão Pública (PROFIAP, 2021).

Portanto, a dissertação deve versar sobre temas relacionados à Gestão Pública e resultar em trabalho aplicado ao aprimoramento da realidade dessa Administração, constituindo-se em uma “[...] análise situacional e recomendações, análise situacional e plano de ação ou análise situacional e produto técnico/tecnológico”. (PROFIAP, 2021, p. 11).

Destarte, além de tratar da atividade pública e de realizar análises gerais da Administração Pública federal, procedeu-se ao exame situacional individualizado de uma instituição pública federal selecionada, apresentada na seção 4.4, que resultou em relatório técnico, expresso no apêndice D, a ser encaminhado à referida instituição.

### **3.1 Tipologia da pesquisa**

No que concerne à caracterização da pesquisa, esta foi considerada exploratória, pois buscou inicialmente a familiaridade com o problema para então evidenciá-lo. É, também, descritiva, porquanto houve, posteriormente, a intenção de identificar e descrever relações entre os fenômenos observados. Assim, foram adotados diversos procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica e documental para subsidiar o embasamento teórico do estudo (LAKATOS; MARCONI, 2021; PEREIRA *et al.*, 2018; VILELA JÚNIOR; PASSOS, 2020).

Quanto à natureza, a demanda foi tida como aplicada, visto que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, outrossim, intentou-se associar os pressupostos teóricos com os achados fáticos para identificação de soluções para adversidades específicas e apresentação de produto técnico, próprio de um mestrado profissional (LAKATOS; MARCONI, 2021; PEREIRA *et al.*, 2018; VILELA JÚNIOR; PASSOS, 2020).

No que se refere à abordagem do problema, adotou-se a de cariz quantitativo, que recorre à interpretação dos fenômenos por meio da perspectiva estatístico-matemática, utilizando-se de técnicas estatísticas para revelar evidências que se encontravam encobertas por grande quantidade de dados (LAKATOS; MARCONI, 2021; PEREIRA *et al.*, 2018; VILELA JÚNIOR; PASSOS, 2020).

### **3.2 Fontes de evidências**

Resumidamente, buscando alcançar os objetivos estabelecidos, recorreu-se a múltiplas fontes de evidências, nomeadamente procura bibliográfica, tendo como base de consulta a literatura especializada, complementada por busca da legislação pertinente; pesquisa documental, pois se valeu de auditorias operacionais realizadas pelo TCU que diziam respeito

à temática estudada; e análise estatística, consistindo do exame das referidas auditorias por intermédio de métodos estatísticos.

### *3.2.1 Pesquisa bibliográfica e revisão sistemática*

De acordo com Lakatos e Marconi (2021), pesquisa alguma deve partir da avaliação de uma situação concreta desconhecida, mesmo que exploratória. De tal maneira, é necessário apelar para pesquisas semelhantes, por meio da revisão da bibliografia, para possibilitar a formulação do conhecimento.

Lakatos e Marconi (2021) destacam que a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, permite o primeiro contato com o objeto de estudo e o posterior aprofundamento, tanto a fim de definir problemas já conhecidos, como explorar novas áreas, ou, ainda, para associação de problemas. A pesquisa bibliográfica, portanto, é havida como atividade preliminar e essencial para a demanda científica.

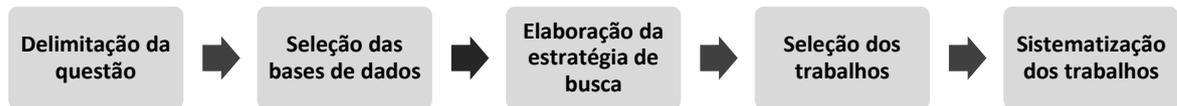
Destarte, após a seleção do tema, iniciaram-se as primeiras buscas empíricas sobre o assunto para formação de um arcabouço teórico prévio, realizando-se a leitura de artigos científicos localizados, aleatoriamente, em bibliotecas virtuais vinculadas a bases de dados científicas e tecnológicas. Conhecido preliminarmente o assunto, procedeu-se à organização do conhecimento por intermédio da revisão da literatura e sistematização.

Na perspectiva de Galvão e Ricarte (2019), revisar a literatura é uma ação fundamental na atividade acadêmica e científica, efetivando-se de maneira empírica ou sistemática. A revisão sistemática da literatura conforma um meio de estabelecer parâmetros reprodutíveis por parte de outros pesquisadores, situando um corte temporal e espacial para aplicação da pesquisa e evidenciando as suas limitações, dada a suposta impraticabilidade de exaurir todo o seu universo (GALVÃO; RICARTE, 2019). Os referidos autores inventariam as etapas mínimas para efetuar a revisão sistemática: a delimitação do tema; a seleção das bases de dados; a elaboração da estratégia de busca; a seleção e sistematização dos trabalhos; e, quando for o caso, a formação de equipes para execução das atividades.

Em seu *Manual de Produção Científica*, Koller, Couto e Hohendorf (2014) reúnem oito etapas para se efetivar uma revisão sistemática: delimitação da pergunta de pesquisa; seleção das fontes de dados; escolha das palavras-chave para a busca; busca e organização dos resultados; avaliação e escolha dos artigos pelos resumos, conforme critérios de inclusão e exclusão adotados; levantamento dos dados dos artigos selecionados; análise dos artigos; e síntese e interpretação das informações.

Ante o exposto, considerando a contribuição dos autores, estabeleceu-se uma rotina para proceder à revisão sistemática da literatura, cujas etapas estão demonstradas no diagrama expresso na figura 3.

**Figura 3** – Etapas adotadas para revisão sistemática da literatura



Fonte: Elaboração própria, com amparo em Galvão e Ricarte (2019) e Koller, Couto e Hohendorf (2014).

Na primeira etapa, baseada na pesquisa empírica, foi delimitada a questão, em síntese, qual o efeito do controle interno na governança pública em instituições públicas brasileiras, restringindo-se o enfoque da análise ao Poder Executivo Federal.

Ao tempo em que se procedia à familiarização com a temática examinada, restou trabalhada a segunda etapa, por meio da verificação dos expedientes de procura das bibliotecas virtuais, que traziam os resultados mais satisfatórios e cujo funcionamento mostrou-se mais prático, em decorrência da maior disponibilidade de funcionalidades e filtros, bem assim da consistência da sua disponibilidade técnica de acesso nos variados dias e horários. Sobejou escolhido como, aparentemente, a melhor opção para realizar a revisão sistemática o Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

Em ultrapasse a esse fato, considerou-se a notoriedade da CAPES, fundação do Ministério da Educação (MEC) criada em 1951 e que é dedicada ao adiantamento da pós-graduação brasileira e às inovações que esse desenvolvimento promove, cumprindo importante papel na expansão e consolidação da pós-graduação em sentido estreito no Brasil, cujo Portal de Periódicos dispõe de um extenso acervo de publicações, nacionais e internacionais, provenientes de várias bases de dados científicas (BRASIL, MEC, 2020).

Portanto, a ferramenta de consulta selecionada assentou na opção de pesquisa avançada, abrangendo todas as bases de dados, do Portal de Periódicos da CAPES, disponível gratuitamente na internet. Por haver disponibilidade, todavia, se recorreu ao acesso remoto via CAFE (Comunidade Acadêmica Federada), por senha, fornecido em virtude da adesão da Universidade Federal do Piauí (UFPI) ao serviço provido pela Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP).

Com vistas à terceira etapa, para enriquecimento do experimento, planejou-se a realização de duas modalidades de pesquisa, uma com enfoque nos trabalhos nacionais e outra

visando à produção internacional, almejando levantar, dentro de determinados parâmetros, o estado do conhecimento relativo à questão previamente delimitada.

De acordo com Ferreira (2002), pesquisar o “estado do conhecimento” ou “estado da arte” é uma tentativa de se mapear e discutir a produção acadêmica sobre determinado assunto, objetivando o levantamento de quais aspectos e dimensões são evidenciados à medida do tempo.

Segundo Koller, Couto e Hohendorf (2014), o “estado da arte” representa o que já se conhece sobre determinado tema, apontando as evoluções conquistadas com esteio nas pesquisas em curso e averiguando o que ainda é suscetível de investigação para complemento.

Assim sendo, o levantamento do estado da arte da literatura nacional objetivava verificar a relação e possibilidade de contribuição do controle interno com a governança pública brasileira. Procedeu-se do mesmo modo para o levantamento do estado da arte da literatura internacional, com exceção da vinculação ao Brasil.

Ainda na terceira etapa da pesquisa relativa à literatura nacional, após algumas tentativas de busca, estabeleceu-se como melhor opção as palavras-chave "controle interno", “públic?” e “Bra?il”. As aludidas palavras-chave foram selecionadas em virtude de trazerem o conteúdo relacionado ao controle interno, vinculado à atividade pública no Brasil, tendo sido verificado empiricamente o fato de que, quando se utilizava também o termo “governança” como critério de pesquisa, o quantitativo de resultados diminuía consideravelmente.

Dessa maneira, inferiu-se que, ao buscar somente **controle interno** com o objetivo de relacioná-lo com a **governança pública**, esta deveria estar contida nos estudos levantados ou, supostamente, não haveria relação entre eles, além do que o universo de pesquisa se tornou mais amplo. Destaca-se que a utilização de aspas em conjuntos de palavras acarreta a realização da busca pelo conjunto, enquanto a utilização do ponto de interrogação como “caractere coringa” possibilita a busca por distintas letras que ocupam aquela posição, resultando em busca única, independentemente do gênero da palavra, no caso pública ou público, e das variações Brasil e Brazil.

Foram empregados os seguintes parâmetros na consulta: opção de busca avançada em todas as bases de dados disponíveis; foram pinçados “qualquer”, “contém” e o conectivo associativo “AND” nas listas de opções (menus suspensos) para utilização das palavras-chave; selecionaram-se os últimos cinco anos para data de publicação; foram escolhidos “artigos” no tipo de material; e, por fim, selecionou-se “qualquer idioma”; sem outras alterações nas demais opções anteriores à busca. Ressalta-se que o operador booleano “AND”, oriundo do inglês, substitui a conjunção aditiva “e” para associar as palavra e/ou conjuntos de palavras.

Então, na quarta etapa, a efetivação da busca na literatura nacional, realizada em 23 de novembro de 2020, resultou em 168 ocorrências. Daí, se utilizou a opção de filtro para mostrar somente os periódicos revisados por pares. A revisão por pares objetiva avaliar o mérito científico e a qualidade dos trabalhos submetidos à publicação em periódicos científicos, sendo considerada uma estratégia para melhoria da qualidade dos artigos (KOLLER; COUTO; HOHENDORF, 2014).

O filtro de revisão por pares resultou em 127 ocorrências, catalogadas pelo título em planilha eletrônica. Em seguida, foi adotado um critério objetivo de seleção, pela classificação dos periódicos científicos, cujos estratos foram limitados em A1, A2, B1 ou B2 para área de avaliação de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo, em função da nota do Qualis-Periódicos para o Quadriênio de 2013 a 2016.

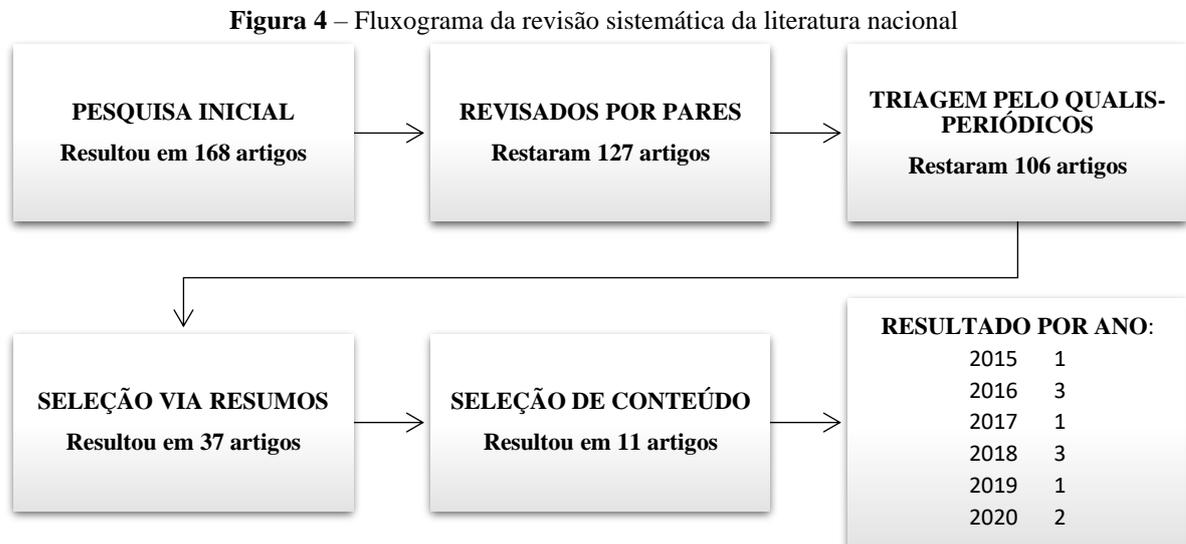
O Qualis-Periódicos é um dos instrumentos usados pela CAPES, desde 1977, para avaliação dos programas de pós-graduação brasileiros, tratando, especificamente, do quesito **produção intelectual** e está em constante revisão e atualização. No período desta pesquisa, ainda estava vigente a classificação para o Quadriênio de 2013 a 2016, que adota uma ordem qualitativa decrescente de sete estratos - A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5 - havendo, ainda, o estrato “C” para trabalhos que não atendam aos critérios mínimos estabelecidos. Os estratos são atribuídos independentemente para cada área de conhecimento na qual atua cada um dos periódicos (BARATA, 2016).

A seleção pela nota do Qualis-Periódicos resultou em 106 artigos. Estes foram submetidos a uma triagem pela leitura dos seus resumos, baseada em três níveis: i) foram julgados relevantes os trabalhos que tratavam do tema de interesse e passíveis de trazer maiores contribuições para o estudo; ii) menos relevantes os escritos que não tratavam diretamente do tema de interesse, mas, decerto, aportariam algum contributo conceitual; e iii) irrelevantes os que abordavam outras temáticas distintas. No primeiro momento, não foram descartados os artigos que não tratavam da atividade pública, sendo descartados somente os julgados irrelevantes.

Após a leitura dos resumos, restaram 37 artigos para uma análise mais apurada e realização de outra seleção. Daí, adotou-se um critério subjetivo, assente no entendimento e percepção que se depreendeu, referente à relevância do conteúdo integral, tendo sido adotado como critério de seleção qualitativa a pertinência com a temática de interesse.

Finalizada a última triagem, restaram 11 artigos selecionados para composição do estudo e realização da quinta e última etapa, cujos resultados estão exibidos,

pormenorizadamente, na seção 4.1.1. Na figura 4 está, em um fluxograma, o resumo dos resultados da revisão sistemática.



Fonte: Elaboração própria (2021).

Na terceira etapa da pesquisa, relativa à literatura internacional, após algumas tentativas de busca, estabeleceu-se como melhor opção de palavras-chave os termos em inglês: "*internal control*", "*government*" e "*governance*", cuja tradução é "controle interno", "governo" e "governança", respectivamente. As aludidas palavras-chave foram selecionadas em virtude de trazerem o conteúdo relacionado ao controle interno vinculado à atividade pública e à governança pública. Diferentemente da busca por literatura nacional, verificou-se que a utilização do vocábulo "governança" não limitou os resultados, trazendo um quantitativo considerado razoável de ocorrências para realização do estudo.

Socorreu-se dos seguintes parâmetros na consulta: opção de busca avançada em todas as bases de dados disponíveis; foram selecionados "qualquer", "contém" e o conectivo associativo "AND" nas listas de opções (menus suspensos) para utilização das palavras-chave; foram pinçados os últimos cinco anos para data de publicação; separaram-se "artigos" no tipo de material; e, por fim, escolheu-se "qualquer idioma"; sem outras alterações nas demais opções anteriores a busca.

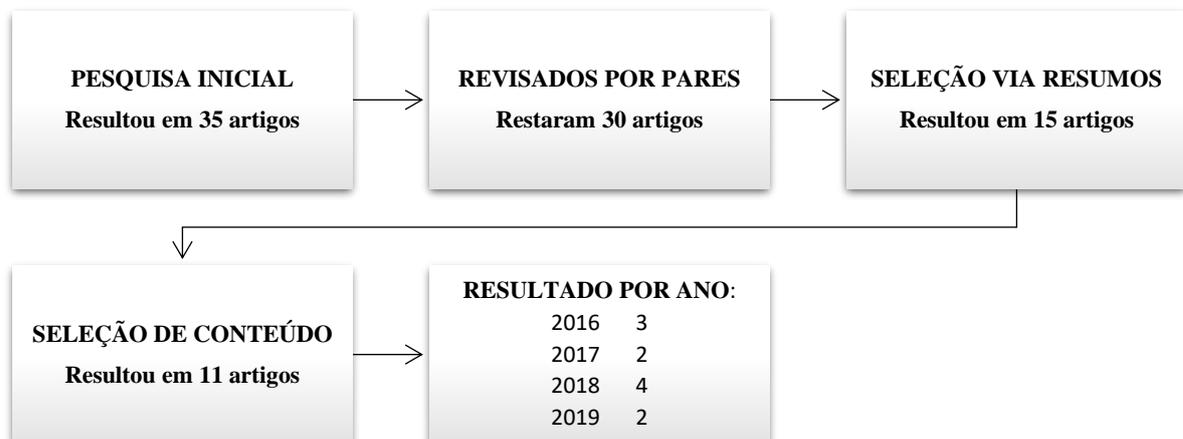
Então, na quarta etapa, a efetivação da busca na literatura internacional, realizada em 16 de fevereiro de 2021, resultou em 35 ocorrências. Em seguida, optou-se pelo filtro para mostrar somente os periódicos revisados por pares. A nova consulta resultou, então, em 30 ocorrências, que foram catalogadas pelo título em planilha eletrônica e passaram a ser analisadas. Os artigos

foram submetidos à primeira triagem pela leitura dos seus resumos, tendo sido adotado como critério de seleção qualitativa a pertinência com o tema de interesse, ou seja, controle interno como função administrativa. Na primeira ocasião, não foram descartados artigos que não cuidassem da atividade pública.

Após a leitura dos resumos, restaram 15 artigos para uma análise mais apurada e realização de segunda triagem, na qual foi utilizado um critério subjetivo, mediante o entendimento que se tinha acerca da relevância do conteúdo integral, baseado em três níveis: i) foram julgados relevantes os trabalhos que tratavam do tema de interesse e trariam, certamente, maiores contribuições para o estudo; ii) menos relevantes os textos que não se referiam diretamente à matéria que interessava, mas era provável que carreassem alguma contribuição conceitual; e iii) irrelevantes os escritos que abordavam outras temáticas distintas, sendo descartados estes últimos.

Finalizada a última triagem, restaram 11 artigos selecionados para composição do estudo e realização da quinta e última etapa, cujos resultados estão exibidos, pormenorizadamente, na seção 4.1.2. Na figura 5 está contido, num fluxograma, o resumo dos resultados da revisão sistemática.

**Figura 5** – Fluxograma da revisão sistemática da literatura internacional



Fonte: Elaboração própria (2021).

### 3.2.2 Pesquisa documental

Na lição de Bardin (2016), a análise documental consiste na operação, ou conjunto de operações, para representar o conteúdo de um documento de maneira mais compreensível, por meio do tratamento dos dados e apresentação de informações concisas, transformando o documento primário (bruto) em peça secundária mais acessível (representação do primeiro),

sendo, portanto, uma fase preliminar para composição de um serviço de documentação ou de um banco de dados ou, ainda, complementação de um estudo mediante a representação sob formato condensado das informações a ele relacionadas.

Assim, a pesquisa bibliográfica foi complementada pela averiguação, não sistemática, da legislação pertinente, por via da utilização de ferramentas de busca na internet, tanto de artigos científicos que tratassem do tema, como na legislação federal e nos sítios e produção técnica da CGU e do TCU, cujo resultado foi exprimido na seção 2.5.

Do mesmo modo, paralelamente à pesquisa bibliográfica, procedeu-se a busca, leitura e seleção de documentos oficiais relacionados ao tema de interesse. Almejava-se o levantamento de documentos que fossem indicativos da situação fática da Administração Pública brasileira - pareceres, relatórios, auditorias *et reliqua* - para confrontação com os achados teóricos. Sobraram localizadas e priorizadas auditorias no setor público realizadas pelo TCU em diversos entes da Administração Pública federal.

De acordo com Leitão e Dantas (2016), a INTOSAI define, conforme assente na norma internacional ISSAI 100, a auditoria no setor público como um processo sistemático de alcance e análise objetiva de evidências para aferir se as informações ou situações reais satisfazem aos critérios técnicos postos, tendo função relevante no aperfeiçoamento da Administração Pública, pois evidenciam princípios de *accountability*, transparência, governança e efetividade.

Leitão e Dantas (2016) ressaltam, ainda, três tipos de auditorias públicas: a financeira, que, segundo a ISSAI 200, está focada na avaliação da fidedignidade das informações financeiras prestadas; a de conformidade, cuja ISSAI 400 vincula à determinação da conformidade material das atividades, transações financeiras e informações com os preceitos estabelecidos pela governança institucional; e a operacional, orientada pela ISSAI 300 e destinada a avaliar se as ações, intervenções e programas desenvolvidos pelas instituições públicas ocorrem segundo os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, e se existe possibilidade para melhoramentos.

Destarte, a pesquisa documental, pormenorizada na seção 4.2, baseou-se na análise de duas auditorias operacionais promovidas pelo TCU, no ano de 2018, a primeira das quais versava sobre a exposição da Administração Pública federal à fraude e à corrupção, com enfoque nos controles, e a segunda tratava de verificar a situação da governança no setor público, destacando-se nas duas auditorias as fragilidades apontadas nas áreas de controle interno e governança pública. Daí, foram procedidas a exploração e a análise do material selecionado, tendo-se promovido o tratamento dos resultados, quando, então, despontou a possibilidade de análise quantitativa do conjunto de dados aferidos nas auditorias.

A auditoria operacional relativa ao controle corresponde ao processo de Tomada de Contas (TC) 010.348/2018-2, disponível no sistema de consulta processual do sítio do TCU (BRASIL, TCU, 2018a), e versa sobre a avaliação dos controles de prevenção e detecção relacionados à fraude e à corrupção de 287 instituições federais em face dos respectivos poderes econômico e de regulação, cujos dados brutos para análise também foram localizados por meio de acesso público no sítio do TCU (BRASIL, TCU, 2018c). Para facilitar a distinção entre as auditorias, doravante passa a ser adotada neste escrito a denominação de “auditoria controle” para designação da auditoria operacional relativa ao controle.

A auditoria operacional relativa à governança é parte do processo de Tomada de Contas (TC) 015.268/2018-7, disponível no sistema de consulta processual do sítio do TCU (BRASIL, TCU, 2018b), e versa sobre o Perfil integrado de Governança Pública, Governança e Gestão de: Pessoas, Tecnologia da Informação (TI) e Contratações das organizações da Administração Pública Federal e outros entes jurisdicionados ao TCU, totalizando 526 instituições federais, das quais 498 efetivamente atenderam aos requisitos dos questionários, cujos dados brutos para análise também foram localizados em acesso público no sítio do TCU (BRASIL, TCU, 2018d). Para facilitar a distinção entre as auditorias, de agora em diante é adotada aqui a denominação de “auditoria governança” para designação da auditoria operacional relativa à governança pública.

Ambas as auditorias são baseadas na aplicação de questionários de autoavaliação a um conjunto de organizações, cujas respostas recebem uma gradação por meio da qual se afere o nível de desenvolvimento em determinada atividade, em comparação com um modelo de excelência preestabelecido. Foram utilizadas as auditorias de 2018 pelo fato de elas serem as mais recentes divulgadas no sítio do TCU – até a última consulta que se realizou, pessoalmente, em meados de janeiro de 2021 – e por possibilitarem o cruzamento de dados para um mesmo ano, não tendo sido identificada essa possibilidade para anos anteriores.

### **3.3 Universo e amostra do estudo**

Os participantes da análise são aqueles sobre os quais recai a observação a que se procede aqui nesta dissertação, tendo sido selecionada a amostra que englobava todas as instituições públicas federais brasileiras disponíveis que estavam simultaneamente nas duas auditorias analisadas, não obstante haver um número muito maior compondo o universo das instituições públicas federais, levando a se adotar procedimento da Estatística descritiva, para

organização dos dados, e da inferência estatística para verificação das hipóteses (LAKATOS; MARCONI, 2021; VILELA JÚNIOR; PASSOS, 2020).

### 3.3.1 Instituições públicas federais

Na investigação ora sob escólio, buscou-se a associação entre duas auditorias do TCU mediante a análise dos bancos de dados, cujo universo contava com 287 respondentes efetivos para auditoria controle e 498 para auditoria governança. Assim, foi realizada a confrontação pelo código identificador utilizado para individualizá-las (idBase) e conferência pelo nome das instituições auditadas, tendo sido verificadas 286 instituições que constavam simultaneamente nas duas auditorias.

Quanto à categorização das instituições, denominada de “agrupamento” na auditoria controle e “tipo” na auditoria governança, verificou-se haver divergências entre as auditorias na classificação. Buscou-se, então, a definição de terceira categorização baseada na análise das classificações das auditorias e em consultas aos sítios de cada instituição, todavia, tal intento mostrou-se pouco produtivo, pois acrescentava subjetividade na categorização sem trazer grande diferenciação entre as classificações originais.

Destarte, optou-se por adotar a categorização da auditoria controle, por mostrar-se mais concisa, não obstante, suficientemente estratificada, contendo a distribuição das instituições em dez categorias, quais sejam: 16 em administração direta - outros; 11 agências reguladoras; 24 autarquias; 16 estatais dependentes; 59 estatais independentes; 13 fundações; 3 fundos; 105 instituições de ensino; 17 instituições de saúde; e 22 ministérios.

A análise da categorização ensejou outra ponderação relativa à natureza jurídica das instituições. Malgrado o estudo ser focado na atividade pública, algumas instituições possuem personalidade jurídica de Direito privado, sendo o caso das empresas públicas (FERNANDES, 2020). Apesar, porém, de caber essa ressalva, todas as instituições são jurisdicionadas ao TCU, portanto, direta ou indiretamente, todas elas têm vinculação com a Administração Pública federal, sendo, supostamente, mais tênue a referida vinculação com as estatais independentes, entretanto, mesmo a condição de dependência é suscetível de ser controversa *pro rata temporis* (BRASIL, TCU, 2019).

Em razão do exposto, foram utilizadas para composição da amostra todas as 286 instituições coincidentes nas duas auditorias e descartadas as demais por impossibilidade de realizar as associações pretendidas entre as duas auditorias. No apêndice A estão elencadas as 286 instituições em ordem alfabética de acordo com a categoria.

### 3.3.2 Instituição pública selecionada para análise situacional individualizada

Após a realização de análise geral das auditorias, optou-se pela seleção de apenas uma instituição para realização de análise situacional individualizada, objetivando atender a requisito do Mestrado e reunir valor ao estudo pela apresentação de várias perspectivas. Assim, selecionou-se a Polícia Federal, instituição pública da Administração Direta, integrante do Poder Executivo Federal, como local de análise.

A Polícia Federal tem origem na Intendência-Geral de Polícia da Corte e do Estado do Brasil, criada por D. João VI, em 10 de maio de 1808. Em 1944, a Polícia Civil do Distrito Federal, ainda sediado na cidade do Rio de Janeiro, foi transformada em Departamento Federal de Segurança Pública – DFSP. Este foi ampliando suas atribuições e âmbito de atuação até tornar-se, em 1977, o Departamento de Polícia Federal. Após promulgada a Constituição de 1988, a Instituição passou a ser conhecida como Polícia Federal (BRASIL, POLÍCIA FEDERAL, 2020b).

A Polícia Federal tem como missão “Exercer as atribuições de polícia judiciária e administrativa da União, a fim de contribuir na manutenção da lei e da ordem, preservando o estado democrático de direito”. Seus valores são: coragem; lealdade; legalidade; ética e probidade; e respeito aos direitos humanos. A sua visão de futuro é “tornar-se referência mundial em ciência policial”. (BRASIL, POLÍCIA FEDERAL, 2020c).

Destarte, a seleção da Polícia Federal, em detrimento das outras instituições, justificou-se pela sua notoriedade, recorrentemente noticiada nos *media* nacionais (MENDONÇA, 2019; TOLEDO, 2020), relevância das suas atribuições – especialmente pela vinculação institucional à preservação do estado democrático de direito – afinidade que o autor guarda com a Instituição e disponibilidade dos dados individualizados das auditorias operacionais realizadas pelo TCU, gerando a possibilidade de realização de pesquisa documental específica e apresentação de recomendações, buscando colaborar com o aumento da produtividade e da efetividade da organização, mediante a disponibilização de instrumentos, modelos e metodologias que sirvam de referencial para o aprimoramento da gestão pública lá realizada (PROFIAP, 2021).

## 3.4 Variáveis do estudo

O indicador principal da auditoria controle é o Índice de Capacidade nos Controles de Combate a Fraude e Corrupção (iContr\_FC), composto dos seguintes subindicadores: Índice de Capacidade nos Controles da Auditoria Interna (iContr\_AudInt), Índice de Capacidade nos

Controles na Designação de Dirigentes (iContr\_DesigDirig), Índice de Capacidade nos Controles na Gestão da Ética e Integridade (iContr\_GestÉticaIntegr), Índice de Capacidade nos Controles da Gestão de Riscos e Controles Internos (iContr\_GRCI) e Índice de Capacidade nos Controles na Transparência e *Accountability* (iContr\_TranspAcc). Os principais indicadores e seus componentes estão postos no quadro 2, a seguir.

**Quadro 2** – Principais indicadores e respectivos componentes da auditoria controle

<b>SIGLA DO INDICADOR</b>	<b>NOME DO INDICADOR</b>	<b>AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR</b>	<b>REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?</b>
iContr FC*	Controles de Combate a Fraude e Corrupção	iContr_GRCI; iContr_AudInt; iContr_DesigDirig; iContr_GestÉticaIntegr; iContr_TranspAcc	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = inicial; 0,4 a 0,699 = intermediário; 0,7 a 1 = aprimorado.
iContr GRCI	Controles da Gestão de Riscos e Controles Internos	1112; 2111; 2112; 2113; 3114; 4164	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = inicial; 0,4 a 0,699 = intermediário; 0,7 a 1 = aprimorado.
iContr AudInt	Controles da Auditoria Interna	iContr_AudInt_Compt; iContr_AudInt_Plan; iContr_AudInt_Exe	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = inicial; 0,4 a 0,699 = intermediário; 0,7 a 1 = aprimorado.
iContr_DesigDirig	Controles na Designação de Dirigentes	1121; 1133; 1134	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = inicial; 0,4 a 0,699 = intermediário; 0,7 a 1 = aprimorado.
iContr_GestÉticaIntegr	Controles na Gestão da Ética e Integridade	1131; 1132; 4161; 4162; 4163	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = inicial; 0,4 a 0,699 = intermediário; 0,7 a 1 = aprimorado.
iContr_TranspAcc	Controles na Transparência e <i>Accountability</i>	3111; 3112; 3113; 3115	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = inicial; 0,4 a 0,699 = intermediário; 0,7 a 1 = aprimorado.

Fonte: Elaboração própria (2021), com suporte em BRASIL, TCU (2018c).

\* Indicador basilar da auditoria controle.

Além dos indicadores listados no Quadro 2, dos seus agregadores e subagregadores, outras variáveis que compunham a auditoria controle merecem destaque, quais sejam: índice de exposição aos riscos de fraude e corrupção; “poder econômico”, dimensionado em função da disponibilidade de acesso a recursos financeiros de cada instituição; e “poder de regulação”, dimensionado em função de atribuições institucionais para regular atividades do mercado privado.

O índice de exposição aos riscos de fraude e corrupção e o poder de regulação foram utilizados somente na análise documental e na análise individualizada da Polícia Federal. O primeiro ajuntou valor à exposição da situação das instituições na perspectiva dos controles de

uma forma geral, mas foi julgado prescindível para análise estatística, visto que o foco se deteve, especificamente, na relação entre controle interno e governança pública. O segundo foi utilizado somente para contextualização da auditoria, pois era o único que não contemplava todas as instituições auditadas, mas somente aquelas que detinham poder de regulação, apenas 72. Já o poder econômico mereceu análise estatística individualizada na condição de variável de controle, possibilitando a verificação da sua influência na relação entre o controle interno e a governança pública.

Ressalta-se que se delimitou o presente estudo à temática amparada pelo referencial teórico, destarte, as análises foram focadas no Índice de Capacidade nos Controles da Gestão de Riscos e Controles Internos (iContr\_GRCI), o qual é composto pelos indicadores: 1112 - Há segregação de funções para tomada de decisões críticas; 2111 - O modelo de gestão de riscos da organização está estabelecido; 2112 - Os riscos considerados críticos para a organização são geridos; 2113 - Controles detectivos de possíveis situações de fraude e corrupção estão estabelecidos; 3114 - O canal de denúncias e representações está estabelecido; e 4164 - Os casos de conflitos de interesse, envolvendo colaboradores e gestores da organização, são identificados e tratados.

Buscando possibilitar o aprofundamento na compreensão da auditoria controle, consta como apêndice B deste texto dissertativo *stricto sensu* a relação de todos os indicadores, com os seus respectivos componentes, elaborado com amparo nas informações disponibilizadas pelo TCU no *link* de ajuda da página de acesso aos dados (BRASIL, TCU, 2018c).

Quanto à auditoria governança, seu principal indicador é o Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas (IGG) e os seus subindicadores são: Índice de Gestão de Contratações (iGestContrat), Índice de Gestão de Pessoas (iGestPessoas), Índice de Gestão de TI (iGestTI) e Índice de Governança Pública (iGovPub). Os principais indicadores e seus componentes estão postos no quadro 3, a seguir.

**Quadro 3** – Principais indicadores e respectivos componentes da auditoria governança

SIGLA DO INDICADOR	NOME DO INDICADOR	AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR	REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?
iGG*	Índice Integrado de Governança e Gestão públicas	iGovPub; iGestPessoas; iGestTI; iGestContrat	De todas as práticas avaliadas no questionário (de governança e de gestão).
iGovPub	Índice de Governança Pública	Lid; Estr; Acc	De todas as práticas avaliadas no tema de governança pública organizacional.
iGestPessoas	Índice de Gestão de Pessoas	4110; 4120; 4130; 4140; 4150; 4160; 4170; 4180	De todas as práticas avaliadas no tema gestão de pessoas

SIGLA DO INDICADOR	NOME DO INDICADOR	AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR	REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?
iGestTI	Índice de Gestão de TI	PlanejamentoTI; PessoasTI; ProcessosTI	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores PlanejamentoTI, PessoasTI e ProcessosTI. Esses indicadores são formados por todas as práticas de gestão de TI, mais algumas selecionadas de gestão de pessoas e de gestão de contratações.
iGestContrat	Índice de Gestão de Contratações	Pessoas; Processos; RiscoContr; GestContrat	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores Pessoas, Processos, RiscoContr, GestContrat. Esses indicadores são formados por todas as práticas de gestão de contratações, mais algumas selecionadas de gestão de pessoas e de gestão de riscos organizacionais.

Fonte: Elaboração própria (2021), com amparo em BRASIL, TCU (2018h).

\* Indicador basilar da auditoria governança.

Para possibilitar o aprofundamento na compreensão da auditoria governança, consta como apêndice C deste trabalho a relação de todos os indicadores e os seus respectivos componentes, elaborado com amparo nas informações disponibilizadas TCU juntamente com os dados da auditoria (BRASIL, TCU, 2018h).

Ressalta-se que se delimitou o presente estudo à temática amparada pelo referencial teórico. Tendo assim sucedido, as análises estavam focadas no Índice de Governança Pública (iGovPub), composto pelos indicadores: Lid (índice de capacidade em liderança); Estr (índice de capacidade em estratégia); e Acct (índice de capacidade em *accountability*).

### 3.5 Método estatístico

Quando existe a disponibilidade de dados passíveis de submissão a associações numéricas, faz-se útil o emprego de métodos estatísticos para proceder ao seu arranjo, análise e interpretação, para utilização em procedimento da Estatística descritiva e/ou da inferência estatística (LAKATOS; MARCONI, 2021).

A Estatística descritiva destina-se à descrição das grandezas (variáveis) estudadas em determinada análise, fazendo uso de instrumentos próprios, como: medidas de tendência central, medidas de dispersão, assimetria e curtose (PINNTOS, 2021).

A inferência estatística trata da tentativa de entendimento das características de uma população com base nas informações contidas em uma amostra retirada dela, portanto, é suscetível de oferecer conclusões tão assertivas quanto maior for a representatividade da

amostra, fazendo uso de instrumentos próprios para realização da amostragem, identificação de margens de erro etc. (SILVA, 2013).

Para realização de uma análise estatística adequada, mostra-se necessária a ordenação lógica das atividades para possibilitar a extração de informações desde o processamento dos dados, sendo indicados, resumidamente: definição do problema a ser estudado; verificação de viabilidade; planejamento da abordagem; amostragem; levantamento dos dados disponíveis para análise; organização dos dados, apreciação crítica da qualidade dos dados, análise dos indicadores propriamente dita; e a mostra dos resultados (MACEDO, 2020; PINNTOS, 2021; SILVA, 2013).

No caso sob comento, o problema está na verificação do efeito do controle interno na governança pública em instituições públicas brasileiras vinculadas ao Poder Executivo Federal. Definido o problema, restou planejar como seria possível associar as duas temáticas - controle interno e governança pública.

Então, foi apurada a existência de duas auditorias do TCU – cada uma tratando de um assunto específico, mas com temáticas correlatas, quais sejam: controles e governança – realizadas no mesmo ano, com base em questionários aplicados a diversas instituições públicas fiscalizadas, pelo método de autoavaliação, cujas respostas receberam a atribuição de valores numéricos para aferir o grau de compatibilidade com um modelo predefinido. Assim sendo, mostrou-se viável a realização de uma abordagem quantitativa mediante o confronto entre as auditorias em busca de aferir possíveis associações das suas temáticas.

Após a verificação de viabilidade da análise e identificação de uma possível abordagem, os dados foram levantados, em acesso público ao sítio do TCU, e, utilizando-se das ferramentas do editor de planilhas eletrônicas Microsoft Excel, foram procedidas a sua organização (tabulação) e apreciação crítica da qualidade dos dados.

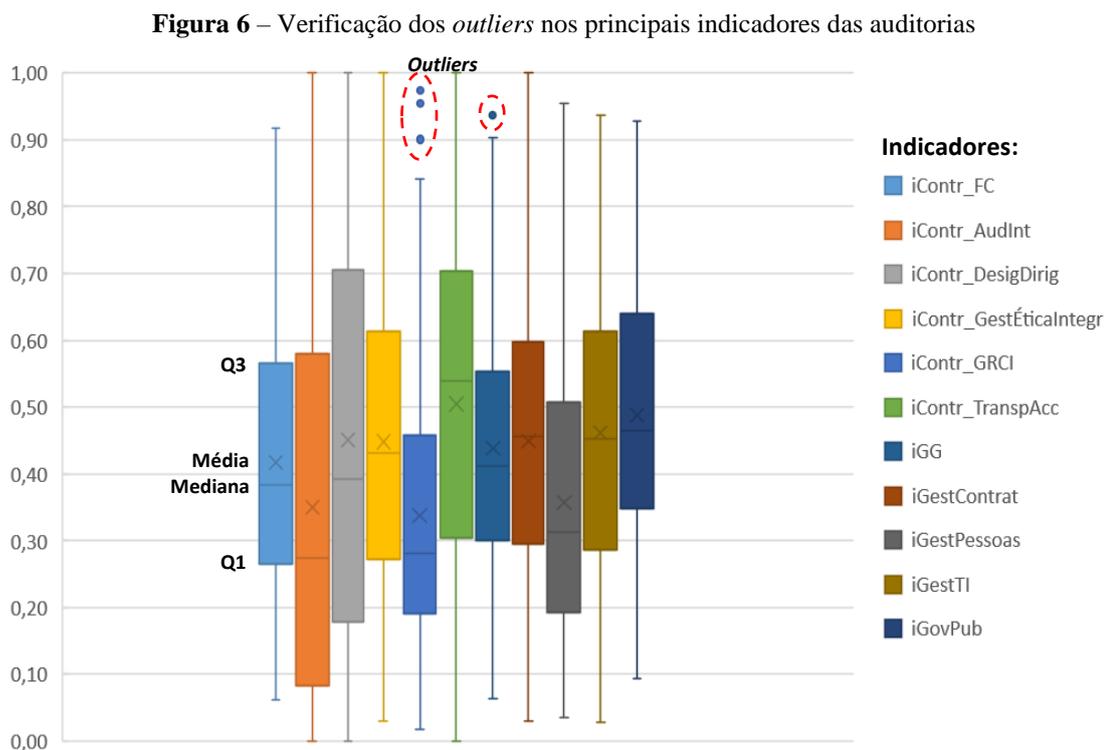
A apreciação crítica faz-se necessária para evitar distorções nos resultados, ocasionadas por inadequação dos indicadores, quer seja pela ausência de grande quantidade de dados ou pela existência de indicativos discrepantes, também chamados de “*outliers*” ou “valores atípicos” ou “pontos fora da curva”. (GUIMARÃES, 2019). Os *outliers* são capazes de conduzir a conclusões incorretas, não obstante, a sua análise individualizada pode conduzir a novos achados relacionados as suas causas, sendo, portanto, essenciais a sua identificação e avaliação (GUIMARÃES, 2019).

Na tabulação, os dados das duas auditorias foram associados em uma única tabela, mediante a confrontação pelo código identificador utilizado para individualizar as instituições (idBase) e pela conferência dos nomes das instituições auditadas, tendo sido verificadas 286

instituições que constavam simultaneamente nas duas auditorias e todas passaram a compor a amostra do estudo.

Na fase de avaliação crítica da qualidade dos dados da amostra, inicialmente, se verificou a consistência dos dados em busca da existência de dados faltantes (*missing values*) e/ou de dados atípicos (*outliers*). Outrossim, como os dados já estavam parametrizados em virtude da natureza das auditorias, existiam todos os valores correspondentes aos indicadores utilizados, variando, de maneira contínua, de 0 a 1, ou seja, não foi constatada a ausência de dados.

No primeiro momento, a existência de *outliers* foi investigada nos 11 principais indicadores das auditorias, pelo método da amplitude interquartílica, por meio do diagrama de caixa (*boxplot*) que utiliza as estatísticas descritivas da mediana, primeiro quartil (Q1), terceiro quartil (Q3) e o intervalo interquartil (IQR) como parâmetros (ARRUDA FILHO; HINO; BEUTER, 2019; CINTRA *et al.*, 2020; SANTOS *et al.*, 2016), consoante mostra a figura 6.



Fonte: Elaboração própria (2021), com amparo em Brasil, TCU (2018c) e Brasil, TCU (2018d).

Ante as opções para tratamento dos *outliers* - exclusão, utilização de métodos de “clusterização” e análise em separado (GUIMARÃES, 2019) - optou-se pela verificação individualizada de cada variável para avaliação da sua permanência na amostra do estudo e

nenhuma foi descartada, pois não foram verificadas circunstâncias extremas, levando também em consideração o fato de as variáveis estarem em intervalo limitado, de 0 a 1.

Assim sendo, os dados dos indicadores principais foram julgados adequados. Quanto às outras variáveis contidas no estudo, optou-se pela avaliação dos *outliers* noutra oportunidade, pois a necessidade desta seria passível de ser avaliada quando os dados fossem submetidos a programas destinados especificamente a análises estatísticas, cuja utilização fazia parte do planejamento da análise.

Encerradas as etapas de levantamento, organização e conferência dos dados, passou-se à realização das análises estatísticas para verificar a relação entre os principais indicadores das duas auditorias. Foram planejadas a realização de análise do grau de correlação entre os índices de interesse – por meio da utilização do Coeficiente de Correlação de Pearson, como observação preliminar realizada no Microsoft Excel – e a aplicação da técnica de modelagem de equações estruturais, para o embasamento das conclusões.

O Produto-Momento de Correlação de Pearson é amplamente utilizado para representar a variação conjunta de duas variáveis, buscando evidenciar grandezas direta ou inversamente proporcionais, todavia, por meio dele, não é possível estabelecer relações de causalidade, fato que não tira os seus méritos, mas orienta para utilização de meios auxiliares/complementares para o robustecimento e validação de inferências científicas (GUIMARÃES, 2019).

Para ilustrar graficamente a correlação de Pearson, utilizou-se a regressão linear, que é um método estatístico relacionado à correlação e utilizado para determinação de uma equação que demonstre o comportamento de uma variável em função de outra (GUIMARÃES, 2020), sendo realizado automaticamente pelo Microsoft Excel, com base na geração de um gráfico de dispersão, tendo sido utilizado somente para ilustrar a correlação e sem maiores aprofundamentos. Além da evidenciação das correlações, buscou-se a utilização da modelagem de equações estruturais, esta, sim, utilizada como técnica confirmatória.

A modelagem de equação estrutural (*Structural Equation Model* - SEM) objetiva testar a validade de modelos teóricos que determinam relações causais e hipotéticas entre constructos (HAIR JR. *et al.*, 2009; MARÔCO, 2014). Assim sendo, as relações propostas levam à formulação de um modelo conceitual a ser testado, no qual a concepção de causalidade entre as variáveis é inferida devido somente à assunção do modelo originalmente constituído (MARÔCO, 2014). O pesquisador propõe uma relação causal entre as variáveis e testa proposições com base nessa assunção, buscando confirmar se o modelo suporta ou não a teoria de causalidade (MARÔCO, 2014).

A modelagem de equação estrutural é uma técnica de modelagem estatística multivariada de caráter geral, entendida como uma combinação de análise fatorial e regressão (NEVES, 2018). Os métodos analíticos mais prevalente para SEM são os baseados em covariância (*Covariance-Based* - CB) e os de “mínimos quadrados parciais” (*Partial Least Squares* - PLS), baseados em variância (HAIR JR.; GABRIEL; PATEL, 2014). O primeiro envolve um processo de máxima verossimilhança, cujo método é o de minimizar a diferença entre as matrizes de covariância observadas e esperadas, enquanto o segundo concentra-se na maximização da variância explicada dos constructos endógenos, portanto, eles têm ênfases diferentes (HAIR JR.; GABRIEL; PATEL, 2014).

De acordo com Nascimento e Macedo (2016), a técnica PLS-SEM é a mais favorável para modelar complexas relações com múltiplos relacionamentos de dependência e independência entre os constructos latentes (incluindo relações de mediação e moderação), visto que possibilita a estimação de equações para análise simultânea dos relacionamentos (SMITH, 2014), além de aferir a qualidade dos dados com fundamento nas características do modelo de mensuração (KOCK, 2020).

Foi utilizado o *software* WarpPLS, versão 7.0, para ratificação da Correlação de Pearson e para realização de modelagem de equação estrutural. O referido sistema utiliza o método PLS, que se baseia na variância (REINARTZ *et al*, 2009), e denota como vantagens a possibilidade de utilização de dados não normais, trabalhando com tamanho reduzido de amostras, suportando o uso de indicadores formativos e com foco na predição (HAIR *et al*, 2012).

A seleção do WarpPLS ocorreu pela simplicidade no seu uso, por possuir uma ampla gama de recursos para realização de análises estatísticas e pelo fato de fornecer algoritmos PLS juntamente com algoritmos PLS baseados em fator para SEM, gerando estimativas tanto dos coeficientes dos itens dentro de cada constructo como dos fatores, resultando em uma melhor medição do erro (KOCK, 2020). Os algoritmos PLS baseados em fator para SEM combinam a precisão das estimativas dos algoritmos SEM baseados em covariância (CB-SEM) com as características não paramétricas de algoritmos PLS clássicos, reunindo o “melhor dos dois mundos”, PLS-SEM e CB-SEM, fornecendo estimativas dos verdadeiros fatores (KOCK, 2020).

O WarpPLS oferece algumas opções para análise do modelo externo (*outer model*), do modelo interno (*inner model*) e para o método de reamostragem (*resampling*). Quanto ao algoritmo para estimação do modelo externo, foi utilizado o algoritmo baseado em fator do tipo REG1, pois estima tanto os parâmetros dos coeficientes dos itens dentro de cada constructo (modelo de mensuração) quanto dos fatores (modelo estrutural), em dois estágios,

representando, assim, melhor medição do erro, empregando o coeficiente alfa de Cronbach para esse propósito (KOCK, 2020).

Em relação ao algoritmo para estimação do modelo interno, pelo argumento da não linearidade entre as variáveis latentes preditoras, foi definido o algoritmo padrão usado pelo WarpPLS, o Warp3. Ele calcula coeficientes de caminho por meio de algoritmos de regressão de mínimos quadrados abalizados nas pontuações das variáveis latentes calculadas, recorrendo aos algoritmos de análise do modelo externo (KOCK, 2020). *Alio modo posuit*, esse algoritmo “distorce” os escores das variáveis latentes preditoras, encontrando funções não lineares com um melhor ajuste que minimizam as somas dos resíduos quadrados em uma base bivariada (KOCK, 2020).

No tocante ao método de reamostragem, foi empregado o padrão usado pelo WarpPLS, Stable3, por produzir estimativas dos erros-padrão reais que são consistentes com aqueles obtidos por meio do método de *bootstrapping*, comumente prestando estimativas mais precisas de erros-padrão reais, contando com a aplicação direta de fórmulas de suavização exponencial e produzindo coeficientes estáveis (KOCK, 2020).

O sistema WarpPLS denota uma utilização bastante simplificada, que segue cinco passos automatizados. No primeiro, cria-se um projeto ou pasta de trabalho. No segundo, são inseridos os dados para análise, tendo sido utilizados os dados das instituições que constavam simultaneamente nas duas auditorias, após algumas adaptações de formatação exigidas pelo sistema. No terceiro passo, o sistema faz um pré-processamento automático, buscando por inconsistências nos dados. No quarto, são inseridos os constructos e seus indicadores, na forma de figuras geométricas circulares, e feitas as associações necessárias, por meio de linhas (*links*) e são realizadas alterações nas configurações. No quinto, é realizado o processamento e apresentado o modelo com os resultados estatísticos.

Ressalta-se que, durante o quarto passo – definição das variáveis e *links* – deve ser selecionado um entre dois tipos de escala de mensuração: reflexivas ou formativas. Na escala reflexiva, a direção de “causalidade” parte da variável latente para os indicadores, ou seja, o construto latente “causa” os itens observáveis. Já na formativa, ocorre o contrário, o construto latente é “causado” pelos itens observáveis (NASCIMENTO; MACEDO, 2016). Foram testadas as duas opções e não houve variação dos resultados, tendo sido selecionada a escala formativa por ter sido julgada teoricamente a mais adequada.

No quinto passo, os modelos foram gerados utilizando-se como componentes principais, ou variáveis latentes, o Índice de Capacidade nos Controles da Gestão de Riscos e Controles

Internos (iContr\_GRCI) e o Índice de Governança Pública (iGovPub), sendo avaliada a pertinência dos resultados por intermédio dos parâmetros do WarpPLS.

Após a análise dos dados, procedeu-se a uma tentativa de replicação dos resultados dentro dos diversos agrupamentos, todavia, foram realizadas agregações, por semelhança da natureza das instituições, para aumentar o tamanho da amostra por agrupamento, resultando em três categorias para análise: i) Administração Direta, contendo 38 instituições, resultante da união de administração direta – outros e ministérios; ii) Administração Indireta, contendo 173 instituições, resultante da união de agências reguladoras, autarquias, fundações, fundos, instituições de ensino e instituições de saúde; e iii) Estatais, contendo 75 instituições, resultante da união de estatais dependentes e estatais independentes.

Por fim, buscou-se testar se alguma outra razão influenciaria as relações verificadas entre as variáveis selecionadas para o estudo, utilizando-se uma variável de controle, ou covariável, dada a possibilidade de realização de testes dessa natureza por via do WarpPLS (KOCK, 2020).

Os parâmetros utilizados na análise e resultados estão na seção 4.3. Evidencia-se o fato de que, complementarmente ao WarpPLS, foram utilizados os programas Microsoft Excel, versão 2008, e QlikView, versão 12.0, para edição de gráficos e tabelas, buscando melhor exposição visual dos resultados.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

No capítulo ora iniciado foram mostrados, pormenorizadamente, os resultados das pesquisas bibliográfica e documental, bem como da aplicação dos métodos estatísticos, em continuidade e decorrência da metodologia explicitada na seção imediatamente anterior. Complementarmente à pesquisa documental, será mostrada a análise situacional individualizada de uma das instituições que compõe a amostra do estudo.

### 4.1 Estado da arte na literatura nacional e internacional

Este módulo objetiva indicar, resumidamente, o estado da arte da literatura, ou seja, as principais ideias debatidas pelos autores que tratam da temática analisada.

#### 4.1.1 Estado da arte na literatura nacional

Para verificação do estado da arte da literatura nacional, procedeu-se à revisão sistemática da literatura objetivando verificar a relação e possibilidade de contribuição do controle interno com a governança pública brasileira.

Após a leitura dos artigos, passou-se à sistematização dos trabalhos, por temática, para realização de análise crítica, destaque de trechos mais significativos, elaboração do referencial teórico e apresentação de resultados, conforme exibido a seguir no quadro 4.

**Quadro 4** – Estado da arte da literatura nacional

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
ALENCAR, C. O. de; FONSECA, A. C. P. D. Excelência na gestão pública: a contribuição do controle interno da Marinha do Brasil. <b>REGGE Revista de Gestão</b> , v. 23, n. 2, p. 172-184, 2016.	“Devido aos incrementos das atividades de controle na administração, a pesquisa tem por objetivo geral: descrever e discutir a contribuição do controle interno da Marinha para a obtenção da excelência na gestão pública na Marinha, segundo a percepção dos responsáveis por	Pesquisa descritiva, composta de pesquisa bibliográfica e documental, seguida de pesquisa de campo, na qual foram realizadas entrevistas semiestruturadas. Quanto à análise dos dados, a pesquisa foi classificada como qualitativa.	“O resultado das análises sugere que os responsáveis por apresentar as contas das UJ da Marinha percebem a contribuição do seu controle interno para alcançar a excelência na gestão pública.”	Ressaltam um grande potencial de contribuição do controle interno para o aprimoramento da gestão pública. Partindo do pressuposto que o objetivo maior do Estado é o atendimento do interesse público e que tal objetivo está vinculado à observância da legislação, alçam a atividade de controle na Administração

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
	apresentar as contas das unidades jurisdicionadas (UJ) das organizações militares da MB.”			Pública à condição de instrumento para constatação se o alcance dos objetivos do Estado está acontecendo e se ocorre em conformidade com o ordenamento jurídico.
CASTRO, P. R.; AMARAL, J. V.; GUERREIRO, R. Aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e implantação de controles internos. <b>Revista Contabilidade &amp; Finanças</b> , v. 30, n. 80, p. 186-201, 2019.	[...] “identificar a percepção dos gestores acerca da implantação de novos controles internos decorrente da adesão ao programa de integridade estabelecido na lei anticorrupção brasileira. Afinal, o combate à corrupção é promovido por controles que inibem práticas corruptas e não apenas pela mera existência da lei.”	“Os dados desta pesquisa foram coletados mediante levantamento ( <i>survey</i> ) no qual um questionário foi remetido para os gestores das empresas através de formulário eletrônico comercializado pela empresa Vroman Systems, Inc. ( <i>Formsite</i> ).”	“Evidências obtidas na pesquisa indicam que, no Brasil, as pessoas jurídicas, especificamente as empresas de capital aberto, mostram-se aderentes à lei anticorrupção e que maiores níveis na adesão aos programas de integridade relacionam-se a maiores níveis de implantação de controles internos.”	Apesar do direcionamento para atividade de controle interno na iniciativa privada, o trabalho contribuiu na perspectiva da essencialidade dos controles e para demonstrar a relação de proporcionalidade direta entre a efetividade da atuação do controle interno e a maior aderência aos programas de integridade.
FONSECA, T. do N. Entre riscos e ameaças: independência e controle do Tribunal de Contas da União na Assembleia Constituinte de 1988. <b>Opinião Pública</b> , Campinas, v. 26, n. 2, p. 122-153, 2020.	[...] “pretende explicar o que motivou os constituintes a aprovar um modelo institucional de controle financeiro capaz de oferecer riscos futuros aos representantes eleitos.”	“Por meio do método <i>process tracing</i> , o artigo sistematiza evidências quanto à aprovação do desenho institucional do Tribunal de Contas da União no Processo Constituinte de 1988.”	“Os resultados indicam que, independentemente das preferências dos políticos, instituições de combate à corrupção conquistam maior poder por meio de ameaças à sobrevivência política dos atores em contextos de incerteza futura.”	Evidencia a necessidade de fortalecimento dos órgãos de controle para o combate à corrupção, com destaque para o TCU, mas apresenta um contraponto quanto ao equilíbrio de poderes entre os órgãos de fiscalização, que poderiam utilizar sua condição em prol de interesses corporativos, e o Poder Legislativo, composto por representantes eleitos.
FREITAS JÚNIOR, L. R.; MEDEIROS, C. R. O. Estratégias de Racionalização da Corrupção nas Organizações: Uma Análise das Declarações de Acusados em	[...] “é explorar as justificativas para participação em esquemas de corrupção apresentadas por denunciados como forma de racionalização de	[...] “pesquisa qualitativa com base interpretativista, analisando o conteúdo de dez entrevistas concedidas por envolvidos em escândalos de corrupção no Brasil,	“Os resultados apontam que a partir de um questionamento, cada um dos envolvidos expõe sua versão do fato criando pontos em comum em seus discursos, que parecem surgir como	Trata das táticas de racionalização utilizadas para justificar a corrupção, avaliando sua incorporação às interações e articulações sociais, evidenciando que, além do combate

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
Casos de Corrupção no Brasil. <b>Revista de Ciências da Administração</b> , v. 20, n. 50, p. 8-23, 2018.	seu envolvimento.”	nos anos de 2013 a 2016.”	resultado das interações e articulações sociais que os envolvem, contribuindo para um cenário favorável à perpetuação de corrupção nas organizações. A contribuição teórica desta pesquisa para os estudos organizacionais está em compreender a racionalização dos indivíduos para a perpetuação de um fenômeno não raro nas organizações, porém, ainda pouco explorado.”	formal à corrupção, seria necessária a implementação de uma mudança cultural que, por sua vez, corrobora para o fortalecimento dos instrumentos de controle e criação de uma cultura de probidade na atividade pública.
KLEIN JUNIOR, V. H. Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de <i>accountability</i> ? <b>Revista de Contabilidade e Organizações</b> , v. 14, n. 1, p. 1-12, 2020.	[...] “compreender como a adoção da gestão de riscos impactaria nas formas de engajamento dos órgãos a prestarem contas e a justificarem seus atos em nome do risco ( <i>answerability</i> ).”	“A pesquisa seguiu uma estratégia qualitativa, com utilização de entrevistas em profundidade e observação participante.”	“O artigo contribui ao propor que, desacoplada de uma reformulação dos incentivos para a transparência de problemas estruturais, a gestão de riscos tem alcance limitado no enfrentamento de riscos sistêmicos no setor público.”	Indica que a constituição federal de 1988 é tida como marco normativo do sistema de controle interno da Administração Pública brasileira, cuja institucionalização foi assinalada por resistências que, a princípio, acabaram direcionando para uma lógica de correição que desvaneceu os esforços para o incremento de um viés gerencial e, ao longo do tempo, a modernização do controle interno detém-se, sobretudo, pelos entraves na institucionalização do exercício da <i>accountability</i> , o qual possibilitaria a superação do enfoque de controle formal legalista do passado e a adoção de formas mais reflexivas de controle.
MACHADO, M.; PASCHOAL, B. Monitorar,	“Este texto traz um histórico da criação do sistema	[...] “revisão e sistematização de relatórios anuais de	[...] “indica que a coordenação intra e interinstitucional no	Enfatiza o fortalecimento do controle interno a

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
investigar, responsabilizar e sancionar: a multiplicidade institucional em casos de corrupção. <b>Novos estudos - CEBRAP</b> , São Paulo, v. 35, n. 1, p. 11-36, 2016.	anticorrupção e propõe sua descrição em quatro categorias: monitoramento, investigação, responsabilização e sanção.”	gestão e de avaliações do sistema brasileiro elaborados por organismos internacionais, em análise da legislação anticorrupção em vigor e em 23 entrevistas semidiretivas conduzidas em São Paulo e em Brasília em 2013 e 2014 com funcionários públicos de alto e médio escalão, boa parte deles da esfera federal, além de representantes de organizações não governamentais. Este texto beneficiou-se também de uma primeira rodada de dezanove entrevistas realizadas para a elaboração do estudo sobre o Caso TRT: no Brasil (nove entrevistas), em Paris (uma entrevista) e em Washington (nove entrevistas).”	sistema de responsabilização por atos de corrupção ainda depende de substantiva formalização legislativa, mas não só. Um sistema baseado apenas em confiança pessoal é insustentável, especialmente em face da alta rotatividade dos operadores desse sistema. Ao mesmo tempo, como relatado pelos entrevistados, um sistema baseado somente na formalização institucional tem alcance limitado se as pessoas efetivamente não utilizarem os canais criados. Fortalecer e expandir os mecanismos de coordenação pode significar trabalho duro e pouco ou nenhum reconhecimento institucional.”	partir dos anos 2000 e o posterior incremento da transparência, ampliação da participação social e intensificação do alcance dos processos de responsabilização. Por outro lado, evidencia a fragilidade da coordenação intra e interinstitucional no sistema de responsabilização por atos de corrupção, demonstrando que, além do desenvolvimento da atividade de controle, faz-se necessária a coordenação entre os órgãos de controle e uniformização das ações do Estado.
MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. <b>Revista Contemporânea de Contabilidade</b> , v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.	“Parte-se da premissa de que o controle interno é importante no contexto das organizações públicas e tem-se por objetivo realizar uma análise das suas finalidades e importância na Administração Pública do Brasil e das barreiras para sua implantação.”	“A pesquisa, quanto aos seus objetivos, é exploratória.” “Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental.” “Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa está classificada como qualitativa.”	“Identificou-se um conjunto de onze objetivos para atuação do SCI. Os resultados apontam também para uma categorização da importância do SCI no contexto do setor e as principais barreiras para sua implantação. Um quadro teórico de cinco categorias de importância do SCI foi constituído gestão do risco, informação, comportamento ético, imagem da entidade e proteção dos recursos públicos. As principais barreiras detectadas foram a falta de uma cultura de gestão ao risco, a carência de pessoal em número adequado	Expõe que as inseguranças que geraram as exigências sociais de maior probidade administrativa nas instituições, tanto públicas como privadas, levantaram suspeitas de que as auditorias não seriam suficientes para evitar fraudes, carecendo haver complementação pelo Sistema de Controle Interno e pela gestão de risco para resultar em uma governança eficaz, destacando, ainda, a importância de bons procedimentos de governança corporativa e de

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
			e a qualidade técnica exigida.”	controles interno para adequada gestão e o controle das organizações.
MONTENEGRO, T.M.; OLIVEIRA, L. C. A. M. de; LOPES, M. de S. A adequabilidade do controle interno no Comando da Aeronáutica: uma percepção endógena. <b>Innovar</b> , v. 28, n. 68, p. 51-66, 2018.	[...] “avaliar a adequabilidade do sistema de controle interno em funcionamento no âmbito das Unidades Gestoras (UG) de uma macroentidade do PEF – o Comando da Aeronáutica (COMAER) do Brasil, segundo as percepções dos agentes responsáveis por seu gerenciamento, tendo por base os modelos de controle interno organizacional sustentados por instituições de renome internacional que atuam nas áreas de Administração, Contabilidade e Auditoria.”	[...] “estudo de caso de uma macroentidade do PEF, o COMAER, a pesquisa segue uma abordagem positivista, classificando-se, quanto aos seus objetivos gerais, como descritiva, ou seja, aquela que possui como “objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis” (Gil, 2002, p. 42), valendo-se de técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário.”	“Constatou-se que os SCIO do COMAER revelam uma aderência moderada às boas práticas internacionais de controle interno, embora se conclua que, nalgumas áreas, essa aderência permaneça ainda num estágio inicial.”	Informam que em uma entidade do setor público, a estrutura de controle ostenta especial importância para garantir a boa governança, tratando-se de uma das dimensões mais importantes desta e tendo em seu escopo o controle interno cuja amplitude de sua incumbência abrangeria praticamente toda estrutura organizacional, desde os objetivos institucionais até os procedimentos corriqueiros, albergando conceitos intangíveis que influenciam a cultura organizacional.
MORAIS, L. S.; TEIXEIRA, M. G. C. Interfaces da <i>Accountability</i> na Administração Pública Brasileira: Análise de uma Experiência da Auditoria Geral do Estado do Rio De Janeiro. <b>REAd. Revista Eletrônica de Administração</b> , v. 22, n. 1, p. 77-105, 2016.	[...] “explorar o sentido do termo <i>accountability</i> e suas interfaces na Administração Pública brasileira, apontando os avanços e entraves da <i>accountability</i> no Brasil a partir da análise da experiência da Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (AGE/RJ) na sua atuação na Copa das Confederações de 2013.”	“Face ao objeto em estudo, a pesquisa é de natureza qualitativa do tipo descritivo e analítico. A coleta dos dados decorreu de diferentes recursos de investigação, sendo eles de fontes bibliográficas, documentais e orais.”	“O estudo contribui com evidências junto ao Poder Executivo na esfera estatal brasileira na questão da efetividade da <i>accountability</i> no que concerne ao sistema de controles na aplicação de recursos públicos e na geração de transparência.”	Apontam as interfaces da <i>accountability</i> com democracia, transparência e controle e afirmam ser necessário ter clareza sobre a questão do controle e a interface que ele estabelece com a <i>accountability</i> , chamando atenção para o fato de que o mero fornecimento de informações, ou a disponibilização de acesso a elas, já não garantiria a responsividade que requerem os processos de controles internos ou públicos, ou seja, o

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
				controle deve atuar não somente sobre aquilo que foi realizado, mas avaliar os meios utilizados e os resultados para que ocorra a <i>accountability</i> .
SILVA, P. H. da C.; FERREIRA, M. de O. Associações entre percepção de corrupção e crescimento econômico nos países da América do Sul: uma análise com variáveis instrumentais. <b>Espacio Abierto</b> , Venezuela, v. 27, n. 4, p. 197-217, 2018.	[...] “estabelecer associações entre percepção de corrupção e crescimento econômico nos países da América do Sul, com variáveis instrumentais, controladas por variáveis socioeconômicas, no período de 2000 a 2014.”	[...] “analisou doze países do continente sul-americano (Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Guiana, Paraguai, Peru, Suriname, Uruguai e Venezuela), através de dados em painel, em um intervalo temporal que compreendeu o período de 2000 a 2014.”	“A importância da redução da corrupção como impulsionador do crescimento econômico foi comprovada. Por fim, entre as ferramentas capazes de inibir as práticas de corrupção estão a maior democratização de uma nação e o fortalecimento de suas instituições destinadas a promover o bem-estar social e a transparência.”	Faz importante associação entre a percepção da corrupção e o crescimento econômico, aferindo que são grandezas inversamente proporcionais. Enfatiza a importância da transparência pública e da efetividade dos controles para diminuição da corrupção.
SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um Mundo de Incertezas: Um <i>Survey</i> sobre Controle Interno em uma Perspectiva Pública e Privada. <b>Revista Contemporânea de Contabilidade</b> , v. 14, n. 31, p. 155-176, 2017.	[...] “identificar como as organizações têm implementado o conceito, as dimensões centrais do controle interno e quais os desafios envolvidos neste processo.”	[...] “utilizou pesquisa tipo <i>survey</i> , aplicada unicamente a profissionais em exercício, nos segmentos público e privado, para obter a percepção dos respondentes quanto ao conceito de controle interno, quanto à implementação das cinco dimensões de controle (COSO ICF, 2013), e quanto aos desafios visualizados neste processo em sua organização.”	“Os achados refletem a dificuldade da absorção e institucionalização de conceitos e das dimensões centrais estruturadas para a gestão dos controles nas organizações públicas e privadas. Este cenário pode conduzir à ineficiência do sistema de controle, implementado ou idealizado, gerando custos sem a contraprestação da obtenção dos benefícios relacionados ao alcance dos objetivos organizacionais. A atuação na divulgação e profissionalização do segmento de gestão de controles pode se constituir em uma das poucas alternativas viáveis para contornar este cenário, desde que unida, de modo	Relatam que há estudos que evidenciam que o aumento do significado gerencial do controle interno afasta a sua compreensão nas organizações como mero mecanismo cumpridor de formalidades e procedimentos, passando a ser entendido como um sistema completo de assistência à gestão e ao gerenciamento do risco com a participação ativa da estrutura de governança.

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
			indissociável, à decisão dos gestores públicos e privados neste caminho.”	

Fonte: Elaboração própria (2020), com amparo em informações extraídas das respectivas obras referenciadas.

Quanto ao formato como as pesquisas nacionais, em geral, são realizadas, verificou-se que: dos 11 trabalhos, cinco se compatibilizam com a metodologia qualitativa e o restante não faz referência ao aspecto de abordagem; quatro se utilizam de entrevistas, dois de questionários; existe um estudo de caso, uma citação à observação participante, três relatam a utilização de pesquisas bibliográfica e documental e três se identificam como descritivas.

Em relação ao conteúdo, ressalta-se na literatura nacional a existência de um direcionamento para necessidade de aprimoramento das atividades de controle interno para suplantam a mera conferência de procedimentos e passar a ser ferramenta gerencial e de averiguação de efetividade (ALENCAR; FONSECA, 2016; KLEIN JUNIOR, 2020; MORAIS; TEIXEIRA, 2016; SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017).

Também é dada ênfase à relação direta de reduzir o percebimento de corrupção e ampliação da aderência aos programas de integridade com o incremento da efetividade dos controles (CASTRO; AMARAL; GUERREIRO, 2019; SILVA; FERREIRA, 2018).

Alguns trabalhos abordam a governança como beneficiada pelo controle interno, mas com destaque para a necessidade de efetividade deste como requisito para proficuidade da contribuição (MONTEIRO, 2015; MONTENEGRO; OLIVEIRA; LOPES, 2018; SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017).

Finalmente, são verificadas análises adicionais da necessidade de implementação de uma cultura de probidade (FREITAS JÚNIOR; MEDEIROS, 2018) e indicadas fragilidades relativas à falta de coordenação institucional das instâncias de controle (MACHADO; PASCHOAL, 2016). Foi apontada uma contraposição relacionada à possibilidade de utilização do fortalecimento da função de controle para atendimentos de interesses corporativos dos órgãos de controle (FONSECA, 2020), sendo este, em toda a pesquisa, um posicionamento minoritário, mas que não deixa de ser passível de análise.

*Ex expositi*, extrai-se o entendimento de que o controle interno tem potencial para contribuir efetivamente com a governança na Administração Pública do Brasil, entretanto, existe a necessidade de aprimoramento dos controles internos, principalmente, na sua aproximação do aspecto gerencial e na efetividade de sua atuação, para estabelecer uma contribuição qualificada. Afere-se, portanto, haver espaço para uma maior investigação da

relação do controle interno com a governança pública, em busca de uma maior valorização daquele para o aperfeiçoamento desta e, por conseguinte, contribuindo com a melhoria da realidade da Administração Pública brasileira.

#### 4.1.2 Estado da arte na literatura internacional

Para verificação do estado da arte da literatura internacional, procedeu-se à revisão sistemática da literatura objetivando verificar a relação e possibilidade de contribuição do controle interno com a governança pública.

Após a leitura dos artigos, passou-se à sistematização dos trabalhos, por temática, para realização de análise crítica, destaque de trechos mais significativos, elaboração do referencial teórico e apresentação de resultados, conforme é expresso no quadro 5.

**Quadro 5** – Estado da arte da literatura internacional

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
DJALIL, M. A.; NADIRSYAH, S.E.; YAHYA, M. R.; JALALUDDIN, J.; RAMADHANTI, S. V. <i>The effect of used information technology, internal control, and regional accounting system on the performance of city governance agency of Banda Aceh city, Indonesia.</i> <b>BRAND:</b> Broad Research in Accounting, Negotiation, and Distribution, v. 8, n. 1, p. 25-37, 2017.	Examinar a influência da utilização da tecnologia da informação, sistema de controle interno e sistema de contabilidade financeira regional no desempenho das agências governamentais da cidade de Banda Aceh, Indonésia.	Os dados primários da pesquisa foram coletados por meio de questionário e analisados através de regressão múltipla, a análise de regressão foi realizada com software SPSS.	Verificou-se que a utilização de tecnologia da informação, sistema de controle interno e implementação do sistema de contabilidade financeira regional têm um efeito positivo significativo sobre o desempenho dos entes públicos.	Asseveram que o controle interno tem uma forte influência para prevenir fraudes e irregularidades, a sua fragilidade repercutiria diretamente no aumento da prática de corrupção, conluio, nepotismo e desobediência a legislação.
GUSNARDI, G. <i>Pengaruh peran komite audit, pengendalian internal, audit internal dan pelaksanaan tata kelola perusahaan terhadap</i>	Explorar a influência do papel do comitê de auditoria, controle interno, auditoria interna e implementação da boa governança corporativa	Os dados primários utilizados na pesquisa foram coletados por questionadores. A validade e confiabilidade dos dados foram testadas antes do teste de	A pesquisa evidenciou que o funcionamento do comitê de auditoria, o exercício de controle interno, a auditoria interna e a boa implementação da	Informa que as estruturas de controle quando realizam suas atividades adequadamente acarretam a diminuição da incidência de fraudes, sendo potencializado

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
<i>pengegan kecurangan</i> . <b>EKUITAS: Jurnal Ekonomi dan Keuangan</b> , v. 15, n. 1, p. 130-146, 2018.	simultaneamente e em parte na prevenção de fraudes nas empresas estatais.	hipóteses utilizando-se software SPSS.	governança corporativa podem prevenir a ocorrência de fraudes nas empresas estatais da Indonésia.	o resultado quando a atuação é coordenada.
JIANG, H.; ZHANG, H. <i>Regulatory restriction on executive compensation, corporate governance and firm performance</i> . <b>Asian Review of Accounting</b> , v. 26, n. 1, p. 131-152, 2018.	Investigar se a restrição regulatória à compensação remuneratória do executivo em empresas estatais chinesas é benéfica para o desempenho da empresa.	Análise estatística multivariada de dados coletados de empresas chinesas no período de 2007 a 2014.	Os resultados mostraram que a restrição à remuneração dos executivos está negativamente associada a um desempenho contábil da empresa, e este efeito negativo é amenizado em empresas com bom controle interno e um alto nível de participação institucional.	Analizam a diminuição dos conflitos de agência em empresas chinesas através da utilização dos mecanismos de governança para equalizar os interesses, fazendo com que os dirigentes (agentes) passem a ter interesses convergentes com as instituições (principal).
LONESCU, L. <i>The role of accounting and internal control in reducing bureaucracy in the public sector</i> . <b>Journal of Economic Development, Environment and People</b> , v. 5, n. 4, p. 46- 51, 2016.	Apresentar a relação entre controle interno eficiente e contabilidade e como o sistema de controle interno pode desempenhar um papel importante na redução da burocracia.	Pesquisa bibliográfica e documental.	A reforma da Administração Pública em todos os países europeus exige novas técnicas de monitoramento e procedimentos a fim de verificar o orçamento do setor público e sua atividade financeira. Controle interno eficiente procedimentos e responsabilidade gerencial podem contribuir para uma boa governança, transparência e baixo nível da burocracia.	Esclarece que, além da Romênia, a reforma do controle interno é muito comum nos países europeus, fazendo parte da nova gestão pública, visando a reduzir a burocracia e os desperdícios de recursos públicos através da melhoria da gestão.
MORENO-ENGUIX, M. del R.; GRAS-GIL, E.; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, J. <i>Relation between internet financial information disclosure and internal control in Spanish local governments</i> . <b>Aslib Journal of Information Management</b> , v.	Enfocar o governo local espanhol com a intenção de determinar o impacto da estrutura de controles internos na divulgação de informações financeiras na internet.	Através da utilização de questionários, os autores realizam análise empírica combinando um aspecto descritivo com um explicativo de análise estatística.	Os autores concluem que a estrutura do Sistema de Controle Interno influencia a divulgação de informações financeiras e sua qualidade. Além disso, a variável sócio-política oferece uma melhor explicação da divulgação de informações financeiras do que a variável financeira.	Informam que a aplicação de uma nova governança pública, concretizada por muitos países, ensejou a criação de novos sistemas de gestão na Administração Pública e o incremento de uma estrutura de contabilidade eficaz com um controle interno eficiente para garantir uma

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
71, n. 2, p. 176-194, 2019.				prestação adequada de serviços que atendam às necessidades dos cidadãos.
PARK, Y. J.; MATKIN, D. S. T.; MARLOWE, J. <i>Internal Control Deficiencies and Municipal Borrowing Costs: Internal Control Deficiencies and Municipal Borrowing Costs. Public Budgeting &amp; Finance</i> , v. 37, n. 1, p. 88-111, 2016.	Examina o relacionamento entre deficiências de controle interno e custos de empréstimos de títulos municipais.	Análise estatística, através de mínimos quadrados comuns, utilizada para estimar a relação entre as variáveis estudadas.	As classificações de crédito medeiam alguns dos efeitos das fraquezas materiais nos controles internos, mas o efeito indireto é relativamente pequeno. O efeito das deficiências de controle interno sobre os custos dos empréstimos foi consistente no período antes e depois da crise financeira.	Corroboram que as organizações públicas implementam os controles internos como uma estratégia essencial para prevenção e averiguação de fraudes e desperdícios e para garantir o cumprimento da legislação e relatam haver poucas pesquisas sobre os efeitos do controle na eficiência do setor público.
PRASATYAYAN G, M. R.; SUARTANA, I W. <i>Pengaruh Good Governance, Pengelolaan Keuangan Daerah dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada Kinerja Pemerintah Daerah. E-Jurnal Akuntansi</i> , v. 21, n. 2, p. 1346-1372, 2017.	Determinar o efeito da boa governança, gestão financeira regional e Sistemas de Controle Interno sobre o desempenho do governo local.	Foram utilizados no estudo dados primários obtidos através de questionários, utilizando-se a técnica de amostragem intencional. A análise de dados foi realizada por meio da regressão múltipla, realizada com software SPSS.	Os resultados do estudo afirmam que a boa governança, gestão financeira regional e Sistemas de Controle Interno têm um efeito positivo no desempenho do governo local.	Esclarecem que, conforme já apontado em estudos anteriores, a implantação do sistema de controle interno e a boa governança tem efeito positivo significativo no desempenho do governo.
PUTRA, I G. A. S.; DWIANA PUTRA, I M. Pande. <i>Pengaruh Good Governance dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Pada Kinerja Pemerintah Daerah. E-Jurnal Akuntansi</i> , v. 25, n. 3, p. 1720 - 1743, 2018.	Determinar se existe um efeito benéfico da boa governança e dos sistemas de controle interno sobre o desempenho do governo local.	Coleta de dados realizada através da distribuição de questionários e as técnicas de análise consistiram em regressão linear múltipla.	O Sistema de Controle Interno tem uma influência positiva no desempenho do governo, o que significa que quanto melhor a implementação da boa governança e do sistema de controle interno melhor será o desempenho do governo.	Informam que um bom controle interno ensinará uma organização econômica, eficaz e eficiente que possibilitará a prática da boa governança, e ratificam que o sistema de controle interno e a boa governança têm influência significativa positiva na atuação do governo.
RENDON, J.M.; RENDON, R.G. <i>Procurement fraud in the US Department of</i>	Explorar incidentes selecionados de fraude de compras no mundo real no	Pesquisa de natureza exploratória que se presta a uma abordagem qualitativa de estudo de caso.	Os incidentes de fraude, geralmente, ocorreram durante a seleção da fonte e o contrato, fases	Corroboram a teoria da auditabilidade, segundo a qual a fraude ocorre por falta de competência

Referências	Objetivo	Metodologia	Conclusões	Contribuições
<i>Defense: Implications for contracting processes and internal controls. Managerial Auditing Journal</i> , v. 31 n. 6/7, p. 748-767, 2016.	Departamento de Defesa dos EUA e as implicações desses incidentes para os processos de contratação e controles internos.		administrativas e envolviam as atividades de controle, monitoramento e ambiente de controle, componentes do controle interno.	pessoal, processos inadequados ou controles internos ineficazes.
SARASWATI, I.; BUDIASIH, I. <i>Pengaruh Good Governance, Kompetensi SDM dan Sistem Pengendalian Intern pada Kualitas Laporan Keuangan. E-Jurnal Akuntansi</i> , v. 27, n. 03, p. 2268-2292, 2019.	Determinar o efeito da boa governança, competência de RH e sistemas de controle interno na qualidade dos relatórios financeiros do governo da cidade de Denpasar.	O questionário foi o método de coleta de dados utilizado no estudo. A técnica de análise utilizada foram as técnicas de análise de regressão linear múltipla, através da utilização realizada com software SPSS.	Com base nos resultados da análise de dados, constatou-se que a boa governança, a competência dos recursos humanos e o sistema de controle interno influenciam positivamente na qualidade dos relatórios financeiros.	Apontam que a boa governança, a competência dos recursos humanos e a efetividade do sistema de controle interno têm impacto positivo em relação à qualidade dos demonstrativos financeiros, ou seja, influenciam diretamente na transparência.
SARWONO, A.; RAHMAWATI, R.; ARYANI, Y. A.; PROBOHUDONO, A. <i>Factors Affecting Corruption in Indonesia: Study on Local Government in Indonesia. Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management</i> , v. 2, n. 2, p. 79-89, 2018.	Examinar os fatores que afetam a corrupção nos governos locais da Indonésia.	O estudo utiliza dados coletados de diversas fontes, incluindo relatórios do governo. O método de análise dos dados foi realizada por meio de análise de regressão.	O estudo conclui que a governança corporativa afeta negativamente a corrupção do governo local na Indonésia, quanto mais alta a governança corporativa, a corrupção do governo local na Indonésia tenderá a diminuir.	Indicam que a erradicação da corrupção deve ser realizada continuamente, e o apoio de todos os elementos da sociedade acelerará os esforços para criar um governo idôneo.

Fonte: Elaboração própria (2020), com esteio em informações extraídas das respectivas obras referenciadas.

Quanto à maneira como as pesquisas internacionais, em geral, são realizadas, verificou-se que, dos 11 trabalhos, apenas um faz referência à abordagem qualitativa, ao passo que outro realiza pesquisa bibliográfica e documental, enquanto nove fazem referências a análises estatísticas, sendo o questionário a principal fonte de dados.

Em relação ao conteúdo, ressalta-se na literatura internacional um discurso concordante com o encontrado na literatura nacional, porém, mais uníssono, dando ênfase à relação direta de redução da ocorrência de fraudes com o incremento da efetividade dos controles (DJALIL et al., 2019; LONESCU, 2016; PARK; MATKIN; MARLOWE, 2016; RENDON; RENDON,

2016), com destaque, na maioria dos textos, para referência ao aprimoramento da governança em função do aludido incremento (GUSNARDI, 2018; MORENO-ENGUIX; GRAS-GIL; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, 2019; PRASATYAYANG; SUARTANA, 2017; PUTRA; PUTRA, 2019; SARASWATI; BUDIASIH, 2019; SARWONO; RAHMAWATI; ARYANI; PROBOHUDONO, 2018).

Somente um texto (JIANG; ZHANG, 2018) não trata diretamente da relação entre o controle interno e a mitigação de fraudes, todavia, contribui com a explanação sobre a atuação do controle interno com a diminuição dos conflitos de agência.

*Ita expressit*, à semelhança dos experimentos brasileiros, extrai-se o entendimento de que o controle interno tem potencial para contribuir efetivamente com a governança pública, entretanto, existe a necessidade de aprimoramento dos controles internos, principalmente na sua aproximação do aspecto gerencial e na efetividade de sua atuação, para consecução de um contributo mais qualificado. Afere-se, com efeito, haver espaço para maior investigação da relação do controle interno com a governança pública, em busca de uma maior valorização daquele para o aperfeiçoamento desta e, por conseguinte, contribuindo com a melhoria da realidade da Administração Pública.

## **4.2 Análise documental**

A análise documental restringiu-se a duas auditorias operacionais promovidas pelo TCU, ambas em 2018, versando uma sobre a exposição da Administração Pública federal à fraude e à corrupção, com enfoque nos controles, e a outra tratando da verificação da situação da governança no setor público, as quais são pormenorizadas na seção que vem.

### *4.2.1 Auditoria controle*

Esta configura uma auditoria operacional, coordenada pela Secretaria de Relações Institucionais de Controle no Combate à Fraude e Corrupção - Seccor, em conjunto com outras unidades do TCU, identificada pelo número de processo TC 010.348/2018-2 (BRASIL, TCU, 2018a), realizada em 2018, objetivando aferir se os controles de prevenção e detecção de fraudes e corrupção nas instituições federais do Poder Executivo são compatíveis com seus poderes econômico e de regulação, bem como propor melhorias nos controles associados, eliminando as suas causas sistêmicas ou, no mínimo, mitigando os seus efeitos. O universo de análise abrangeu 287 órgãos/entidades do Poder Executivo Federal.

A auditoria adotou como pressuposto que o enfrentamento contra a corrupção deve ser realizado sob cinco mecanismos: prevenção, detecção, investigação, correção e monitoramento, cuja existência e nível de desenvolvimento indicariam o quanto as organizações estariam preparadas, considerando, ainda, o grau de exposição a ser avaliado para haver equilíbrio entre o risco e o dimensionamento do controle (BRASIL, TCU, 2018g).

A exposição aos riscos de fraude e corrupção foi dimensionada em função da disponibilidade de acesso a recursos financeiros de cada instituição, denominada “poder econômico”, que privilegia todas as instituições, e a atribuição institucional para regular atividades do mercado privado, denominada “poder de regulação”, estando apenas 72 instituições cobertas por este critério (BRASIL, TCU, 2018g).

O poder econômico considerava o somatório dos recursos de que cada instituição dispunha para realizar contratações de bens e serviços, assim como a disponibilidade para realização de transferências voluntárias para Estados, Municípios e entidades privadas. O poder de regulação foi aferido com base nos mandatos legais das instituições que dispusessem desse poder, qual seja: de autorizar, normatizar e fiscalizar (BRASIL, TCU, 2018g).

Assim sendo, a auditoria tinha como objetivos específicos a mensuração do poder econômico e do poder de regulação de instituições públicas federais para dimensionamento dos riscos, a avaliação dos controles de prevenção e detecção de fraude e corrupção, o cotejo entre os riscos e respectivos controles, a identificação de fragilidades e boas práticas e, por fim, a proposição de melhorias e disseminação das boas práticas (BRASIL, TCU, 2018g).

O levantamento foi realizado com escora num questionário, como instrumento de coleta de dados sobre o modelo e implementação de controles, segmentado em cinco tópicos, a saber: Designação de Dirigentes; Gestão de Riscos e Controles Internos; Gestão da Ética e Programa de Integridade; Auditoria Interna; Transparência e *Accountability* (BRASIL, TCU, 2018g).

Os resultados foram revelados em um mapa de exposição ao risco, no formato de mapa de calor, cujo eixo vertical ascendente foi associado ao acréscimo de poder econômico ou de poder de regulação, ao passo que o eixo horizontal crescente foi associado ao crescimento das fragilidades nos controles, sendo utilizadas quatro faixas (áreas) para associação entre o nível dos riscos e efetividade dos controles: verde para baixa exposição, amarela para intermediária, laranja para alta e vermelha para muito alta (BRASIL, TCU, 2018g).

Em relação ao mapa de calor, para verificação das fragilidades dos controles em função do poder econômico, o eixo vertical (ordenadas) adotou valor inicial de dez milhões de reais e final de um trilhão de reais, divididos em cinco quadrantes em escala logarítmica. O eixo horizontal (abscissas) adotou valores de 0 a 30% para baixa fragilidade dos controles de combate

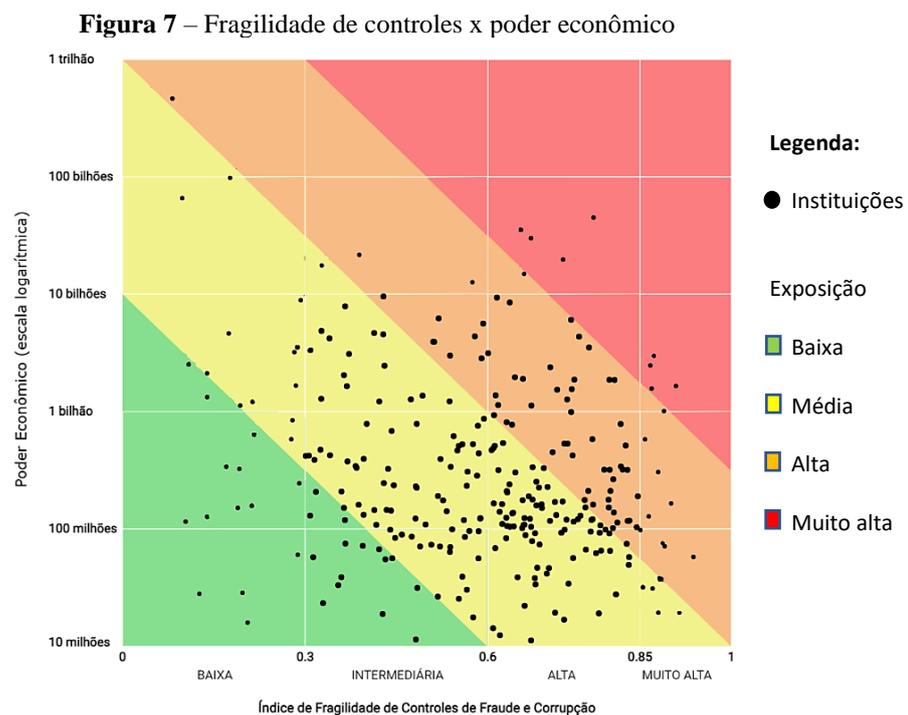
a fraude e corrupção, 0,30 a 60% para intermediária, 60,1 a 85% para alta e de 85,1 a 100% para muito alta (BRASIL, TCU, 2018j).

Quanto às colorações que representam as áreas de exposição aos riscos de fraude e corrupção, a escala das retas que delimitam as áreas foi estabelecida desde o ponto de referência no eixo das ordenadas, equivalente aos três primeiros quadrantes da escala do poder analisado, conforme critério arbitrado pela equipe de auditoria (BRASIL, TCU, 2018j).

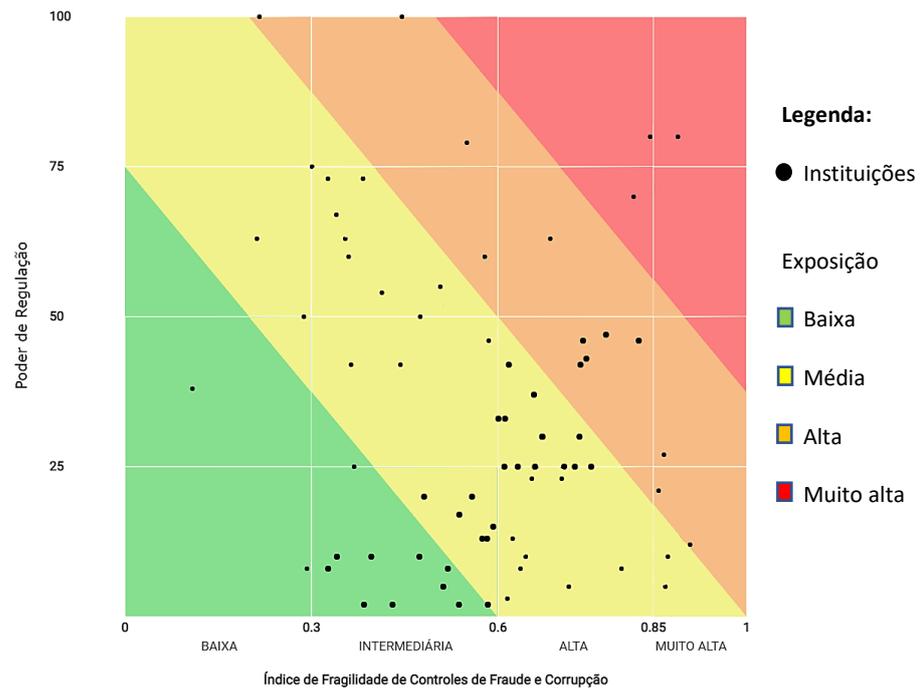
Para verificação das fragilidades dos controles em função do poder de regulação, a diferenciação é que o eixo vertical adotou valores de zero a 100, divididos em quatro quadrantes proporcionais. Entrementes, o eixo horizontal e as áreas de exposição aos riscos de fraude e corrupção permaneceram com os mesmos critérios (BRASIL, TCU, 2018j).

Para uma melhor compreensão da auditoria, os documentos que tratam da metodologia estão disponibilizados pelo TCU no *link* de ajuda da página de acesso aos dados, são eles: Detalhamento das questões utilizadas do levantamento do IGG; Detalhamento da metodologia de cálculo da fragilidade dos controles; Detalhamento da metodologia de cálculo do Poder de Regulação; Detalhamento da metodologia de cálculo do Poder Econômico; e Detalhamento da metodologia do Mapa de Exposição a Fraude e Corrupção (BRASIL, TCU, 2018c).

A seguir, nas figuras 7 e 8, encontram-se as representações dos dois principais mapas de calor resultantes da auditoria.



Fonte: Adaptou-se, com base em Brasil, TCU (2018c).

**Figura 8 – Fragilidade de Controles x Poder de Regulação**

Fonte: Adaptou-se, com base em Brasil, TCU (2018c).

À procura de outra perspectiva de análise para facilitar o entendimento, mostra-se a tabela 1, indicando os quantitativos de instituições, por faixa de exposição aos riscos de fraude e corrupção, estando destacadas em relação ao poder econômico as empresas estatais não dependentes, pois, conforme já relatado, elas denotam maior aproximação com as características da iniciativa privada.

**Tabela 1 – Quantitativo de instituições, por faixa de exposição**

Exposição	Poder Econômico (Estatais*)		Poder Econômico (Demais Instituições)		Poder de Regulação	
	Quantitativo	Porcentagem	Quantitativo	Porcentagem	Quantitativo	Porcentagem
<b>Baixa</b>	12	20,3%	13	5,7%	12	16,7%
<b>Média</b>	37	62,7%	122	53,5%	43	59,7%
<b>Alta</b>	10	16,9%	85	37,3%	13	18,1%
<b>Muito alta</b>	0	0%	8	3,5%	4	5,6%
<b>Total</b>	<b>59</b>	<b>100%</b>	<b>228</b>	<b>100%</b>	<b>72</b>	<b>100%</b>

Fonte: Adaptou-se, com amparo no relatório da auditoria (BRASIL, TCU, 2018g).

\* Estatais não dependentes.

Da conclusão da auditoria, evidencia-se que, no geral, as empresas estatais possuíam controles mais proporcionais aos recursos geridos por elas, sendo atribuída tal característica a sua proximidade com o mercado privado, o que ocasiona a competitividade e a necessidade de adoção de melhores controles como um meio de maximizar os resultados (BRASIL, TCU, 2018g), avaliação coerente com o que é apontado pela literatura (FONTES FILHO; ALVES, 2018; FREIRE; BATISTA, 2018; PASCOAL; OLIVEIRA, 2019).

Destaca-se, ainda, a necessidade de maior atenção às empresas que possuem elevado poder econômico e/ou de regulação e estão nas zonas de alta ou muito alta exposição, pois as que têm maior potencial para causar grandes prejuízos ao Erário, no caso de ocorrência de fraudes e corrupção (BRASIL, TCU, 2018g).

Destaca-se, por fim, o fato de que foram apontadas diversas fragilidades nos controles, conforme consta do Acórdão nº 2604/2018 – Plenário/TCU disponibilizado por meio do processo TC 010.348/2018-2 (BRASIL, TCU, 2018g):

O mapeamento da exposição a riscos de fraude e corrupção demonstrou que 38 unidades com alto poder econômico possuem fragilidades nos controles nas classificações “alta” e “muito alta”, o que gera bastante exposição aos referidos riscos. Essas instituições juntas geriram orçamento anual de mais de R\$ 216 bilhões.

Oitenta por cento das instituições com alto poder econômico e de regulação (extrato dos 30% maiores), pertencentes ao Orçamento-Geral da União - OGU, ainda estão em níveis iniciais de estabelecimento de gestão de riscos e controles internos.

Oitenta e seis por cento das instituições com alto poder econômico e de regulação (extrato dos 30% maiores) declararam que não passaram do estágio inicial de implantação de controles específicos para detecção de combate a fraude e corrupção.

Sessenta e nove por cento dos órgãos pesquisados com alto poder econômico (extrato dos 30% maiores), à exclusão das estatais, indicaram que se encontravam com seus programas de integridade em estágio inexpressivo de implantação.

Das 102 instituições com maiores poderes econômico e de regulação, 70% declararam que não estão implementadas medidas de monitoramento da gestão da ética.

Por sua vez, as auditorias internas das instituições com alto poder econômico e de regulação (extrato dos 30% maiores) executaram ações ainda tímidas voltadas à análise de riscos de fraude e corrupção.

É forçoso concluir, ainda, que as estatais de maior poder econômico (extrato dos 30% maiores) pouco avançaram no estabelecimento de modelo de dados abertos, de transparência e de *accountability*.

Outra constatação de grande relevo diz respeito à ausência de critérios mínimos e objetivos para indicação de dirigentes nas instituições federais, o que aumenta a exposição daquelas a casos de fraude e corrupção. Não há dúvidas de que assegurar comportamento ético e íntegro da alta Administração é fundamental na aplicação de controles para prevenir e mitigar ameaças de fraude e corrupção nas organizações. A promoção da liderança pelo exemplo e o engajamento da alta Administração em ações de promoção da ética e integridade são requisitos essenciais para coibir práticas que favoreçam a corrupção. (BRASIL, TCU, 2018g)

Considerando o que foi mostrado, infere-se que, corroborando os achados teóricos, na prática, a atividade de controle é associada à qualidade da gestão e à constituição da boa governança (MONTEIRO, 2015; MONTENEGRO; OLIVEIRA; LOPES, 2018; SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017), havendo entendimento manifesto de que, quanto mais bem estruturados os controles, incluindo especificamente o controle interno, melhor será a possibilidade de combate a fraudes e corrupção (CASTRO; AMARAL; GUERREIRO, 2019; SILVA; FERREIRA, 2018).

#### 4.2.2 Auditoria governança

Esta casta de auditoria operacional do TCU é identificada pelo número de processo TC 015.268/2018-7 (BRASIL, TCU, 2018b), realizada em 2018, versando sobre o perfil integrado de governança pública, governança e gestão de pessoas, Tecnologia da Informação (TI) e contratações das organizações da Administração Pública federal e outros entes jurisdicionados ao TCU, objetivando aferir a situação da governança e estimular as organizações à adoção de boas práticas relacionadas ao tema. O universo de análise abrangeu 526 instituições, das quais 498, efetivamente, atenderam aos requisitos dos questionários.

A auditoria foi baseada no método de autoavaliação dos controles, tendo como fundamento as práticas do modelo de autoavaliação em governança e gestão contido no Referencial Básico de Governança do TCU, cuja versão mais recente é a de 2020 (BRASIL, TCU, 2020a). As aludidas práticas foram estratificadas em itens de verificação (ou controles) mais objetivos, avaliáveis e auditáveis, agrupados por temas, a saber: Governança pública – Liderança; Governança pública – Estratégia; Governança pública – *Accountability*; Gestão de pessoas; Gestão de tecnologia da informação; e Gestão de contratações (BRASIL, TCU, 2018i).

A auditoria tinha como objetivo principal verificar a situação da governança nas organizações públicas federais e outros entes jurisdicionados do TCU, aferindo o nível de implementação de boas práticas de liderança, estratégia e *accountability*, bem como das práticas de governança e gestão de TI, de pessoas e de contratações, considerando que a integração das referidas práticas denotaria a capacidade das organizações de produzir resultados satisfatórios (BRASIL, TCU, 2018i).

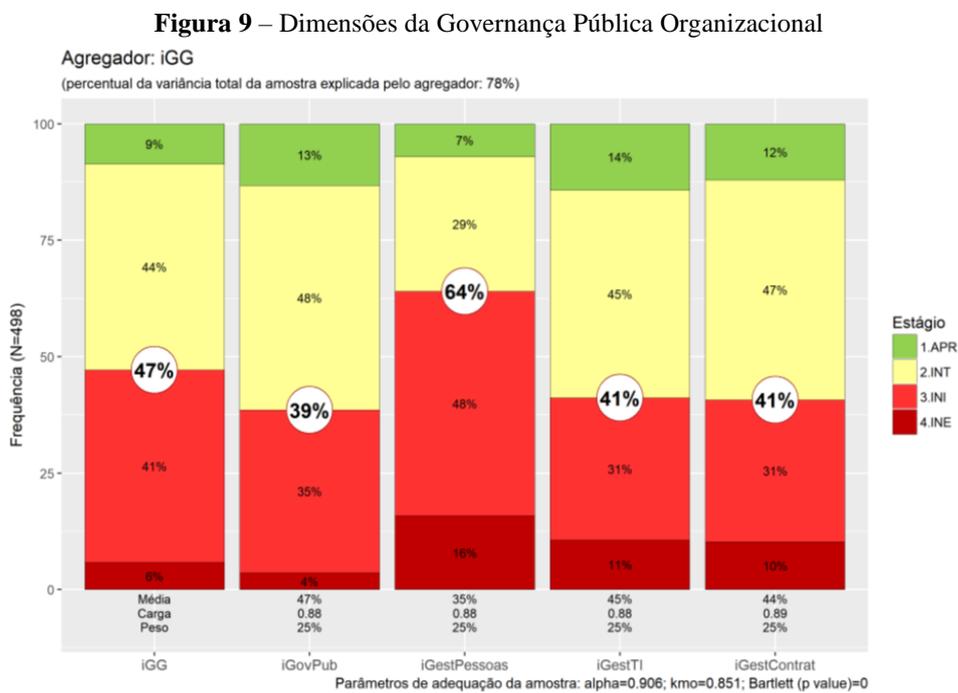
O principal indicador da auditoria governança tratava-se do Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas (IGG), e os seus subindicadores são: Índice de Gestão de Contratações (iGestContrat), Índice de Gestão de Pessoas (iGestPessoas), Índice de Gestão de TI (iGestTI) e Índice de Governança Pública (iGovPub).

Destaca-se o fato de que os indicadores não foram idealizados para ordenação das instituições no formato de ranque, pois, em regra, as instituições públicas não são comparáveis, sendo adequada sua categorização para viabilização de comparações. Assim sendo, a aferição dos indicadores presta-se ao direcionamento das instituições a um melhor gerenciamento dos seus recursos e utilização de meios adequados à melhoria da gestão e governança, como o controle interno, a gestão de riscos etc. (BRASIL, TCU, 2018k).

Para análise e demonstração dos resultados pela auditoria, foram estabelecidos estádios ou níveis de capacidade, em governança e/ou gestão. O estádio inicial, identificado pela coloração vermelha, foi subdividido em dois: inexpressivo, para o intervalo de zero a 14,99%, e iniciando, para o intervalo de 15 a 39,99%. O estádio intermediário, identificado pelo tom amarelo, compreendia o intervalo de 40 a 70%. O estádio aprimorado, identificado pela coloração verde, compreendia o intervalo de 40 a 70% (BRASIL, TCU, 2018h).

Buscando possibilitar uma melhor compreensão da auditoria, os documentos que tratam da metodologia estão disponibilizados pelo TCU na página de acesso aos dados, destacando-se o documento *Estrutura para a compreensão dos dados do iGG 2018* (BRASIL, TCU, 2018h).

A seguir, na Figura 9, um exemplo de análise, realizável com base nos dados levantados pela auditoria.



Fonte: Relatório de Acompanhamento (BRASIL, TCU, 2018i).

A Figura 9 representa a distribuição das organizações avaliadas, por estágio de capacidade (inexpressivo, iniciando, intermediário e aprimorado), em relação ao indicador IGG, com evidenciação dos subindicadores que o compõem: iGovPub, iGestPessoas, iGestTI e iGestContrat. Considerando o índice de governança pública (iGovPub), verifica-se que apenas 13% das instituições estão em estágio aprimorado, enquanto 39% encontram-se em estágio inexpressivo ou inicial. Ressalta-se que a situação deficitária da governança, segundo os achados teóricos, afeta positivamente a fraude e a corrupção – ou seja, as favorece – e afeta negativamente o desempenho dos governos (PRASATYAYANG; SUARTANA, 2017; SARASWATI; BUDIASIH, 2019; SARWONO; RAHMAWATI; ARYANI; PROBOHUDONO, 2018).

Da conclusão da auditoria, destaca-se o fato de que os resultados obtidos foram considerados sugestivos de que há deficiências de governança e gestão em grande parte das organizações respondentes, sendo considerada baixa a capacidade de desempenho nos temas avaliados e apontada a necessidade de um melhor monitoramento da gestão por parte da governança e o aprimoramento da capacidade para gerir riscos por parte da gestão (BRASIL, TCU, 2018i), enveredando no campo de atuação do controle interno e da necessidade de efetividade na sua atuação, conforme apontado no referencial teórico desta dissertação mestrал (MONTEIRO, 2015; MONTENEGRO; OLIVEIRA; LOPES, 2018; SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017).

### **4.3 Análise estatística**

Os resultados da análise estatística são expressos nesta seção em duas partes. A primeira trata da Estatística descritiva, tendo por finalidade a exposição da amostra e compreensão dos dados levantados para o estudo. A segunda exprime os resultados obtidos com suporte no emprego de *software* específico para realização de análises e inferências estatísticas.

#### *4.3.1 Análise descritiva*

Com supedâneo na disponibilidade dos dados, foi utilizado como amostra o conjunto de todas as instituições que constavam simultaneamente nas duas auditorias operacionais do TCU, realizadas em 2018. A primeira versou sobre a exposição da Administração Pública federal à fraude e à corrupção, com enfoque nos controles, enquanto a outra cuidou de verificar a situação da governança no setor público, totalizando 286 entidades da Administração Pública federal,

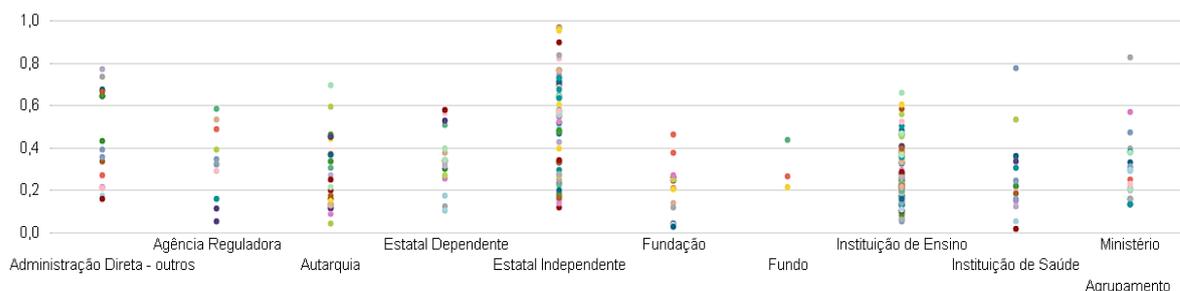
elencadas no apêndice A e distribuídas em dez categorias: 16 em administração direta - outros; 11 agências reguladoras; 24 autarquias; 16 estatais dependentes; 59 estatais independentes; 13 fundações; 3 fundos; 105 instituições de ensino; 17 instituições de saúde; e 22 ministérios.

Esta análise estava focada nos dois indicadores considerados mais intimamente relacionados com a temática de interesse do estudo, que se presta a verificar o efeito do controle interno na governança pública em instituições públicas brasileiras vinculadas ao Poder Executivo Federal.

Assim sendo, destacam-se o Índice de Capacidade nos Controles da Gestão de Riscos e Controles Internos (iContr\_GRCI) e o Índice de Governança Pública (iGovPub). Subsidiariamente, têm evidência os dois indicadores principais das duas auditorias, o Índice de Capacidade nos Controles de Combate a Fraude e Corrupção (iContr\_FC) e o Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas (IGG).

Primeiramente, foram realizadas análises numéricas dos indicadores de interesse, em que se buscou demonstrar visualmente por meio da sua distribuição por categorias, utilizando-se o QlikView, havendo, também, sido feitas as primeiras suposições empíricas sobre quais interações os dados demonstrariam, conforme ilustrado nas figuras 10 e 11.

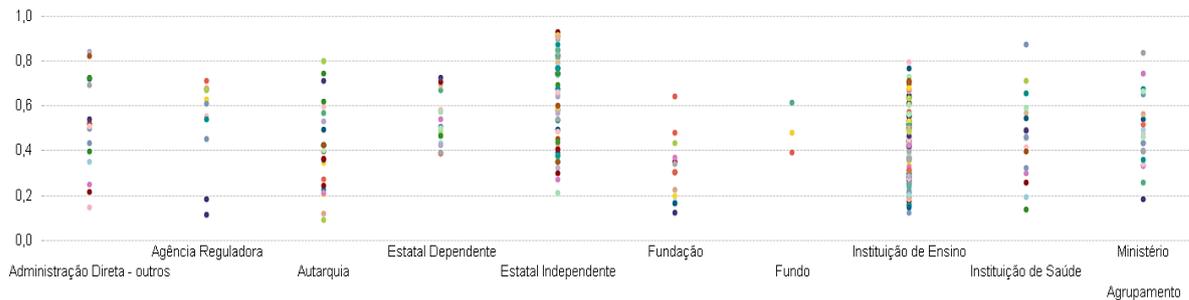
**Figura 10** – Visualização da distribuição do iContr\_GRCI, por categoria Only (iContr\_GRCI)



Fonte: Elaboração própria, com suporte nos dados da pesquisa (2021).

Verifica-se na figura 10 que a disposição dos valores do iContr\_GRCI em função das categorias, supostamente, aponta que as estatais independentes expressam melhores índices para a gestão de riscos e controles internos, não obstante, no geral, todas as categorias pareçam mostrar variações à extensão de toda a escala, com a concentração na parte inferior. Ressalta-se que estas análises são apenas preliminares, mas ressaltam os achados da literatura que evidenciam melhor desempenho das instituições privadas (FONTES FILHO; ALVES, 2018; FREIRE; BATISTA, 2018; PASCOAL; OLIVEIRA, 2019), o que se refletiria, por similaridade, nas estatais independentes.

**Figura 11** – Visualização da distribuição do iGovPub, por categoria  
Only (iGovPub)



Fonte: Elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (2021).

De igual modo, verifica-se na figura 11 que a disposição dos valores do iGovPub em função das categorias, supostamente, aponta que as estatais independentes exibem melhores índices para governança, não obstante, no geral, todas as categorias pareçam indicar variações ao largo de toda a escala, todavia, a concentração nos níveis intermediários aparenta ser maior do que a do iContr\_GRCI.

Na tabela 2, é indicada a estatística descritiva dos dois principais indicadores para o estudo, buscando uma perspectiva mais abalizada para as análises.

**Tabela 2** – Estatísticas descritivas dos indicadores iContr\_GRCI e iGovPub

	iContr_GRCI	iGovPub
Média	0,3378	0,4875
Erro padrão	0,0117	0,0116
Mediana	0,2802	0,4650
Moda	0,7686	0,9101
Desvio-padrão	0,1987	0,1963
Variância da amostra	0,0395	0,0385
Curtose	0,3856	-0,7027
Assimetria	0,9589	0,2341
Intervalo	0,9560	0,8351
Mínimo	0,0183	0,0929
Máximo	0,9742	0,9280
Contagem	286	286

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (2021).

Verifica-se na tabela 2 que o iContr\_GRCI mostra média, mediana e moda inferiores ao iGovPub, com o desvio-padrão e variância menores, indicando que, conforme as medidas de tendência central, a governança adotaria, em regra, valores superiores aos aferidos para o controle interno, e, conforme as medidas de dispersão, com uma variação inferior em relação à medida central (MACEDO, 2020; OLIVEIRA, 2017).

Tanto o iContr\_GRCI como o iGovPub têm uma média abaixo do ponto intermediário da escala (0,5). A mediana, ponto que divide ao meio o conjunto de dados, em ambos os casos, está abaixo da média.

A curtose positiva indica que a curva do iContr\_GRCI é leptocúrtica, ou seja, mais elevada do que a curva normal, com observações relativamente dispersas em torno da média, e a curtose negativa do iGovPub indica uma curva platicúrtica, ou seja, mais achatada do que a curva normal e com pequenos *outliers* (SILVA, 2013). A distribuição assimétrica positiva, ou à direita, indica o quanto os valores tendem a ficar concentrados abaixo da média de cada indicador (SILVA, 2013).

Os valores máximo e mínimo indicam o maior valor e o menor valor dos indicadores, enquanto o intervalo aponta a diferença entre os valores máximo e mínimo, demonstrando uma menor variação do iGovPub. Ou ainda, em função do Coeficiente de Variação (CV), que representa o desvio padrão na forma de porcentagem, calculado em função da razão entre o desvio padrão e a média, o iGovPub (CV = 40%) apresentaria uma menor variação em torno da média em relação ao iContr\_GRCI (CV = 59%), ou seja, os dados são mais homogêneos para o iGovPub (OLIVEIRA, 2017; PINNTO, 2021).

Destarte, com base na Estatística descritiva, verifica-se a confirmação dos resultados expendidos na conclusão das auditorias, ficando evidenciado que, considerando os critérios de avaliação lá adotados, de modo geral, há fragilidades nos controles internos (BRASIL, TCU, 2018g) e na governança pública (BRASIL, TCU, 2018i) na Administração Pública federal, e, em consequência, oportunidades de melhoria. Destaca-se que, conforme já relatado, situações deficitárias no controle interno e na governança tendem a favorecer a ocorrência de fraudes e corrupção e a prejudicar o desempenho dos governos (PRASATYAYANG; SUARTANA, 2017; SARASWATI; BUDIASIH, 2019; SARWONO; RAHMAWATI; ARYANI; PROBOHUDONO, 2018).

#### 4.3.2 Análise das correlações

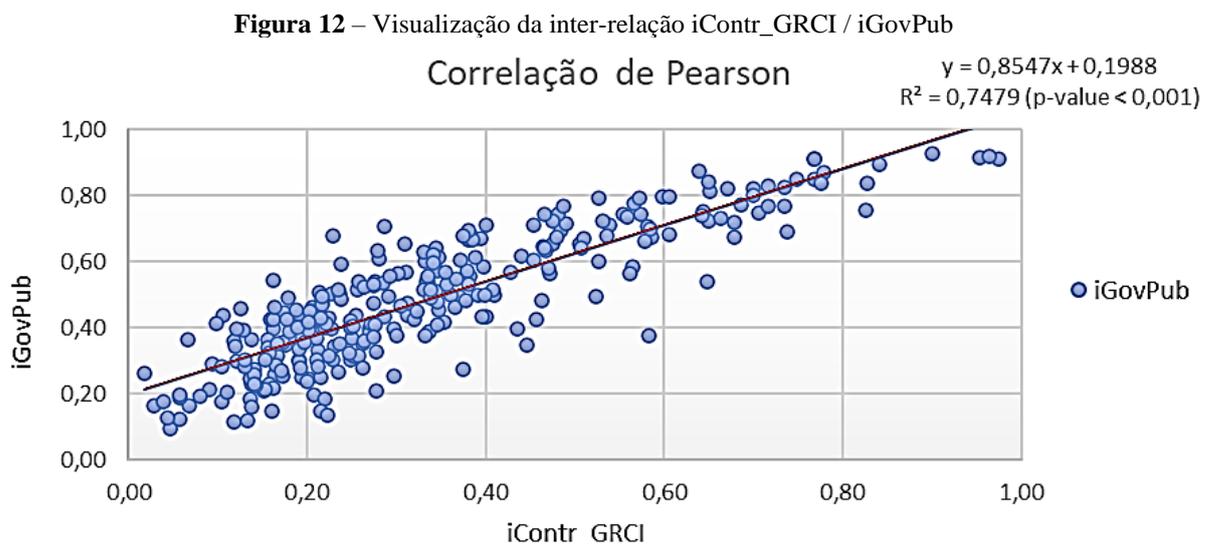
Verificou-se a existência de correlações entre os indicadores de interesse (iContr\_GRCI e iGovPub) por meio da utilização do Coeficiente de Correlação de Pearson, que varia em escala contínua de -1 a 1, sendo o valor unitário correspondente à correlação perfeita e o valor nulo (zero) correspondente à inexistência de correlação. O valor negativo indica uma correlação inversa e o positivo uma direta, ou seja, na primeira, enquanto uma variável aumenta, a outra diminui; na segunda, as variáveis aumentam ou diminuem conjuntamente, sendo consideradas

fortes, ou muito fortes, as correlações quando seus valores representativos são maiores do que 0,70, para alguns autores, ou superiores a 0,80, para outros (GUIMARÃES, 2020; SILVA, 2020).

Além do valor do coeficiente de correlação, simbolizado pela letra grega minúscula rho “ $\rho$ ” ou pela letra “r”, alguns autores orientam verificar se a correlação é significativa por meio do valor de p (*p-value*), que, ao ser comparado com o nível de significância (alfa), indica a probabilidade de se considerar que uma correlação é significativa, quando na verdade não é (GUIMARÃES, 2020).

Com suporte nos cálculos realizados no Microsoft Excel, o coeficiente de correlação ( $R^2$ ) entre o iContr\_GRCI e o iGovPub resultou em 0,865, considerado forte, com uma probabilidade menor do que 0,1% para essa avaliação ser incorreta, pois o valor do *p-value* é inferior a 0,001 (GUIMARÃES, 2020; SILVA, 2020).

A seguir, na figura 12, é mostrado, em caráter ilustrativo, o gráfico de dispersão que demonstra a distribuição das variáveis relativas ao iGovPub em relação à linha de tendência central. Esta, por sua vez, representa a posição que deveria ser ocupada pelas variáveis, se a correlação fosse perfeita, ou seja, quanto mais o comportamento das variáveis se aproxima e acompanha a linha de tendência central, maior será a capacidade do comportamento de um constructo explicar o do outro (GUIMARÃES, 2020; SILVA, 2020).



Fonte: Elaboração própria, com suporte nos dados da pesquisa (2021).

Estão evidenciados na figura 12 o coeficiente de determinação ( $R^2$ ), que é o coeficiente de correlação de Pearson ( $R$ ) ao quadrado, e a equação de regressão linear. O  $R^2$  indica o quanto a variação de um índice é explicada pela variação do outro (SILVA, 2020), ou seja,

aproximadamente, 75% do iGovPub são explicados pelo iContr\_GRCI, resultado estatisticamente significativo a 0,001.

Por fim, buscou-se verificar se, dentro dos diversos agrupamentos, a correlação entre o iContr\_GRCI e o iGovPub seria prejudicada, replicando-se o procedimento de cálculo uma vez para cada categoria, cujo resultado está na tabela 3.

**Tabela 3** – Demonstração das correlações, por agrupamento (iContr\_GRCI x iGovPub)

Agrupamento	Correlação de Pearson	P - Valor	Tamanho da Amostra
Geral	0,865	<0,001	286
Administração Direta - outros	0,863	<0,001	16
Agência reguladora	0,836	<0,001	11
Autarquia	0,798	<0,001	24
Estatal dependente	0,758	<0,001	16
Estatal independente	0,886	<0,001	59
Fundação	0,909	<0,001	13
Fundo	0,811	0,398	3
Instituição de Ensino	0,816	<0,001	105
Instituição de Saúde	0,819	<0,001	17
Ministério	0,871	<0,001	22

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (2021).

Verifica-se na tabela 3 que todos os coeficientes de correlação são maiores do que 0,75. Somente o *p-value* do agrupamento “Fundo” é superior a 0,001, o que se justifica pelo reduzido tamanho da amostra nesse agrupamento, somente três instituições. Assim sendo, considera-se que a correlação de Pearson se prestou ao seu papel de apontar relacionamentos entre os índices, mas, conforme já exposto, não se devem estabelecer relações de causalidade, motivo por que, para dar maior robustez à análise, passou-se à utilização de outros métodos complementares (GUIMARÃES, 2020), no caso, o PLS-SEM.

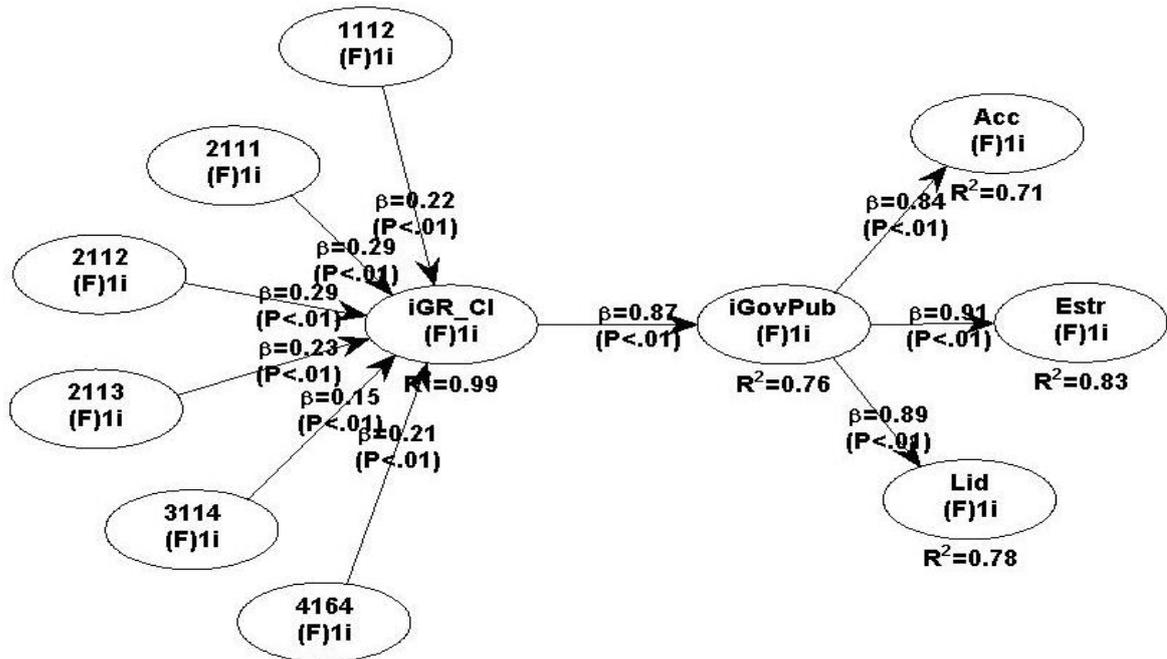
#### 4.3.3 Análise multivariada (PLS-SEM)

Os dados das duas auditorias foram inseridos no WarpPLS, seguindo os cinco passos estabelecidos pelo sistema, utilizando-se os parâmetros descritos na seção 3.2.3 (Factor-Based PLS Type REG1, Warp3 e Stable3). O sistema realizou o pré-processamento automático, não tendo sido localizadas inconsistências nos dados. Então, deu-se continuidade no processo de análise e foram criadas as variáveis latentes, iContr\_GRCI e iGovPub, sendo associados os seus indicadores primários (variáveis observáveis).

O componente principal, ou variável latente, do controle interno é o iContr\_GRCI, composto pelos indicadores: 1112; 2111; 2112; 2113; 3114; e 4164. O componente principal, ou variável latente, da governança pública é o iGovPub, composto pelos indicadores: Lid; Estr; e Acct.

Após a estruturação e processamento, restou como modelo a imagem da figura 13.

**Figura 13** – Modelo de Equação Estrutural (iContr\_GRCI → iGovPub)



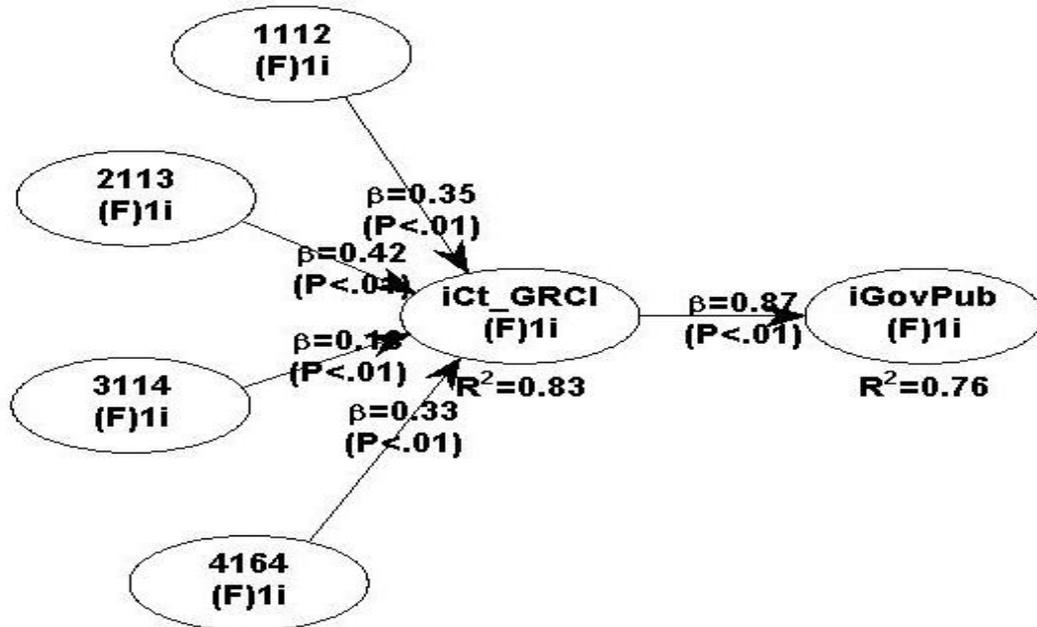
Fonte: Elaboração própria, utilizando o WarpPLS (2021).

Estimativas apresentadas pelo WarpPLS: Average path coefficient (APC)=0.490,  $P<0.001$ ; Average R-squared (ARS)=0.816,  $P<0.001$ ; Average adjusted R-squared (AARS)=0.816,  $P<0.001$ ; Average block VIF (AVIF)=1.650, acceptable if  $\leq 5$ , ideally  $\leq 3.3$ ; Average full collinearity VIF (AFVIF)=1039.120, acceptable if  $\leq 5$ , ideally  $\leq 3.3$ ; Tenenhaus GoF (GoF)=0.903, small  $\geq 0.1$ , medium  $\geq 0.25$ , large  $\geq 0.36$ ; Sympson's paradox ratio (SPR)=1.000, acceptable if  $\geq 0.7$ , ideally = 1; R-squared contribution ratio (RSCR)=1.000, acceptable if  $\geq 0.9$ , ideally = 1; Statistical suppression ratio (SSR)=1.000, acceptable if  $\geq 0.7$ ; Nonlinear bivariate causality direction ratio (NLBCDR)=1.000, acceptable if  $\geq 0.7$ . Estimation: Outer model analysis algorithm: Factor-Based PLS Type REG1; Default inner model analysis algorithm: Warp3; Resampling method used in the analysis: Stable3.

Nas análises preliminares, percebeu-se haver indicação de multicolinearidade, que se refere a forte correlação entre alguns indicadores primários e as variáveis latentes, o que é passível de acarretar estimativas instáveis e enviesadas nos parâmetros do modelo, sendo sua aferição realizada automaticamente pelo sistema, por verificação do fator de inflação da variância (*Variance Inflation Factor* - VIF), cujo parâmetro ideal é inferior a 5, sendo desejável que seja inferior a 3,3 (KOCK, 2020). Após alguns testes para verificação do comportamento do modelo, foi utilizada como solução a exclusão dos indicadores que causavam a multicolinearidade (KOCK, 2020).

Após a execução dos ajustes necessários e novo processamento, restou como modelo ajustado a imagem da figura 14.

**Figura 14** – Modelo de Equação Estrutural ajustado (iContr\_GRCI → iGovPub)



Fonte: Elaboração própria, utilizando o WarpPLS (2021).

Estimativas apresentadas pelo WarpPLS: Average path coefficient (APC)=0.432,  $P<0.001$ ; Average R-squared (ARS)=0.796,  $P<0.001$ ; Average adjusted R-squared (AARS)=0.794,  $P<0.001$ ; Average block VIF (AVIF)=1.237, acceptable if  $\leq 5$ , ideally  $\leq 3.3$ ; Average full collinearity VIF (AFVIF)=3.706, acceptable if  $\leq 5$ , ideally  $\leq 3.3$ ; Tenenhaus GoF (GoF)=0.892, small  $\geq 0.1$ , medium  $\geq 0.25$ , large  $\geq 0.36$ ; Sympson's paradox ratio (SPR)=1.000, acceptable if  $\geq 0.7$ , ideally = 1; R-squared contribution ratio (RSCR)=1.000, acceptable if  $\geq 0.9$ , ideally = 1; Statistical suppression ratio (SSR)=1.000, acceptable if  $\geq 0.7$ ; Nonlinear bivariate causality direction ratio (NLBCDR)=1.000, acceptable if  $\geq 0.7$ . Estimation: Outer model analysis algorithm: Factor-Based PLS Type REG1; Default inner model analysis algorithm: Warp3; Resampling method used in the analysis: Stable3.

Excluíram-se do modelo os indicadores 2111 e 2112, relacionados ao iContr\_GRCI, e os indicadores Acc, Estr e Lid, ligados ao iGovPub em virtude da intensiva correlação que estava evidenciando multicolinearidade. Ressalta-se que tanto o modelo com os indicadores como o modelo sem eles apresentavam exatamente o mesmo relacionamento entre o iContr\_GRCI e o iGovPub, indicando que sua permanência não alterava o resultado esperado. Optou-se, entretanto, pela permanência do modelo sem os indicadores, pois se julgou conveniente a observância das orientações da literatura especializada em relação aos parâmetros mais adequados de análise que no momento vigoram.

Como último teste, foram excluídos todos os indicadores e deixadas somente as variáveis latentes, não resultando em qualquer alteração no relacionamento entre o

iContr\_GRCI e o iGovPub. Assim sendo, foi dada continuidade na análise do modelo da figura 14.

Após a criação do modelo, resta avaliar a qualidade dos resultados, processo dividido em duas etapas: avaliação do modelo de mensuração (relações entre os indicadores primários e variáveis latentes) e avaliação do modelo estrutural (relações entre as variáveis latentes). Para o caso de modelos formativos, a primeira compreende a verificação de validade convergente (*variance extracted*); colinearidade entre indicadores; e importância e a relevância de pesos externos. A segunda trata da verificação dos coeficientes de determinação ( $R^2$ ); da relevância preditiva ( $Q^2$ ); tamanho e significância dos coeficientes de caminho; e dos tamanhos dos efeitos “ $f^2$ ” e “ $q^2$ ” (NASCIMENTO; MACEDO, 2016).

Dois critérios são recomendados como base para concluir que um modelo de medição tem validade convergente: o primeiro é que os valores P associados aos carregamentos sejam iguais ou menores do que 0,05, e o outro que as cargas sejam iguais ou superiores a 0,5 (KOCK, 2020). O WarpPLS exprime o relatório *Combined loadings and cross-loadings window*, no qual todas as cargas das variáveis têm valor igual a 0,05 e os valores de P são inferiores a 0,001. Portanto, infere-se que o modelo de medição exprime validade convergente.

Quanto à verificação de problemas relacionados a colinearidade, Kock (2020) orienta um valor de VIF inferior a 5, sendo desejável que seja inferior a 3,3, objetivando evitar qualquer efeito tendencioso nos coeficientes de caminho que venha prejudicar a capacidade preditiva do modelo (NASCIMENTO; MACEDO, 2016). No relatório *General SEM analysis results*, o modelo apontou um VIF médio (AVIF) de 1,237 e colinearidade total média (AFVIF) de 3,706, atendendo ao recomendado, significando baixa multicolinearidade, o que é desejável para a aplicabilidade do modelo.

Consoante Hair Jr. *et al.* (2012), para avaliação da importância de um indicador, primeiramente, se verifica a significância do peso externo, não obstante, mesmo quando o peso externo é insignificante, mas a carga externa é alta, ou seja, acima de 0,50, o indicador deve ser interpretado como absolutamente importante. Na avaliação dos pesos, Kock (2020) orienta que sejam considerados significantes quando os valores P forem iguais ou inferiores a 0,05, sendo recomendável que o VIF seja menor do que 5, que os sinais indicadores dos pesos (*indicator weight-loading signs - WLS*) sejam positivos e que os tamanhos dos efeitos sejam superiores a 0,02. O WarpPLS apresenta o relatório *Indicator weights*, onde os valores de P foram inferiores a 0,001, com VIF igual a zero, WLS positivo e tamanho do efeito igual a 1,0 para todos os indicadores. Portanto, foram atingidos todos os parâmetros descritos.

O coeficiente de determinação ( $R^2$ ) indica o quanto a variação de um índice seria respondida pela variação do outro (NASCIMENTO; MACEDO, 2016), ou seja, conforme a figura 14, aproximadamente, 76% do iGovPub seria explicado pelo iContr\_GRCI.

Quanto à relevância preditiva ( $Q^2$ ), um bom modelo demonstra relevância quando  $Q^2$  é maior do que zero (NASCIMENTO; MACEDO, 2016). O WarpPLS mostra o relatório *Latent variable coefficients*, que exibe o valor de  $Q^2$  de 0,830 para o iContr\_GRCI e de 0,762 para o iGovPub. Assim sendo, conclui-se pela existência de relevância preditiva do modelo em relação às variáveis latentes.

A intensidade do efeito de uma variável sobre as outras é explicada pelas “setas direcionais”, que correspondem à significância dos coeficientes de caminho, variando de forma contínua de -1 a +1, sendo os mais próximos de +1 as relações fortemente positivas e os mais próximos de -1 as relações fortemente negativas e que representam, geralmente, os valores estatisticamente significativos (NASCIMENTO, 2017). Destarte, verifica-se na figura 14 que o iContr\_GRCI denota um efeito direto forte e positivo sobre o iGovPub ( $\beta=0,87$ ), estatisticamente significativa a 0,01.

O tamanho do efeito  $f^2$  é uma medida calculada com base na omissão de um constructo exógeno do modelo, verificando o impacto causado no  $R^2$ , sendo utilizado como parâmetro para a sua avaliação os valores de 0,02; 0,15; e 0,35, que indicam efeitos considerados pequeno, médio e grande, respectivamente (HANS JR. *et al.*, 2017). O WarpPLS, para evitar distorções, aponta o cálculo de tamanho de efeito de uma forma diferente do procedimento de regressão *stepwise* proposto por Cohen, mas os valores são semelhantes e são utilizados os mesmos parâmetros de comparação (KOCK, 2020). Assim sendo, foi utilizado o relatório *Standard errors and effect sizes for path coefficients window*, do WarpPLS, que exibe o valor de 0,762 em relação à interseção da tabela dos constructos iContr\_GRCI e iGovPub, indicando um efeito grande.

Com abordagem análoga à avaliação do efeito  $f^2$ , o tamanho do efeito  $q^2$  é calculado em função da relevância preditiva  $Q^2$ , sendo utilizados os mesmos parâmetros para a sua avaliação (HANS JR. *et al.*, 2017). A existência de apenas duas variáveis latentes, todavia, impossibilitou o cálculo por via da exclusão de uma delas, restando a realização da confirmação do modelo por meio das demais estimativas, com destaque para os parâmetros do próprio sistema.

Em seguida, com amparo no índice da qualidade de ajuste (*Goodness of Fit* - GoF), utilizando-se os parâmetros estabelecidos por Wetzels, Odekerken-Schroder e Van Oppen (2009), que definiram os valores de 0,1; 0,25; e 0,36, indicativos de qualidade considerada pequena, média e grande, respectivamente, verificou-se o poder explicativo do modelo (KOCK,

2020). No relatório *General SEM analysis results*, o modelo mostrou o GoF de 0,892, indicando um grande poder explicativo.

Por fim, buscou-se verificar se o resultado obtido na figura 14 seria replicado dentro dos diversos agrupamentos, todavia, considerando a experiência prévia expressa na tabela 3 da seção 4.3.2, em que o reduzido quantitativo de instituições em determinados agrupamentos prejudicou a análise, procedeu-se à junção de alguns agrupamentos, resultando em três categorias para análise, quais sejam: i) Administração Direta, contendo 38 instituições, resultante da união de Administração direta – outros e ministérios; ii) Administração indireta, contendo 173 instituições, resultante da união de agências reguladoras, autarquias, fundações, fundos, instituições de ensino e instituições de saúde; e iii) Estatais, contendo 75 instituições, resultante da união de estatais dependentes e estatais independentes.

Então, os dados foram tabulados de acordo com os três agrupamentos e foi realizada uma nova modelagem para cada um, cujo resultado não apontou mudanças significativas, conforme exposto na tabela 4.

**Tabela 4 – Demonstração da SEM, por agrupamento**

Agrupamento	iContr_GRCI → iGovPub		R <sup>2</sup> (iGovPub)	Amostra
	$\beta$	P - Valor		
Geral	0,87	<0,01	0,76	286
Administração Direta	0,86	<0,01	0,73	38
Administração Indireta	0,83	<0,01	0,68	173
Estatais	0,89	<0,01	0,79	75

Fonte: Elaboração própria, com suporte nos dados da pesquisa (2021).

Nota: As estimativas do WarpPLS para todos os modelos estavam dentro dos parâmetros esperados e discriminados na análise da figura 14.

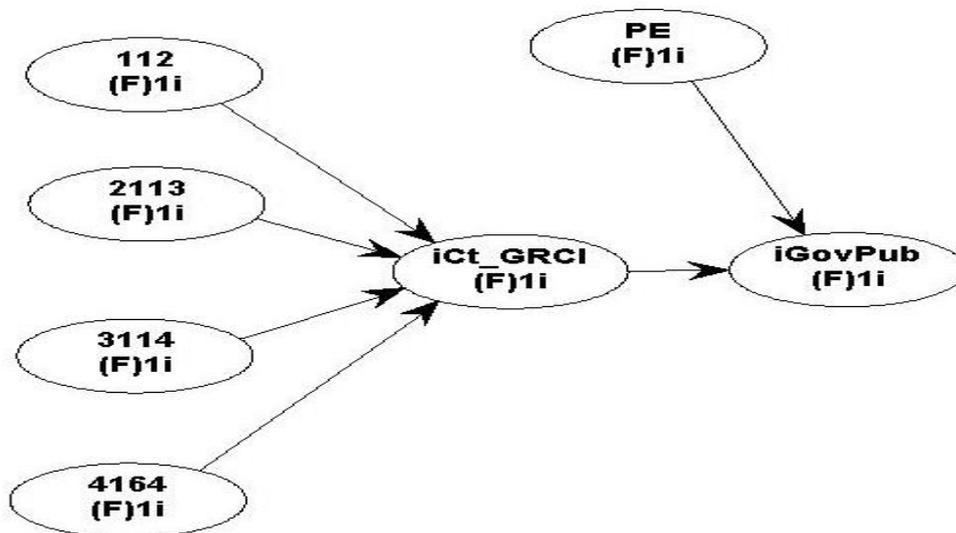
Em resumo, o modelo gerado na figura 14 mostrou-se apropriado para demonstrar que, aproximadamente, 76% do iGovPub seria explicado pelo iContr\_GRCI que exerce um efeito direto forte e positivo sobre o iGovPub da ordem de 0,87, numa escala que vai de -1 a 1, estatisticamente significativa a 0,01. Assim, infere-se que a relação apresentada para os constructos iContr\_GRCI e iGovPub corrobora os achados na literatura, indicando que efetivamente o controle interno, se bem exercido, tem potencial para contribuir com o aprimoramento da governança pública (MONTEIRO, 2015; MONTENEGRO; OLIVEIRA; LOPES, 2018; SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017). As implicações desta inferência são discutidas na seção 5, como recomendações para que as instituições públicas federais venham a utilizar os resultados das auditorias analisadas em prol do melhoramento da atividade pública por elas exercida.

#### 4.3.3.1 Teste do modelo, utilizando variável de controle

Complementarmente, buscou-se testar se alguma outra razão evidente influenciaria a relação aferida entre o *iContr\_GRCI* e o *iGovPub* por meio de alguma variável não contida no modelo, sendo plausível a possibilidade de influência do poder econômico expresso na seção 4.2. Destarte, o poder econômico foi utilizado como Variável de Controle (VC), ou covariável, dada a possibilidade de realização de testes dessa natureza por intermédio do WarpPLS (KOCK, 2020).

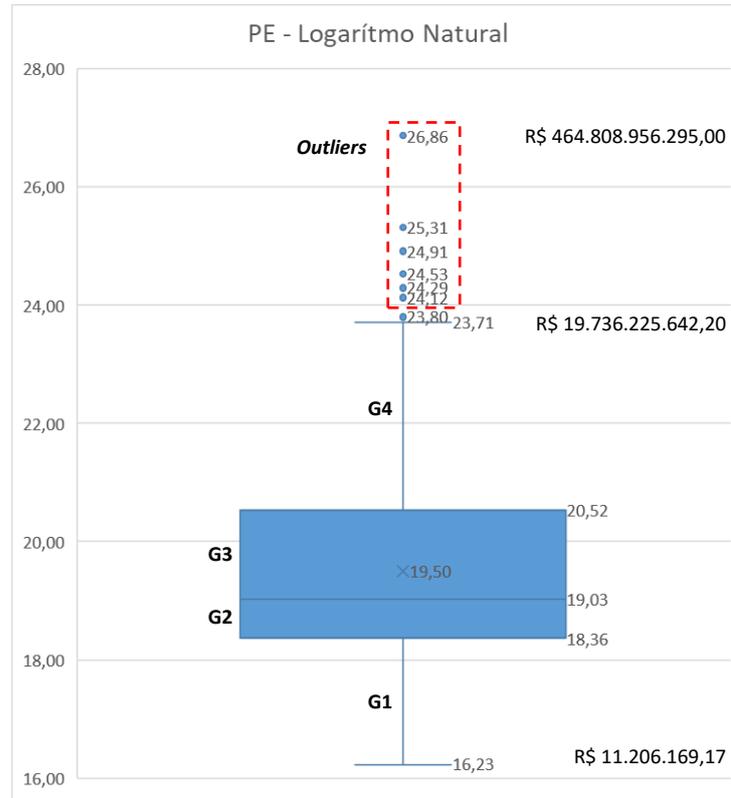
Os valores relativos ao poder econômico (PE) foram convertidos para escala logarítmica natural para diminuir as discrepâncias entre as suas grandezas (NASCIMENTO *et al.* 2018) e os seis valores mais altos foram descartados por serem considerados *outliers*, pois apresentavam um considerável distanciamento do restante da mostra. Então, a amostra foi segregada em quatro grupos proporcionais (G1, G2, G3 e G4), utilizando quartis, em escala crescente de poder econômico, ficando cada um com 70 instituições. Os dados foram inseridos no modelo, figura 15, e o processo foi replicado duas vezes para cada grupo, uma com e uma sem VC.

**Figura 15** – Modelo a ser replicado para análise da variável de controle



Fonte: Elaboração própria, utilizando o WarpPLS (2021).

A seguir, na figura 16, está o gráfico ilustrativo da divisão da amostra em quartis em função da escala logarítmica natural, com indicação da correspondência dos valores reais para simples demonstração da discrepância entre as grandezas e evidenciação dos *outliers* e da necessidade de utilização de escala logarítmica e de divisão mais equitativa da amostra.

**Figura 16** – Divisão da amostra, em quartis

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (2021).

A seguir, na tabela 5, está a relação dos valores obtidos nas modelagens.

**Tabela 5** – Demonstração da SEM em função do poder econômico

Grupo	Variável Controle ausente			Variável Controle presente			Variável Controle	
	iContr_GRCI → iGovPub		R <sup>2</sup>	iContr_GRCI → iGovPub		R <sup>2</sup>	VC → iGovPub	
	$\beta$	P - Valor	(iGovPub)	$\beta$	P - Valor	(iGovPub)	$\beta$	P - Valor
<b>G1</b>	0,83	<0,01	0,70	0,83	<0,01	0,70	0,09	0,21
<b>G2</b>	0,89	<0,01	0,80	0,89	<0,01	0,79	0,03	0,40
<b>G3</b>	0,86	<0,01	0,75	0,85	<0,01	0,75	0,06	0,29
<b>G4</b>	0,88	<0,01	0,78	0,89	<0,01	0,78	0,01	0,46

Fonte: Elaboração própria, com suporte nos dados da pesquisa (2021).

Nota: As estimativas do WarpPLS para todos os modelos estavam dentro dos parâmetros esperados de adequação.

Verifica-se na tabela 5 que a inserção da variável de controle (VC) acarretou mudanças inexpressivas nas relações entre o iContr\_GRCI e o iGovPub e o coeficiente de caminho (seta) da VC para o iGovPub mostrou significância estatística (P Valor) considerada baixa, ou insignificante, pois foi sempre superior a 0,05 (HANS JR. *et al.*, 2017).

#### **4.4 Análise individualizada da Polícia Federal**

Em relação às auditorias realizadas nas instituições da Administração Pública federal, foram destacadas para análise individualizada as duas auditorias operacionais promovidas pelo TCU na Polícia Federal no ano de 2018, a primeira versando sobre a exposição da Administração Pública federal à fraude e à corrupção, com enfoque nos controles, considerando os poderes econômico, de regulação e os mecanismos de controle preventivo e detectivo implantados (BRASIL, TCU, 2018e), e a segunda sobre a verificação da situação da governança no setor público (BRASIL, TCU, 2018f). A seguir passou-se à exposição e comentário dos resultados das duas auditorias.

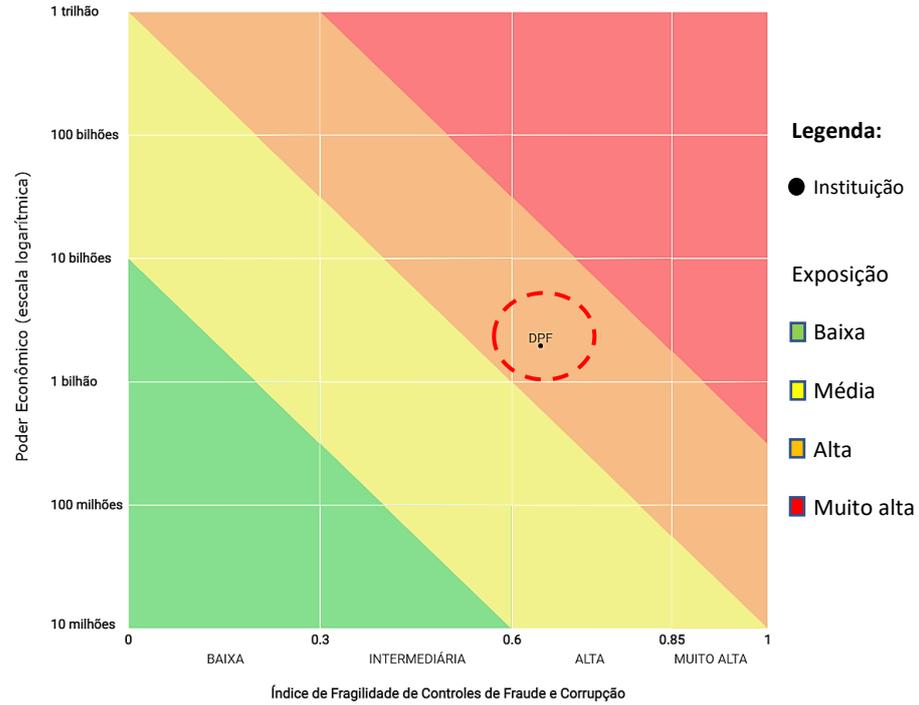
##### *4.4.1 Auditoria controle - Polícia Federal*

Foram avaliadas 287 instituições do Poder Executivo Federal, categorizadas por natureza, sendo avaliados três aspectos: o poder econômico, o poder de regulação e o nível de desenvolvimento dos controles de combate a fraude e corrupção, tendo sido destacada para análise a situação da Polícia Federal contida no seu Relatório individual da autoavaliação (BRASIL, TCU, 2018e).

Nas análises gráficas, há um mapa de exposição, demonstrando a relação entre os poderes econômico ou de regulação e a qualidade dos controles que ensejam maior ou menor exposição aos riscos de fraude e corrupção. Em seguida são exibidos gráficos comparativos com as demais instituições entre os níveis de desenvolvimento dos mecanismos de controle preventivo e detectivo implantados, onde a situação da Polícia Federal será comparada com outras 16 instituições da mesma natureza, qual seja, Administração direta – outros, e, simultaneamente, comparada a todas as instituições (BRASIL, TCU, 2018e).

A figura 17, a seguir, expressa a posição da Polícia Federal dentro do mapa de exposição ao risco de fraude e corrupção, considerando o poder econômico. Observa-se que a exposição é considerada alta (faixa laranja), pois a alta fragilidade dos controles (eixo horizontal) é elevada para o nível do poder econômico (eixo vertical), inferindo-se ser recomendável, diante da perspectiva adotada na auditoria, o aprimoramento dos controles (BRASIL, TCU, 2018e).

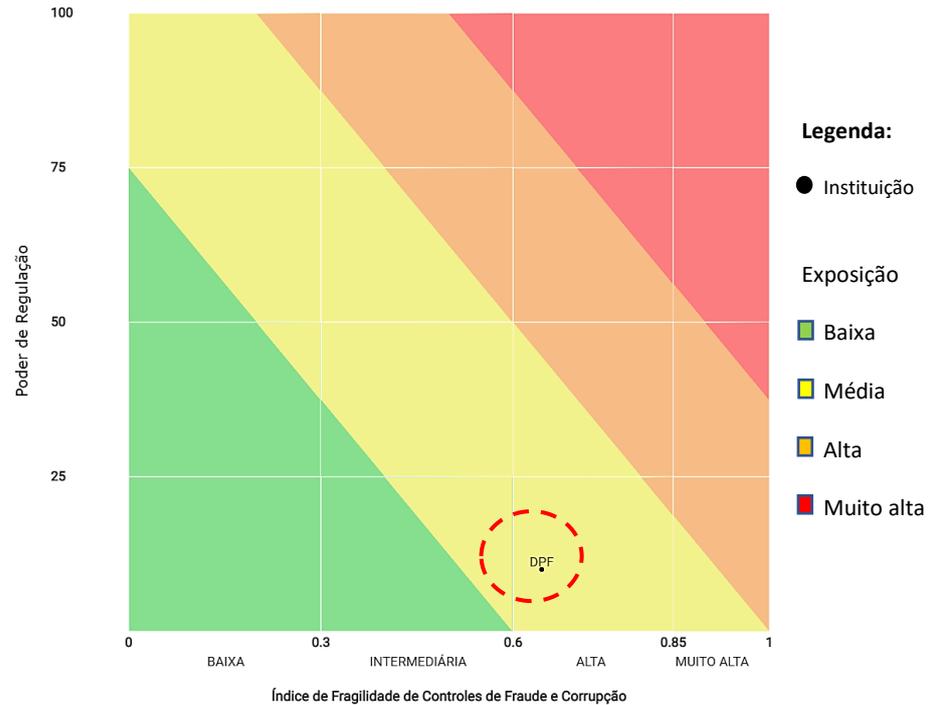
**Figura 17** – Exposição da Polícia Federal em função do poder econômico



Fonte: Adaptou-se, com suporte em Brasil, TCU (2018e)

A figura 18, a seguir, traz a posição da Polícia Federal dentro do mapa de exposição ao risco de fraude e corrupção, considerando o poder de regulação.

**Figura 18** – Exposição da Polícia Federal em função do poder de regulação



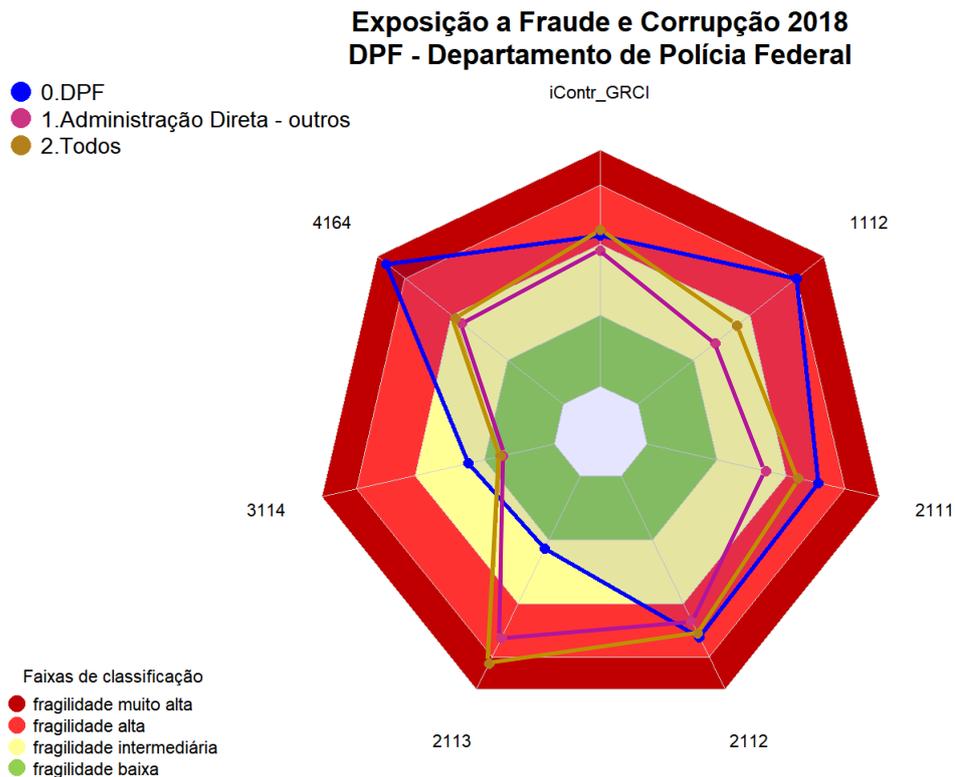
Fonte: Adaptou-se com base em Brasil, TCU (2018e)

Observa-se na figura 18 que a exposição é considerada média (faixa amarela). Apesar da alta fragilidade dos controles (eixo horizontal), o poder de regulação (eixo vertical) é baixo. Não obstante, considerando a figura 17 e a dupla condição de sujeição a riscos da instituição, tanto pelo aspecto econômico quanto pela capacidade de regulação, infere-se que deve ser reforçada a recomendação, diante da perspectiva adotada na auditoria, da necessidade de aprimoramento dos controles (BRASIL, TCU, 2018e), enfatizando, ainda, que a teoria assevera que controles deficitários contribuem para o aumento das fraudes e corrupção (DJALIL *et al.*, 2019; LONESCU, 2016; PARK; MATKIN; MARLOWE, 2016; RENDON; RENDON, 2016).

A figura 19, a seguir, indica a situação específica do iContr\_GRCI (índice de capacidade nos controles da gestão de riscos e controles internos) na Polícia Federal. A linha azul aponta a situação da Polícia Federal, a linha rosa mostra o conjunto das outras instituições da categoria administração direta – outros e a linha marrom indigita o conjunto de todas as instituições. Cada vértice do polígono representa um dos indicadores. As cores das zonas representam as faixas de classificação dos controles, a saber: a zona verde, mais interna, indica a faixa de fragilidade baixa, ou seja, melhores controles; logo em seguida, a zona amarela indica a faixa de fragilidade intermediária; a zona vermelha aponta a fragilidade alta; e, finalmente, a zona vermelho escuro, a fragilidade muito alta, ou seja, controles deficitários (BRASIL, TCU, 2018e).

O componente principal é iContr\_GRCI (índice de capacidade nos controles da gestão de riscos e controles internos), extraído das seguintes variáveis: 1112. Há segregação de funções para tomada de decisões críticas; 2111. O modelo de gestão de riscos da organização está estabelecido; 2112. Os riscos considerados críticos para a organização são geridos; 2113. Controles detectivos de possíveis situações de fraude e corrupção estão estabelecidos; 3114. O canal de denúncias e representações está estabelecido; e 4164. Os casos de conflitos de interesse, envolvendo colaboradores e gestores da organização, são identificados e tratados (BRASIL, TCU, 2018e).

Verifica-se na figura 19 que o índice principal (iContr\_GRCI) está na faixa de fragilidade alta e em situação desfavorável em relação aos órgãos da Administração direta – outros (linha rosa). Dos demais índices, dois (2113 e 3114) estão em situação de fragilidade intermediária, dois (2111 e 2112) estão em situação de fragilidade alta e dois (1112 e 4164) estão em situação de fragilidade muito alta. Existem, pois, fragilidades e, por consequência, oportunidades de melhoria no controle interno.

**Figura 19** – Controles da gestão de riscos e controles internos

Fonte: Brasil, TCU (2018e)

Na tabela 6, são evidenciados os valores dos componentes do índice de capacidade nos controles da gestão de riscos e controles internos (iContr\_GRCI), cuja fragilidade foi considerada alta.

**Tabela 6** – Variáveis do indicador iContr\_GRCI

Variável	Questionamento Correspondente	Valor PF	Média Geral
1112	Há segregação de funções para tomada de decisões críticas	0,15	0,47
2111	O modelo de gestão de riscos da organização está estabelecido	0,26	0,35
2112	Os riscos considerados críticos para a organização são geridos	0,24	0,26
2113	Controles detectivos de possíveis situações de fraude e corrupção estão estabelecidos	0,66	0,12
3114	O canal de denúncias e representações está estabelecido	0,63	0,77
4164	Os casos de conflitos de interesse, envolvendo colaboradores e gestores da organização, são identificados e tratados	0,05	0,42

Fonte: Elaboração própria, com suporte nos dados da auditoria (BRASIL, TCU, 2018c).

Nota: A média geral levou em consideração o conjunto de todas as 287 instituições da auditoria.

Verifica-se por meio de breve análise da tabela 6 quais são os questionamentos vinculados aos índices que compõem o indicador iContr\_GRCI, sendo possível, a partir daí, aprofundar o que estão aferindo, expõe-se a avaliação individual e faz-se um comparativo com a média geral. Assim sendo, é recomendável avaliar as fragilidades, verificar se os riscos impostos por elas são aceitáveis diante da perspectiva institucional e ponderar pela implantação

de controles mais robustos ou pelo monitoramento dos riscos, com amparo em uma avaliação dos custos e benefícios (BRASIL, TCU, 2018h), cujo debate é aprofundado na seção 5.

#### 4.4.2 Auditoria governança - Polícia Federal

Foram avaliadas 526 instituições, das quais 498 efetivamente atenderam aos requisitos dos questionários, objetivando aferir a situação da governança no setor público e estimular as organizações à adoção de boas práticas relacionadas ao tema, tendo sido destacada para análise a situação da Polícia Federal contida no seu Relatório individual da autoavaliação (BRASIL, TCU, 2018f).

Para facilitar o entendimento, será feito primeiramente um resumo da situação da Polícia Federal, em seguida, serão procedidas às análises gráficas com os comparativos entre os níveis de desenvolvimento dos indicadores avaliados com as demais instituições, e a situação da Polícia Federal será comparada com outras 18 instituições da mesma natureza, qual seja, órgão executivo (Administração direta), e, simultaneamente, comparada ao conjunto das instituições do Executivo vinculadas ao sistema da gestão de pessoas do Poder Executivo Federal (SIPEC), identificado por “EXE-Sippec”, e ao conjunto de todas as 498 instituições (BRASIL, TCU, 2018f).

Para análise e mostra dos resultados pela auditoria, foram estabelecidos estádios, ou níveis de capacidade, em governança e/ou gestão. O estágio inicial, identificado pela tonalidade vermelha, foi subdividido em dois: inexpressivo, para o intervalo de zero a 14,99%, e iniciando, para o intervalo de 15 a 39,99%. O estágio intermediário, identificado pela coloração amarela, compreendia o intervalo de 40 a 70%. O estágio aprimorado, identificado pelo verde, compreendia o intervalo de 70 a 100% (BRASIL, TCU, 2018f).

A seguir, na tabela 7, consta resumo da situação geral verificada na Polícia Federal.

**Tabela 7 – Resultado dos principais indicadores da autoavaliação da Polícia Federal**

<b>Indicador</b>	<b>Valor</b>	<b>Estádio</b>
iGG (índice integrado de governança e gestão públicas)	46%	Intermediário
iGovPub (índice de governança pública)	50%	Intermediário
iGestContrat (índice de capacidade em gestão de contratações)	47%	Intermediário
iGovContrat (índice de governança e gestão de contratações)	31%	Iniciando
iGestPessoas (índice de capacidade em gestão de pessoas)	25%	Iniciando
iGovPessoas (índice de governança e gestão de pessoas)	36%	Iniciando
iGestTI (índice de capacidade em gestão de TI)	64%	Intermediário
iGovTI (índice de governança e gestão de TI)	49%	Intermediário

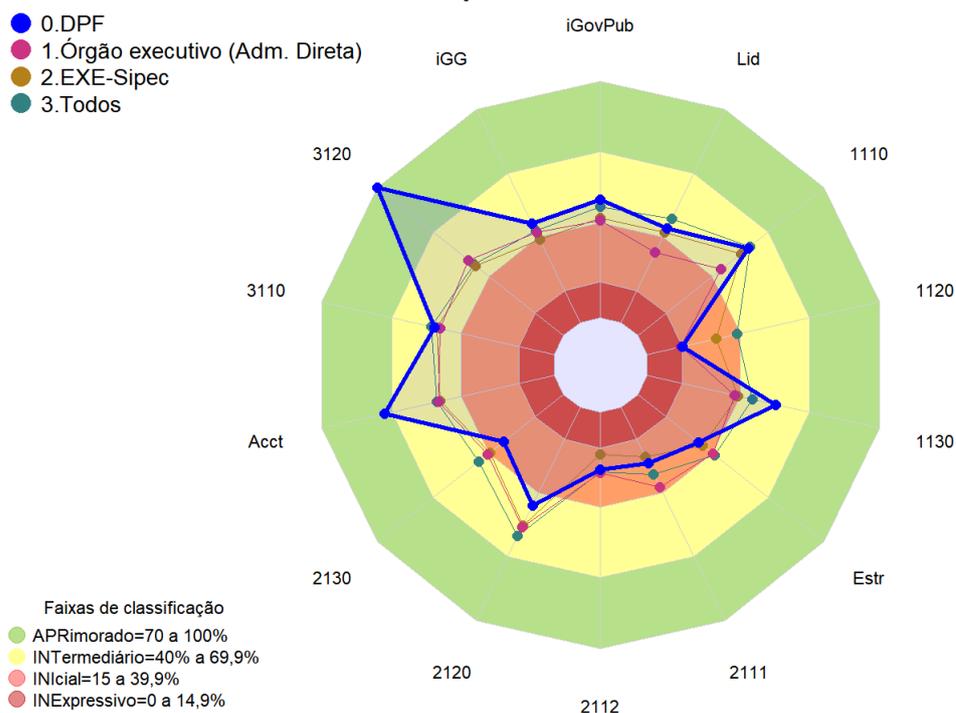
Fonte: Adaptou-se com suporte em Brasil, TCU (2018f).

Nota: O IGG é formado por quatro subindicadores (iGovPub, iGestContrat, iGestPessoas e iGesTI) que, por sua vez, são formados por outros, dentre eles: iGovContrat, iGovPessoas e iGovTI.

Verifica-se na tabela 7 que o iGovPub está em uma condição relativamente favorável em relação aos outros indicadores, entretanto, em termos absolutos, ainda se encontra no meio da escala (50%), quando seria desejável uma condição mais próxima do estágio aprimorado, pois, conforme se extraiu do referencial teórico, níveis elevados de governança afetam negativamente os níveis de fraude e corrupção e positivamente os níveis de desempenho da atividade pública (GUSNARDI, 2018; MORENO-ENGUIX; GRAS-GIL; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, 2019; PRASATYAYANG; SUARTANA, 2017; PUTRA; PUTRA, 2019; SARASWATI; BUDIASIH, 2019; SARWONO; RAHMAWATI; ARYANI; PROBOHUDONO, 2018).

A figura 20 indica a situação específica do iGovPub (índice de governança pública) na Polícia Federal. Cada vértice do polígono representa um dos indicadores. As tonalidades das zonas representam as faixas de classificação, ou seja, o estágio de desenvolvimento dos aspectos apurados, a saber: a zona verde, mais externa, aponta nível aprimorado de adoção das práticas de governança ou gestão; logo em seguida, a zona amarela indigita a faixa intermediária; a zona vermelha significa a faixa inicial; e, finalmente, a zona vermelho-escuro é a inexpressividade. Ressalta-se que, em situação inversa ao expresso na seção anterior, o gráfico traz as situações externas como mais favoráveis (BRASIL, TCU, 2018f).

**Figura 20 – Resultado para iGovPub (índice de governança pública)  
Perfil de Governança e Gest Públicas 2018  
DPF - Departamento de Polícia Federal**



Fonte: Brasil, TCU (2018f)

O componente principal é o iGovPub. O índice principal da auditoria (IGG) também é apresentado e os demais índices são: Lid - índice de capacidade em liderança, composto por: 1110 - Estabelecer o modelo de governança da organização, 1120 - Gerir o desempenho da alta administração e 1130 - Zelar por princípios de ética e conduta; Estr - índice de capacidade em estratégia, composto por: 2110 - Gerir os riscos da organização, 2111 - O modelo de gestão de riscos da organização está estabelecido, 2112 - Os riscos considerados críticos para a organização são geridos, 2120 - Estabelecer a estratégia da organização e 2130 - Promover a gestão estratégica; e o Acct - índice de capacidade em *accountability*, composto por: 3110 - Promover transparência, responsabilidade e prestação de contas e 3120 - Assegurar a efetiva atuação da auditoria interna (BRASIL, TCU, 2018f).

Verifica-se na figura 20 que o índice referente à governança pública (iGovPub) está na faixa de aprimoramento intermediário, assim como o índice principal da auditoria (IGG). Dos demais índices, dois (Acct e 3120) estão no nível de desenvolvimento aprimorado, cinco (Lid, 1110, 1130, 2120 e 3110) estão em situação intermediária e cinco (Estr, 1120, 2111, 2112 e 2130) estão em situação inicial, sendo que um deles (1120) toca a região de desenvolvimento inexpressivo. Infere-se dos resultados que existem fragilidades e, por consequência, oportunidades de melhoria na área de governança pública, cuja discussão será retomada na próxima seção.

## 5 RECOMENDAÇÕES

Haja vista o estudo realizado sobre duas auditorias operacionais do TCU que contemplavam diversas entidades públicas federais, e considerando os objetivos do Mestrado de colaborar com o aumento da produtividade e da efetividade das organizações, por meio da disponibilização de instrumentos, modelos e metodologias que sirvam de referencial para o aprimoramento da gestão pública (PROFIAP, 2021), passa-se à pauta de recomendações julgadas úteis para o aprimoramento da realidade da Administração Pública, tendo como foco a Polícia Federal.

Inicialmente, ressalta-se que as auditorias, objeto das análises que respaldam as recomendações, espelham uma realidade verificada em 2018, portanto, considerando o lapso havido até a presente manifestação, algumas situações, decerto, podem ter sido alteradas, de modo a se haver entendido que, objetivando contribuir de fato com a atividade pública, a melhor maneira de proceder a qualquer recomendação é de modo a fazer com que a contribuição, na medida do possível, seja atemporal, isto é, reste apreciada ou implementada diante de outras auditorias ou circunstâncias congêneres de avaliação da atividade pública.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) define a auditoria no setor público como processo sistemático para o levantamento e avaliação objetivos de evidências para aferir se as condições reais correspondem às boas práticas recomendadas pela teoria (INTOSAI, 2019).

A auditoria no setor público mostra-se como um instrumento essencial para fornecer aos órgãos de fiscalização, aos responsáveis pela governança dos entes públicos e ao público em geral, informações e avaliações independentes sobre a gestão dos entes públicos e o desempenho das políticas públicas, tendo importante função no aprimoramento da Administração Pública, ao destacar os princípios de *accountability*, transparência, governança e desempenho (LEITÃO; DANTAS, 2016).

Assim sendo, entende-se que a recomendação básica nos casos de existência de auditorias sobre determinada atividade pública repousa na análise minuciosa, pela instituição auditada, dos relatórios de auditoria, pois, em regra, por intermédio deles, se verificará um panorama potencialmente fidedigno da realidade vivenciada pela entidade.

Verificados os resultados da auditoria – não obstante a exigência de materialidade nas ponderações lá contidas, mas considerando as limitações inerentes às garantias de confiança e segurança passíveis de ser fornecidas (INTOSAI, 2019) – impende à instituição auditada a averiguação da efetiva coerência dos relatos da auditoria com a realidade, por meio da avaliação

crítica e formal dos setores responsáveis e/ou relacionados às temáticas que foram objeto da auditoria, resultando em relato circunstanciado sobre os eventos apontados, procedimento que pode ser realizado, também, de maneira preliminar à emissão do relatório final da auditoria, conforme preconiza o TCU (BRASIL, TCU, 2020b).

Em sendo constatada a já presumível consistência nos resultados da auditoria, tanto os seus relatórios e conclusões como os dados que foram levantados e utilizados para análise são, em regra, fontes abundantes para realização de avaliações, conforme se verifica nas duas auditorias avaliadas neste estudo, sendo uma destinada à avaliação dos controles de prevenção e detecção relacionados à fraude e à corrupção e a outra à averiguação da situação da governança no setor público federal.

Em apertada síntese, a auditoria sobre a avaliação dos controles na Polícia Federal (BRASIL, TCU, 2018e) apontou uma situação de alta exposição ao risco de fraude e corrupção, considerando o nível de poder econômico, e uma média exposição ao risco de fraude e corrupção, considerando o poder de regulação, ressaltando haver quatro níveis de exposição: baixa, média, alta e muito alta. Além do mais, foi avaliada uma alta fragilidade do índice de capacidade nos controles da gestão de riscos e controles internos (iContr\_GRCI).

Quanto à auditoria sobre a avaliação da governança na Polícia Federal (BRASIL, TCU, 2018f), o índice geral (iGG) e o índice específico para governança pública (iGovPub) foram considerados como estando no nível intermediário em uma escala de quatro estádios: inexpressivo, inicial, intermediário e aprimorado. Não obstante, ambos os índices indicavam um grau de desenvolvimento igual ou inferior a 50%, comparado ao modelo utilizado como padrão, 46% e 50%, respectivamente. Outros subíndices relativos à gestão e à governança de pessoas e contratações foram avaliados como ainda iniciais.

*Ut dictum est*, infere-se haver oportunidade para melhorias tanto nas atividades de controle como na governança pública examinadas na Polícia Federal no ano de 2018, cuja verificação mais apurada das potencialidades e fragilidades efetiva-se com apoio dos dados das auditorias. Para tanto, recomenda-se o desmembramento dos índices em seus componentes que representam questionamentos cujas respostas foram associadas a valores, denominados de variáveis. De tal jeito, com base no conteúdo das questões, o valor dos índices passa a ser perceptível na atividade prática.

Em síntese, tanto pela leitura do inteiro teor das auditorias, como por intermédio de sua conclusão e recomendações, ou ainda, por meio da análise estatística dos dados utilizados para realização da auditoria, é possível extrair uma série de informações que vão contribuir para melhoria da atividade pública, razão pela qual é recomendável o seu máximo aproveitamento.

Ressalta-se que o intuito da análise das auditorias não deve se deter no mero aprimoramento dos índices para indicação de melhores resultados numéricos. Sendo o primordial a possibilidade de alertar os gestores para possíveis áreas em que os controles não sejam ainda suficientemente adequados diante dos riscos reais confrontados em cada caso, dessa forma, o foco principal deve ser o de aperfeiçoamento e dimensionamento dos controles e aprimoramento da governança de acordo com a realidade, situação que, conseqüentemente, resultará na melhoria nos índices relevantes para aquela instituição específica, em função da sua necessidade (BRASIL, TCU, 2018h).

Robustecendo esse entendimento, o TCU estimula as instituições públicas a avaliarem seus riscos reais, com auxílio das auditorias, e que implantem os controles na quantidade e dimensão verdadeiramente necessários (BRASIL, TCU, 2018h), considerando que os custos dos controles não devem superar seus benefícios, mostrando-se necessário o equilíbrio entre o tamanho do controle e a dimensão dos riscos, feito por meio da gestão de riscos (BRASIL, TCU, 2018k).

Evidencia-se, ainda, a necessidade de evolução no entendimento institucional no sentido de estabelecer suas metas de mensuração da governança, gestão, controles internos etc., usando os parâmetros estabelecidos pelo TCU como norteadores, pois a diversidade da natureza e destinação dos entes públicos dificulta a realização de análises gerais e comparativas, sendo mais adequado o desenvolvimento de metas próprias e feitas sob medida para cada tipo de atividade, atingindo-se, assim, o objetivo precípua dos indicadores, que é possibilitar o efetivo acompanhamento da atividade pública e o seu aprimoramento para permitir o adequado atendimento do interesse público (BRASIL, TCU, 2018k).

Por fim, remansa como recomendação uma breve compilação das principais orientações advindas do referencial teórico. O nível de atuação do controle interno deve ser elevado ao patamar de fiscalização do interesse público, acrescentando o compromisso com a efetividade às atividades de avaliação da legalidade e da regularidade (IBRAHIM; PESSANHA; ALVES, 2019). Ou seja, além da preocupação quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, o controle interno deve contribuir também para efetividade da atividade pública.

O ambiente de controle interno requer competência técnica e compromisso, pois é crescente a cobrança pelos resultados mais efetivos, obrigando que a atividade administrativa seja executada com presteza, perfeição e rendimento funcional (GATTRINGER; MARINHO, 2020). Em outras palavras, as atividades de controle interno permeiam diversas áreas de conhecimento relacionadas ao Direito público e privado, Contabilidade pública, Economia,

Administração Pública etc., havendo necessidade de dedicação, estudo contínuo e treinamentos para possibilitar o seu adequado desempenho.

Destaca-se a necessidade de propagação da atividade de controle interno dentro da instituição para possibilitar a criação de uma cultura de controle direcionada ao aprimoramento da atividade pública e ao fortalecimento da probidade administrativa (FREITAS JÚNIOR; MEDEIROS, 2018; GATTRINGER; MARINHO, 2020). A disseminação da cultura de controle interno – pela via de mecanismos como divulgação institucional, manuais, reuniões e palestras etc. – tende a contribuir para estabelecer uma cultura organizacional de correção na execução das atividades e de observância aos parâmetros legais.

O controle, com destaque para o controle interno, é expresso como uma dimensão inafastável da governança pública, sendo a governança beneficiada na proporção direta da qualidade da atuação do controle interno, havendo, portanto, a necessidade de este ter a condição técnica e o respaldo para atuar da melhor maneira possível (FERREIRA, 2016; MONTEIRO, 2015; MONTENEGRO; OLIVEIRA; LOPES, 2018; SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017). Em suma, infere-se da literatura um relacionamento manifesto entre controle interno e governança pública, com destaque para a necessidade de efetividade na atuação contributiva do primeiro como auxiliar na adequada estruturação da segunda.

## 6 CONCLUSÃO

A atividade pública pressupõe responsabilidade, pois os recursos para sua execução provêm da forçosa arrecadação realizada junto à população, e os seus resultados devem atender da melhor maneira possível as necessidades da coletividade, portanto, o controle das ações e gastos públicos mostra-se deveras relevante para sociedade.

Dentro do conceito genérico de controle, destaca-se o controle interno, cuja previsão constitucional o insere nos diversos entes públicos brasileiros e dá o respaldo necessário para fiscalizá-los com a missão de atender aos interesses da sociedade.

Ante o que foi verificado na pesquisa, o controle interno ainda está mais ligado às funções de fiscalização de eficiência e eficácia em detrimento da atividade de verificação da efetividade das políticas públicas. Não obstante a importância dos meios utilizados para o desenvolvimento das atividades públicas, os seus resultados é que granjeariam razão de ser para o Estado.

Em resumo, verificou-se que a boa qualidade dos controles beneficia o emprego de boas práticas de governança, pois contribui na manutenção da regularidade das instituições. A adequação do sistema de controle interno é capaz de colaborar consideravelmente para a consecução dos objetivos da organização, em termos de eficiência, eficácia e efetividade das ações, confiabilidade dos relatórios e conformidade com leis e regulamentos, propiciando a apropriada governança das instituições públicas, de modo a favorecer a adequada criação de benefícios para a sociedade. Existe, portanto, uma relação direta contributiva entre controle interno e governança, destacando-se que o potencial de contribuição do controle interno para o aprimoramento da governança pública somente será efetivo caso a sua atuação ocorra de fato e de maneira qualificada.

Quanto aos objetivos da pesquisa, o principal foi investigar o possível efeito do controle interno na governança pública em instituições públicas brasileiras vinculadas ao Poder Executivo Federal. Assim, o primeiro objetivo específico cuida justamente de verificar, através de revisão sistemática da literatura, a relação e possibilidade de contribuição do controle interno com a governança pública.

Considerando tanto o resultado aferido da literatura nacional como da internacional, extraiu-se o entendimento de que o controle interno tem potencial para contribuir efetivamente com a governança pública, entretanto, existe a necessidade de aprimoramento dos controles internos, principalmente na sua aproximação do aspecto gerencial e na efetividade de sua atuação, para consecução de uma contribuição qualificada e mais robusta. Afere-se, com efeito,

haver espaço para um maior aprimoramento na relação do controle interno com a governança pública, em busca de uma maior valorização daquele para o aperfeiçoamento desta e, por conseguinte, contribuindo com a melhoria da realidade da Administração Pública. Portanto, considerou-se que a verificação foi satisfatória e confirmou uma relação direta contributiva do controle interno para com a governança pública.

O segundo objetivo específico trata de identificar, por via de análise documental, se os achados na literatura são coerentes com os resultados das auditorias realizadas pelo TCU em diversas instituições públicas federais vinculadas ao Poder Executivo Federal.

Da conclusão da auditoria controle, destacou-se a ideia de que, no geral, foram apontadas diversas fragilidades, com a ressalva de que, em regra, as empresas estatais possuem controles mais proporcionais aos recursos geridos por elas, sendo atribuída tal característica a sua proximidade com o mercado privado, o que ocasiona a competitividade e a necessidade de adoção de melhores controles como modalidade de maximizar os resultados. Outrossim, verificou-se que, na prática, a atividade de controle é associada à qualidade da gestão e à constituição da boa governança, havendo entendimento manifesto de que, quanto mais bem estruturados os controles, incluindo especificamente o controle interno, melhor será a possibilidade de combate a fraudes e corrupção.

De igual modo, da conclusão da auditoria governança destaca-se a ideia de que os resultados obtidos foram considerados sugestivos de que haveria deficiências de governança e gestão em grande parte das organizações respondentes, sendo considerada baixa a capacidade de desempenho nos temas avaliados e apontada a necessidade de um melhor monitoramento da gestão por parte da governança e o aprimoramento da capacidade de gerir riscos por parte da gestão, havendo bastante espaço para contribuição do controle interno. Ao final, considerou-se, também, que a verificação foi satisfatória e demonstrou que os achados na literatura eram coerentes com a realidade verificada.

Quanto ao terceiro objetivo específico, a este impunha verificar, recorrendo à análise estatística das auditorias, se o modelo estrutural proposto é corroborado pela realidade da atividade pública brasileira. Em concordância com as verificações anteriores, foi possível apontar que a relação expressa entre os indicadores iContr\_GRCI e iGovPub corrobora os achados na literatura, indicando que, efetivamente, o controle interno, se bem exercido, tem potencial para contribuir com o aprimoramento da governança pública.

Por fim, o quarto objetivo específico tratava de oferecer produto técnico para a Polícia Federal, relatando os resultados da análise das auditorias do TCU relativas a ela e pautando

recomendações. E assim procedeu-se. Foi realizada análise específica da Polícia Federal e feitas recomendações respaldadas no referencial teórico e nas análises documental e estatística.

*Ipsa facto*, em resposta ao problema de pesquisa e remetendo ao objetivo geral, constatou-se que o controle interno exerce efeito direto forte e positivo na governança pública ( $\beta=0,87$ ,  $P < 0,01$ ) em instituições públicas brasileiras vinculadas ao Poder Executivo Federal, considerando os parâmetros utilizados e modelo gerado a partir do estudo, tendo por supedâneo o referencial teórico.

Em relação às contribuições, considera-se que foi feita uma tentativa válida para contribuir para uma maior reflexão sobre a importância da atuação do controle interno nas instituições públicas federais brasileiras, ampliando o tema na perspectiva da governança pública, pois se demandou a fundamentação teórica e a sua associação com a realidade, ação que, supostamente, proporciona uma maior instigação da curiosidade natural dos pesquisadores, além de possibilitar, dentro de certas limitações, uma contribuição efetiva para melhoria da realidade, por via da associação do desenvolvimento da ciência com a prática.

No que diz respeito às limitações do trabalho, que, em regra, são inerentes a toda investigação científica, na revisão sistemática da literatura, destaca-se que um fator limitante é a subjetividade envolvida na seleção dos trabalhos e que é capaz de influenciar decisivamente na escolha dos artigos, dada a possibilidade da ocorrência de vieses no entendimento do pesquisador. Outro fator limitante é a seleção da ferramenta de busca, pois algumas exprimiram restrições na filtragem das pesquisas, outras mostraram funcionamento intermitente e, em regra, foram verificados, comparativamente, quantitativos bastante variáveis de resultados, indicando que a seleção da ferramenta de busca está habilitada a influenciar nos resultados. Por fim, os adventos tecnológicos que facilitaram a elaboração e divulgação da produção científica evidenciam que seria improvável a mostra de um resultado que englobe exhaustivamente todos os trabalhos.

Quanto as limitações da análise documental e estatística, concede-se ênfase à pequena disponibilidade de materiais da mesma natureza, ou seja, do levantamento de auditorias com os mesmos objetos, realizadas em outros anos que possibilitassem comparações, e a limitação da amostra, que se restringiu a disponibilidade que havia. Releva-se, entretanto, o fato de que se buscou a fidelidade ao método científico, procurando-se o respaldo em estudos anteriores e a vinculação às técnicas tidas como mais adequadas, inclusive às confirmatórias dos resultados.

No que concerne ao desenvolvimento de futuras pesquisas, verificou-se que as auditorias no setor público se mostraram um farto ambiente para estudos na área de Administração Pública, de modo que é possível se desenvolver trabalhos interessantes de

análise documental e estatística, além da possibilidade de realização de comparações entre instituições e entre as situações vivenciadas pela mesma instituição à extensão do tempo. Cabe como sugestão, dentro da mesma temática, a verificação da evolução dos níveis dos controles ao longo dos anos, para aferir se está havendo desenvolvimento ou não.

Para o futuro, imagina-se a tendência de que haja um constante equilíbrio de forças entre a capacidade de ação dos controles públicos e os níveis de corrupção e malversação dos recursos públicos, pois, quando o primeiro arrefece, os outros são estimulados, e, quando estes últimos crescem, então, o anseio popular confere mais importância às medidas de proteção do interesse público e assim sucessivamente.

Destacam-se, por fim, a importância e a contemporaneidade dos temas abordados, controle interno e governança pública, pois, presentemente, está em discussão no Congresso Nacional uma proposta de reforma administrativa (Proposta de Emenda à Constituição 32/20), na qual se pretende também regulamentar as regras de governança e de avaliação do serviço público, tendo sido cogitado em alçar a boa governança ao nível de princípio da Administração Pública, que, *a priori*, foi rejeitado, entretanto, em agosto de 2021, continuava-se em discussão (BRASIL, AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS, 2021). Infere-se daí que a governança tem alcançado um maior significado para o Estado o que, muito provavelmente, vai impulsionar também outras atividades relacionadas às boas práticas administrativas, como os controles, e, por consequência, conduzir ao aprimoramento da atividade pública.

## REFERÊNCIAS

- ALENCAR, C. O.; FONSECA, A. C. P. D. Excelência na Gestão Pública: a contribuição do Controle Interno da Marinha do Brasil. **Revista de Gestão**, v. 23, n. 2, p. 172-184, 2016.
- ARRUDA FILHO, N. de P.; HINO, M. R. M. C.; BEUTER, B. S. P. Estratégias para a gestão de ensino globalmente responsável: um estudo de caso brasileiro na educação executiva. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 20, n. 3, p. 640-672, 1 set. 2019.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro, São Paulo: Edições 70, 2016.
- BARRADAS BARATA, R. de C. Dez coisas que você deveria saber sobre o Qualis. **Revista Brasileira de Pós-Graduação**, v. 13, n. 30, 22 dez. 2016.
- BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. da S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, out. 2014.
- BLONSKI, F.; PRATES, R. C.; COSTA, M.; VIZEU, F. O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 9, n. 1, p. 15-30, 2017.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm#view](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm#view). Acesso em: 16 nov. 2020.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 nov. 2020.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 13 ago. 2021.
- BRASIL. **Decreto nº 4.923, de 18 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/d4923.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/d4923.htm). Acesso em: 16 nov. 2020.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Crêterios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, DF: TCU, 17 jun. 2009. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm>. Acesso em: 16 nov. 2020.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF: CGU, dez. 2017a. Disponível em: [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44968/5/manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44968/5/manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf). Acesso em: 16 nov. 2020.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: CGU, 2017b. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>. Acesso em: 16 nov. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.203%2C%20DE%2022,que%20lhe%20confere%20o%20art](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.203%2C%20DE%2022,que%20lhe%20confere%20o%20art). Acesso em: 12 mar. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Processo: 010.348/2018-2**. Brasília, DF: TCU, 2018a. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/processo/1034820182>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Processo: 015.268/2018-7**. Brasília, DF: TCU, 2018b. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/processo/1526820187>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Mapa de Exposição a Fraude e Corrupção**. Brasília, DF: TCU, 2018c. Disponível em: <https://meapffc.apps.tcu.gov.br/>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Governança Pública Organizacional**. Brasília, DF: TCU, 2018d. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-de-governanca/>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Auditoria Exposição da Administração Pública Federal a Fraude e Corrupção**. Relatório individual da autoavaliação, segundo dados obtidos no Levantamento do Índice Integrado de Governança e Gestão (IGG2018). 2018e. Disponível em: <https://meapffc.apps.tcu.gov.br/relatorios/309.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Levantamento de Governança e Gestão Públicas**. Relatório individual da autoavaliação. 2018f. Disponível em: [https://www.tcu.gov.br/igg2018//309-DPF%20\(Departamento%20de%20Pol%C3%ADcia%20Federal\).pdf](https://www.tcu.gov.br/igg2018//309-DPF%20(Departamento%20de%20Pol%C3%ADcia%20Federal).pdf). Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão 2604/2018 - Plenário**. Relatora: Ministra Ana Arraes. Data da sessão: 14 nov. 2018. Brasília, DF: TCU, 2018g. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/1034820182.PROC/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/2/%2520>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Governança Pública Organizacional**. Método de cálculo dos indicadores e estrutura para compreensão dos dados (alterado conforme Acórdão 976-2019-P). Brasília, DF: TCU, 2018h. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F750376EF017504A593B9185C>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Governança Pública Organizacional**. Relatório técnico completo (alterado conforme Acórdão 976-2019-P). Brasília, DF: TCU, 2018i. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F6B4849B5016B9505FC5A254F>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Risco de exposição a fraude e corrupção na administração**. Relatório final da auditoria. Brasília, DF: TCU, 2018j. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F6742592401675BB2A95775E4>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Governança Pública Organizacional**. Esclarecimentos sobre uso dos resultados. Brasília, DF: TCU, 2018k. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F750376EF017504A2D81C0E81>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **TCU firma entendimento sobre o conceito de empresa estatal federal dependente**. Brasília, DF: TCU, 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-firma-entendimento-sobre-o-conceito-de-empresa-estatal-federal-dependente.htm>. Acesso em: 13 ago. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Órgãos**. 07 ago. 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/orgaos/controladoria-geral-da-uniao>. Acesso em: 01 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – Secex Administração, 2020a.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020b.

BRASIL. Polícia Federal (PF). **Competências**. 12 mar. 2020a. Disponível em: <http://www.pf.gov.br/institucional/acessoainformacao/institucional/competencias>. Acesso em: 18 jan. 2021.

BRASIL. Polícia Federal (PF). **Memória**. 18 jul. 2020b. Disponível em: <https://www.gov.br/pf/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/memoria>. Acesso em: 18 jan. 2021.

BRASIL. Polícia Federal (PF). **Plano Estratégico**. 17 dez. 2020c. Disponível em: <https://www.gov.br/pf/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/plano-estrategico>. Acesso em: 18 jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Educação (MEC). Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). **História e missão**. 20 jul. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/capes/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/historia-e-missao>. Acesso em: 18 jan. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Relator da reforma administrativa vai propor que Legislativo regule regras de governança e de avaliação. **Agência Câmara de Notícias**. 25 ago. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/799248-relator-da-reforma-administrativa-vai-propor-que-legislativo-regule-regras-de-governanca-e-de-avaliacao>. Acesso em: 27 ago. 2021.

BUTA, B. O.; TEIXEIRA, M. A. C.; SCHURGELIES, V. *Accountability* nos Atos da Administração Pública Federal Brasileira. **Revista Pretexto**, v. 19, n. 4, p. 46-62, 2018.

CAPOVILLA, R. A.; GONÇALVES, R. de S. Avaliação do ambiente de controle interno por meio de modelo de maturidade em organizações governamentais. **Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 16, n. 2, p. 146-185, 2018.

CASTRO, P. R.; AMARAL, J. V.; GUERREIRO, R. Aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e implantação de controles internos. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 30, n. 80, p. 186-201, 2019.

CINTRA, L. D., OLIVEIRA, C. de, COSTA, B. P., COSTA, D., OLIVEIRA, V. S., ARAÚJO, T. de R. Monitoramento de parâmetros de qualidade da água do rio Paraíba do Sul em Campos dos Goytacazes – RJ. **HOLOS**, v. 5, p. 1-16, ago. 2020.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREAD (COSO). **Controle Interno - Estrutura Integrada**: Sumário Executivo. Tradução: PwC Brasil e IIA Brasil (Tradução livre do original). Estados Unidos da América: American Institute of Certified, 2013.

CORREIO, M. N. O. P. Práticas de Governança Pública Adotadas pela Administração Pública Federal Brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 11, n. 2, p. 215-231, 2019.

DANI, A. C.; MAGRO, C. B. D.; MATIAS-PEREIRA, J.; ZONATTO, V. C. S. Efeito da Qualidade da Governança Pública sobre o Sentimento de Confiança da População nas Instituições Governamentais: Uma Análise para Países Latino-Americanos. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 10, n. 4, p. 228-238, 2018.

DJALIL, M. A.; NADIRSYAH, S.E.; YAHYA, M. R.; JALALUDDIN, J.; RAMADHANTI, S. V. The effect of used information technology, internal control, and regional accounting system on the performance of city governance agency of Banda Aceh city, Indonesia. **BRAND: Broad Research in Accounting, Negotiation, and Distribution**, v. 8, n. 1, p. 25-37, 2017.

FAYOL, H. **Administração industrial e geral**: previsão, organização, comando, coordenação, controle. Tradução: Irene de Bojano e Mário de Souza, 10. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

FERNANDES, D. da R. **Direito administrativo**: esquemas, resumos, dicas e questões. 2 ed. Natal: Amazon, 2020.

FERREIRA, G. J. B. de C. Governança Corporativa aplicada ao Setor Público: O Controle Interno como um dos núcleos de implementação. **Educação & Sociedade**, v. 14, n. 1, p. 39-73, 30 jun. 2016.

FERREIRA, N. S. de A. As Pesquisas Denominadas “Estado da Arte”. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 23, n. 79, p. 257-272, 30 jun. 2002.

FONSECA, T. do N. Entre riscos e ameaças: independência e controle do Tribunal de Contas da União na Assembleia Constituinte de 1988. **Opinião Pública**, Campinas, v. 26, n. 2, p. 122-153, 2020.

FONTES FILHO, J. R.; ALVES, C. F. Mecanismos de controle na governança corporativa das empresas estatais: uma comparação entre Brasil e Portugal. **Cadernos EBAPE.BR (FGV)**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 1-13, ago. 2002.

FORTINI, C.; SHERMAM, A. Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública brasileira. **Int. Públ. – IP**, Belo Horizonte, v. 19, n. 102, p. 27-44, 2017.

FREIRE, D. A. A.; BATISTA, P. C. de S. Natureza Preventiva do Controle Interno no Setor Público. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 15, n. 2, p. 380-413, 18 mai. 2018.

FREITAS JÚNIOR, L. R.; MEDEIROS, C. R. O. Estratégias de Racionalização da Corrupção nas Organizações: Uma Análise das Declarações de Acusados em Casos de Corrupção no Brasil. **Revista de Ciências da Administração**, v. 20, n. 50, p. 8-23, 2018.

GALVÃO, M. C. B.; RICARTE, I. L. M. Revisão sistemática da literatura: conceituação, produção e publicação. **Logeion: Filosofia da Informação**, v. 6, n. 1, p. 57-73, 15 set. 2019.

GALVÃO, P. R. A implantação do sistema de controle interno em órgãos públicos como tecnologia de redução do Conflito de Agência Pública/Governamental. **Revista de Tecnologia Aplicada**, v. 5, n. 2, p. 39-53, 2016.

GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V. O Uso do Modelo COSO na Administração Pública: Um Estudo nos Municípios Catarinenses. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 75-95, 2020.

GUIMARÃES, C. C. O. **Engodo do Produto-Momento de Correlação de Pearson**: Como a instabilidade e a indeterminação matemática desse coeficiente têm tornado imprecisos trabalhos ao longo de décadas. 1 ed. Patos de Minas, MG: Edição do autor, 2019.

GUSNARDI, G. Pengaruh peran komite audit, pengendalian internal, audit internal dan pelaksanaan tata kelola perusahaan terhadap pencegahan kecurangan. **EKUITAS: Jurnal Ekonomi dan Keuangan**, v. 15, n. 1, p. 130-146, 2018.

HAIR JR., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. Tradução: Adonai Schlup Sant’Anna. 6. Ed. São Paulo: Bookman, 2009.

HAIR JR., J. F.; GABRIEL, M. L. D. da S.; PATEL, V. K. Modelagem de Equações Estruturais Baseada em Covariância (CB-SEM) com o AMOS: orientações sobre a sua aplicação como uma Ferramenta de Pesquisa de Marketing. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 13, n. 2, p. 44-55, 2014.

HAIR JR., J. F.; HULT, G. T. M.; RINGLE, C. M.; SARSTEDT, M. **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. 2. ed. Los Angeles: SAGE, 2017.

HAIR, J. F.; SARSTEDT, M.; PIEPER, T. M.; RINGLE, C. M. The use of partial least squares structural equation modeling in strategic management research: a review of past practices and recommendations for future applications. **Long range planning**, v. 45, n. 5, p. 320-340, 2012.

IBRAHIM, E. L.; PESSANHA, J. F. M.; ALVES, F. J. D. S. Contribuição das Auditorias Operacionais para a Accountability de Resultados na Administração Pública. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 24, n. 2, p. 90-117, 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI (Áustria). **ISSAI 100**. International Standards of Supreme Audit Institutions. 2019. Disponível em: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2021.

JIANG, H.; ZHANG, H. Regulatory restriction on executive compensation, corporate governance and firm performance. **Asian Review of Accounting**, v. 26, n. 1, p. 131-152, 2018.

KLEIN JUNIOR, V. H. Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability? **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 14, n. 1, p. 1-12, 2020.

KOCK, N. **WarpPLS User Manual: Version 7.0**. Laredo, Texas, USA: ScriptWarp Systems, 2020.

KOLLER, S. H; COUTO, M. C. P. de P.; HOHENDORF, J. V. **Manual de produção científica**. Porto Alegre: Penso, 2014.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia do Trabalho Científico**. Atualização João Bosco Medeiros. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

LEITÃO, J. M; DANTAS, J. A. Materialidade em auditoria financeira no setor público: a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 1, p. 146-166, 2016.

LONESCU, L. The role of accounting and internal control in reducing bureaucracy in the public sector. **Journal of Economic Development, Environment and People**, v. 5, n. 4, p. 46-51, 2016.

MACEDO, R. S. **Estatística descritiva**. 1 ed. São Paulo: Edição do autor, 2020.

MACHADO, M.; PASCHOAL, B. Monitorar, investigar, responsabilizar e sancionar: a multiplicidade institucional em casos de corrupção. **Novos estudos - CEBRAP**, São Paulo, v. 35, n. 1, p. 11-36, 2016.

MARÔCO, J. **Análise de Equações Estruturais**: fundamentos teóricos, software & aplicações. 2. ed. Pêro Pinheiro: Report Number, 2014.

MARX, C. A. Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil. **Revista da CGU**, Brasília, v. 8, n. 12, p. 351-371, jan./jun. 2016.

MENDONÇA, R. Apoio à democracia cresce em 2019. **Valor Econômico**, 27 jan. 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2020/01/27/apoio-a-democracia-cresce-em-2019.ghtml>. Acesso em: 03 fev. 2021.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

MONTENEGRO, T. M.; OLIVEIRA, L. C. A. M. de; LOPES, M. de S. A adequabilidade do controle interno no Comando da Aeronáutica: uma percepção endógena. **Innovar**, Bogotá, v. 28, n. 68, p. 51-66, jun. 2018.

MORAIS, L. S.; TEIXEIRA, M. G. C. Interfaces da *Accountability* na Administração Pública Brasileira: Análise de uma Experiência da Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. **REAd. Revista Eletrônica de Administração**, v. 22, n. 1, p. 77-105, 2016.

MORENO-ENGUIX, M. del R.; GRAS-GIL, E.; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, J. Relation between internet financial information disclosure and internal control in Spanish local governments. **Aslib Journal of Information Management**, v. 71, n. 2, p. 176-194, 2019.

MOTA, G. B. A. C. A obrigatoriedade do controle interno na Administração Pública brasileira. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 16, n. 1, p. 459-485, 20 ago. 2018.

NASCIMENTO, J. C. H. B. do. **As relações entre alfabetização funcional, compreensão de leitura, capital cultural e racionalidade na tomada de decisão gerencial**: uma análise empírica com graduandos em Ciências Contábeis. 2017. 338 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2017.

NASCIMENTO, J. C. H. B. do; MACEDO, M. A. da S. Modelagem de equações estruturais com mínimos quadrados parciais: um Exemplo da Aplicação do SmartPLS em Pesquisas em Contabilidade. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 10, n. 3, p. 289-313, jul./set. 2016.

NASCIMENTO, J. C. H. B. do; ANGOTTI, M.; MACEDO, M. A. da S.; BORTOLON, P. As relações entre governança corporativa, risco e endividamento e suas influências no desempenho financeiro e no valor de mercado de empresas brasileiras. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. v. 11, n. 1, p. 166-185, 2018.

NEVES, J. A. B. **Modelo de equações estruturais**: uma introdução aplicada. Brasília: Enap, 2018.

OLIVEIRA, U. R. **Estatística I (para leigos)**: aprenda fácil e rápido! 1 ed. São Paulo: Saraiva Publique-se, 2017.

PARK, Y. J.; MATKIN, D. S. T.; MARLOWE, J. Internal Control Deficiencies and Municipal Borrowing Costs: Internal Control Deficiencies and Municipal Borrowing Costs. **Public Budgeting & Finance**, v. 37, n. 1, p. 88-111, 2016.

PASCOAL, M. N. O.; OLIVEIRA, O. V. de. Práticas de Governança Pública Adotadas pela Administração Pública Federal Brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 11, n. 2, p. 215-231, 1 abr. 2019.

PEDERNEIRAS, M. M. M.; LOPES, J. E. G.; FERREIRA, J. O. L.; SANTOS, V. M. D.; RIBEIRO FILHO, J. F. Marcos Regulatórios do Controle Interno: Um Estudo na Ambientação com o Controle Externo e o Controle Social no Brasil. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 15, n. 1, p. 2-17, 2018.

PEREIRA, A. S.; SHITSUKA, D. M.; PARREIRA, F. J.; SHITSUKA, R. **Metodologia da pesquisa científica**. 1. ed. Santa Maria, RS: UFSM, NTE, 2018.

PINNTO, M. **Estatística básica: para quem não é especialista**. 2 ed. Fortaleza: Edição do autor, 2021.

PINTO, J. de F.; SANTOS, L. T. dos. Administração Pública Brasileira no Século XXI - Caminhamos para Alguma Reforma? **Administração Pública e Gestão Social**, v. 1, n. 3, p. 205-215, 2017.

PRASATYAYANG, M. R.; SUARTANA, I W. Pengaruh Good Governance, Pengelolaan Keuangan Daerah dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada Kinerja Pemerintah Daerah. **E-Jurnal Akuntansi**, v. 21, n. 2, p. 1346-1372, 2017.

PROFIAP. **Documentos e regimento**. Regimento Nacional do PROFIAP, atualizado em 09 jul. 2021. Disponível em: <http://www.profiap.org.br/profiap/o-curso/documentos-e-regulamentos>. Acesso em: 15 ago. 2021.

PUTRA, I G. A. S.; DWIANA PUTRA, I M. Pande. Pengaruh Good Governance dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Pada Kinerja Pemerintah Daerah. **E-Jurnal Akuntansi**, v. 25, n. 3, p. 1720 - 1743, 2018.

REINARTZ, W.; HAENLEIN, M.; HENSELER, J. An empirical comparison of the efficacy of covariance-based and variance-based SEM. **International Journal of research in Marketing**, v. 26, n. 4, p. 332-344, 2009.

REIS, J. T.; ANZOLIN, A.M. Fundamento Constitucional-Político para o Controle Externo. **Revista Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 441-445, 2020.

RENDON, J.M.; RENDON, R.G. Procurement fraud in the US Department of Defense: Implications for contracting processes and internal controls. **Managerial Auditing Journal**, v. 31 n. 6/7, p. 748-767, 2016.

SANTOS, A.; MEDEIROS, N.; SANTOS, G.; RODRIGUES, D. Avaliação da acurácia posicional planimétrica em modelos digitais de superfície com o uso de feições lineares. **Boletim de Ciências Geodésicas**. v. 22, n. 1, p. 157-174, 2016.

SARASWATI, I.; BUDIASIH, I. Pengaruh Good Governance, Kompetensi SDM dan Sistem Pengendalian Intern pada Kualitas Laporan Keuangan. **E-Jurnal Akuntansi**, v. 27, n. 03, p. 2268-2292, 2019.

SARWONO, A.; RAHMAWATI, R.; ARYANI, Y. A.; PROBOHUDONO, A. Factors Affecting Corruption in Indonesia: Study on Local Government in Indonesia. **Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management**, v. 2, n. 2, p. 79-89, 2018.

SILVA, A. H. C.; ABREU, C. L.; COUTO, D. C. F. Evolução do Controle Interno no Setor Público: Um Estudo dos Novos Normativos Emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017.

SILVA, F. A.; MÁRIO, P. C. Análise do Programa de Modernização do Controle Externo Brasileiro – O Promoex nos Tribunais de Contas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 79-96, 2018.

SILVA, L. da C. **Estatística básica**. 1 ed. João Pessoa: Edição do autor, 2013.

SILVA, M. P. G. da. **Estatística: uma visão introdutória dos coeficientes de correlação**. 1 ed. [S. l.]: Edição do autor, 2020.

SILVA, P. H. da C.; FERREIRA, M. de O. Associações entre percepção de corrupção e crescimento econômico nos países da América do Sul: uma análise com variáveis instrumentais. **Espacio Abierto**, Venezuela, v. 27, n. 4, p. 197-217, 2018.

SILVA, R. M. P.; GONÇALVES, A. O.; SANTOS, A. C.; PIRKIEL, E. C. Controle Social: A Atuação dos Conselhos Municipais na Região Nordeste. **Gestão & Regionalidade**, v. 34, n. 101, p. 74-90, 2018.

SMITH, M. **Research methods in accounting**. Los Angeles: Sage, 2014.

SOARES, F. C. V. C.; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 17, n. 1, p. 225-251, jan./jun. 2019.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um Mundo de Incertezas: Um Survey sobre Controle Interno em uma Perspectiva Pública e Privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 31, p. 155-176, 2017.

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

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, v. 70, n. 4, p. 519-550, 2019.

TOLEDO, J. R. de. Confiança no SUS tem crescimento recorde na pandemia. **Folha de São Paulo - Revista Piauí**, 26 nov. 2020. Disponível em <https://piaui.folha.uol.com.br/confianca-no-sus-tem-crescimento-recorde-na-pandemia/>. Acesso em: 03 fev. 2021.

VILELA JÚNIOR, G. de B.; PASSOS, R. P. **Metodologia da pesquisa científica**. 1. ed. Campinas: CPAQV, 2020.

VOES, S. B.; INÁCIO, V. F. Configuração do Sistema de Controle Interno no Setor Público: Uma Análise do Modelo Adotado pelo Município de Londrina, Estado do Paraná. **Revista Espacios**, Caracas, v. 37, n. 30, p. 15, 2016.

WETZELS, M.; ODEKERKEN-SCHRODER, G.; VAN OPPEN, C. Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: guidelines and empirical illustration. **MIS Quarterly**, v. 33, n. 1, p. 177-196, 2009.

## APÊNDICE A – Participantes da Análise

**Quadro 6** – Amostra do estudo

	Nome (Sigla)	idBase
<b>Categoria: Administração Direta - outros</b>		
1	Advocacia-Geral da União (AGU)	546
2	Agência Brasileira de Inteligência (ABIN)	73
3	Arquivo Nacional (AN)	307
4	Caixa de Construções de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM)	518
5	Caixa de Financiamento Imobiliário da Aeronáutica (CFIAe)	514
6	Comando da Aeronáutica (COMAER)	510
7	Comando da Marinha (CM)	512
8	Comando do Exército (CEX)	511
9	Departamento de Polícia Federal (DPF)	309
10	Departamento de Polícia Rodoviária Federal (DPRF)	308
11	Imprensa Nacional (IN)	80
12	Instituto Benjamin Constant (IBC)	155
13	Instituto Nacional de Educação de Surdos (INES)	154
14	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)	106
15	Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)	105
16	Secretaria Especial de Agricultura Familiar e do Desenvolvimento Agrário (SEAD)	74
<b>Categoria: Agência Reguladora</b>		
1	Agência Nacional de Águas (ANA)	491
2	Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC)	472
3	Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL)	336
4	Agência Nacional de Mineração (ANM)	333
5	Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS)	455
6	Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL)	96
7	Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ)	470
8	Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT)	469
9	Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA)	454
10	Agência Nacional do Cinema (ANCINE)	485
11	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP)	335
<b>Categoria: Autarquia</b>		
1	Agência Espacial Brasileira (AEB)	92
2	Banco Central do Brasil (BCB)	107
3	Comissão de Valores Mobiliários (CVM)	109
4	Comissão Nacional de Energia Nuclear (CNEN)	91
5	Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE)	311
6	Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes (DNIT)	471
7	Departamento Nacional de Obras Contra as Secas (DNOCS)	531
8	Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM)	486
9	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama)	490
10	Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBIO)	493
11	Instituto de Pesquisas Jardim Botânico do Rio de Janeiro (JBRJ)	492
12	Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN)	483
13	Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI)	303
14	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)	75
15	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP)	212
16	Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO)	302
17	Instituto Nacional de Tecnologia da Informação (ITI)	76
18	Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)	536
19	Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA)	304
20	Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)	112
21	Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM)	529
22	Superintendência do Desenvolvimento do Centro-Oeste (SUDECO)	532

	Nome (Sigla)	idBase
<b>Categoria: Autarquia</b>		
23	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE)	530
24	Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC)	110
<b>Categoria: Estatal Dependente</b>		
1	Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A. (AMAZUL)	519
2	Companhia Brasileira de Trens Urbanos (CBTU)	541
3	Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba (CODEVASF)	528
4	Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM)	318
5	Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB)	85
6	Empresa Brasil de Comunicação S.A. (EBC)	78
7	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA)	82
8	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH)	293
9	Empresa de Pesquisa Energética (EPE)	368
10	Empresa de Planejamento e Logística S.A. (EPL)	79
11	Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S.A. (TRENSURB)	540
12	Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL)	515
13	Indústrias Nucleares do Brasil S.A. (INB)	93
14	Instituto Brasileiro de Turismo (EMBRATUR)	534
15	Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A. (NUCLEP)	94
16	VALEC - Engenharia, Construções e Ferrovias S.A. (VALEC)	460
<b>Categoria: Estatal Independente</b>		
1	Agência Brasileira Gestora de Fundos Garantidores e Garantias S.A. (ABGF)	504
2	Agência Especial de Financiamento Industrial (FINAME)	501
3	Amazonas Distribuidora de Energia S.A. (AmE)	343
4	Amazonas Geração e Transmissão de Energia S.A. (AmGT)	412
5	Araucária Nitrogenados S.A. (ARAUCÁRIA)	414
6	ATIVOS S.A. Securitizadora de Créditos Financeiros (ATIVOS S.A.)	135
7	Banco da Amazônia S.A. (BASA)	108
8	Banco do Brasil S.A. (BB)	120
9	Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB)	113
10	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES)	499
11	BB Administradora de Consórcios S.A. (BB CONSÓRCIOS)	138
12	BB Gestão de Recursos - Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A. (BB DTVM)	122
13	BB Seguridade Participações S.A. (BB SEGURIDADE)	147
14	BBTUR - Viagens e Turismo Ltda. (BB TURISMO)	126
15	Bndes - Participações S.A. (BNDESPAR)	500
16	Breitener Jaraqui S.A. (BREITENER JARAQUI)	407
17	Breitener Tambaqui S.A. (BREITENER TAMBAQUI)	408
18	Caixa Econômica Federal (CAIXA)	116
19	CAIXA SEGURIDADE PARTICIPACOES S/A (CAIXA SE)	148
20	Casa da Moeda do Brasil (CMB)	114
21	Centrais de Abastecimento de Minas Gerais S.A. (CEASAMINAS)	83
22	Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (ELETROBRAS)	321
23	Centrais Elétricas de Rondônia S.A. (CERON)	340
24	Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A. (ELETRONORTE)	322
25	Centro de Pesquisas de Energia Elétrica (CEPEL)	317
26	COBRA Tecnologia S.A. (COBRA)	119
27	Companhia das Docas do Estado da Bahia (CODEBA)	463
28	Companhia de Armazéns e Silos do Estado de Minas Gerais (CASEMG)	84
29	Companhia de Eletricidade do Acre (ELETROACRE)	337
30	Companhia de Entrepósitos e Armazéns Gerais de São Paulo (CEAGESP)	86
31	Companhia de Geração Térmica de Energia Elétrica (CGTEE)	346
32	Companhia Docas do Ceará (CDC)	461
33	Companhia Docas do Espírito Santo (CODESA)	462
34	Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP)	464
35	Companhia Docas do Pará (CDP)	466
36	Companhia Docas do Rio de Janeiro (CDRJ)	467

	Nome (Sigla)	idBase
<b>Categoria: Estatal Independente</b>		
37	Companhia Docas do Rio Grande do Norte (CODERN)	468
38	Companhia Energética de Alagoas (CEAL)	338
39	Companhia Hidro Elétrica do São Francisco (CHESF)	324
40	Eletrobras Termonuclear S.A. (ELETRONUCLEAR)	320
41	ELETROSUL Centrais Elétricas S.A. (ELETROSUL)	323
42	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)	99
43	Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia (HEMOBRÁS)	456
44	Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO)	473
45	Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (DATAPREV)	150
46	Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON)	517
47	Empresa Gestora de Ativos (EMGEA)	134
48	Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP)	90
49	FURNAS - Centrais Elétricas S.A. (FURNAS)	325
50	Gás Brasileiro Distribuidora S.A. (GBD)	399
51	Liquigás Distribuidora S.A. (LIQUIGÁS)	369
52	Petrobras Distribuidora S.A. (BR)	329
53	Petrobras Gás S.A. (GASPETRO)	330
54	Petrobras Transporte S.A. (TRANSPETRO)	344
55	Petróleo Brasileiro S.A. (PETROBRAS)	326
56	Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO)	111
57	Stratura Asfaltos S.A. (STRATURA ASFALTOS)	383
58	Telecomunicações Brasileiras S.A. (Telebras)	100
59	Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S.A. (TBG)	341
<b>Categoria: Fundação</b>		
1	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ)	89
2	Fundação Biblioteca Nacional (BN)	481
3	Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES)	213
4	Fundação Cultural Palmares (FCP)	482
5	Fundação Escola Nacional de Administração Pública (ENAP)	502
6	Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)	498
7	Fundação Joaquim Nabuco (Fundaj)	214
8	Fundação Jorge Duprat Figueiredo de Segurança e Medicina do Trabalho (Fundacentro)	477
9	Fundação Nacional de Artes (FUNARTE)	484
10	Fundação Nacional de Saúde (FUNASA)	453
11	Fundação Nacional do Índio (FUNAI)	310
12	Fundação Oswaldo Cruz (FIOCRUZ)	451
13	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)	497
<b>Categoria: Fundo</b>		
1	Fundo Nacional Antidrogas (FUNAD)	315
2	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)	216
3	Fundo Penitenciário Nacional (FUNPEN)	313
<b>Categoria: Instituição de Ensino</b>		
1	Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca (CEFET-RJ)	183
2	Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais (CEFET-MG)	184
3	Centro Nacional de Tecnologia Eletrônica Avançada - S.A. (CEITEC)	95
4	Colégio Pedro II (CPII)	156
5	Fundação Universidade de Brasília (FUB)	196
6	Fundação Universidade do Amazonas (UFAM)	195
7	Fundação Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD)	217
8	Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre (UFCSPA)	209
9	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT)	201
10	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)	208
11	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP)	202
12	Fundação Universidade Federal de Pelotas (UFPel)	203
13	Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR)	193
14	Fundação Universidade Federal de São Carlos (UFSCar)	205

	<b>Nome (Sigla)</b>	<b>idBase</b>
<b>Categoria: Instituição de Ensino</b>		
15	Fundação Universidade Federal de São João del-Rei (UFSJ)	210
16	Fundação Universidade Federal de Sergipe (UFS)	206
17	Fundação Universidade Federal de Viçosa (UFV)	207
18	Fundação Universidade Federal do ABC (UFABC)	219
19	Fundação Universidade Federal do Acre (UFAC)	200
20	Fundação Universidade Federal do Amapá (UNIFAP)	211
21	Fundação Universidade Federal do Maranhão (UFMA)	197
22	Fundação Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA)	191
23	Fundação Universidade Federal do Piauí (UFPI)	204
24	Fundação Universidade Federal do Rio Grande (FURG)	198
25	Fundação Universidade Federal do Tocantins (UFT)	178
26	Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf)	157
27	Instituto Federal Baiano (IF Baiano)	254
28	Instituto Federal Catarinense (IFC)	272
29	Instituto Federal da Bahia (IFBA)	277
30	Instituto Federal da Paraíba (IFPB)	267
31	Instituto Federal de Alagoas (IFAL)	252
32	Instituto Federal de Brasília (IFB)	278
33	Instituto Federal de Goiás (IFG)	279
34	Instituto Federal de Minas Gerais (IFMG)	259
35	Instituto Federal de Pernambuco (IFPE)	268
36	Instituto Federal de Rondônia (IFRO)	271
37	Instituto Federal de Roraima (IFRR)	287
38	Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC)	288
39	Instituto Federal de São Paulo (IFSP)	289
40	Instituto Federal de Sergipe (IFS)	273
41	Instituto Federal do Acre (IFAC)	275
42	Instituto Federal do Amapá (IFAP)	276
43	Instituto Federal do Amazonas (IFAM)	253
44	Instituto Federal do Ceará (IFCE)	255
45	Instituto Federal do Espírito Santo (IFES)	256
46	Instituto Federal do Maranhão (IFMA)	258
47	Instituto Federal do Mato Grosso (IFMT)	264
48	Instituto Federal do Mato Grosso do Sul (IFMS)	265
49	Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG)	260
50	Instituto Federal do Pará (IFPA)	266
51	Instituto Federal do Paraná (IFPR)	282
52	Instituto Federal do Piauí (IFPI)	281
53	Instituto Federal do Rio de Janeiro (IFRJ)	283
54	Instituto Federal do Rio Grande do Norte (IFRN)	285
55	Instituto Federal do Rio Grande do Sul (IFRS)	269
56	Instituto Federal do Sertão Pernambucano (IF Sertão-PE)	280
57	Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais (IF Sudeste)	261
58	Instituto Federal do Sul de Minas Gerais (IFSULDEMINAS)	262
59	Instituto Federal do Tocantins (IFTO)	274
60	Instituto Federal do Triângulo Mineiro (IFTM)	263
61	Instituto Federal Farroupilha (IF Farroupilha)	270
62	Instituto Federal Fluminense (IFF)	284
63	Instituto Federal Goiano (IF Goiano)	257
64	Instituto Federal Sul-rio-grandense (IFSul)	286
65	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB)	292
66	Universidade Federal da Bahia (UFBA)	159
67	Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS)	290
68	Universidade Federal da Integração Latino Americana (UNILA)	192
69	Universidade Federal da Paraíba (UFPB)	167
70	Universidade Federal de Alagoas (UFAL)	158

	Nome (Sigla)	idBase
<b>Categoria: Instituição de Ensino</b>		
71	Universidade Federal de Alfenas (UNIFAL-MG)	186
72	Universidade Federal de Campina Grande (UFCG)	179
73	Universidade Federal de Goiás (UFG)	162
74	Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI)	187
75	Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF)	164
76	Universidade Federal de Lavras (UFLA)	189
77	Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	165
78	Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)	169
79	Universidade Federal de Roraima (UFRR)	177
80	Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)	173
81	Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)	174
82	Universidade Federal de São Paulo (UNIFESP)	188
83	Universidade Federal de Uberlândia (UFU)	199
84	Universidade Federal do Cariri (UFCA)	298
85	Universidade Federal do Ceará (UFC)	160
86	Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)	161
87	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UniRIO)	194
88	Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB)	296
89	Universidade Federal do Oeste do Pará (UFOPA)	291
90	Universidade Federal do Pará (UFPA)	166
91	Universidade Federal do Paraná (UFPR)	168
92	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB)	218
93	Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)	172
94	Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)	170
95	Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)	171
96	Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB)	299
97	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA)	297
98	Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM)	181
99	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM)	182
100	Universidade Federal Fluminense (UFF)	163
101	Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA)	180
102	Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)	175
103	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ)	176
104	Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA)	190
105	Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR)	185
<b>Categoria: Instituição de Saúde</b>		
1	Complexo Hospitalar e de Saúde da Universidade Federal da Bahia (HUPES-UFBA)	221
2	Complexo Hospitalar e de Saúde da Universidade Federal do Rio de Janeiro (CHS-UFRJ)	235
3	Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Goiás (HC-UFG)	225
4	Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Minas Gerais (HC-UFMG)	228
5	Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Pernambuco (HC-UFPE)	233
6	Hospital das Forças Armadas (HFA)	521
7	Hospital de Clínicas da Universidade Federal de Uberlândia (HC-UFU)	246
8	Hospital de Clínicas da Universidade Federal do Paraná (HC-UFPR)	232
9	Hospital de Clínicas da Universidade Federal do Triângulo Mineiro (HC-UFTM)	240
10	Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA)	215
11	Hospital Júlio Muller (HUJM-UFMT)	247
12	Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A. (Conceição)	452
13	Hospital Universitário Antonio Pedro (HUAP-UFF)	226
14	Hospital Universitário Cassiano Antônio Moraes (HUCAM-UFES)	224
15	Hospital Universitário da Universidade Federal da Grande Dourados (HU da UFGD)	236
16	Hospital Universitário Gaffree e Guinle (HUGGUnirio)	241
17	Hospital Universitário Prof. Polydoro Ernani de São Thiago (HU-UFSC)	237
<b>Categoria: Ministério</b>		
1	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA)	81
2	Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC)	88

	<b>Nome (Sigla)</b>	<b>idBase</b>
<b>Categoria: Ministério</b>		
3	Ministério da Cultura (MinC)	479
4	Ministério da Defesa (MD)	509
5	Ministério da Educação (MEC)	153
6	Ministério da Fazenda (MF)	104
7	Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC)	301
8	Ministério da Integração Nacional (MI)	527
9	Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP)	306
10	Ministério da Saúde (MS)	450
11	Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU)	458
12	Ministério das Cidades (MCidades)	539
13	Ministério das Relações Exteriores (MRE)	448
14	Ministério de Minas e Energia (MME)	316
15	Ministério do Desenvolvimento Social (MDS)	535
16	Ministério do Esporte (ME)	506
17	Ministério do Meio Ambiente (MMA)	488
18	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPDG)	496
19	Ministério do Trabalho (MTb)	476
20	Ministério do Turismo (MTur)	533
21	Ministério dos Direitos Humanos (MDH)	547
22	Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil (MT)	459

Fonte: Elaborado pelo autor (2021) a partir de Brasil, TCU (2018c) e Brasil, TCU (2018d).

## APÊNDICE B – Indicadores da Auditoria Controle

CÓDIGO	NOME	FORMAÇÃO	DETALHES
idBase2018	Identificação da organização, em 2018	Número sequencial	Facilita o cruzamento de dados com outros levantamentos
NomeOrg	Nome da organização	Texto	
Sigla	Sigla da organização	Texto	
Agrupamento	Grupo ao qual a organização pertence	Texto	
PE	Poder econômico	Valor, em reais	
PR	Poder de regulação	Número, de 0 a 100	
1112	1112	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	Há segregação de funções para tomada de decisões críticas.
1121	1121	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	A seleção de membros da alta administração é feita com base em critérios e procedimentos estabelecidos.
1131	1131	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	Código de ética e de conduta aplicável aos membros de conselho ou colegiado superior da organização está estabelecido.
1132	1132	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	Código de ética e de conduta aplicável aos membros da alta administração da organização está estabelecido.
1133	1133	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	Os casos de conflito de interesse, envolvendo membro de conselho ou colegiado superior, são identificados e tratados.
1134	1134	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	Os casos de conflito de interesse, envolvendo membro da alta administração, são identificados e tratados.
2111	2111	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	O modelo de gestão de riscos da organização está estabelecido.

<b>CÓDIGO</b>	<b>NOME</b>	<b>FORMAÇÃO</b>	<b>DETALHES</b>
2112	2112	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	Os riscos considerados críticos para a organização são geridos.
2113	2113	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	Controles detectivos de possíveis situações de fraude e corrupção estão estabelecidos.
3111	3111	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	O modelo de transparência está estabelecido.
3112	3112	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	O modelo de prestação de contas diretamente à sociedade está estabelecido.
3113	3113	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	O modelo de responsabilização está estabelecido.
3114	3114	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	O canal de denúncias e representações está estabelecido.
3115	3115	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	A organização publica conjuntos de dados de forma aderente aos princípios de dados abertos.
3121E	3121E	Número, 0 ou 1 (0 = não atende; 1 = atende)	e) o estatuto atribui à auditoria interna a competência para avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gestão de riscos;
3121F	3121F	Número, 0 ou 1 (0 = não atende; 1 = atende)	f) o estatuto atribui à auditoria interna a competência para avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de controle;

<b>CÓDIGO</b>	<b>NOME</b>	<b>FORMAÇÃO</b>	<b>DETALHES</b>
3121H	3121H	Número, 0 ou 1 (0 = não atende; 1 = atende)	h) o estatuto atribui à auditoria interna a competência para avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de controle relacionados ao risco de fraude e corrupção;
3122C	3122C	Número, 0 ou 1 (0 = não atende; 1 = atende)	c) o Plano Anual de Auditoria Interna contém ações concretas de avaliação ou consultoria visando a implantação ou melhoria do processo de gestão de riscos da organização;
3122F	3122F	Número, 0 ou 1 (0 = não atende; 1 = atende)	f) o Plano Anual de Auditoria Interna inclui trabalhos cujo objeto é a gestão da ética e da integridade;
3122G	3122G	Número, 0 ou 1 (0 = não atende; 1 = atende)	g) o Plano Anual de Auditoria Interna inclui trabalhos cujo objeto é a avaliação dos controles de mitigação do risco de fraude e corrupção;
3123A	3123A	Número, 0 ou 1 (0 = não atende; 1 = atende)	a) há relatório contendo resultados de trabalhos de avaliação da gestão de riscos da organização;
3123H	3123H	Número, 0 ou 1 (0 = não atende; 1 = atende)	h) há relatório contendo resultados de trabalhos de a gestão da ética e da integridade;
3123I	3123I	Número, 0 ou 1 (0 = não atende; 1 = atende)	i) há relatório contendo resultados de trabalhos de avaliação nos controles de mitigação do risco de fraude e corrupção;
4161	4161	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	Os colaboradores e gestores da organização são regidos por código de ética e de conduta a eles aplicável.
4162	4162	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	A organização dispõe de comissão ou comitê interno de ética e conduta.
4163	4163	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	O Programa de integridade da organização está estabelecido.

<b>CÓDIGO</b>	<b>NOME</b>	<b>FORMAÇÃO</b>	<b>DETALHES</b>
4164	4164	Número, de 0 a 1 (0 = não atende; 0,5 = decidiu adotar; 0,15 = atende em menor parte; 0,5 = atende parcialmente; 1 = atende na maior parte ou totalmente)	Os casos de conflitos de interesse, envolvendo colaboradores e gestores da organização, são identificados e tratados.
iContr_AudInt_Compt	Controles da Auditoria Interna competência	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = Inicial; 0,4 a 0,699 = Intermediário; 0,7 a 1 = Aprimorado)	3121E 3121F 3121H
iContr_AudInt_Exe	Controles da Auditoria Interna execução	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = Inicial; 0,4 a 0,699 = Intermediário; 0,7 a 1 = Aprimorado)	3123A 3123H 3123I
iContr_AudInt_Plan	Controles da Auditoria Interna – planejamento	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = Inicial; 0,4 a 0,699 = Intermediário; 0,7 a 1 = Aprimorado)	3122C 3122F 3122G
iContr_AudInt	Controles da Auditoria Interna	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = Inicial; 0,4 a 0,699 = Intermediário; 0,7 a 1 = Aprimorado)	iContr_AudInt_Compt iContr_AudInt_Plan iContr_AudInt_Exe
iContr_DesigDirig	Controles na Designação de Dirigentes	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = Inicial; 0,4 a 0,699 = Intermediário; 0,7 a 1 = Aprimorado)	1121 1133 1134
iContr_GestÉticaIntegr	Controles na Gestão da Ética e Integridade	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = Inicial; 0,4 a 0,699 = Intermediário; 0,7 a 1 = Aprimorado)	1131 1132 4161 4162 4163
iContr_GRCI	Controles da Gestão de Riscos e Controles Internos	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = Inicial; 0,4 a 0,699 = Intermediário; 0,7 a 1 = Aprimorado)	1112 2111 2112 2113 3114 4164
iContr_TranspAcc	Controles na Transparência e Accountability	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = Inicial; 0,4 a 0,699 = Intermediário; 0,7 a 1 = Aprimorado)	3111 3112 3113 3115
iContr_FC	Controles de Combate a Fraude e Corrupção	Número, de 0 a 1 (0 a 0,149 = Inexpressivo; 0,15 a 0,399 = Inicial; 0,4 a 0,699 = Intermediário; 0,7 a 1 = Aprimorado)	iContr_DesigDirig iContr_GestÉticaIntegr iContr_TranspAcc iContr_GRCI iContr_AudInt

**APÊNDICE C – Indicadores da Auditoria Governança**

<b>TEMA</b>	<b>SIGLA DO INDICADOR</b>	<b>NOME DO INDICADOR</b>	<b>AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR</b>	<b>REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?</b>	<b>NOME DO GRÁFICO QUE REPRESENTA ESSE INDICADOR</b>	<b>ÍNDICES QUE COMPÕEM O GRÁFICO DO INDICADOR</b>
Governança Pública Organizacional	iGG	Índice integrado de governança e gestão públicas	iGovPub; iGestPessoas; iGestTI; iGestContrat	De todas as práticas avaliadas no questionário (de governança e de gestão).	Resultado geral da autoavaliação (iGG)	iGG; iGovPub; iGestPessoas; iGestTI; iGestContrat
Governança Pública Organizacional	iGovPub	Índice de governança pública	Lid; Estr; Acc	De todas as práticas avaliadas no tema de governança pública organizacional.	Resultado para o índice de governança pública (iGovPub)	iGovPub; Lid; Estr; Acc
Governança Pública Organizacional	Lid	Capacidade em Liderança	1110; 1120	De todas as práticas do mecanismo Liderança.	Resultado para Liderança (Lid)	Lid; 1110; 1120
Governança Pública Organizacional	Estr	Capacidade em Estratégia	2110; 2120; 2130	De todas as práticas do mecanismo Estratégia.	Resultado para Estratégia (Estr)	Estr; 2110; 2120; 2130
Governança Pública Organizacional	Acc	Capacidade em Accountablitiy	3110; 3120	De todas as práticas do mecanismo Accountablitiy.	Resultado para Accountablitiy (Acc)	Acc; 3110; 3120
Governança Pública Organizacional	1110	Capacidade em Estabelecer o Modelo de Governança	1111; 1112	Das questões da prática 1110	Resultado para a prática Estabelecer o Modelo de Governança (1110)	1110; 1111; 1112
Governança Pública Organizacional	1120	Capacidade em Gerir o Desempenho da Alta Administração	1121; 1122	Das questões da prática 1120	Resultado para a prática Gerir o Desempenho da Alta Administração (1120)	1120; 1121; 1122
Governança Pública Organizacional	1130	Capacidade em Zelar por Princípios de Ética e Conduta	1131; 1132; 1133; 1134	Das questões da prática 1130	Resultado para a prática Zelar por Princípios de Ética e Conduta (1130)	1130; 1131; 1132; 1133; 1134

<b>TEMA</b>	<b>SIGLA DO INDICADOR</b>	<b>NOME DO INDICADOR</b>	<b>AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR</b>	<b>REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?</b>	<b>NOME DO GRÁFICO QUE REPRESENTA ESSE INDICADOR</b>	<b>ÍNDICES QUE COMPÕEM O GRÁFICO DO INDICADOR</b>
Governança Pública Organizacional	2110	Capacidade em Gerir os Riscos da Organização	2111; 2112; 2113	Das questões da prática 2110	Resultado para a prática Gerir os Riscos da Organização (2110)	2110; 2111; 2112; 2113
Governança Pública Organizacional	2120	Capacidade em Estabelecer a Estratégia da organização	2121; 2122; 2123; 2124	Das questões da prática 2120	Resultado para a prática Estabelecer a Estratégia da organização (2120)	2120; 2121; 2122; 2123; 2124
Governança Pública Organizacional	2130	Capacidade em Promover a Gestão Estratégica.	2131; 2132; 2133; 2134; 2135; 2136; 2137; 2138	Das questões da prática 2130	Resultado para a prática Promover a Gestão Estratégica (2130)	2130; 2131; 2132; 2133; 2134; 2135; 2136; 2137; 2138
Governança Pública Organizacional	3110	Capacidade em Promover Transparência, Responsabilidade e Prestação de contas	3111; 3112; 3113; 3114; 3115	Das questões da prática 3110	Resultado para a prática Promover Transparência, Responsabilidade e Prestação de contas (3110)	3110; 3111; 3112; 3113; 3114; 3115
Governança Pública Organizacional	3120	Capacidade em Assegurar a Efetiva Atuação da Auditoria Interna	3121; 3122; 3123; 3124	Das questões da prática 3120	Resultado para a prática Assegurar a Efetiva Atuação da Auditoria Interna (3120)	3120; 3121; 3122; 3123; 3124
Governança e Gestão de Pessoas	iGovPessoas	Índice de Governança e Gestão de pessoas	1110; 1120; 1130; 2110; 2120; 213P; 3110; 3120; 4110; 4120; 4130; 4140; 4150; 4160; 4170; 4180	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nas práticas de Governança Pública Organizacional (com recorte na prática 2130) e de Gestão de Pessoas (iGestPessoas).	Resultado para o Índice de Governança e Gestão de pessoas (iGovPessoas)	iGovPessoas; iGovPub; 213P; iGestPessoas
Governança e Gestão de Pessoas	iGestPessoas	Índice de Gestão de Pessoas	4110; 4120; 4130; 4140; 4150; 4160; 4170; 4180	De todas as práticas avaliadas no tema gestão de pessoas	Resultado para o Índice de Gestão de Pessoas (iGestPessoas)	iGestPessoas; 4110; 4120; 4130; 4140; 4150; 4160; 4170; 4180
Governança e Gestão de Pessoas	4110	Capacidade em Realizar Planejamento da Gestão de Pessoas.	4111; 4112; 4113	Das questões da prática 4110	Resultado para a prática Realizar Planejamento da Gestão de Pessoas (4110)	4110; 4111; 4112; 4113

<b>TEMA</b>	<b>SIGLA DO INDICADOR</b>	<b>NOME DO INDICADOR</b>	<b>AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR</b>	<b>REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?</b>	<b>NOME DO GRÁFICO QUE REPRESENTA ESSE INDICADOR</b>	<b>ÍNDICES QUE COMPÕEM O GRÁFICO DO INDICADOR</b>
Governança e Gestão de Pessoas	4120	Capacidade em Definir a Demanda por Colaboradores e Gestores.	4121; 4122; 4123; 4124	Das questões da prática 4120	Resultado para a prática Definir a Demanda por Colaboradores e Gestores (4120)	4120; 4121; 4122; 4123; 4124
Governança e Gestão de Pessoas	4130	Capacidade em Assegurar o Provimento das Vagas Existentes.	4131; 4132; 4133; 4134	Das questões da prática 4130	Resultado para a prática Assegurar o Provimento das Vagas Existentes (4130)	4130; 4131; 4132; 4133; 4134
Governança e Gestão de Pessoas	4140	Capacidade em Assegurar a Disponibilidade de Sucessores Qualificados.	4141; 4142; 4143; 4144	Das questões da prática 4140	Resultado para a prática Assegurar a Disponibilidade de Sucessores Qualificados (4140)	4140; 4141; 4142; 4143; 4144
Governança e Gestão de Pessoas	4150	Capacidade em Desenvolver as Competências dos Colaboradores e dos Gestores.	4151; 4152; 4153; 4154	Das questões da prática 4150	Resultado para a prática Desenvolver as Competências dos Colaboradores e dos Gestores (4150)	4150; 4151; 4152; 4153; 4154
Governança e Gestão de Pessoas	4160	Capacidade em Construir e Manter Ambiente de Trabalho Ético e Favorável.	4161; 4162; 4163; 4164; 4165; 4166; 4167	Das questões da prática 4160	Resultado para a prática Construir e Manter Ambiente de Trabalho Ético e Favorável (4160)	4160; 4161; 4162; 4163; 4164; 4165; 4166; 4167
Governança e Gestão de Pessoas	4170	Capacidade em Gerir o Desempenho dos Colaboradores e dos Gestores.	4171; 4172; 4173; 4174	Das questões da prática 4170	Resultado para a prática Gerir o Desempenho dos Colaboradores e dos Gestores (4170)	4170; 4171; 4172; 4173; 4174
Governança e Gestão de Pessoas	4180	Capacidade em Favorecer a Retenção dos Colaboradores e dos Gestores.	4181; 4182; 4183	Das questões da prática 4180	Resultado para a prática Favorecer a Retenção dos Colaboradores e dos Gestores (4180)	4180; 4181; 4182; 4183

TEMA	SIGLA DO INDICADOR	NOME DO INDICADOR	AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR	REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?	NOME DO GRÁFICO QUE REPRESENTA ESSE INDICADOR	ÍNDICES QUE COMPÕEM O GRÁFICO DO INDICADOR
Governança e Gestão de Pessoas	2130	Capacidade em Promover a Gestão Estratégica de Pessoas	2133; 2134	Das questões de estratégia: estabelecer o modelo da gestão de pessoas; e monitorar os seus resultados. Avalia a existência de mecanismos para promover a gestão estratégica de pessoas.	Resultado para a prática Promover a Gestão Estratégica de Pessoas (213P)	2130; 2133; 2134
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	iGovTI	Índice de Governança e Gestão de TI	GovernancaTI; iGestTI	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores Governança de TI (GovernancaTI) e Gestão de TI (iGestTI).	Resultado para o Índice de Governança e Gestão de TI (iGovTI)	iGovTI; GovernancaTI; iGestTI
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	GovernancaTI	Índice de Governança de TI	ModeloTI; MonitorAvaliaTI; ResultadoTI	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores ModeloTI, MonitorAvaliaTI e ResultadoTI. Esses indicadores tratam de promoção da gestão estratégica de TI (estabelecer o modelo da gestão de TI; e monitorar os seus resultados), e ainda sobre os resultados relacionados à prestação de serviços públicos em meio digital.	Resultado para o Índice de Governança de TI (GovernancaTI)	GovernancaTI; ModeloTI; MonitorAvaliaTI; ResultadoTI
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	iGestTI	Índice de Gestão de TI	PlanejamentoTI; PessoasTI; ProcessosTI	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores PlanejamentoTI,	Resultado para o Índice de Gestão de TI (iGestTI)	iGestTI; PlanejamentoTI; PessoasTI; ProcessosTI

TEMA	SIGLA DO INDICADOR	NOME DO INDICADOR	AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR	REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?	NOME DO GRÁFICO QUE REPRESENTA ESSE INDICADOR	ÍNDICES QUE COMPÕEM O GRÁFICO DO INDICADOR
				PessoasTI e ProcessosTI. Esses indicadores são formados por todas as práticas de gestão de TI, mais algumas selecionadas de gestão de pessoas e de gestão de contratações.		
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	iGestSegInfo	Índice de Gestão da Segurança da Informação	EstruturaSegInfo; ProcessoSegInfo	Das práticas sobre gestão da segurança da informação, a saber: 4250 (EstruturaSegInfo) e 4260 (ProcessoSegInfo).	Resultado para o Índice de Gestão da Segurança da Informação (iGestSegInfo)	iGestSegInfo; EstruturaSegInfo; ProcessoSegInfo
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	iGestContratosTI	Capacidade em Gestão de Contratos de TI	4332; 4341; 4342	De questões que tratam de gestão de riscos nas etapas de contratação e de gestão de contratos com base em desempenho.	Resultado para Gestão de Contratos de TI (iGestContratosTI)	iGestContratosTI; 4332; 4341; 4342
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	PessoasTI	Capacidade em Gestão de Pessoal de TI	4121; 4122; 4123; 4131; 4151; 4172	De questões selecionadas que tratam de gestão de pessoas (definição da demanda por colaboradores e gestores; provimento das vagas existentes; desenvolvimento de competências; gestão de desempenho)	Resultado para Gestão de Pessoal de TI (PessoasTI)	PessoasTI; 4121; 4122; 4123; 4131; 4151; 4172
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	ProcessosTI	Capacidade em Processos de TI	iGestServicosTI; iGestNiveisServicoTI; iGestRiscosTI; iGestSegInfo; ProcessoSoftware;	De todas as práticas avaliadas no tema de gestão de TI (com exceção da de planejamento de TI -	Resultado para Processos em TI (ProcessosTI)	ProcessosTI; iGestServicosTI; iGestNiveisServicoTI; iGestRiscosTI; iGestSegInfo;

<b>TEMA</b>	<b>SIGLA DO INDICADOR</b>	<b>NOME DO INDICADOR</b>	<b>AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR</b>	<b>REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?</b>	<b>NOME DO GRÁFICO QUE REPRESENTA ESSE INDICADOR</b>	<b>ÍNDICES QUE COMPÕEM O GRÁFICO DO INDICADOR</b>
			iGestProjetosTI; iGestContratosTI	4210) e ainda das práticas sobre gestão de contratos (iGestContratosTI).		ProcessoSoftware; iGestProjetosTI; iGestContratosTI
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	PlanejamentoTI	Capacidade em Realizar Planejamento de TI	4211; 4212	Das questões da prática 4210	Resultado para Realizar Planejamento de TI (PlanejamentoTI)	PlanejamentoTI; 4211; 4212
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	iGestServicosTI	Capacidade em Gerir Serviços de TI	4221; 4222; 4223; 4224	Das questões da prática 4220	Resultado para Gerir Serviços de TI (iGestServicosTI )	iGestServicosTI; ; 4221; 4222; 4223; 4224
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	iGestNiveisServicoTI	Capacidade em Gerir Nível De Serviço de TI	4231; 4232; 4233	Das questões da prática 4230	Resultado para Gerir Nível De Serviço de TI (iGestNiveisServicoTI)	iGestNiveisServicoTI; 4231; 4232; 4233
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	iGestRiscosTI	Capacidade em Gerir Riscos de TI	4241; 4242; 2111; 2112; 2113	Das questões da prática 4240 e 2110 (gestão de riscos organizacionais)	Resultado para Gerir Riscos de TI (iGestRiscosTI )	iGestRiscosTI; ; 4241; 4242; 2111; 2112; 2113
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	EstruturaSegInfo	Capacidade em Definir Políticas de Responsabilidades para a Gestão da TI	4251; 4252; 4253; 4254	Das questões da prática 4250	Resultado para Definir Políticas de Responsabilidades para a Gestão da TI (EstruturaSegInfo)	EstruturaSegInfo; 4251; 4252; 4253; 4254
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	ProcessoSegInfo	Capacidade em Estabelecer Processos e Atividades para a Gestão da TI	4261; 4262; 4263; 4264	Das questões da prática 4260	Resultado para Estabelecer Processos e Atividades para a Gestão da TI (ProcessoSegInfo)	ProcessoSegInfo; 4261; 4262; 4263; 4264
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	ProcessoSoftware	Capacidade em Executar Processo De Software	4270	Da questão da prática 4270	Resultado para Executar Processo De Software (ProcessoSoftware)	ProcessoSoftware

<b>TEMA</b>	<b>SIGLA DO INDICADOR</b>	<b>NOME DO INDICADOR</b>	<b>AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR</b>	<b>REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?</b>	<b>NOME DO GRÁFICO QUE REPRESENTA ESSE INDICADOR</b>	<b>ÍNDICES QUE COMPÕEM O GRÁFICO DO INDICADOR</b>
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	iGestProjetosTI	Capacidade em Gerir Projetos de TI	4280	Da questão da prática 4280	Resultado para Gerir Projetos de TI (iGestProjetosTI)	iGestProjetosTI
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	ModeloTI	Capacidade em Estabelecer Modelo de Gestão de TI	2135	Questão 2135 (prática de estratégia que trata de definição de modelo de gestão de TI).	Resultado para Estabelecer Modelo de Gestão de TI (ModeloTI)	ModeloTI
Governança e Gestão de Tecnologia da Informação	MonitorAvaliaTI	Capacidade em Monitorar o Desempenho da Gestão de TI	2136; 3123	Questões 2136 (prática de estratégia que trata de monitoramento do desempenho da gestão de TI) e 3123 (prática de controle que trata dos serviços de avaliação da auditoria interna).	Resultado para Monitorar o Desempenho da Gestão de TI (MonitorAvaliaTI)	MonitorAvaliaTI; 2136; 3123
Governança e Gestão de Contratações	iGovContrat	Índice de Governança e Gestão de Contratações	GovContrat; iGestContrat	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores GovContrat e iGestContrat.	Resultado para o Índice de Governança e Gestão de Contratações (iGovContrat)	iGovContrat; GovContrat; iGestContrat
Governança e Gestão de Contratações	GovContrat	Índice de Governança de Contratações	2137; 2138; 3121; 3123	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nas práticas que tratam de promoção da gestão estratégica de contratações (estabelecer o modelo da gestão de contratações; e monitorar os seus resultados), e ainda da prática que trata de serviços de avaliação da auditoria interna.	Resultado para o Índice de Governança de Contratações (GovContrat)	GovContrat; 2137; 2138; 3121; 3123

TEMA	SIGLA DO INDICADOR	NOME DO INDICADOR	AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR	REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?	NOME DO GRÁFICO QUE REPRESENTA ESSE INDICADOR	ÍNDICES QUE COMPÕEM O GRÁFICO DO INDICADOR
Governança e Gestão de Contratações	iGestContrat	Índice de Gestão de Contratações	Pessoas; Processos; RiscoContr; GestContrat	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores Pessoas, Processos, RiscoContr, GestContrat. Esses indicadores são formados por todas as práticas de gestão de contratações, mais algumas selecionadas de gestão de pessoas e de gestão de riscos organizacionais.	Resultado para o Índice de Gestão de Contratações (iGestContrat)	iGestContrat; Pessoas; Processos; RiscoContr; GestContrat
Governança e Gestão de Contratações	Pessoas	Capacidade em Gestão de Pessoal de Contratações	4121; 4122; 4123; 4131; 4151; 4172	De questões selecionadas que tratam de gestão de pessoas (definição da demanda por colaboradores e gestores; provimento das vagas existentes; desenvolvimento de competências; gestão de desempenho)	Resultado para Gestão de Pessoal de Contratações (Pessoas)	Pessoas; 4121; 4122; 4123; 4131; 4151; 4172
Governança e Gestão de Contratações	Processos	Capacidade em Gestão de Processos de Contratações	4311; 4321; 4322; 4323	Das questões das práticas 4310 e 4320	Resultado para Gestão de Processos de Contratações (Processos)	Processos; 4311; 4321; 4322; 4323
Governança e Gestão de Contratações	RiscoContr	Capacidade em Gerir Riscos da Área de Contratações	4331; 4332; 2111; 2112	Das questões das práticas 4330 (gestão de riscos em contratações) e 2110 (gestão de riscos organizacionais)	Resultado para Gerir Riscos da Área de Contratações (RiscoContr)	RiscoContr; 4331; 4332; 2111; 2112

<b>TEMA</b>	<b>SIGLA DO INDICADOR</b>	<b>NOME DO INDICADOR</b>	<b>AGREGADORES QUE FORMAM O INDICADOR</b>	<b>REPRESENTA QUAIS RESULTADOS?</b>	<b>NOME DO GRÁFICO QUE REPRESENTA ESSE INDICADOR</b>	<b>ÍNDICES QUE COMPÕEM O GRÁFICO DO INDICADOR</b>
Governança e Gestão de Contratações	GestContrat	Capacidade em contratar e gerir com base em desempenho	4341; 4342	Das questões da prática 4340	Resultado para contratar e gerir com base em desempenho (GestContrat)	GestContrat; 4341; 4342
Resultados	Result	Índice de Governança de Resultados	5111; 5121; 5122; 5123; 5124; 5125	De todas as práticas avaliadas no tema resultados (5110 e 5120).	Resultado para o Índice de Governança de Resultados (Result)	Result; 5111; 5121; 5122; 5123; 5124; 5125
Resultados	5110	Capacidade em Prestar Serviços Públicos com Qualidade	5110	Da questão da prática 5110	Resultado para a prática Prestar Serviços Públicos com Qualidade (5110)	5110
Resultados	ResultadoTI	Capacidade em Prestar Serviços Públicos em Meio Digital com Qualidade	5120	Das questões da prática 5120	Resultado para a prática Prestar Serviços Públicos em Meio Digital com Qualidade (ResultadoTI)	ResultadoTI

**APÊNDICE D – Relatório Técnico**

**RELATÓRIO TÉCNICO: PERFIL  
DO CONTROLE INTERNO E  
DA GOVERNANÇA PÚBLICA  
NA POLÍCIA FEDERAL E  
RECOMENDAÇÕES**

**Roberto Leopoldo Nogueira Brilhante**

**Flávia Lorenne Sampaio Barbosa**

**Outubro/2021**





**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ – UFPI  
PRÓ-REITORIA DE ENSINO DE PÓS-GRADUAÇÃO – PRPG  
CENTRO DE EDUCAÇÃO ABERTA E A DISTÂNCIA – CEAD  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM  
REDE NACIONAL – PROFIAP**



**ROBERTO LEOPOLDO NOGUEIRA BRILHANTE**

**RELATÓRIO TÉCNICO: PERFIL DO CONTROLE INTERNO E DA  
GOVERNANÇA PÚBLICA NA POLÍCIA FEDERAL E RECOMENDAÇÕES**

**Relatório Técnico apresentado à Coordenação do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, da Universidade Federal do Piauí – UFPI, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, sob a orientação da Prof.a Dra. Flávia Lorene Sampaio Barbosa.**

**TERESINA/PI**

**2021**

FICHA CATALOGRÁFICA  
Universidade Federal do Piauí  
Biblioteca Comunitária Jorn. Carlos Castello Branco  
Serviço de Processamento Técnico

B857r      Brilhante, Roberto Leopoldo Nogueira.  
Relatório técnico: perfil do controle interno e da governança pública na Polícia Federal e recomendações / Roberto Leopoldo Nogueira Brilhante. – 2021.  
24 f.

Relatório Técnico (Mestrado) – Universidade Federal do Piauí, Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional, Mestrado em Administração Pública, Teresina, 2021.

“Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Flávia Lorene Sampaio Barbosa.”

1. Administração pública. 2. Instituições públicas federais – Auditoria interna. I. Título.

CDD: 352.430 981

## **RESUMO:**

O presente relatório é resultante de demanda acadêmica *stricto sensu* realizada no período de 2020 a 2021 que visava a contribuir para uma maior reflexão sobre a importância da atuação do controle interno nas instituições públicas federais brasileiras, com ampliação do tema na perspectiva da governança pública. Foi estabelecido como objetivo geral investigar qual o efeito do controle interno sobre a governança pública em instituições públicas brasileiras vinculadas ao Poder Executivo Federal. A ideia capital repousava em tentar associar os pressupostos teóricos com achados fáticos da atividade pública. A principal constatação a ser destacada resume-se no fato de que, confirmando os preceitos teóricos, verificou-se que controle interno e governança pública guardam intensa ligação contributiva, inferindo-se que, quanto melhor a qualidade do controle interno, mais aprimorado será o suporte à governança pública, ou seja, o controle interno precisa atuar de fato e com qualidade para que a sua atuação seja refletida, efetivamente, no aprimoramento da governança pública. Em complementação, por exigência acadêmica para contribuição prática ao aprimoramento da realidade da Administração Pública, fez-se necessária a ampliação do estudo por meio de análise situacional individualizada e recomendações dirigidas a uma instituição pública, tendo sido estabelecido como objeto de estudo o controle interno e a governança pública e selecionada a Polícia Federal como *locus* de pesquisa. Destarte, para elaboração do relatório, procedeu-se a análise de duas auditorias operacionais promovidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) na Polícia Federal, no ano de 2018, a primeira versando sobre a exposição aos riscos de fraude e corrupção, considerando os poderes econômico, de regulação e os mecanismos de controle preventivo e detectivo implantados, e a segunda sobre a verificação da situação da governança no setor público. Ao final, verificou-se que haveria fragilidades no controle interno e na governança pública e, conseqüentemente, oportunidades de melhoria, mas para um panorama relativo ao ano de 2018, restando, portanto, como recomendações a análise histórica, confrontação com a situação presente e sugestão de desenvolvimento e utilização de indicadores adequados especificamente à realidade da instituição analisada.

## **PALAVRAS-CHAVE:**

Controle Interno. Governança Pública. Polícia Federal.

## **RESPONSÁVEIS:**

Roberto Leopoldo Nogueira Brilhante (mestrando) - robertobrilhante@hotmail.com

Prof.a. Dra. Flávia Lorene Sampaio Barbosa (orientadora) - flsbarbosa@ufpi.edu.br

## **ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO:**

Outubro de 2021

# SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>ANÁLISE/DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA</b>	<b>7</b>
<b>2.1</b>	<b>Auditoria Controle</b>	<b>7</b>
<b>2.2</b>	<b>Auditoria Governança</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS/RECOMENDAÇÕES</b>	<b>16</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>20</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP objetiva capacitar profissionais para excelência na prática administrativa nas organizações públicas, colaborar para o incremento da produtividade e a efetividade delas e fornecer instrumentos, modelos e metodologias utilizáveis como referência para o aprimoramento da gestão pública, devendo o trabalho final ser aplicado ao aprimoramento da realidade da Administração Pública, constituindo-se em uma análise situacional e recomendações, análise situacional e plano de ação ou análise situacional e produto técnico/tecnológico (PROFIAP, 2021). Destarte, procedeu-se à análise situacional da Polícia Federal, baseada em auditorias do TCU, realizadas em 2018, que resultou em Relatório Técnico com recomendações que almejam, despretensiosamente, contribuir com a melhoria da atividade pública da egrégia Instituição.

A seleção da Polícia Federal, em detrimento de outras instituições, justificou-se pela sua notoriedade, recorrentemente noticiada nos media nacionais (MENDONÇA, 2019; TOLEDO, 2020), relevância das suas atribuições – especialmente pela vinculação institucional à preservação do estado democrático de direito (BRASIL, POLÍCIA FEDERAL, 2020) – afinidade que o autor guarda com a Instituição e disponibilidade dos dados individualizados de auditorias operacionais realizadas pelo TCU, gerando a possibilidade de realização de pesquisa documental específica e apresentação de recomendações, buscando colaborar com o aumento da produtividade e da efetividade da organização, mediante a disponibilização de instrumentos, modelos e metodologias que sirvam de referencial para o aprimoramento da gestão pública nela realizada.

A auditoria no setor público mostra-se como um instrumento essencial para fornecer aos órgãos de fiscalização, aos responsáveis pela gestão e governança dos entes públicos e ao público em geral informações e avaliações independentes sobre a gestão dos entes públicos e o desempenho das políticas públicas, tendo importante função no aprimoramento da Administração Pública, ao destacar os princípios de *accountability*, transparência, governança e desempenho (LEITÃO; DANTAS, 2016), pois, em regra, por meio do resultado das auditorias, poder-se-á verificar um panorama potencialmente fidedigno da realidade vivenciada pela entidade pública.

Assim sendo, o presente estudo baseou-se na análise de duas auditorias operacionais promovidas pelo TCU, no ano de 2018, a primeira das quais versava sobre a exposição da Administração Pública federal à fraude e à corrupção, com enfoque nos controles, e a segunda tratava de verificar a situação da governança no setor público, destacando-se nas duas auditorias as fragilidades apontadas nas áreas de controle interno e governança pública.

Ambas as auditorias são baseadas na aplicação de questionários de autoavaliação a um conjunto de organizações, cujas respostas recebem uma gradação por meio da qual se afere o nível de desenvolvimento em determinada atividade, em comparação com um modelo de excelência preestabelecido. Foram utilizadas as auditorias de 2018 pelo fato de elas serem as mais recentes divulgadas no sítio do TCU – até a última consulta realizada, em meados de janeiro de 2021 – e por possibilitarem o cruzamento de dados para um mesmo ano, não tendo sido identificada essa possibilidade para anos anteriores.

## 2 ANÁLISE/DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

A auditoria operacional relativa ao controle corresponde ao processo de Tomada de Contas (TC) 010.348/2018-2, disponível no sistema de consulta processual do sítio do TCU (BRASIL, TCU, 2018a), e versa sobre a avaliação dos controles de prevenção e detecção relacionados à fraude e à corrupção de 287 instituições federais em face dos respectivos poderes econômico e de regulação, cujos dados brutos para análise também foram localizados por meio de acesso público no sítio do TCU (BRASIL, TCU, 2018c). Para facilitar a distinção entre as auditorias, doravante passa a ser adotada neste relato a denominação de “auditoria controle” para designação da auditoria operacional relativa aos controles.

A auditoria operacional relativa à governança é parte do processo de Tomada de Contas (TC) 015.268/2018-7, disponível no sistema de consulta processual do sítio do TCU (BRASIL, TCU, 2018b), e versa sobre o Perfil integrado de Governança Pública, Governança e Gestão de: Pessoas, Tecnologia da Informação (TI) e Contratações das organizações da Administração Pública Federal e outros entes jurisdicionados ao TCU, totalizando 526 instituições federais, das quais 498 efetivamente atenderam aos requisitos dos questionários, cujos dados brutos para análise também foram localizados em acesso público no sítio do TCU (BRASIL, TCU, 2018d). Para facilitar a distinção entre as auditorias, de agora em diante é adotada aqui a denominação de “auditoria governança” para designação da auditoria operacional relativa à governança pública.

### 2.1 Auditoria Controle

Em relação à auditoria relativa aos controles, foram analisadas 287 instituições do Poder Executivo Federal, categorizadas por natureza, sendo avaliados três aspectos: o poder econômico, o poder de regulação e o nível de desenvolvimento dos controles de combate a fraude e corrupção, tendo sido destacada para análise a situação da Polícia Federal contida no seu Relatório individual da autoavaliação (BRASIL, TCU, 2018e).

A auditoria adotou como pressuposto que o enfrentamento contra a corrupção deve ser realizado sob cinco mecanismos: prevenção, detecção, investigação, correção e monitoramento, cuja existência e nível de desenvolvimento indicariam o quanto as organizações estariam preparadas, considerando, ainda, o grau de exposição a ser avaliado para haver equilíbrio entre o risco e o dimensionamento do controle (BRASIL, TCU, 2018g).

A exposição aos riscos de fraude e corrupção foi dimensionada em função da disponibilidade de acesso a recursos financeiros de cada instituição, denominada “poder econômico”, que privilegia todas as instituições, e a atribuição institucional para regular atividades do mercado privado, denominada “poder de regulação”, estando apenas 72 instituições cobertas por este critério (BRASIL, TCU, 2018g).

O poder econômico considerava o somatório dos recursos de que cada instituição dispunha para realizar contratações de bens e serviços, assim como a disponibilidade para realização de transferências voluntárias para Estados, Municípios e entidades privadas. O poder de regulação foi aferido com base nos mandatos legais das instituições que dispusessem desse poder, qual seja: de autorizar, normatizar e fiscalizar (BRASIL, TCU, 2018g).

Os resultados relativos às fragilidades foram revelados em um mapa de exposição ao risco, no formato de mapa de calor, cujo eixo vertical ascendente foi associado ao acréscimo de poder econômico ou de poder de regulação, ao passo que o eixo horizontal crescente foi associado ao crescimento das fragilidades nos controles, sendo utilizadas quatro faixas (áreas) para associação entre o nível dos riscos e efetividade dos controles: verde para baixa exposição, amarela intermediária, laranja alta e vermelha muito alta (BRASIL, TCU, 2018g).

Em relação ao mapa de calor, para verificação das fragilidades dos controles em função do poder econômico, o eixo vertical (ordenadas) adotou valor inicial de dez milhões de reais e final de um trilhão de reais, divididos em cinco quadrantes em escala logarítmica. O eixo horizontal (abscissas) adotou valores de 0 a 30% para baixa fragilidade dos controles de combate a fraude e corrupção, 0,30 a 60% para intermediária, 60,1 a 85% para alta e de 85,1 a 100% para muito alta (BRASIL, TCU, 2018j).

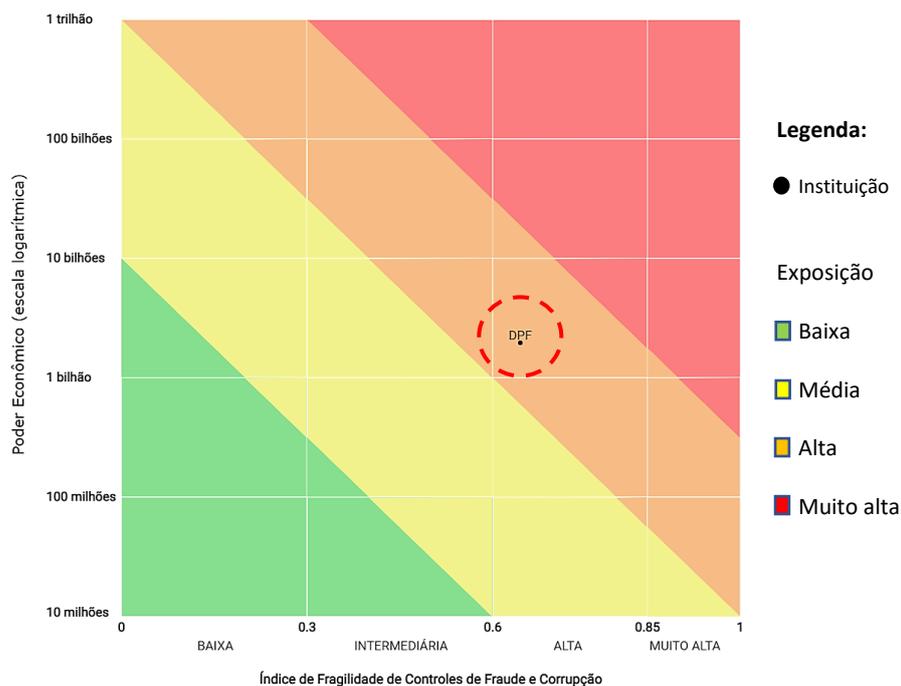
Quanto às colorações que representam as áreas de exposição aos riscos de fraude e corrupção, a escala das retas que delimitam as áreas foi estabelecida desde o ponto de referência no eixo das ordenadas, equivalente aos três primeiros quadrantes da escala do poder analisado, conforme critério arbitrado pela equipe de auditoria (BRASIL, TCU, 2018j).

Para verificação das fragilidades dos controles em função do poder de regulação, a diferenciação é que o eixo vertical adotou valores de zero a 100, divididos em quatro quadrantes

proporcionais. Entrementes, o eixo horizontal e as áreas de exposição aos riscos de fraude e corrupção permaneceram com os mesmos critérios (BRASIL, TCU, 2018j).

A figura 1, a seguir, expressa a posição da Polícia Federal dentro do mapa de exposição ao risco de fraude e corrupção, considerando o poder econômico.

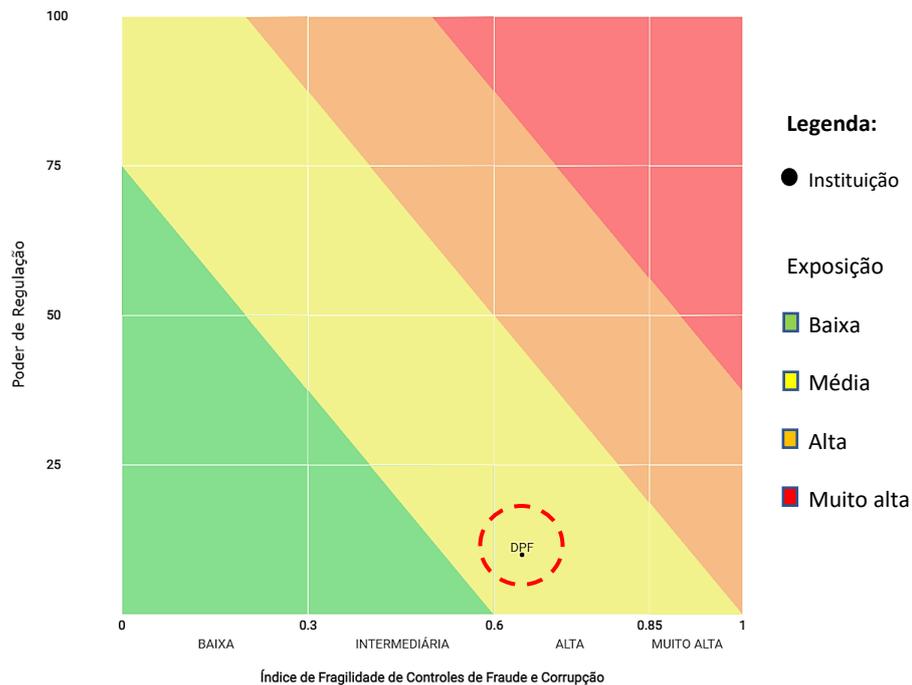
**Figura 1** – Exposição da Polícia Federal em função do poder econômico



Fonte: Adaptou-se, com suporte em Brasil, TCU (2018e)

A figura 2, a seguir, traz a posição da Polícia Federal dentro do mapa de exposição ao risco de fraude e corrupção, considerando o poder de regulação. Observa-se na figura 2 que a exposição é considerada média (faixa amarela). Apesar da alta fragilidade dos controles (eixo horizontal), o poder de regulação (eixo vertical) é baixo. Não obstante, considerando a figura 1 e a dupla condição de sujeição a riscos da instituição, tanto pelo aspecto econômico quanto pela capacidade de regulação, infere-se que deve ser reforçada a recomendação, diante da perspectiva adotada na auditoria, da necessidade de aprimoramento dos controles (BRASIL, TCU, 2018e), enfatizando, ainda, que a literatura assevera que controles deficitários contribuem para o aumento das fraudes e corrupção (DJALIL *et al.*, 2019; LONESCU, 2016; PARK; MATKIN; MARLOWE, 2016; RENDON; RENDON, 2016).

**Figura 2** – Exposição da Polícia Federal em função do poder de regulação



Fonte: Adaptou-se com base em Brasil, TCU (2018e)

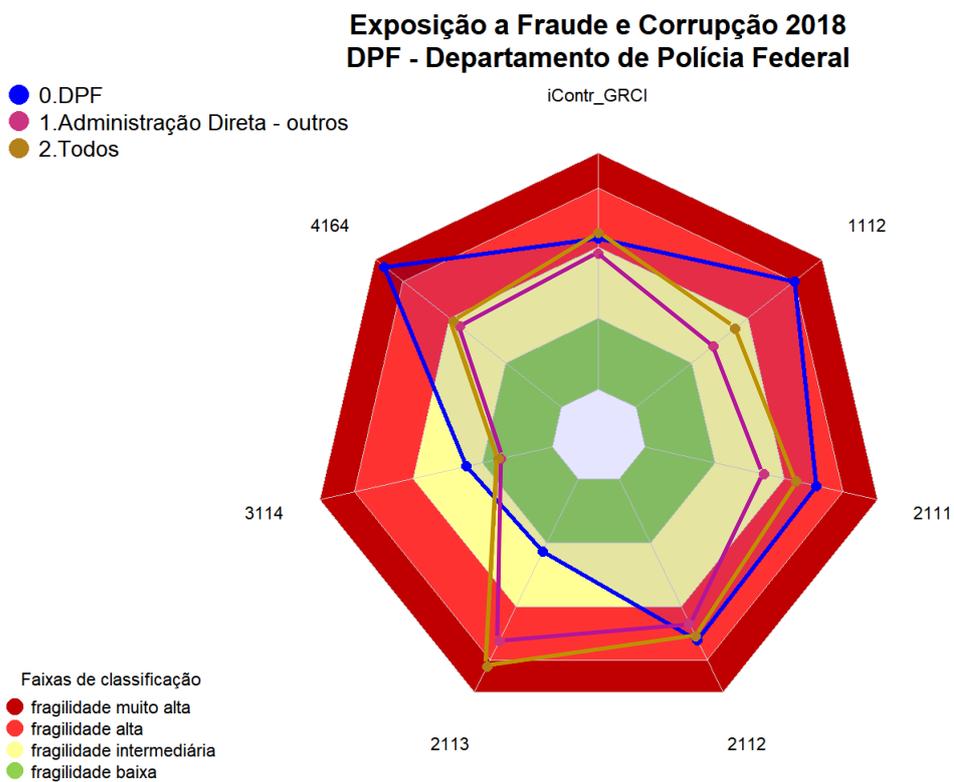
O levantamento que embasou a auditoria foi realizado com escora num questionário, como instrumento de coleta de dados sobre o modelo e implementação de controles, segmentado em cinco tópicos, a saber: Designação de Dirigentes; Gestão de Riscos e Controles Internos; Gestão da Ética e Programa de Integridade; Auditoria Interna; Transparência e *Accountability* (BRASIL, TCU, 2018g).

O indicador principal da auditoria controle é o Índice de Capacidade nos Controles de Combate a Fraude e Corrupção (iContr\_FC), composto dos seguintes subindicadores: Índice de Capacidade nos Controles da Auditoria Interna (iContr\_AudInt), Índice de Capacidade nos Controles na Designação de Dirigentes (iContr\_DesigDirig), Índice de Capacidade nos Controles na Gestão da Ética e Integridade (iContr\_GestÉticaIntegr), Índice de Capacidade nos Controles da Gestão de Riscos e Controles Internos (iContr\_GRCI) e Índice de Capacidade nos Controles na Transparência e Accountability (iContr\_TranspAcc). O presente relatório foi focado no tópico de Gestão de Riscos e Controles Internos e respectivo índice, dada a vinculação a estudo pretérito cujo referencial teórico estava direcionado para o controle interno.

A figura 3, a seguir, indica a situação específica do índice de capacidade nos controles da gestão de riscos e controles internos (iContr\_GRCI) na Polícia Federal. A linha azul aponta a situação da Polícia Federal, a linha rosa mostra o conjunto das outras instituições da categoria administração direta – outros e a linha marrom indigita o conjunto de todas as instituições. Cada

vértice do polígono representa um dos indicadores/variáveis adotados na auditoria. As cores das zonas representam as faixas de classificação dos controles, a saber: a zona verde, mais interna, indica a faixa de fragilidade baixa, ou seja, melhores controles; logo em seguida, a zona amarela indica a faixa de fragilidade intermediária; a zona vermelha aponta a fragilidade alta; e, finalmente, a zona vermelho escuro, a fragilidade muito alta, ou seja, controles deficitários (BRASIL, TCU, 2018e).

**Figura 3** – Controles da gestão de riscos e controles internos



Fonte: Brasil, TCU (2018e)

Verifica-se na figura 3 que o índice principal (iContr\_GRCI) está na faixa de fragilidade alta e em situação desfavorável em relação aos órgãos da Administração direta – outros (linha rosa). Dos demais índices, dois (2113 e 3114) estão em situação de fragilidade intermediária, dois (2111 e 2112) estão em situação de fragilidade alta e dois (1112 e 4164) estão em situação de fragilidade muito alta. Existem, pois, fragilidades e, por consequência, oportunidades de melhoria no controle interno.

Na tabela 1, são evidenciados os valores dos componentes do índice de capacidade nos controles da gestão de riscos e controles internos (iContr\_GRCI), cuja fragilidade foi considerada alta.

**Tabela 1** – Variáveis do indicador iContr\_GRCI

Variável	Questionamento Correspondente	Valor PF	Média Geral
1112	Há segregação de funções para tomada de decisões críticas	0,15	0,47
2111	O modelo de gestão de riscos da organização está estabelecido	0,26	0,35
2112	Os riscos considerados críticos para a organização são geridos	0,24	0,26
2113	Controles detectivos de possíveis situações de fraude e corrupção estão estabelecidos	0,66	0,12
3114	O canal de denúncias e representações está estabelecido	0,63	0,77
4164	Os casos de conflitos de interesse, envolvendo colaboradores e gestores da organização, são identificados e tratados	0,05	0,42

Fonte: Elaboração própria, com suporte nos dados da auditoria (BRASIL, TCU, 2018c).

Nota: A média geral levou em consideração o conjunto de todas as 287 instituições da auditoria.

Verifica-se por meio de breve análise da tabela 1 quais são os questionamentos vinculados aos índices que compõem o indicador iContr\_GRCI, sendo possível, a partir daí, aprofundar o que estão aferindo, expõe-se a avaliação individual e faz-se um comparativo com a média geral. Assim sendo, é recomendável avaliar as fragilidades, verificar se os riscos impostos por elas são aceitáveis diante da perspectiva institucional e ponderar pela implantação de controles mais robustos ou pelo monitoramento dos riscos, com amparo em uma avaliação dos custos e benefícios (BRASIL, TCU, 2018h).

## 2.1 Auditoria Governança

Em relação à auditoria relativa à governança e à gestão, foram avaliadas 526 instituições, das quais 498 efetivamente atenderam aos requisitos dos questionários, objetivando aferir a situação da governança no setor público e estimular as organizações à adoção de boas práticas relacionadas ao tema, tendo sido destacada para análise a situação da Polícia Federal contida no seu Relatório individual da autoavaliação (BRASIL, TCU, 2018f).

A auditoria tinha como objetivo principal verificar a situação da governança nas organizações públicas federais e outros entes jurisdicionados do TCU, aferindo o nível de implementação de boas práticas de liderança, estratégia e *accountability*, bem como das práticas de governança e gestão de TI, de pessoas e de contratações, considerando que a integração das referidas práticas denotaria a capacidade das organizações de produzir resultados satisfatórios (BRASIL, TCU, 2018i).

Para facilitar o entendimento, será feito primeiramente um resumo da situação da Polícia Federal, em seguida, serão procedidas às análises gráficas com os comparativos entre os níveis

de desenvolvimento dos indicadores avaliados com as demais instituições, e a situação da Polícia Federal será comparada com outras 18 instituições da mesma natureza, qual seja, órgão executivo (Administração direta), e, simultaneamente, comparada ao conjunto das instituições do Executivo vinculadas ao sistema da gestão de pessoas do Poder Executivo Federal (SIPEC), identificado por “EXE-Sippec”, e ao conjunto de todas as 498 instituições (BRASIL, TCU, 2018f).

Para análise e mostra dos resultados pela auditoria, foram estabelecidos estádios, ou níveis de capacidade, em governança e/ou gestão. O estádio inicial, identificado pela tonalidade vermelha, foi subdividido em dois: inexpressivo, para o intervalo de zero a 14,99%, e iniciando, para o intervalo de 15 a 39,99%. O estádio intermediário, identificado pela coloração amarela, compreendia o intervalo de 40 a 70%. O estádio aprimorado, identificado pelo verde, compreendia o intervalo de 70 a 100% (BRASIL, TCU, 2018f).

A seguir, na tabela 2, consta resumo da situação geral verificada na Polícia Federal.

**Tabela 2** – Resultado dos principais indicadores da autoavaliação da Polícia Federal

<b>Indicador</b>	<b>Valor</b>	<b>Estádio</b>
iGG (índice integrado de governança e gestão públicas)	46%	Intermediário
iGovPub (índice de governança pública)	50%	Intermediário
iGestContrat (índice de capacidade em gestão de contratações)	47%	Intermediário
iGovContrat (índice de governança e gestão de contratações)	31%	Iniciando
iGestPessoas (índice de capacidade em gestão de pessoas)	25%	Iniciando
iGovPessoas (índice de governança e gestão de pessoas)	36%	Iniciando
iGestTI (índice de capacidade em gestão de TI)	64%	Intermediário
iGovTI (índice de governança e gestão de TI)	49%	Intermediário

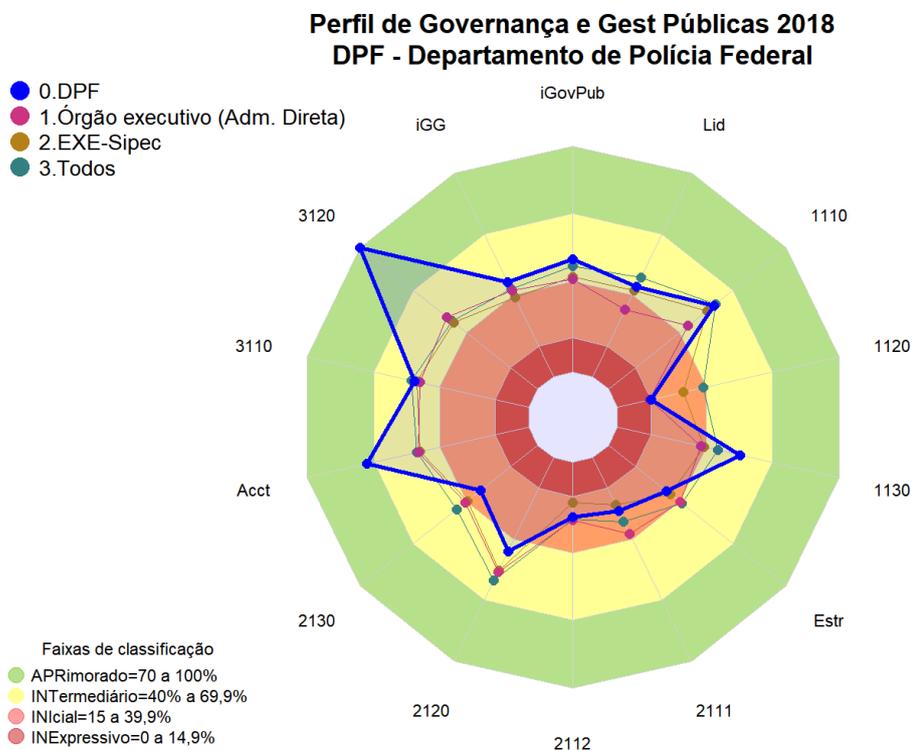
Fonte: Adaptou-se com suporte em Brasil, TCU (2018f).

Nota: O IGG é formado por quatro subindicadores (iGovPub, iGestContrat, iGestPessoas e iGesTI) que, por sua vez, são formados por outros, dentre eles: iGovContrat, iGovPessoas e iGovTI.

Verifica-se na tabela 2 que o iGovPub está em uma condição relativamente favorável em relação aos outros indicadores, entretanto, em termos absolutos, ainda se encontra no meio da escala (50%), quando seria desejável uma condição mais próxima do estádio aprimorado, pois, conforme se extrai da literatura, níveis elevados de governança afetam negativamente os níveis de fraude e corrupção e positivamente os níveis de desempenho da atividade pública (GUSNARDI, 2018; MORENO-ENGUIX; GRAS-GIL; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, 2019; PRASATYAYANG; SUARTANA, 2017; PUTRA; PUTRA, 2019; SARASWATI; BUDIASIH, 2019; SARWONO; RAHMAWATI; ARYANI; PROBOHUDONO, 2018). O presente relatório foi focado no índice de governança pública (iGovPub), dada a vinculação a estudo pretérito cujo referencial teórico estava direcionado para governança pública.

A figura 4 indica a situação específica do iGovPub (índice de governança pública) na Polícia Federal. Cada vértice do polígono representa um dos indicadores. As tonalidades das zonas representam as faixas de classificação, ou seja, o estágio de desenvolvimento dos aspectos apurados, a saber: a zona verde, mais externa, aponta nível aprimorado de adoção das práticas de governança ou gestão; logo em seguida, a zona amarela indigita a faixa intermediária; a zona vermelha significa a faixa inicial; e, finalmente, a zona vermelho-escuro é a inexpressividade. Ressalta-se que, em situação inversa ao exposto em relação aos controles, o gráfico traz as situações externas como mais favoráveis (BRASIL, TCU, 2018f).

**Figura 4 – Resultado para iGovPub (índice de governança pública)**



Fonte: Brasil, TCU (2018f)

O componente principal é o iGovPub. O índice principal da auditoria, índice integrado de governança e gestão públicas (IGG), também é apresentado e os demais índices são: Lid - índice de capacidade em liderança, composto por: 1110 - Estabelecer o modelo de governança da organização, 1120 - Gerir o desempenho da alta administração e 1130 - Zelar por princípios de ética e conduta; Estr - índice de capacidade em estratégia, composto por: 2110 - Gerir os riscos da organização, 2111 - O modelo de gestão de riscos da organização está estabelecido, 2112 - Os riscos considerados críticos para a organização são geridos, 2120 - Estabelecer a estratégia da organização e 2130 - Promover a gestão estratégica; e o Acct - índice de

capacidade em *accountability*, composto por: 3110 - Promover transparência, responsabilidade e prestação de contas e 3120 - Assegurar a efetiva atuação da auditoria interna (BRASIL, TCU, 2018f).

Verifica-se na figura 4 que o índice referente à governança pública (iGovPub) está na faixa de aprimoramento intermediário, assim como o índice principal da auditoria (IGG). Dos demais índices, dois (Acct e 3120) estão no nível de desenvolvimento aprimorado, cinco (Lid, 1110, 1130, 2120 e 3110) estão em situação intermediária e cinco (Estr, 1120, 2111, 2112 e 2130) estão em situação inicial, sendo que um deles (1120) toca a região de desenvolvimento inexpressivo. Infere-se dos resultados que existem fragilidades e, por consequência, oportunidades de melhoria na área de governança pública.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS/RECOMENDAÇÕES

Haja vista o estudo realizado sobre duas auditorias operacionais do TCU que contemplavam diversas entidades públicas federais, e considerando os objetivos do Mestrado de colaborar com o aumento da produtividade e da efetividade das organizações, por meio da disponibilização de instrumentos, modelos e metodologias que sirvam de referencial para o aprimoramento da gestão pública (PROFIAP, 2021), passa-se à pauta de recomendações julgadas úteis para o aprimoramento da realidade da Administração Pública, tendo como foco a Polícia Federal.

Inicialmente, ressalta-se que as auditorias, objeto das análises que respaldam as recomendações, espelham uma realidade verificada em 2018, portanto, considerando o lapso havido até a presente manifestação, algumas situações, decerto, podem ter sido alteradas, de modo a se haver entendido que, objetivando contribuir de fato com a atividade pública, a melhor maneira de proceder a qualquer recomendação é de modo a fazer com que a contribuição, na medida do possível, seja atemporal, isto é, reste apreciada ou implementada diante de outras auditorias ou circunstâncias congêneres de avaliação da atividade pública.

Assim sendo, entende-se que a recomendação básica nos casos de existência de auditorias sobre determinada atividade pública repousa na análise minuciosa, pela instituição auditada, dos relatórios de auditoria, pois, em regra, por intermédio deles, se verificará um panorama potencialmente fidedigno da realidade vivenciada pela entidade.

Verificados os resultados da auditoria – não obstante a exigência de materialidade nas ponderações lá contidas, mas considerando as limitações inerentes às garantias de confiança e segurança passíveis de ser fornecidas (INTOSAI, 2019) – impende à instituição auditada a averiguação da efetiva coerência dos relatos da auditoria com a realidade, por meio da avaliação crítica e formal dos setores responsáveis e/ou relacionados às temáticas que foram objeto da auditoria, resultando em relato circunstanciado sobre os eventos apontados, procedimento que pode ser realizado, também, de maneira preliminar à emissão do relatório final da auditoria, conforme preconiza o TCU (BRASIL, TCU, 2020b).

Em sendo constatada a já presumível consistência nos resultados da auditoria, tanto os seus relatórios e conclusões como os dados que foram levantados e utilizados para análise são, em regra, fontes abundantes para realização de avaliações, conforme se verifica nas duas

auditorias avaliadas neste estudo, sendo uma destinada à avaliação dos controles de prevenção e detecção relacionados à fraude e à corrupção e a outra à averiguação da situação da governança no setor público federal.

Em apertada síntese, a auditoria sobre a avaliação dos controles na Polícia Federal (BRASIL, TCU, 2018e) apontou uma situação de alta exposição ao risco de fraude e corrupção, considerando o nível de poder econômico, e uma média exposição ao risco de fraude e corrupção, considerando o poder de regulação, ressaltando haver quatro níveis de exposição: baixa, média, alta e muito alta. Além do mais, foi avaliada uma alta fragilidade do índice de capacidade nos controles da gestão de riscos e controles internos (iContr\_GRCI).

Quanto à auditoria sobre a avaliação da governança na Polícia Federal (BRASIL, TCU, 2018f), o índice geral (iGG) e o índice específico para governança pública (iGovPub) foram considerados como estando no nível intermediário em uma escala de quatro estádios: inexpressivo, inicial, intermediário e aprimorado. Não obstante, ambos os índices indicavam um grau de desenvolvimento igual ou inferior a 50%, comparado ao modelo utilizado como padrão, 46% e 50%, respectivamente. Outros subíndices relativos à gestão e à governança de pessoas e contratações foram avaliados como ainda iniciais.

*Ut dictum est*, infere-se haver oportunidade para melhorias tanto nas atividades de controle como na governança pública examinadas na Polícia Federal no ano de 2018, cuja verificação mais apurada das potencialidades e fragilidades efetiva-se com apoio dos dados das auditorias. Para tanto, recomenda-se o desmembramento dos índices em seus componentes que representam questionamentos cujas respostas foram associadas a valores, denominados de variáveis. De tal jeito, com base no conteúdo das questões, o valor dos índices passa a ser perceptível na atividade prática.

Em síntese, tanto pela leitura do inteiro teor das auditorias, como por intermédio de sua conclusão e recomendações, ou ainda, por meio da análise estatística dos dados utilizados para realização da auditoria, é possível extrair uma série de informações que vão contribuir para melhoria da atividade pública, razão pela qual é recomendável o seu máximo aproveitamento.

Ressalta-se que o intuito da análise das auditorias não deve se deter no mero aprimoramento dos índices para indicação de melhores resultados numéricos. Sendo o primordial a possibilidade de alertar os gestores para possíveis áreas em que os controles não sejam ainda suficientemente adequados diante dos riscos reais confrontados em cada caso, dessa forma, o foco principal deve ser o de aperfeiçoamento e dimensionamento dos controles e aprimoramento da governança de acordo com a realidade, situação que, conseqüentemente,

resultará na melhoria nos índices relevantes para aquela instituição específica, em função da sua necessidade (BRASIL, TCU, 2018h).

Robustecendo esse entendimento, o TCU estimula as instituições públicas a avaliarem seus riscos reais, com auxílio das auditorias, e que implantem os controles na quantidade e dimensão verdadeiramente necessários (BRASIL, TCU, 2018h), considerando que os custos dos controles não devem superar seus benefícios, mostrando-se necessário o equilíbrio entre o tamanho do controle e a dimensão dos riscos, feito por meio da gestão de riscos (BRASIL, TCU, 2018k).

Evidencia-se, ainda, a necessidade de evolução no entendimento institucional no sentido de estabelecer suas metas de mensuração da governança, gestão, controles internos etc., usando os parâmetros estabelecidos pelo TCU como norteadores, pois a diversidade da natureza e destinação dos entes públicos dificulta a realização de análises gerais e comparativas, sendo mais adequado o desenvolvimento de metas próprias e feitas sob medida para cada tipo de atividade, atingindo-se, assim, o objetivo precípua dos indicadores, que é possibilitar o efetivo acompanhamento da atividade pública e o seu aprimoramento para permitir o adequado atendimento do interesse público (BRASIL, TCU, 2018k).

Por fim, remansa como recomendação uma breve compilação das principais orientações advindas do referencial teórico que embasou o estudo. O nível de atuação do controle interno deve ser elevado ao patamar de fiscalização do interesse público, acrescentando o compromisso com a efetividade às atividades de avaliação da legalidade e da regularidade (IBRAHIM; PESSANHA; ALVES, 2019). Ou seja, além da preocupação quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, o controle interno deve contribuir também para efetividade da atividade pública.

O ambiente de controle interno requer competência técnica e compromisso, pois é crescente a cobrança pelos resultados mais efetivos, obrigando que a atividade administrativa seja executada com presteza, perfeição e rendimento funcional (GATTRINGER; MARINHO, 2020). Em outras palavras, as atividades de controle interno permeiam diversas áreas de conhecimento relacionadas ao Direito público e privado, Contabilidade pública, Economia, Administração Pública etc., havendo necessidade de dedicação, estudo contínuo e treinamentos para possibilitar o seu adequado desempenho.

Destaca-se a necessidade de propagação da atividade de controle interno dentro da instituição para possibilitar a criação de uma cultura de controle direcionada ao aprimoramento da atividade pública e ao fortalecimento da probidade administrativa (FREITAS JÚNIOR; MEDEIROS, 2018; GATTRINGER; MARINHO, 2020). A disseminação da cultura de

controle interno – pela via de mecanismos como divulgação institucional, manuais, reuniões e palestras etc. – tende a contribuir para estabelecer uma cultura organizacional de correção na execução das atividades e de observância aos parâmetros legais.

O controle, com destaque para o controle interno, é expresso como uma dimensão inafastável da governança pública, sendo a governança beneficiada na proporção direta da qualidade da atuação do controle interno, havendo, portanto, a necessidade de este ter a condição técnica e o respaldo para atuar da melhor maneira possível (FERREIRA, 2016; MONTEIRO, 2015; MONTENEGRO; OLIVEIRA; LOPES, 2018; SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017). Em suma, infere-se da literatura um relacionamento manifesto entre controle interno e governança pública, com destaque para a necessidade de efetividade na atuação contributiva do primeiro como auxiliar na adequada estruturação da segunda.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Processo: 010.348/2018-2**. Brasília, DF: TCU, 2018a. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/processo/1034820182>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Processo: 015.268/2018-7**. Brasília, DF: TCU, 2018b. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/processo/1526820187>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Mapa de Exposição a Fraude e Corrupção**. Brasília, DF: TCU, 2018c. Disponível em: <https://meapffc.apps.tcu.gov.br/>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Governança Pública Organizacional**. Brasília, DF: TCU, 2018d. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-de-governanca/>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Auditoria Exposição da Administração Pública Federal a Fraude e Corrupção**. Relatório individual da autoavaliação, segundo dados obtidos no Levantamento do Índice Integrado de Governança e Gestão (IGG2018). 2018e. Disponível em: <https://meapffc.apps.tcu.gov.br/relatorios/309.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Levantamento de Governança e Gestão Públicas**. Relatório individual da autoavaliação. 2018f. Disponível em: [https://www.tcu.gov.br/igg2018//309-DPF%20\(Departamento%20de%20Pol%C3%ADcia%20Federal\).pdf](https://www.tcu.gov.br/igg2018//309-DPF%20(Departamento%20de%20Pol%C3%ADcia%20Federal).pdf). Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão 2604/2018 - Plenário**. Relatora: Ministra Ana Arraes. Data da sessão: 14 nov. 2018. Brasília, DF: TCU, 2018g. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/1034820182.PROC/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/2/%2520>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Governança Pública Organizacional**. Método de cálculo dos indicadores e estrutura para compreensão dos dados (alterado conforme Acórdão 976-2019-P). Brasília, DF: TCU, 2018h. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F750376EF017504A593B9185C>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Governança Pública Organizacional**. Relatório técnico completo (alterado conforme Acórdão 976-2019-P). Brasília, DF: TCU, 2018i. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F6B4849B5016B9505FC5A254F>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Risco de exposição a fraude e corrupção na administração**. Relatório final da auditoria. Brasília, DF: TCU, 2018j. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F6742592401675BB2A95775E4>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Governança Pública Organizacional**. Esclarecimentos sobre uso dos resultados. Brasília, DF: TCU, 2018k. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F750376EF017504A2D81C0E81>. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Polícia Federal (PF). **Plano Estratégico**. 17 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pf/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/plano-estrategico>. Acesso em: 18 jan. 2021.

DJALIL, M. A.; NADIRSYAH, S.E.; YAHYA, M. R.; JALALUDDIN, J.; RAMADHANTI, S. V. The effect of used information technology, internal control, and regional accounting system on the performance of city governance agency of Banda Aceh city, Indonesia. **BRAND: Broad Research in Accounting, Negotiation, and Distribution**, v. 8, n. 1, p. 25-37, 2017.

FERREIRA, G. J. B. de C. Governança Corporativa aplicada ao Setor Público: O Controle Interno como um dos núcleos de implementação. **Educação & Sociedade**, v. 14, n. 1, p. 39-73, 30 jun. 2016.

FONSECA, T. do N. Entre riscos e ameaças: independência e controle do Tribunal de Contas da União na Assembleia Constituinte de 1988. **Opinião Pública**, Campinas, v. 26, n. 2, p. 122-153, 2020.

FONTES FILHO, J. R.; ALVES, C. F. Mecanismos de controle na governança corporativa das empresas estatais: uma comparação entre Brasil e Portugal. **Cadernos EBAPE.BR (FGV)**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 1-13, ago. 2002.

FORTINI, C.; SHERMAM, A. Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública brasileira. **Int. Públ. – IP**, Belo Horizonte, v. 19, n. 102, p. 27-44, 2017.

FREITAS JÚNIOR, L. R.; MEDEIROS, C. R. O. Estratégias de Racionalização da Corrupção nas Organizações: Uma Análise das Declarações de Acusados em Casos de Corrupção no Brasil. **Revista de Ciências da Administração**, v. 20, n. 50, p. 8-23, 2018.

GALVÃO, P. R. A implantação do sistema de controle interno em órgãos públicos como tecnologia de redução do Conflito de Agência Pública/Governamental. **Revista de Tecnologia Aplicada**, v. 5, n. 2, p. 39-53, 2016.

GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V. O Uso do Modelo COSO na Administração Pública: Um Estudo nos Municípios Catarinenses. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 75-95, 2020.

GUSNARDI, G. Pengaruh peran komite audit, pengendalian internal, audit internal dan pelaksanaan tata kelola perusahaan terhadap pencegahan kecurangan. **EKUITAS: Jurnal Ekonomi dan Keuangan**, v. 15, n. 1, p. 130-146, 2018.

IBRAHIM, E. L.; PESSANHA, J. F. M.; ALVES, F. J. D. S. Contribuição das Auditorias Operacionais para a Accountability de Resultados na Administração Pública. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 24, n. 2, p. 90-117, 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI (Áustria). **ISSAI 100**. International Standards of Supreme Audit Institutions. 2019. Disponível em: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2021.

LEITÃO, J. M.; DANTAS, J. A. Materialidade em auditoria financeira no setor público: a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 1, p. 146-166, 2016.

LONESCU, L. The role of accounting and internal control in reducing bureaucracy in the public sector. **Journal of Economic Development, Environment and People**, v. 5, n. 4, p. 46-51, 2016.

MACHADO, M.; PASCHOAL, B. Monitorar, investigar, responsabilizar e sancionar: a multiplicidade institucional em casos de corrupção. **Novos estudos - CEBRAP**, São Paulo, v. 35, n. 1, p. 11-36, 2016.

MENDONÇA, R. Apoio à democracia cresce em 2019. **Valor Econômico**, 27 jan. 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2020/01/27/apoio-a-democracia-cresce-em-2019.ghtml>. Acesso em: 03 fev. 2021.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

MONTENEGRO, T. M.; OLIVEIRA, L. C. A. M. de; LOPES, M. de S. A adequabilidade do controle interno no Comando da Aeronáutica: uma percepção endógena. **Innovar**, Bogotá, v. 28, n. 68, p. 51-66, jun. 2018.

MORAIS, L. S.; TEIXEIRA, M. G. C. Interfaces da *Accountability* na Administração Pública Brasileira: Análise de uma Experiência da Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. **REAd. Revista Eletrônica de Administração**, v. 22, n. 1, p. 77-105, 2016.

MORENO-ENGUIX, M. del R.; GRAS-GIL, E.; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, J. Relation between internet financial information disclosure and internal control in Spanish local governments. **Aslib Journal of Information Management**, v. 71, n. 2, p. 176-194, 2019.

MOTA, G. B. A. C. A obrigatoriedade do controle interno na Administração Pública brasileira. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 16, n. 1, p. 459-485, 20 ago. 2018.

PARK, Y. J.; MATKIN, D. S. T.; MARLOWE, J. Internal Control Deficiencies and Municipal Borrowing Costs: Internal Control Deficiencies and Municipal Borrowing Costs. **Public Budgeting & Finance**, v. 37, n. 1, p. 88-111, 2016.

PASCOAL, M. N. O.; OLIVEIRA, O. V. de. Práticas de Governança Pública Adotadas pela Administração Pública Federal Brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 11, n. 2, p. 215-231, 1 abr. 2019.

PEDERNEIRAS, M. M. M.; LOPES, J. E. G.; FERREIRA, J. O. L.; SANTOS, V. M. D.; RIBEIRO FILHO, J. F. Marcos Regulatórios do Controle Interno: Um Estudo na Ambientação com o Controle Externo e o Controle Social no Brasil. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 15, n. 1, p. 2-17, 2018.

PRASATYAYANG, M. R.; SUARTANA, I W. Pengaruh Good Governance, Pengelolaan Keuangan Daerah dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada Kinerja Pemerintah Daerah. **E-Jurnal Akuntansi**, v. 21, n. 2, p. 1346-1372, 2017.

PROFIAP. **Documentos e regimento**. Regimento Nacional do PROFIAP, atualizado em 09 jul. 2021. Disponível em: <http://www.profiap.org.br/profiap/o-curso/documentos-e-regulamentos>. Acesso em: 15 ago. 2021.

PUTRA, I G. A. S.; DWIANA PUTRA, I M. Pande. Pengaruh Good Governance dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Pada Kinerja Pemerintah Daerah. **E-Jurnal Akuntansi**, v. 25, n. 3, p. 1720 - 1743, 2018.

REIS, J. T.; ANZOLIN, A.M. Fundamento Constitucional-Político para o Controle Externo. **Revista Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 441-445, 2020.

RENDON, J.M.; RENDON, R.G. Procurement fraud in the US Department of Defense: Implications for contracting processes and internal controls. **Managerial Auditing Journal**, v. 31 n. 6/7, p. 748-767, 2016.

SARASWATI, I.; BUDIASIH, I. Pengaruh Good Governance, Kompetensi SDM dan Sistem Pengendalian Intern pada Kualitas Laporan Keuangan. **E-Jurnal Akuntansi**, v. 27, n. 03, p. 2268-2292, 2019.

SARWONO, A.; RAHMAWATI, R.; ARYANI, Y. A.; PROBOHUDONO, A. Factors Affecting Corruption in Indonesia: Study on Local Government in Indonesia. **Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management**, v. 2, n. 2, p. 79-89, 2018.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um Mundo de Incertezas: Um Survey sobre Controle Interno em uma Perspectiva Pública e Privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 31, p. 155-176, 2017.

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

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, v. 70, n. 4, p. 519-550, 2019.

TOLEDO, J. R. de. Confiança no SUS tem crescimento recorde na pandemia. **Folha de São Paulo - Revista Piauí**, 26 nov. 2020. Disponível em <https://piaui.folha.uol.com.br/confianca-no-sus-tem-crescimento-recorde-na-pandemia/>. Acesso em: 03 fev. 2021.

## SOBRE OS AUTORES:



Roberto Leopoldo Nogueira Brilhante, graduado em Ciências Contábeis (1999), pela Universidade Federal do Ceará (UFC), graduado em Direito (2009), pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR), e mestrando em Administração Pública (2019-2021), pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Tendo iniciado sua vida profissional, em meados de 1996, como estagiário, em seguida, a partir de 1999, já como graduado, atuou nas áreas de contabilidade e administração de empresas na iniciativa privada, posteriormente, em 2002, exerceu a função de Técnico Bancário na Caixa Econômica Federal e, presentemente, é servidor efetivo da Polícia Federal, a princípio, como Papiloscopista Policial Federal, de 2005 a 2009, lotado em Fortaleza/CE, depois, como Perito Criminal Federal, lotado em Teresina/PI, a partir de 2009, onde é responsável pela Unidade de Controle Interno (UCI), desde 2018. Durante a sua carreira na Polícia Federal realizou 43 cursos de formação complementar, participou da elaboração de duas Orientações Técnicas relativas à execução de perícias contábeis (2013/2017), elaborou o Guia Prático: Atribuições do Controle Interno na Polícia Federal (2021), e, junto à Academia Nacional de Polícia (ANP), participou de duas tutorias (2017/2021) e foi designado para formulação de dois cursos relacionados ao Controle Interno (2020/2021). CV: <http://lattes.cnpq.br/2865153512857495>.

Flávia Lorene Sampaio Barbosa, graduada em Administração pela Universidade Federal do Piauí (UFPI), especialização em Gestão Empresarial pela Universidade Estadual do Piauí (UESPI) e mestrado e doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Atualmente, docente efetiva do Curso de graduação em Administração da UFPI, Campus Amílcar Ferreira Sobral (CAFS), em Floriano-PI; docente permanente do Programa de Pós-graduação em Gestão Pública e do Programa de Pós-graduação em Administração Pública (PROFIAP), ambos da UFPI, nível mestrado profissional; docente do Curso de Especialização em Gestão de Pequenas e Médias Empresas do CAFS/UFPI; Pesquisadora integrante do grupo de pesquisa NUPEGEP, vinculado ao curso de Pós-graduação em Gestão Pública da UFPI, e do grupo de pesquisa intitulado "Trabalho e Gestão das Organizações" em parceria com a Faculdade Luciano Feijão (FLF); coordenadora, no âmbito da UFPI, da aplicação do Estudo Mundial sobre Empreendedorismo junto aos Estudantes Universitários do Brasil (GUESSS Brasil); e, avaliadora científica da Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI. Temas de pesquisa: estudos interdisciplinares em Gestão Social e Gestão Pública; e em educação, trabalho e subjetividade. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4804-9538>.

