



MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

PÉROLA ALONSO CATELA

**AUDITORIA INTERNA, GOVERNANÇA PÚBLICA E DESEMPENHO DE
ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS BRASILEIRAS: O QUE REVELAM OS DADOS DO
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Salvador
2021

PÉROLA ALONSO CATELA

AUDITORIA INTERNA, GOVERNANÇA PÚBLICA E DESEMPENHO DE ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS BRASILEIRAS: O QUE REVELAM OS DADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da Universidade Salvador - UNIFACS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Lindomar Pinto da Silva.

Co-Orientador: Prof. Dr. Miguel Angel Rivera Castro.

Salvador
2021

Ficha Catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas da Universidade Salvador -
UNIFACS

Catela, Pérola Alonso

Auditoria interna, governança pública e desempenho de organizações públicas brasileiras: o que revelam os dados do Tribunal De Contas da União./ Pérola Alonso Catela.- Salvador: UNIFACS, 2021.

66 f. : il.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da Universidade Salvador - UNIFACS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Lindomar Pinto da Silva.

Co-Orientador: Prof. Dr. Miguel Angel Rivera Castro.

1. Administração. 2. Governança pública. 3. Auditoria interna governamental. 4. Desempenho organizacional I. Silva, Lindomar Pinto da, orient. II. Castro, Miguel Angel Rivera, co-orient. III. Título.

CDD: 658

TERMO DE APROVAÇÃO

PÉROLA ALONSO CATELA

AUDITORIA INTERNA, GOVERNANÇA PÚBLICA E DESEMPENHO DE ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS BRASILEIRAS: O QUE REVELAM OS DADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da Universidade Salvador - UNIFACS, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre, aprovada pela seguinte banca examinadora:

Lindomar Pinto da Silva - Orientador _____
Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Universidade Salvador – UNIFACS

Miguel Angel Rivera Castro – Coorientador _____
Doutor em Energia e Meio Ambiente pela Universidade Federal da Bahia (UFBA),
Doutor em Economia pela Universidade de Santiago de Compostela (USC –
Espanha)
Universidade Salvador – UNIFACS

Ana Rita Silva Sacramento _____
Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Salvador, 30 de março de 2022.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, sem a permissão Dele nada seria possível.

Ao meu querido Professor Dr. Lindomar Silva pela sua sabedoria e paciência. De forma excepcional, sendo um Mestre dedicado e atencioso com todos os passos realizados.

Ao Professor Dr. Miguel Castro por todos seus ensinamentos e disponibilidade de explicar todas as vezes que foram necessárias.

À minha mãe que sempre valorizou os estudos e sabe o quão é importante e edificante para o homem.

Ao meu pai *in memoriam*, Carlos Catela, nós sabemos como ele contribui mesmo estando ausente fisicamente, mas eternamente presente no meu coração.

Ao meu marido Márcio Wesley, por compreender todo o estresse; gratidão à minha filha querida pela compreensão e ao meu filho Theo Alonso, 6 anos, por entender todas às vezes que eu me escondia para estudar.

A minha irmã Lígia Catela com sua ajuda no intuito de contribuir com seus conhecimentos. Ao meu irmão Ricardo Catela. A minha prima Sarah Fernandez.

À família Nery, em especial ao meu cunhado Duzinho *in memoriam*.

Aos colegas da Auditoria Interna da Prefeitura de Camaçari, em especial ao Auditor Interno Alex Persil e ao Auditor Interno Gislan Sampaio que agregaram a este estudo com suas contribuições acadêmicas.

Un Auditor Interno es como un bueno amigo, quien no te disse lo que quieres escuchar, te disse la verdade y lo que es mejor para ti y tu organización.

Nahun Frett

RESUMO

O objetivo deste trabalho é investigar a relação entre auditoria interna governamental, governança pública e desempenho organizacional apresentado pelas organizações públicas. Para tanto se utilizou da metodologia quantitativa, com regressão linear múltipla, propondo três modelos que investigaram a relação entre os conceitos. A investigação se baseou em análise documental. Os dados utilizados foram provenientes de um levantamento realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) que busca conhecer melhor a situação da governança no setor público e estimular as organizações públicas a adotarem boas práticas de governança. A amostra é composta por 498 organizações públicas de tipos e segmentos diversos que responderam ao questionário autoaplicável enviado para cada uma das organizações pelo TCU. Para este estudo, os dados referem-se ao ano de 2018. Os resultados permitiram observar que existe relação entre governança pública, auditoria interna governamental e o desempenho organizacional no setor público. Individualmente, auditoria interna e governança pública mostraram-se significativas e positivas quando relacionadas com o desempenho organizacional, o que está em linha com a discussão teórica. Entretanto, quando inseridas as duas variáveis explicativas em um único modelo, a variável auditoria interna governamental não se mostrou significativa. Como principal contribuição deste trabalho destaca-se a apresentação quantitativa das relações entre auditoria interna, governança pública e desempenho organizacional no setor público, um aspecto que ainda carece de estudos que reforcem a compreensão destas relações e orientem os estudiosos e gestores a melhorarem aspectos da governança pública. A principal limitação desse trabalho é o tempo decorrido entre o levantamento dos dados e a realização da pesquisa, além da falta de uma análise longitudinal a partir do primeiro levantamento. Como recomendações para trabalhos futuros destacam-se o incremento de outros modelos teóricos, métodos e ferramentas, como análise do discurso com a utilização de entrevista, a inserção de outras variáveis relativas à auditoria interna, governança pública e desempenhos das organizações públicas, bem como investigar a evolução dos índices de governança pública ao longo do tempo dessas organizações.

Palavras – chave: Governança pública, auditoria interna governamental, desempenho organizacional.

ABSTRAT

This work aims to investigate the relationship between government internal auditing, public governance, and organizational performance presented by public organizations. For that, a quantitative methodology was used, with multiple linear regression, proposing three models that investigated the relationship between the concepts. The data came from a survey carried out by the Federal Court of Accounts (Tribunal de Contas da União - TCU) seeking to better understand the situation of governance in the public sector, and encourage public organizations to adopt good governance practices. The sample consists of 498 public organizations of different types and segments that responded to a self-administered questionnaire sent by the TCU. For this study, the data refer to 2018. The results showed that there is a relationship between public governance, government internal audit, and organizational performance in the public sector. Individually, internal audit and public governance proved to be significant and positive when related to organizational performance, which is in line with the theoretical discussion. However, when the two explanatory variables were included in a single model, the governmental internal audit variable was not significant. The main contribution of this work stands out as the quantitative presentation of the relationships between internal audit, public governance, and organizational performance in the public sector, an aspect that still lacks studies reinforcing an understanding of these relationships and guiding scholars and managers to improve aspects of public governance. The main limitation of this work is the time elapsed between the data collection and the research, in addition to a lack of a longitudinal analysis from the first survey period. As for recommendations for future work, we highlight other theoretical models, methods, and tools, such as discourse analysis with the use of interviews of other theoretical models, methods, and tools, such as discourse analysis with the use of interviews, the insertion of other variables related to internal auditing, governance, and performance of public organizations, as well as investigating the evolution of governance indices over time of these organizations.

Keywords: Public governance, government internal auditing, organizational performance.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelagem Quantitativa da Pesquisa.....	37
Figura 2 - Gráfico de Distribuição de Índices de Governança Pública por Regiões Brasileiras - 2018	42
Figura 3 - Gráfico de Distribuição de Índices de Governança Pública por Tipos de Organização - 2018.....	43
Figura 4 - Gráfico de Distribuição de Índices de Governança Pública por Segmento - 2018	44

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Modelo de Análise da Pesquisa	32
Quadro 2 - Mensuração dos itens sobre auditoria interna e resultados	33
Quadro 3 - Tipos de Organização, Segmento e Região.....	34
Quadro 4 - Teste de Confiabilidade.....	45
Quadro 5 - Teste KMO e Bartlett.....	46
Quadro 6 - Modelo 1_ Índice de Governança Pública (IGovPub) e Resultados.....	46
Quadro 7 - Modelo 2 _ Auditoria Interna (CAI) e Resultados	49
Quadro 8 - Modelo 3_ Auditoria Interna (CAI) e Índice de Governança Pública (IGovPub).....	52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACP	Análise de Componentes Principais
AF	Análise Fatorial
AFC	Análise Fatorial Confirmatória
CFA	Conselho Federal de Administração
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
ENADE	Exame Nacional de Desenvolvimento dos Estudantes
ENEM	Exame Nacional do Ensino Médio
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ÍDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
IFA	<i>International Federation of Accountants</i>
IGM	Índice de Governança Municipal
IGovPub	Índice de Governança Pública
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
NEPEAT	Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
PIB	Produto Interno Bruto
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
2.1	AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....	19
2.2	GOVERNANÇA PÚBLICA.....	24
2.3	DESEMPENHO ORGANIZACIONAL NO SETOR PÚBLICO.....	27
3	METODOLOGIA	31
3.1	CARACTERIZAÇÃO E MODELO DE ANÁLISE DA PESQUISA	31
3.2	INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS DA PESQUISA.....	33
3.3	METODOLOGIA QUANTITATIVA E MÉTODO ESTATÍSTICO	34
3.4	AMOSTRA E CONTEXTO EMPÍRICO DA PESQUISA.....	39
3.4.1	Tribunal de Contas da União	40
4	DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS	42
4.1	APRESENTAÇÃO DOS DADOS.....	42
4.2	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA REGRESSÃO .	45
4.2.1	Validação da amostra, fatores e correlações.....	45
5	CONCLUSÃO	56
	REFERENCIAS.....	58

1 INTRODUÇÃO

Na pesquisa desenvolvida, os principais conceitos analisados foram os de governança pública, auditoria interna governamental e o desempenho organizacional no setor público, que se vinculam ao controle das ações dos gestores públicos, e são exercidos pelos órgãos de controles interno e externo. Conforme Teles e Gomes (2016), os órgãos de controle do Poder Executivo Federal possuem um papel fundamental no fomento das melhores práticas de governança pública, por serem responsáveis por avaliar e monitorar a gestão e o desempenho das políticas públicas e propor medidas de melhoria, a fim de subsidiar o seu aperfeiçoamento.

É importante destacar que os conceitos de governança pública, auditoria interna no setor público e desempenho organizacional estão conectados e espera-se que as atuações adequadas dos órgãos de controle promovam e realizem ações de auditoria interna que fortaleçam a governança pública e melhorem o desempenho das organizações públicas (BRASIL, 2014).

A auditoria interna vem assumindo um protagonismo importante para melhoria da gestão pública para o país, sobretudo na direção de uma atuação mais estratégica e voltada para desempenho e resultados, com menor ênfase na detecção de inconformidade de processos (MARINHO, 2017). É nesse sentido que Rosário *et al.* (2020) destacam o conceito de auditoria que consiste na utilização de técnicas de auditoria baseadas em tecnologia, com a finalidade de avaliar padrões e tendências regularmente, de forma automática e, portanto, mais célere, e identificar, tempestivamente, exceções e anomalias nas transações e nos controles de uma organização. Seu propósito, portanto, é a prevenção de situações irregulares.

Dessa forma, a auditoria interna atua na avaliação sistemática e melhoria dos processos gerenciais praticados pelos órgãos federais, estaduais e municipais, com a finalidade de alcançar a eficácia dos controles implementados pelos gestores públicos. A auditoria interna é uma atividade independente desenvolvida na administração pública. Por fim, a auditoria interna governamental, além da atividade fiscalizadora, também atua no aconselhamento, assessoramento e consultoria ao gestor público, com a finalidade de respaldá-lo na tomada de decisões, e, conseqüentemente, agregar valor à organização, mitigar os erros e melhorar as operações institucionais. Assim sendo, as auditorias internas contribuem para a melhoria da qualidade dos gastos públicos, eliminando os desperdícios e na

melhoria dos processos de gestão, gerando valor para as organizações públicas (SOUZA, 2019; BARRETO, 2017).

Por sua vez, o conceito de governança pública, citado por Lima (2018), remete ao controle de ações ou objetos por parte de quem detém a autoridade ou poder de mando, para dirigir ações, conduzir, administrar ou regular o andamento de trabalhos, de maneira a maximizar utilidades, minimizar desperdícios, multiplicar efeitos e quantidades, ou mesmo para dispor deles, sem perder o controle sobre aquilo que se está administrando.

Para Travaglia e César (2016), a governança pública pode ser compreendida como sendo a capacidade que os governos devam avaliar, direcionar e monitorar a gestão das políticas e serviços públicos, visando atender, de forma efetiva, às demandas dos cidadãos. Essa visão dos autores mostra que a adoção de práticas de governança pública resulta no compromisso dos administradores públicos com a correta aplicação dos recursos e a otimização dos meios necessários para atendimento das demandas sociais de forma eficiente.

A governança pública envolve a abertura da gestão pública para a cidadania, na medida em que pressupõe a atuação de outros atores de dentro e de fora da administração pública no processo de controle da própria gestão. Essa abertura para a participação de diversos atores na gestão pode proporcionar mais inovação, flexibilidade para adaptação às mudanças na sociedade, eficiência e eficácia nas ações públicas (MATOS; DIAS, 2013; SANTOS; ROVER, 2019).

Os países que apresentam bons sistemas de governança, segundo Nardes Altounian e Vieira (2018), possuem melhores níveis de confiança política, econômica e social em comparação aos seus concorrentes e acabam por atrair maior volume de recursos de investimentos internos e externos para o seu crescimento e, conseqüentemente, melhoria dos indicadores de qualidade de vida.

A governança pública, portanto, pode ser entendida como os arranjos que são construídos para garantir os resultados pretendidos pelas partes interessadas. Essa é formada por um conjunto de boas práticas que os órgãos públicos devem adotar em relação a custo e benefício, alcançando, assim, seus objetivos, resultando em serviços de qualidade prestados à sociedade.

O tema governança pública realmente reforça essa prática. Conforme menciona Lima (2018), é um quesito necessário ao fortalecimento da democracia, através do

efetivo controle social, tendo o Estado, como ente promotor do desenvolvimento, através de instituições transparentes, éticas e responsáveis, fazendo, assim a entrega do valor público para a sociedade. Gonçalves *et al* (2019) acreditam que as instituições do Estado, como o TCU, são a favor da adoção de boas práticas de governança, com o argumento de que tais práticas contribuem para a melhoria do desempenho de órgãos públicos, assistindo-os, entre outros aspectos, para que tragam benefícios econômicos, sociais e ambientais aos cidadãos.

A importante instância interna de apoio à governança nos órgãos e entidades da administração pública é a auditoria interna. Tem como finalidade assegurar o alinhamento da atuação dos agentes (gestores públicos) ao interesse do principal (sociedade), de forma a atender aos requisitos de boas práticas de governança pública (VIERA; BARRETO, 2019). Essa ideia é reforçada pelos autores Silva e Costa (2019), para eles, a auditoria interna deve proporcionar aceitável segurança à governança pública e à sociedade pelas partes interessadas nos trabalhos realizados. Assim também os achados de Pinheiro e Oliva (2020) ajudam a reforçar a perspectiva deste trabalho, quando, em sua pesquisa, sugerem que a auditoria interna contribui no alcance das estratégias e no fortalecimento da governança pública.

Por fim, este trabalho também se sustenta na ideia concebida pelo TCU, quando assim se manifesta:

[...] pois nós do Tribunal de Contas da União (TCU) temos a firme convicção de que a melhoria da governança pública nos municípios, nos estados e na União, é o grande desafio do Brasil, uma premissa para que sejam superados os desafios da manutenção do equilíbrio fiscal e estabilidade monetária; racionalização dos gastos públicos; e investimento em setores chave como educação, inovação tecnológica e infraestrutura (transporte, energia, telecomunicações etc.). (BRASIL, 2014, p. 5).

Diante das considerações anteriores nas quais se destaca a relação esperada entre auditoria interna governamental, governança pública e desempenho no setor público, a pesquisa desenvolvida propôs a seguinte pergunta de pesquisa:

Quais as relações entre auditoria interna, governança pública e desempenho organizacional no setor público?

Considerando a pergunta formulada, foram objetivos definidos: o geral - analisar a relação entre auditoria interna governamental, governança pública, e desempenho organizacional apresentado pelas organizações públicas; e os específicos : Identificar a relação entre auditoria interna e governança pública; identificar a relação entre auditoria interna e desempenho organizacional; identificar a relação entre governança pública e desempenho organizacional.

Para responder à questão de pesquisa e alcançar os objetivos propostos, este estudo utilizou, como fonte, o site oficial do TCU onde se encontram armazenados dados importantes como o levantamento consolidado das instituições públicas que foram respondentes do questionário proposto pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Sendo assim, são avaliadas diversas áreas de gestão públicas de organizações federais brasileiras, que têm como objetivo mensurar o nível de governança pública dessas organizações.

O TCU é órgão de controle externo da administração Pública federal que tem como finalidade principal o controle das ações dos gestores públicos nas organizações públicas federais, sejam elas do poder executivo, legislativo ou judiciário.

Destaca-se que o TCU tem, nos últimos anos, dedicado, especialmente, a atenção ao fortalecimento da governança pública na administração pública federal. O órgão rege que o fortalecimento da governança pública é benéfico para o Estado na medida em que pode gerar níveis maiores de desempenho das organizações públicas (BRASIL, 2014). Por isso que, ao longo dos anos, várias ações de disseminação do conceito e prática de governança pública têm sido promovidas pelo TCU, além de uma vasta literatura sobre o tema.

O Tribunal de Contas da União (TCU) tem buscado, nos últimos anos, incorporar aos seus trabalhos a realização de diagnósticos setoriais a respeito da situação da governança pública na administração federal, de modo a incentivar a adoção de boas práticas pelos órgãos e entidades. A avaliação empreendida pelo Tribunal de Contas da União nos anos 2014, 2017, 2018 teve como finalidade principal propiciar um panorama geral da governança do setor público brasileiro, com vistas a induzir melhorias necessárias e incentivar uma mudança de comportamento na administração em todo o país para propiciar o melhor

aproveitamento na aplicação de recursos públicos (NARDES; ALTOUNIAN; VIEIRA, 2018).

Nessa linha de disseminação do conceito e prática de governança, o TCU lançou, em 2014, a pesquisa perfil integrado de governança organizacional e gestão pública, cujo objetivo foi “levantar informações sobre a situação da governança na administração pública, e estimular as suas organizações jurisdicionadas a adotarem as boas práticas no tema”. A pesquisa consistiu na aplicação de um questionário a todas as organizações da administração pública federal nos três poderes. Foram realizadas coletas de dados nos anos 2014, 2017, 2018 e 2021. a escolha recaiu sobre o ano de 2018 pelo fato de não haver similaridade entre as perguntas que compuseram os questionários formulados em 2014 e 2017, e que, conseqüentemente, não geraria associação das perguntas, critério necessário para o procedimento de análise e mensuração dos dados. Quanto ao ano de 2021, a sua escolha não ocorreu pelo fato de as coletas estarem ainda em curso, na ocasião da realização do estudo em pauta.

A pesquisa desenvolvida justificou-se pelo caráter de pertinência, relevância e importância do tema do controle governamental, que inclui os conceitos de auditoria interna, governança pública e desempenho organizacional.

O gestor público, na administração pública, precisa compreender o papel e valor da atuação da auditoria interna na gestão. O desenvolvimento dessa atividade contribui para melhoria e qualidade do serviço público para a sociedade. Além de prevenir fraudes, desvios, controle de riscos, a atividade agrega valor organizacional, contribuindo para que o gestor público venha tomar decisões assertivas. A incumbência da auditoria interna deve-se ao controle, avaliação, monitoramento, inspeção das atividades executadas pela gestão. Diante disso, existe uma reafirmação da pesquisa em relatar a necessidade da atuação efetiva da auditoria interna no intuito de apoiar a governança pública e, conseqüentemente, adicionar melhores desempenhos organizacionais, já que a auditoria interna é uma dimensão da governança.

Assim, estudos sobre esse tema, conforme Andrade (2018), contribuem para a compreensão do papel e valor que a auditoria interna tem na governança pública e, conseqüentemente, no desempenho das organizações públicas. Note-se, por exemplo, a continuidade que estudos sobre governança pública tem nos últimos

anos. A Revista do serviço Público publicou uma edição especial, no ano de 2020, com o título Caminhos da Governança Pública (edição 71- Especial). Da mesma forma, ao se efetuar busca com as palavras-chave governança pública e auditoria interna governamental, estudos são encontrados que reforçam a perspectiva de que sejam novos estudos realizados de modo a fortalecer tanto a compreensão dos conceitos quanto a prática efetiva nas organizações públicas. É nesse sentido que Fuchs (2020) ressalta que o modelo da governança pública deva servir como essência para promoção do desenvolvimento paulatino da gestão pública brasileira, incentivando novas pesquisas.

Além do já exposto, ressalta-se ainda que a pesquisa seguiu a linha sugerida por Buta e Teixeira (2020), incentivando outras pesquisas na perspectiva da elaboração de medidas que possam mensurar aspectos da governança pública para além de procurar avaliar esses aspectos de forma empírica, como foi o caso da pesquisa realizada.

Quanto ao objetivo proposto - analisar as relações existentes entre auditoria interna, governança pública e resultados organizacionais no setor público – ele foi definido com a pretensão de que os resultados se tornassem úteis para reflexão dos gestores, praticantes e pesquisadores que tivessem a oportunidade de verificar, de fato, as possíveis relações entre os conceitos aqui discutidos e utilizarem-nos para melhorar tanto os níveis de governança pública quanto o desempenho organizacional a partir das práticas de auditoria interna e governança pública.

A pesquisa, de natureza quantitativa, apontou para a constituição de metodologia coerente que convergiu para a análise fatorial e regressão. A técnica de análise fatorial permitiu o agrupamento de dimensões e a formação de fatores que representam a variável mensurada. Após a análise fatorial, a regressão linear múltipla foi aplicada na tentativa de verificar possíveis relações entre os conceitos de auditoria interna, governança pública e desempenho organizacional. Mais adiante, em seção apropriada, as especificidades serão expostas, assim como os demais repertórios que compõem esta dissertação.

Ela está composta por composta por cinco seções, incluindo esta introdução, que apresenta, brevemente, os principais conceitos da pesquisa – auditoria interna governamental e governança pública e a possível relação entre eles. Apresenta ainda a pergunta de pesquisa o problema de pesquisa, o objetivo geral e específicos

da pesquisa e a justificativa. A segunda seção apresenta o referencial teórico que traz as definições, abordagens, classificações e tipos da auditoria interna governamental, governança pública e desempenho organizacional. A seção seguinte traz a metodologia, que detalha o tipo de pesquisa, a origem e forma de coleta dos dados, a análise fatorial e regressão linear múltipla para o tratamento e análise dos dados. A quarta seção apresenta a descrição dos dados e a discussão dos resultados. Na última seção, se tem a conclusão que expressa os resultados, destacando as contribuições da pesquisa, as limitações e sugestões para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A menção à palavra auditoria surgiu no setor financeiro após a promulgação do Decreto – Lei n. 200 (BRASIL, 1967) que descreve, particularmente, o caráter das auditorias: o financeiro e o orçamentário. O controle, além do planejamento de atividades, segundo Marçola (2011), deve estar alicerçado nos princípios constitucionais da administração pública. O sistema de controle já havia sido recepcionado pela primeira vez na Constituição Federal de 1967, e positivado no Decreto-Lei n.º 200 que determinava, no art. 6º, “Dos Princípios Fundamentais” (BRASIL, 1967):

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I – Planejamento;
- II- Coordenação;
- II- Descentralização;
- IV- Delegação de Competência;
- V- Controle.

O código de prática e regulamentos descreve sobre o controle no Brasil e é citado também na Constituição Federal de 1988, que outorgou às instituições de controle externo e interno, conforme no Art. 74 que expõe sobre o sistema do controle com as finalidades (BRASIL, 1988):

- I- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II- comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e 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;
- III- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Nas décadas de 1980 e 1990, aconteceu uma ascensão da auditoria no setor público em decorrência de uma nova prática de gestão pública denominada *New*

Public Management, possibilitando um novo uso de modelo de gestão. (ANDRADE, 2018).

Diante do cenário da evolução das legislações brasileiras, a auditoria do setor público foi consolidada por diversos normativos, como: i) a lei que disciplina o sistema de controle (Lei n. 10.180/2001); ii) Norma Brasileira de Contabilidade (Resolução CFC n° 986/03); iii) Lei das Estatais (Lei das Estatais n. 13.303/2016; iv) a atividade da auditoria interna que deve auxiliar as organizações públicas (IN n. 01/2016) v) aprovação do referencial técnico (IN n. 03/17). Com as novas referências técnicas, Oliveira (2020) destaca que as atividades de auditoria interna têm como premissa foco no risco de a auditada não atingir seus respectivos objetivos.

Vale lembrar que existem instituições representativas normativas onde se faz alusão à auditoria governamental, como, por exemplo, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores), conhecida como INTOSAI. Esse organismo é autônomo, independente e apolítico, salientam Barbosa e Marques (2021). A instituição internacional tem como missão incrementar a troca de ideias e vivências das entidades fiscalizadoras, sendo a principal fonte normativa de auditoria para o setor público em todo o mundo.

Levando em consideração uma pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), (AMORAS *et al.* 2016), constatou-se que 70,45% dos órgãos de controle não utilizam metodologias internacionais de auditoria interna para gerenciamentos de controles.

A auditoria governamental tem o mecanismo de avaliar a gestão, além de emitir e apresentar opinião e sugestões de medidas corretivas e preventivas, pondera Braga (2011). Já Matos *et al.* (2016) se distanciam do mero relato de deficiências e problemas detectados, com o propósito de contribuir e orientar para que a gestão pública tenha melhores práticas, por meio da avaliação de desempenho organizacional. Attie (2012) destaca as principais atividades desenvolvidas pela auditoria interna, a saber: examinar, corrigir, ajustar, certificar, atestar e, quanto ao contexto de uso, diz que devam ser aplicadas nas operações administrativas.

Matsumoto (2019), Vieira e Barreto (2019) descrevem que a auditoria interna pública deve agregar valor e melhorar as operações de uma organização para atingir seus escopos, por meio uma investida metódica e disciplinada, a fim de melhorar a eficácia dos procedimentos, de gerenciamento de riscos, controles e governança. Além disso, cita os autores que defendem a consolidação e interpretação das informações como garantia de um melhor gerenciamento dos recursos e, conseqüentemente, o acompanhamento da sociedade quanto ao uso dos recursos públicos.

A abrangência da atuação da auditoria interna e externa, de acordo Peter e Machado (2014), está alicerçada na legislação brasileira, abrangendo todas as esferas: federal, estadual, distrital e municipal e no âmbito da administração direta ou indireta. Portanto, a auditoria interna no setor público abrange um conjunto de técnicas para avaliar a gestão pública dos processos e resultados, mediante a confrontação de uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal.

A auditoria interna é um setor independente na estrutura da administração pública, ressalta Jenkins (2020). O autor destaca as seguintes características: confiabilidade, integridade e conformidade no intuito de mitigar os riscos. Salvatori (2020) complementa, especificamente, que, no escopo da auditoria devem ser pautadas a eficácia e eficiência dos processos; a salvaguarda os ativos; a confiabilidade e a integridade dos processos das operações em conformidade com leis, regulamentos, procedimentos.

A auditoria interna é uma unidade de assessoramento da própria organização, vinculada à alta administração, que tem sob sua responsabilidade a avaliação das operações contábeis, financeiras, operacionais e de outras naturezas, incluindo-se a de medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles da organização. É o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das organizações, programas e atividades governamentais. É o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar uma situação para determinar a extensão, evidenciar e relatar os resultados dessa avaliação (BRASIL, 2011)

Para atuação e desenvolvimento das atividades da auditoria interna governamental em todas as esferas administrativas, a Norma Brasileira de Auditoria

do Setor Público - NBASP 100 (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2021), trouxe os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, elencando os três tipos principais de auditoria: financeira, operacional e conformidade.

- a) A auditoria financeira deve determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável;
- b) A auditoria operacional deve determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento;
- c) A auditoria de conformidade deve determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios.

Considera Barreto (2017) que a atividade de auditoria, por ter suas características de continuidade, deve ser uma verificação minuciosa com alcance dos objetivos com eficácia no intento de constatar a conformidade com os pressupostos previamente delineados.

Vieira e Barreto (2019) descrevem as atividades da auditoria. São elas: a realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, seguindo os padrões internacionais; adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e definição do escopo; promoção à prevenção, à detecção e à investigação de fraudes na utilização de recursos públicos.

Na estrutura da administração pública, a auditoria interna compõe o sistema de controle interno dos órgãos. Todo o trabalho de auditoria é abalizado no controle interno da organização pública, constituindo a função de revisar o sistema de controle interno. Esse controle deve ser ampliado para garantir os interesses da alta administração, assegurando a eficiência e a eficácia dos processos organizacionais e prevenindo as fraudes contra o patrimônio público. Devido às mudanças do perfil da auditoria interna, Jenkins (2020) acrescenta que, nos meados do século passado, a auditoria interna tinha, como principal foco, a avaliação de demonstrações

contábeis. Hoje, suas atividades estão focadas nas avaliações das organizações, ocupando-se da análise do ambiente organizacional.

De acordo com Barreto (2017), a auditoria interna começava na avaliação e fiscalização das atividades de uma organização; hoje, está focada, fundamentalmente, no desempenho efetivo de seus sistemas de controles internos.

A auditoria interna desempenha um papel em outras áreas organizacionais que ajudam a melhorar os processos de tomada de decisão e avaliação do desempenho organizacional, pois utilizam técnicas específicas de auditoria para aferir indicadores de desempenho, com base em sua expertise em trabalhos de auditorias anteriores, onde se envolveu com processos e controles internos implementados por outras entidades auditadas.

A auditoria interna, segundo Jenkins (2020), evoluiu para uma perspectiva mais abrangente passando, assim, a utilizar uma abordagem sistemática na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco e de controle de governança, de modo a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Barreto (2017) salienta que a auditoria deve contemplar outras áreas da organização para que se tenha maior grau de profundidade nas ações.

Já Rodrigues e Veras (2021) mostram que a auditoria deve permear as atividades da entidade de forma a obter um olhar mais abrangente dos procedimentos administrativos, propondo adicionar valor à gestão e orientar o poder executivo, destacando sua importância na instituição e justificando sua existência e necessidades operacionais.

Assunção, Picolli e Prado (2018) trazem, além do enfoque do controle interno, o valor organizacional das instituições públicas através das análises e avaliações alicerçadas pelos princípios da administração pública. Essa ideia de agregar valor à organização pública está descrita no Referencial Básico de Governança Organizacional (BRASIL, 2020), produzido pelo TCU, que define a auditoria interna como instrumento essencial para proteger o valor das organizações públicas na entrega de bens, serviços e políticas públicas aos cidadãos. Diante disso, é importante destacar a importância da auditoria interna governamental como instrumento de garantia da eficiência e eficácia das organizações públicas, na medida em que cuida da legalidade dos processos realizados dentro das organizações. Além disso, ressalta-se a evolução da auditoria interna de uma visão

mais policialesca e apenas de controle para uma visão mais estratégica que auxilia os gestores no planejamento e tomada de decisão em busca dos melhores resultados do ponto de vista organizacional.

2.2 GOVERNANÇA PÚBLICA

Em relatório publicado em 2017 pelo Banco Mundial, é deliberado que o termo governança é processo por meio do qual o Estado e os grupos não estatais interagem para formular e implementar políticas públicas (BRASIL, 2018). Ainda sobre o conceito definido pela instituição mundial, há outros elementos necessários imbuídos à governança pública, sendo eles: a presença de um Estado Democrático; a participação da sociedade civil; burocracia congregada de ética profissional; transparência e responsabilidade pública (KALAOUM; TRIGO 2021). Correio e Correio (2019) declaram que, todavia, o termo governança, lançado pelo Banco Mundial, ainda era recente e usado como condição a ser observada para o atendimento aos países que buscassem ajuda financeira.

Na recomendação da Missão do Conselho da Organização para e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2017), sobre integridade pública, declara-se a incumbência de fortalecer a governança pública em todos os níveis de governo, através das políticas estratégicas implementadas e cumprir os compromissos do governo com os cidadãos.

Para Matos e Dias (2013), o termo 'governança' é entendido muito mais além do conceito habitual de governo. É entendido como uma nova forma de governar que representa as atuais mudanças na sociedade.

Pode-se afirmar que a governança nasce, tendo em vista o distanciamento dos proprietários, conforme observa Teixeira e Gomes (2019), surgindo, então, a necessidade do alinhamento dos gestores aos donos, através de ações para o alcance dos resultados pretendidos pelas organizações.

Referente à definição do termo governança, no âmbito do setor privado, o Instituto de Governança Corporativa (2015) o define como um sistema que tem como objetivo dirigir, monitorar e incentivar as organizações, visando às boas práticas, de modo que seus princípios básicos se transformem em recomendações necessárias.

Já em relação a área pública, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS, 2007) declara um desafio da governança nas organizações públicas, determinando quais riscos deveram ser aceitos na busca do melhor valor para os cidadãos. Isso significa oferecer ao serviço público a melhor maneira possível de se equilibrarem riscos e benefícios de acordo com a INTOSAI.

O Instituto Brasileiro de Governança Pública (2015) define governança pública como: sistema que compreende os mecanismos institucionais para o desenvolvimento de políticas públicas garantindo resultados desejados pelos cidadãos. Por sua vez, para Nardes, Altounian e Vieira (2018), a governança pública é um conjunto de instrumentos que avalia, direciona e monitora a gestão pública para atender à demanda da população.

De acordo com Jenkins (2020), a governança pública engloba a maioria dos fundamentos e pressupostos dos princípios de governança corporativa, originados das preocupações das organizações privadas em garantir a condução de seus negócios. Assim sendo, a governança se aplica a diferentes formas organizacionais tanto privadas quanto pública. Segundo Teixeira e Gomes (2019), destacam-se os princípios e ações desenhados para otimizar os resultados esperados por seus *stakeholders*, constituindo-se em cidadãos e gestores.

Devido às novas concepções do Estado contemporâneo, a governança pública, lembra Mattia e Bellen (2014), é uma nova forma de atuação na gestão da coisa pública cumprindo seu papel junto à sociedade. Por tudo isso, a governança é tratada como uma arena democrática com participação ativa do mercado e da sociedade civil (KALAOUM; TRIGO, 2021).

Para Correio e Correio (2019), os órgãos públicos da Administração Pública Federal Brasileira estão dando os primeiros passos na adoção de práticas de governança corporativa. Nessa perspectiva, o elemento necessário na concepção de um modelo de governança é a coordenação que deve ser realizada pelo Estado, buscando criar as relações entre os diversos atores sociais (DIAS; CAIRO, 2012).

Pode-se afirmar que, no âmbito do setor público, o marco normativo sobre governança pública consiste na promulgação do Decreto Federal n. 9.203 (BRASIL, 2017), que expressa 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.

Em suma, no Guia da Política de Governança Pública (BRASIL, 2018), a descrição sobre governança pública é o aprimoramento da instituição, reforçando assim, o Decreto n. 9.203 (BRASIL, 2017) que tem como principal objetivo a criação de um arcabouço institucional capaz de direcionar a atuação estatal por diferentes contextos, permitindo que a administração pública federal caminhe gradualmente no sentido de incorporar e aplicar as melhores práticas de governança. O Decreto sintetiza os princípios e diretrizes sobre governança.

Marques *et al.* (2020) salientam que o valor das boas práticas de governança no setor público vai além de normas e princípios. A governança pública tem assumido um papel de grande importância na gestão dos recursos no Brasil, sendo alvo de muitas discussões sobre sua prática.

No Estado brasileiro, caracterizado, grandemente, por sua força normativa escrita, é sabido que os princípios de governança pública terão maior poder, quando consagrados na lei. Todavia, discordam Teixeira e Gomes (2019), ao dizerem que o simples fato de os princípios, como, por exemplo, transparência e sustentabilidade serem obrigatórios, não significa que eles conduzam o comportamento do setor público.

É consenso de Alves e Ribeiro (2012), Jenkins (2020), Mattia e Bellen (2012), Oliveira e Pisa (2015) e Pinheiro e Oliva (2020) que a governança emerge com o propósito de direcionar, avaliar e monitorar a atuação da gestão pública, tendo como base os princípios da administração pública. Com isso, espera-se maior capacidade na condução do novo papel do Estado nesse modelo de gestão que orienta o processo para implementar as políticas públicas e, conseqüentemente, auxiliando nos atos decisórios na busca do aperfeiçoamento, sendo um meio de interlocução com a sociedade em busca dos resultados esperados. Assim sendo, o aumento da governança pública pode ampliar a prestação de serviços públicos de interesse da sociedade e de melhor qualidade (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2020).

Para enfrentar os diversos desafios mundiais, a OCDE destaca a importância do tema governança pública e institui um programa para sua implementação (MATHIAS, 2020). No ano de 2017, o pesquisador relata que o Brasil aderiu oficialmente à OCDE, onde diversos temas foram avaliados nesse processo. Vale

destacar que Thorstensen e Nogueira (2020), em relação à visão da OCDE sobre a governança pública, afirmam que a administração pública deve prestar os serviços essenciais com qualidade aos cidadãos e aos negócios e empreendimentos. Essa instituição internacional é especializada em estudos sobre boas práticas de governança pública.

O que se observa é que o tema da governança pública vem ganhando importância tanto teórica quanto prática, demonstrando que a ampliação da prática desse conceito na gestão pública pode trazer benefícios tanto ao processo de gestão quanto aos resultados organizacionais, além dos benefícios à sociedade. Além disso, autores continuam investigando e sugerindo a ampliação de estudos nessa área de modo a aperfeiçoar o conceito e criar instrumentos e medidas que forneçam dados concretos e confiáveis para uso de gestores, pesquisadores e público em geral (BUTA; TEIXEIRA, 2020).

2.3 DESEMPENHO ORGANIZACIONAL NO SETOR PÚBLICO

Desde a década de 30, devido à evolução que resultou no desenvolvimento da industrialização, surgiram outras inquietações, principalmente, com a melhoria do desempenho das instituições brasileiras. Para Sierra *et al.* (2018), a veemência da academia, por variáveis que afetam o desempenho organizacional, remonta aos primeiros estudos na área de estratégia empresarial

O desempenho organizacional, segundo Dias e Toni (2017), define um conjunto de resultados que a instituição vai efetivando, à medida que suas atividades são executadas. Isso é essencial para alcançar os objetivos e metas. Odélius e Freitas (2017) consideram que o desempenho organizacional expressa os resultados da organização decorrentes das competências coletivas que emergem de cooperações, trocas e articulações realizadas por componentes da organização.

O desempenho organizacional, segundo Santos (2019), é definido como o resultado do rendimento, analisado seus indicadores, Brandão, Borges-Andrade e Guimarães (2012) o que pode ser avaliado por meio de parâmetros quantificáveis denominados indicadores de forma mais global. A avaliação de desempenho está diretamente ligada às concepções e relações entre eficiência e eficácia. Para Pinto

e Coronel (2017), o desempenho garante a sobrevivência e o sucesso de uma organização.

Convém lembrar que os indicadores configuram-se instrumentos capazes de fornecer informações para o processo de tomada de decisões. De acordo com Oliveira *et al.* (2018), vários fatores são determinantes, por exemplo, a inovação no processo de tomada de decisão relativa à criação de políticas de aprendizado e transparência de gestão. Diversos são os motivos que levam as entidades a mensurar seu desempenho organizacional. Com isso, indicam o que é considerado bom ou mau desempenho, orientando a direção da organização e as consequências de se estar acima ou abaixo dos objetivos e das estratégias estabelecidas (LIZOTE *et al.*, 2021).

Um sistema de medição de desempenho equivale a um conjunto de indicadores estruturados, apoiados por práticas, métodos e ferramentas visando à coleta, descrição e representação de dados voltados para a geração de informações de desempenho (UCHOA, 2013). Esse sistema de medição, conforme Cecílio, (2016) significa eficaz, quando fornece informações suficientes para uma organização planejar, monitorar e avaliar a gestão organizacional. Porém, a medição de desempenho só tem realmente valor se for seguida por uma ação de gestão, levando em consideração que as informações obtidas, durante o processo de avaliação, podem ser utilizadas para diferentes fins.

Uma das ferramentas mais utilizadas para o desenvolvimento da instituição, segundo Altouniam, Souza e Lapa (2020), é o uso de indicadores para mensuração e avaliação do desempenho organizacional. Brandão, Borges-Andrade e Guimarães (2012) citam que diversos critérios de desempenho podem ser utilizados para a definição de indicadores e metas, tendo em vista os múltiplos efeitos que a atuação de uma organização podem gerar nos ambientes interno e externo. E assim, Slomski *et al.* (2010), conseqüentemente, oferece ao cidadão informações, possibilitando o ajuizamento da instituição pública.

No que se refere ao setor público, Lima (2018) afirma que as organizações públicas possuem natureza *sui generis*, já que sua finalidade é atender ao interesse público, estando inseridas em um ambiente político-técnico, com prerrogativas impostas pela lei, o que pode em muitos casos diferenciá-las das organizações

privadas, já que desempenho no setor público não é medido em termos de lucratividade, impondo a essas organizações padrões diferentes de resultados.

Um modelo de gestão para resultados deve contribuir para o aumento da eficiência da administração pública, na medida em que a transparência dos objetivos, resultados e metas diminuem os problemas relacionados ao déficit de informação. Isso permitirá um controle mais efetivo sobre o desempenho dos governos em relação ao cidadão e demais “*stakeholders*.” (GOMES, 2009).

Matsumoto (2019) defende que, além de o gestor cumprir a legislação, embasado nos princípios da administração pública, deve, também, levar em conta a observância aos aspectos do desempenho da gestão. Em relação aos cidadãos, Teixeira e Gomes (2019) reforçam que o desempenho público e os resultados devem ser alcançados pelos governos na provisão à sociedade. Por sua vez, Odelius e Freitas (2017) verificaram que as definições sobre desempenho organizacional no setor público orbitaram em torno de eficiência, eficácia ou efetividade, além da priorização da definição de desempenho organizacional como expressão de competências coletivas, acrescentado a isso a dificuldade de se estabelecer métricas para mensuração do desempenho organizacional.

A auditoria interna, ao perseguir o cumprimento das normas e a eliminação de processos ineficientes, ao tempo que contribui para a tomada de decisão de forma mais efetiva, pode garantir desempenhos melhores das organizações públicas já que o gestor tanto pode beneficiar-se das orientações propostas pela auditoria interna quanto pode ter inibido um comportamento inadequado pela existência e atividades da auditoria interna.

Por outro lado, a auditoria interna, ao fornecer informações sobre os controles internos e práticas de gestão para os interessados na organização, especialmente os cidadãos, pode municiá-los com conhecimentos que podem fortalecer suas ações de controle sobre os gestores, o que se configura em maior nível de governança, partindo do pressuposto que governança pressupõe, também, a forma como as organizações públicas são dirigidas e controladas.

Se a governança envolve a forma como as organizações são dirigidas e controladas, espera-se que níveis maiores de governança gerem também melhores desempenhos das organizações públicas. Neste sentido, a governança envolve tanto o controle por parte dos interessados quanto a contribuição em termos de

fornecimento de apoio e expertise dos próprios interessados que não são necessariamente os gestores. Essas contribuições de apoio podem fortalecer a gestão e contribuir com o resultado organizacional.

Diante dessa reflexão, espera-se que níveis melhores de auditoria interna, através da prática cada vez mais sistemática dessa atividade fortaleça o sistema de governança e, conseqüentemente, melhore o desempenho das organizações públicas. É nessa relação que este estudo se baseou.

3 METODOLOGIA

3.1 CARACTERIZAÇÃO E MODELO DE ANÁLISE DA PESQUISA

A pesquisa utilizou a abordagem quantitativa com aplicação de análise fatorial e da regressão linear múltipla, a fim de responder à pergunta de partida: Quais as relações entre auditoria interna, governança pública e desempenho organizacional no setor público?

Os dados coletados foram extraídos do sítio do órgão federal Tribunal de Contas da União (TCU). Trata-se de dados referentes à pesquisa realizada pela organização com instituições federais que teve, como objetivo, mensurar o nível de governança pública dessas organizações. Para a pesquisa, foram utilizados os dados referentes ao ano de 2018, já que a pesquisa do TCU, mais recente, ainda não tem seus dados disponibilizados. A coleta de dados realizada pelo TCU foi feita através de um questionário enviado para as organizações, alvo da pesquisa, visando alcançar os respondentes que eram os seus servidores

As variáveis utilizadas no estudo, retiradas da base de dados do TCU, foram: a governança pública (IgovPub), Auditoria Interna e Resultado. Além disso, foram inseridas, no modelo, variáveis de controle: Segmento ao qual pertenciam as organizações pesquisadas, Município de localização da organização, Região onde se localiza a organização, Média do Exame Nacional do Ensino Médio (Enem) do município onde se localizava a organização, Média do Exame Nacional de Desenvolvimento dos Estudantes (Enade) do município onde se localizava a organização; Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) do município onde se localizava a organização; Produto Interno Bruto Per capita do município onde se localizava a organização e o Índice de Governança Municipal (IGM) , medido pelo Conselho Federal de Administração (CFA).

As variáveis de controle associadas à educação foram inseridas por se acreditar que uma sociedade mais bem formada pode ter níveis de participação maiores na gestão pública, por compreender seu papel como membro da governança pública. A crise da governança é um obstáculo ao desenvolvimento humano e socioeconômico de um país, por isso se espera dos Estados a capacidade de articular as partes interessadas na governança, a fim de fortalecer e

empoderar os atores sociais no estabelecimento da direção e no controle das políticas públicas. Assim, a adoção da governança é uma determinante relevante para a elevação das condições de aprendizagem dos estudantes (OLIVEIRA, 2019).

Nesse sentido, espera-se que municípios e regiões onde os indicadores educacionais sejam maiores existam maiores níveis de governança e como a governança afeta o desempenho organizacional, espera-se também que organizações localizadas em municípios com melhores índices educacionais apresentem melhores resultados. Da mesma forma, organizações localizadas em municípios com maior PIB per capita também tenham níveis de governança e resultados melhores, já que poderiam possuir níveis de desenvolvimento maiores. Por fim, o índice de governança municipal também foi inserido com a expectativa de que municípios onde os indicadores de governança são maiores pressupõem também maiores índices de governança sobre as organizações federais e com isso melhora os resultados.

Abaixo, no Quadro 1 descreve o Modelo de análise da pesquisa com base na teoria, técnicas e ferramentas metodológicas que se estruturam para o alcance dos objetivos deste trabalho.

Quadro 1 - Modelo de Análise da Pesquisa

CONCEITOS	DIMENSÕES	FONTE DE DADOS	INSTRUMENTO DE COLETA	TÉCNICA DE ANÁLISE DADOS
Governança Pública	IGovPub	TCU	Análise Documental	Análise Fatorial Regressão Linear Múltipla
Auditoria Interna	Auditoria Interna	TCU		
Resultados	Resultados	TCU		
Variáveis de controle	Segmento Região Média Enem Média Enade Média Ideb PIB per capita Índice de governança Municipal	TCU IBGE INEP INEP INEP IBGE CFA		

Fonte: Elaboração da autora desta dissertação (2021).

3.2 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS DA PESQUISA

Os dados sobre governança, auditoria interna e desempenho das organizações foram coletados das bases de dados disponibilizadas pelo TCU, cujo instrumento de pesquisa utilizado foi o questionário por ele confeccionado e aplicado, tal como já se fez referência. Trata-se de um modelo de questionário de autoavaliação que está disponível no sítio como também estão disponíveis todos os resultados obtidos pelas respostas dadas pelas instituições. Os demais dados também foram coletados nos sítios das organizações responsáveis pela sua coleta e disponibilização. Todos os dados foram coletados através de análise documental. Os dados sobre educação foram coletados no site do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep); os dados referentes ao PIB per capita foram coletados junto ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE); e os dados sobre governança pública municipal foram coletados no Conselho Federal de Administração (CFA).

Na base de dados disponibilizada pelo TCU, constam as descrições de cada item das variáveis mensuradas no questionário. Para a pesquisa, destacamos, no Quadro 2, as variáveis e as descrições de cada item utilizado no estudo. A variável governança pública foi mensurada como apenas uma variável, representando a percepção dos respondentes sobre o nível de governança presente na organização onde se encontrava lotado.

Quadro 2 - Mensuração dos itens sobre auditoria interna e resultados

VARIÁVEIS	DESCRIÇÃO DO ITEM
Auditoria Interna	CAI3121-A organização definiu o estatuto da auditoria interna
	CAI3122-A organização elabora Plano Anual de Auditoria Interna
	CAI3123-A auditoria interna produz relatórios destinados às instâncias de governança
	CAI3124-A organização avalia o desempenho da função de auditoria interna com base em indicadores e metas
Resultados	RCC5111-A organização elabora, divulga e atualiza Carta de Serviços ao Cidadão
	RAC5121-A organização assegura que os serviços acessíveis via internet atendam aos padrões de interoperabilidade, usabilidade e acessibilidade aplicáveis a organização
	RPS5122-organização realiza pesquisas de satisfação dos usuários dos serviços públicos prestados em meio digital proporcionando a avaliação desses serviços
	RMT5123-A organização definiu metas para ampliação da oferta de serviços públicos
	RSD5124-A organização assegura que novos serviços concebidos para serem prestados prioritariamente em meio digital
	RMA5125-A organização definiu metas para simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos digitais

Fonte: Elaboração da autora desta dissertação (2021).

O Quadro 3 descreve as variáveis tipo de organização, segmento e região. Para esta pesquisa, os tipos e segmentos são descritos a seguir:

Quadro 3 - Tipos de Organização, Segmento e Região

Tipos de Organização	1- Administração Pública
	2- Instituição de Ensino
	3- Justiça
	4- Fiscalização
	5- Saúde
	6- Financeiro
	7- Segurança
	8- Autarquia
	9- Estatais
Segmento	1- Executivo
	2- Judiciário
	3- Legislativo
	4- Terceiro Setor
Região	1- Norte
	2- Nordeste
	3- Centro-Oeste
	4- Sudeste
	5- Sul

Fonte: Elaboração da autora desta dissertação (2021).

3.3 METODOLOGIA QUANTITATIVA E MÉTODO ESTATÍSTICO

Na pesquisa que resultou nesta dissertação, foi utilizada a abordagem quantitativa, operacionalizada pelo método estatístico da análise fatorial e regressão. Para Matos e Rodrigues (2019), análise fatorial (AF) é utilizada a fim de investigar os padrões ou relações latentes para uma gama de variáveis e determinar se a informação pode ser resumida a um conjunto menor de fatores. Na análise fatorial, as variáveis não são classificadas como independentes ou dependentes, sendo uma técnica estatística multivariada que examina todo o conjunto de relações interdependentes entre variáveis (SANTOS, 2016).

Ao pretender criar e relacionar as variáveis governança pública, auditoria interna e desempenho organizacional, - optou-se pela Análise Fatorial Confirmatória (AFC). A técnica utilizada na pesquisa AFC deriva de um modelo fatorial *a priori* (raciocínio dedutivo para fazer hipótese de uma estrutura antecipadamente) (MATOS; RODRIGUES, 2019).

Diante disso, a análise fatorial confirmatória determina como um modelo testado consegue se ajustar aos dados. Portanto, na AFC precisamos especificar,

antecipadamente, toda estrutura a ser testada. Nesse caso, é essencial que a pesquisa seja dirigida pela teoria e/ou pesquisas anteriores. AFC é uma perspectiva mais nova e “busca hipóteses ou confirmar teorias a respeito de fatores presumidamente existentes.” (MATOS; RODRIGUES, 2019).

A AFC é também usada para testar hipóteses, onde o pesquisador é guiado por teoria e testa em que medida as variáveis são representativas de um conceito/ dimensão (FIGUEIREDO FILHO; SILVA JÚNIOR, 2010).

Na utilização dessa técnica quantitativa, os objetivos da fatorial são formados com a especificação da variável e seus indicadores. Segundo Malhotra (2012) e Hair Junior *et al.* (2009), após a geração dos fatores, constrói-se a matriz de correlação das variáveis. A partir daí, passa-se ao teste da conveniência do modelo fatorial. Dessa forma, o teste de esfericidade de Bartlett vai possibilitar a rejeição (para valores elevados) ou não (para valores baixos), ou pode resultar em uma hipótese nula, sendo essa última significativa ao nível de 0,05, quando a análise fatorial se mostra adequada ao modelo.

A medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) indica que a um valor superior a 0,5 as correlações entre pares de variáveis podem ser explicadas por outras variáveis onde a análise fatorial é apropriada. O alfa de Cronbach verifica a análise fatorial sobre confiabilidade dos fatores ou escalas, para que sejam estabelecidas as correlações e é aceitável com valor superior a 0,5 ou 50% (SANTOS, 2016).

A etapa seguinte de determinação do método de análise fatorial ocorre com a construção dos fatores, chamada Análise de Componentes Principais (ACP), que consiste na construção de componentes, fazendo parte da variância dos itens. Em síntese, cada componente carrega, em grau variado de intensidade, cada uma das variáveis. Portanto, matriz de cargas dos componentes principais permite calcular o autovalor de cada componente. Isso representado pelo quadrado do desvio padrão, bem como o percentual da variância explicada em cada componente principal e o seu valor acumulado diante do componente incluído na análise (SANTOS, 2016).

A definição do número de fatores a serem extraídos na análise pode ser feita a partir de uma variedade de critérios, entre os quais estão os componentes com autovalor maior que um. Sendo que esse percentual desejado da variância explicada é um critério *a priori*. Uma vez definido, o número de fatores vai gerar diversas

variâncias, resultando no número de fatores definidos. A partir daí, faz-se uma tabela de cargas fatoriais. Isso posto, os fatores deverão passar por uma rotação oblíqua com procedimento promax que assume relação de dependência entre as variáveis, sendo indicado para fatores correlacionados (MALHOTRA, 2012).

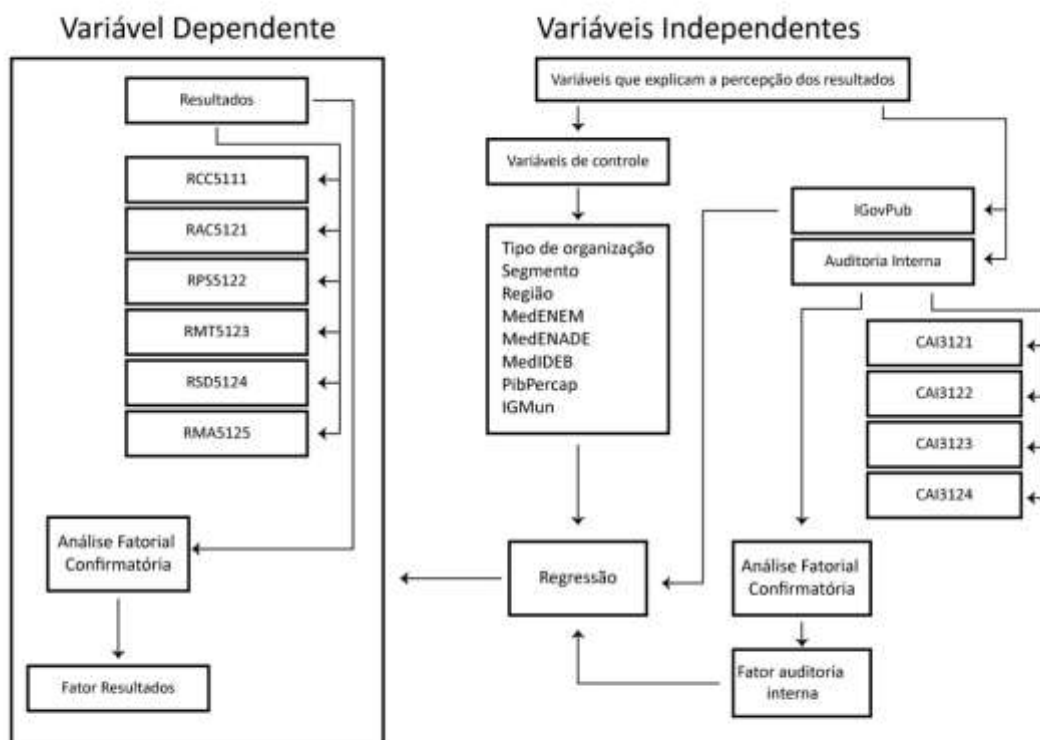
Nesse sentido, os dois últimos procedimentos ainda serão realizados. São eles: a seleção das variáveis substitutas e a determinação do ajuste do modelo. De acordo com Malhotra (2012), a seleção de variáveis substitutas possibilita ao pesquisador uma análise subsequente e a interpretação dos resultados em termos das variáveis originais e não em escores fatoriais. Conclui-se, então, que no exame das diferenças ou resíduos entre as correlações observadas e as reproduzidas: se houver muitos resíduos grandes, o modelo fatorial não proporcionará um bom ajuste aos dados, e deverá ser reconsiderada (MALHOTRA, 2012).

Após a realização da análise fatorial e determinação dos fatores gerados a partir dos itens de cada variável, foi realizada a análise da regressão linear múltipla.

Malhotra (2012) explica que a técnica de regressão dos dados serve para, após a análise fatorial, buscar verificar a existência de relação entre as variáveis presentes no modelo. Então, neste estudo, a regressão procurou identificar relações das variáveis que representam a governança pública, auditoria interna e desempenho organizacional. A relação será significativa, ou seja, haverá impacto entre as variáveis explicativas e explicadas, se no teste do modelo estatístico, o p-valor da variável correlacionada for menor que 0,05.

A modelagem quantitativa, que pode ser visualizada na Figura 1, considera Resultados como variável dependente, isto é, a ser explicada. Ela resulta da análise fatorial realizada, conforme descrito, anteriormente, a partir dos itens que compõem esta variável. Na Figura 1, os itens estão representados pelos seus códigos e que foram descritos no Quadro 2. A variável explicativa Auditoria interna também é resultado da análise fatorial dos itens descritos no Quadro 2, e esses itens são descritos na Figura 1 pelos seus respectivos códigos. Na Figura 1, também estão descritas as variáveis de controle que foram já descritas, também anteriormente, que foram incluídas com o objetivo de minimizar o efeito de variáveis explicativas que também podem impactar o desempenho organizacional.

Figura 1 - Modelagem Quantitativa da Pesquisa



Fonte: Elaboração da autora desta dissertação (2021).

O modelo geral para a regressão multivariada é representado por:

$$\hat{y} = \beta_0 + \beta_1x_1 + \beta_2x_2 + \beta_3x_3 + \dots + \beta_nx_n + X\beta + e$$

Para este estudo, foram elaborados três modelos de regressão com objetivo de avaliar as relações entre governança pública e resultados (Modelo 1), auditoria interna e resultados (Modelo 2) e governança pública e auditoria interna e resultados (Modelo 3). Para estes modelos, as equações da regressão são descritas a seguir:

Modelo 1

$$fRES = \beta_0 + \beta_1 GovPub + X\beta + e$$

Onde:

fRES – é o fator de resultados, a variável dependente;

β_0 – é o coeficiente linear, o parâmetro do intercepto;

β_1 – é o coeficiente angular correspondente a variável Índice de governança pública;

$X\beta$ – é a matriz de variáveis de controle;

e – é o resíduo do modelo.

Modelo 2

$$fRES = \beta_0 + \beta_1 fCAI + X\beta + e$$

Onde:

fRES – é o fator de resultados, a variável dependente;

β_0 – é o coeficiente linear, o parâmetro do intercepto;

β_1 – é o coeficiente angular correspondente a variável Auditoria Interna

$X\beta$ – é a matriz de variáveis de controle;

e – é o resíduo do modelo.

Modelo 3

$$fRES = \beta_0 + \beta_1 IGovPub + \beta_2 fCAI + X\beta + e$$

Onde:

fRES – é o fator de resultados, a variável dependente;

β_0 – é o coeficiente linear, o parâmetro do intercepto;

β_1 – é o coeficiente angular correspondente a variável Índice de governança pública;

β_2 – é o coeficiente angular correspondente a variável fator de auditoria interna;

$X\beta$ – é a matriz de variáveis de controle;

e – é o resíduo do modelo.

3.4 AMOSTRA E CONTEXTO EMPÍRICO DA PESQUISA

A população da pesquisa, capturada no período de 2018, foi composta por 526 organizações, mas a amostra utilizada foi de 498 organizações que atenderam ao questionário de autoavaliação enviado pelo Tribunal de Contas da União, cujas respostas foram consideradas válidas, pois estavam completas com todas as respostas às perguntas presentes no questionário.

O questionário possuía 100 questões, divididas em cinco temas: (1) governança pública (liderança, estratégia, transparência); (2) governança e gestão de pessoas; (3) governança e gestão de tecnologia da informação; (4) governança e gestão de contratações; e (5) resultados. Entretanto, para o estudo, apenas as dimensões governança (que inclui as variáveis governança e auditoria interna) e

resultados foram utilizadas, pois eram as que estavam diretamente ligadas ao objeto da pesquisa.

3.4.1 Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União (TCU) é órgão de controle externo da Administração Pública Federal que, junto com o Congresso Nacional, exerce as funções de controle externo. Nas palavras descritas pelo próprio TCU:

O TCU é o órgão de controle externo do governo federal e auxilia o Congresso Nacional na missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade. Para isso, tem como meta ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável. (BRASIL, 2016).

A proposta de criação da política de governança se originou da cooperação dos órgãos centrais do governo com o Tribunal de Contas da União. Para formalizar, foi necessário editar um ato normativo que estabelecesse boas práticas de governança - Guia da Política de Governança Pública. (BRASIL, 2018).

Diante das constatações de má utilização de recursos públicos, o governo federal percebeu a necessidade de positivar o tema governança e seus instrumentos como: programas de integridade, controles internos e gestão de risco. Foram sancionadas normas para tratar do tema no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e também das empresas estatais. Em paralelo, manuais e guias de orientação foram publicados por diversos órgãos e entidades, em especial pelo Tribunal de Contas da União, o que facilitou de modo significativo o entendimento dos principais conceitos e de suas operacionalizações por servidores públicos (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2020).

Essa linha de ação do TCU procura, por meio de sua equipe técnica, desenvolver a criação de documentos que possam ilustrar a importância da matéria para todos os gestores e para sociedade. Nesse diapasão, foi publicado, primeiramente, um conjunto de boas ações de governança, com foco na área corporativa pública, em documento denominado Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, aprovado pela Portaria

TCU N ° 25/ 2014. Em seguida, houve a publicação de um manual simples e prático, voltado às prefeituras e órgãos que ainda se encontravam em estágios embrionários na execução da governança, denominado Dez Passos para a Boa Governança (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2020).

O referencial básico de governança estabeleceu três mecanismos necessários para o exercício de suas funções: liderança; estratégia e controle. Essas diretrizes visam avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (NARDES; ALTOUNIAN; VIEIRA, 2018).

O Brasil está evoluindo em termos de governança pública seja por meio da publicação de normativos e manuais que abordam o tema, seja pela incorporação gradativa de boas práticas que afetam os mecanismos de liderança, estratégia e controle (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2020).

É nesse contexto que foi lançada a pesquisa Levantamento de Governança e Gestão Públicas, desde o ano de 2014, cujo objetivo é “conhecer melhor a situação da governança no setor público e estimular as organizações públicas a adotarem boas práticas de governança.” Desde 2014, houve levantamentos em 2014, 2017, 2018 e 2021, tal como já se aludiu.

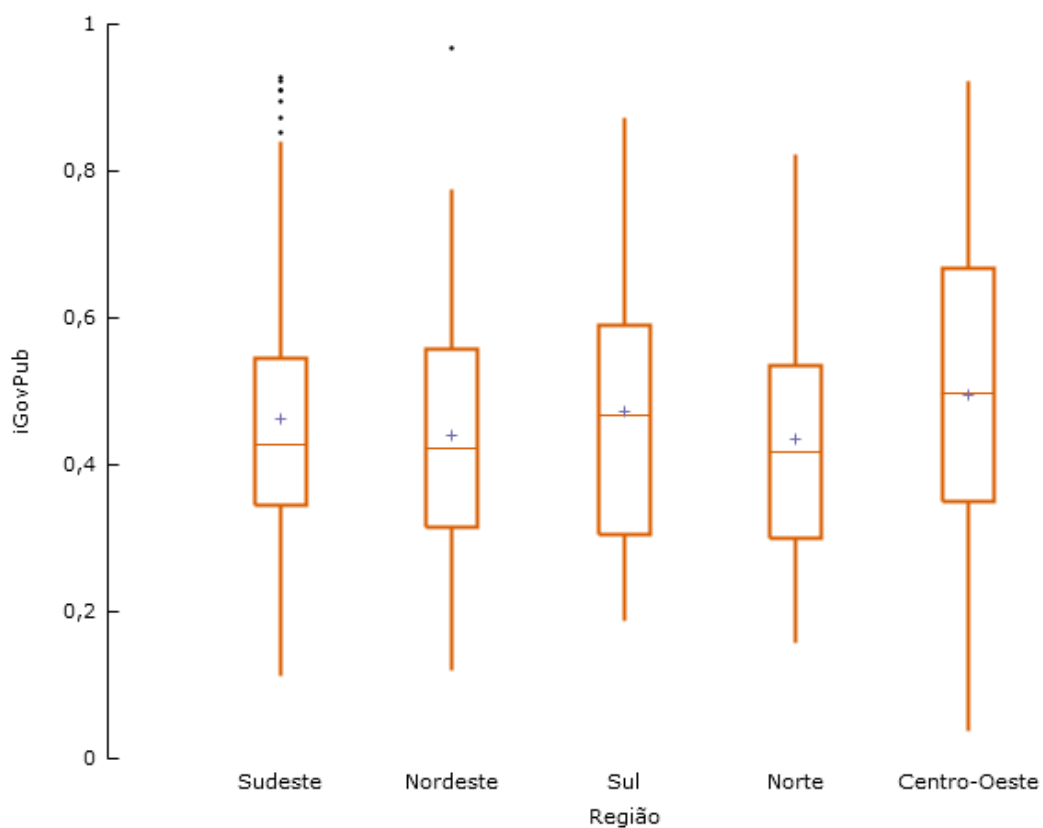
4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Nesta seção, apresentaremos a análise descritiva dos dados da pesquisa. É importante, por isso, recuperar o objetivo geral da pesquisa que foi analisar a relação entre auditoria interna, governança pública e desempenho organizacional no setor público. Para isso, foram tomados como dados os resultados de levantamento efetuado pelo TCU em organizações federais, durante o ano de 2018.

A primeira análise refere-se à distribuição do Índice de Governança Pública entre as regiões do Brasil, os Segmentos e Tipos de organização. Objetiva apenas fazer uma breve descrição do indicador governança pública, considerando essas variáveis: Região, Tipo de organização e Segmento, ao qual pertencem as organizações do objeto do estudo.

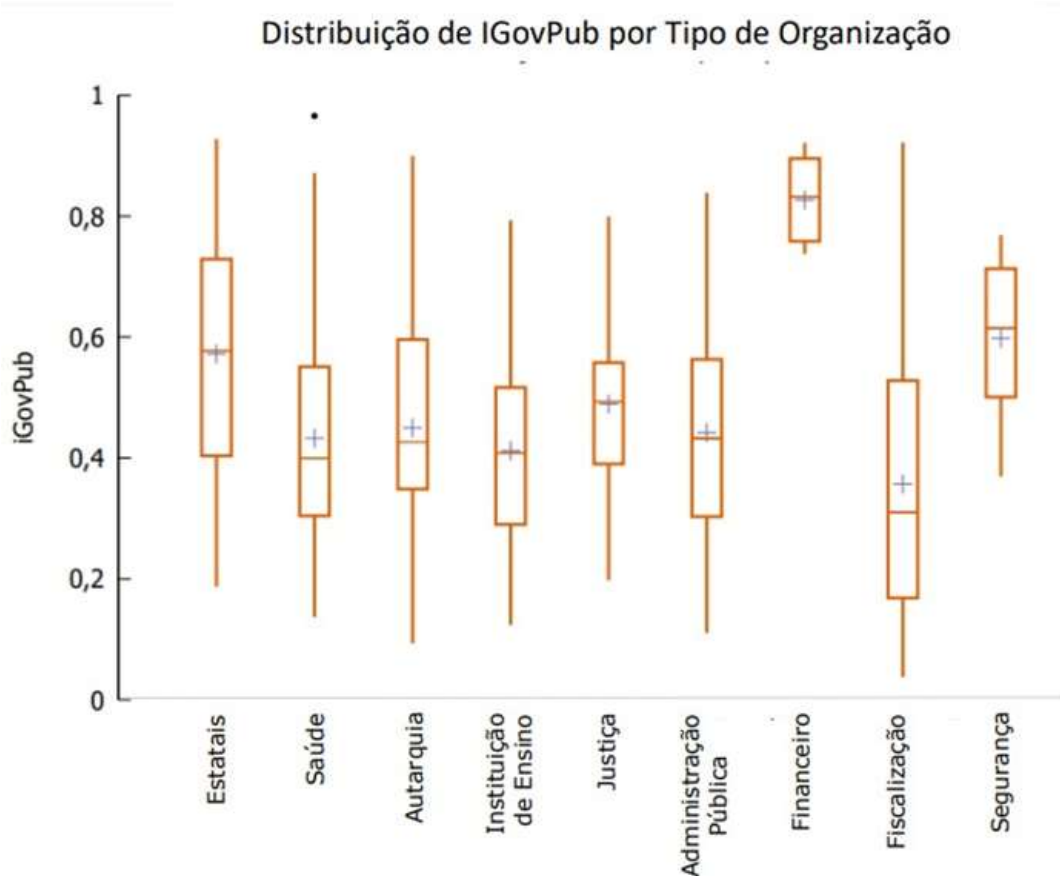
Figura 2 - Gráfico de Distribuição de Índices de Governança Pública por Regiões Brasileiras - 2018



Fonte: Elaboração da autora desta dissertação (2022) a partir da base de dados TCU (BRASIL, 2018).

No gráfico da Figura 2, pode-se observar que a região com maior índice de Governança Pública é a região Centro-Oeste. Nesse caso, é o único que é o terceiro quartil e está acima de 0,6, valor igual a 0,67. Vale ressaltar que a Região Centro Oeste é a que apresenta a distribuição mais simétrica, na qual o valor da média é bem próximo do valor da mediana. Registre-se, também, que essa região concentra a maior quantidade de organizações, inclusive aquelas voltadas para a própria atuação no controle de outras organizações, além da própria proximidade com o TCU, órgão principal de controle externo do Brasil. E a região com menor índice de Governança Pública é a região Norte. Em ordem crescente, segue para região Sudeste, Nordeste e Sul.

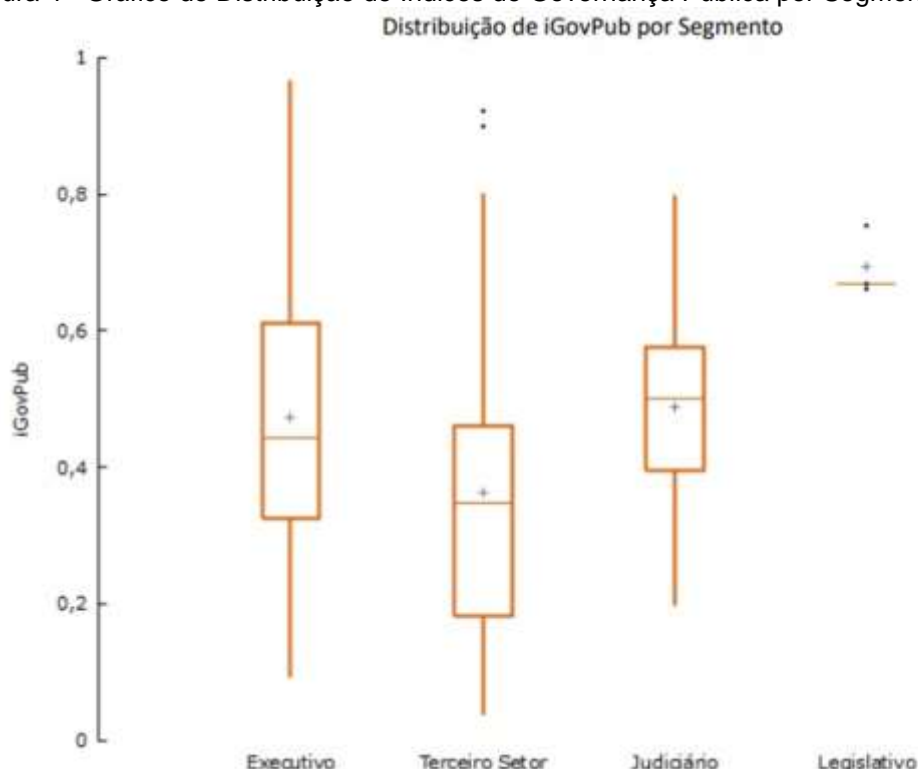
Figura 3 - Gráfico de Distribuição de Índices de Governança Pública por Tipos de Organização - 2018



Fonte: Elaboração própria da autora desta dissertação (2022) a partir da base de dados TCU (BRASIL, 2018).

Observa-se uma grande diferença no Índice de Governança Pública do tipo de organização “financeiro” em relação aos outros tipos de organizações, no qual é o único que apresenta a média e mediana maior que 0,8. Como a maioria das organizações presentes neste grupo é de bancos, sabe-se que as organizações bancárias possuem nível de controle externo maior do que a maioria dos demais tipos, incluindo o próprio Banco Central, entre outros órgãos de controle. Essa relação obrigatória com órgãos reguladores externos deve favorecer o sistema de governança desse tipo de organização. Além disso, o segmento financeiro também possui organizações com ações negociadas na bolsa de valores como o Banco do Brasil e o BB seguridade, o que torna essas organizações, ainda mais fiscalizadas já que, obrigatoriamente, devem possuir sistema de governança corporativa. Destaca-se, também, o tipo de organização “segurança”, que apresenta a média do iGovPub em torno de 0,6. Os demais tipos de organização apresentaram média de iGovPub acima de 0,3 e abaixo de 0,6.

Figura 4 - Gráfico de Distribuição de Índices de Governança Pública por Segmento - 2018



Fonte: Elaboração própria da autora desta dissertação (2022) a partir da base de dados TCU (BRASIL, 2018)

O segmento Legislativo apresentou a maior média do Índice de Governança Pública, além de apresentar quartis igual à mediana, devido ao número reduzido de observações. O segmento Terceiro Setor foi o que apresentou menor média no Índice de Governança Pública.

4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA REGRESSÃO

4.2.1 Validação da amostra, fatores e correlações

A confiabilidade dos dados foi testada, abrangendo as variáveis quantitativas da base de dados. O coeficiente alfa de Cronbach foi utilizado para validação dos fatores, após a análise fatorial. O alfa de Cronbach deve ser superior a 0,5 ou 50%, fator que representa a auditoria interna (0,828), seguido do fator Resultados (0,787), que se mostra significativo na interpretação do teste de confiabilidade.

Quadro 4 - Teste de Confiabilidade

Variável	Itens	Nº de itens	Alfa de Cronbach
Auditoria Interna	CAI3121, CAI3122, CAI3123, CAI3124	4	0,828
Resultados	RCC5111, RAC5121, RPS5122, RMT5123, RSD5124, RMA5125	6	0,787

Fonte: Dados da pesquisa da autora desta dissertação (2021).

Os testes de medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), considerados desejáveis para valores acima de 0,70 e inaceitáveis para valores abaixo de 0,50, ao ser analisados, Quadro 5, demonstraram que a amostra é válida, uma vez que os fatores se mostram com valor igual ou superior a 0,50. O teste de Bartlett, que analisa a variância e a homogeneidade entre as variáveis, rejeitando a hipótese nula com $p < 0,5$ mostra que, para a variável auditoria interna, governança pública e desempenho organizacional não há homogeneidade de variâncias e as distribuições não são normais.

Quadro 5 - Teste KMO e Bartlett

Variáveis	KMO	Teste de Bartlett	g.l.	Sig.
Auditoria Interna	0,759	884,112	6	0
Resultados	0,829	843,985	15	0

Fonte: dados da pesquisa da autora desta dissertação (2021).

A partir da construção dos fatores, foram testados modelos que consideraram a auditoria interna e a governança pública como variáveis independentes e a variável Resultados como variável dependente. Os resultados das regressões realizadas, conforme descrito no tópico da metodologia, são apresentados e interpretados a partir dos resultados encontrados e de acordo com o referencial teórico da pesquisa.

No primeiro modelo de regressão, utilizou-se como variável dependente a percepção dos Resultados (fRes).

Quadro 6 - Modelo 1_ Índice de Governança Pública (IGovPub) e Resultados

(continua)

Modelo 1						
Variável Dependente: Resultado (fRes)						
Source	SS	df	MS	Number of obs	494	
				F(21, 472)	10.53	
Model	156.845984	21	7.46885639	Prob > F	0.0000	
Residual	334.718551	472	.709149472	R-squared	0.3191	
				Adj R-squared	0.2888	
Total	491.564.535	493	.997088307	Root MSE	.84211	
fRES	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
Tipo de Org.						
Ensino	-.1627535	.1573632	-1.03	0.302	-.4719727	.1464657
Justiça	-.4110836	.4332859	-0.95	0.343	-1.262.492	.4403244
Fiscalização	-.4613834	.2967314	-1.55	0.121	-1.044.461	.1216945
Saúde	-.3633576	.1789538	-2.03	0.043	-.7150024	-.0117128
Financeiro	.2844703	.2819278	1.01	0.313	-.2695185	.8384591
Segurança	-.4524363	.2610604	-1.73	0.084	-.9654207	.0605482
Autarquias	-.1693398	.169959	-1.00	0.320	-.5033098	.1646301
Estatais	.0053924	.1613526	0.03	0.973	-.3116659	.3224506
Segmento						
Judiciário	.5221936	.4008929	1.30	0.193	-.265562	1.309.949
Legislativo	-.2450392	.5050508	-0.49	0.628	-1.237.465	.747387
Terceiro setor	.4511072	.2411414	1.87	0.062	-.0227363	.9249507

Quadro 6 - Modelo 1_ Índice de Governança Pública (IGovPub) e Resultados

(conclusão)

fRES	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
Região						
Nordeste	.0920194	.2079039	0.44	0.658	-.3165122	.500551
Centro-Oeste	.0354341	.2305434	0.15	0.878	-.4175843	.4884526
Sudeste	.2902135	.2970113	0.98	0.329	-.2934146	.8738416
Sul	.0565598	.3225927	0.18	0.861	-.5773356	.6904553
MedEnem	.0000906	.0051865	0.02	0.986	-.010101	.0102821
MedEde	.0514287	.215242	0.24	0.811	-.3715223	.4743798
MedIdeb	.0074862	.0056297	1.33	0.184	-.0035762	.0185485
PibPercap	1.78e-06	3.19e-06	0.56	0.578	-4.50e-06	8.05e-06
IGMun	-.0396751	.059229	-0.67	0.503	-.1560602	.0767101
iGovPub	2.546221	.2280087	11.17	0.000	2.098183	2.994259
Cons	-3.071767	2.520494	-1.22	0.224	-8.024545	1.88012

Fonte: Elaboração pela autora desta dissertação (2021).

Como variável independente o Índice de Governança pública (IGovPúb) e a variável de dependente Resultados. As variáveis de controle foram: o Tipo de organização, o Segmento, a Região, a Média do Enem, a Média Enade, a Média do Ideb, PIB per Capita e o Índice de Governança Municipal (IGM).

O R² observado foi de 0,2889. Dessa forma, o modelo explica a variável percepção dos resultados em 28,89%.

O coeficiente correspondente à variável iGovPub foi aceita no modelo, a um nível de significância de 5%, bem como o Tipo de Organização Estatal. Dessa forma, pode-se aceitar a hipótese de que o Índice de Governança Pública interfere na percepção de Resultados. Esse resultado era esperado, devido ao mecanismo utilizado para a implantação da governança pública que tem uma função direcionadora. Dentre os mecanismos, estão a liderança, estratégia e controle que postos em prática avaliam, direcionam e monitoram a gestão pública, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2021). Portanto, demonstra a influência do nível do iGovPub nos Resultados das instituições públicas.

Registre-se, também, que, além de significativa, a variável iGovPub apresentou sinal positivo. Isso indica que a melhoria de indicadores de governança pública aumenta o desempenho das organizações públicas. Esse resultado está em

linha com o referencial teórico discutido, anteriormente, que defende que a melhoria da governança no setor público é uma ferramenta importante para melhorar o desempenho das organizações desse setor. Sua melhoria implica no aumento do controle tanto interno quanto externo o que pode favorecer o aumento do desempenho dos gestores públicos (KALAOUM; TRIGO, 2021; NARDES; ALTOUNIAN; VIEIRA, 2018). A participação da sociedade, segundo Lamoglia, Ohayon e Marques (2020) é consequência natural da transparência, visando ao governo salvaguardar os direitos básicos e fundamentais do cidadão com necessidade de esclarecimentos sobre o desempenho do setor público.

A variável Índice de Governança Municipal não foi significativa. Esperava-se que maiores níveis de governança municipal provocassem melhoria no desempenho das organizações, já que o pressuposto é que a governança pública aumenta eficiência e resultados (KALAOUM; TRIGO, 2021; NARDES; ALTOUNIAN; VIEIRA, 2018), mas neste estudo essa variável não se mostrou significativa.

O índice de gestão municipal serve para visualizar as boas práticas de gestão local e serve, também, para sinalizar o quanto os cidadãos são estimulados à participação social, contribuindo para uma maior integração do governo com a sociedade. A expectativa era que, com a melhoria da governança municipal, houvesse um reflexo também na governança sobre as organizações públicas federais e seus resultados. Isso não ocorreu. Possivelmente, as práticas de governança local não conseguem ser reproduzidas pelos cidadãos também sobre organizações federais, que pode ser a ideia de que elas não são da sua responsabilidade.

Em relação à variável de controle tipo de organização, apenas organizações vinculadas à área de saúde, como hospitais universitários, apresentaram significância estatística, indicando haver uma relação entre este tipo de organização e resultados das organizações públicas. Por se tratar de uma área mais sensível que atua com cuidados com a saúde dos indivíduos, é possível que essa percepção dos respondentes afete a sua percepção de resultados.

Outro ponto que se destaca, em relação ao tipo de organização, é das organizações de ensino, era esperado que apresentassem significância estatística, já que, conforme Sales *et al.* (2020), que quase 50% das Universidades Federais

Brasileiras aderiram às práticas de governança recomendadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Isso não se revelou neste estudo.

Esperava-se, também, que as variáveis associadas ao nível de educação (MedEnem; MedEnade; Medldeb) exercessem alguma influência sobre o desempenho das organizações públicas. Efeitos indiretos dos níveis de educação sobre o desempenho poderiam ser sentidos, na medida em que melhoria nos níveis de educação poderiam favorecer a compreensão do papel do cidadão em relação ao governo e suas organizações, o que fortaleceria a governança e, conseqüentemente, o desempenho. Estudos futuros poderão ampliar análises mais direcionadas a compreender o papel da educação em relação às organizações públicas.

Poder-se-ia esperar, também, que os valores do PIB per Capita pudessem influenciar o desempenho das organizações públicas. Regiões mais ricas tenderiam a apresentar indivíduos com melhores níveis de educação e formação. Nesse sentido, dois movimentos poderiam influenciar o desempenho das organizações públicas: por um lado, haveria indivíduos mais bem qualificados dentro dessas organizações; e por outro, haveria indivíduos com melhores condições de exercerem pressão para desempenhos melhores dessas organizações. Entretanto, essa variável não se mostrou significativa.

A região onde se localiza a organização e o segmento ao qual pertencem as empresas também não se mostraram variáveis significativas.

Quadro 7 - Modelo 2 _ Auditoria Interna (CAI) e Resultados

(continua)

Resultados (fRes)					
Source	SS	df	MS	Number of obs	494
				F(21, 472)	4.59
Model	83.3682354	21	3.96991597	Prob > F	0.0000
Residual	408.1963	472	.864822669	R-squared	0.1696
				Adj R-squared	0.1327
Total	491.564535	493	.997088307	Root MSE	.92996

Quadro 7 - Modelo 2 _ Auditoria Interna (CAI) e Resultados

(conclusão)

fRES	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
Tipo de Org.						
Ensino	-.0862911	.1740414	-0.50	0.620	-.4282829	.2557008
Justiça	-.2429973	.4845813	-0.50	0.616	-1.195.201	.7092062
Fiscalização	-.4061928	.3331189	-1.22	0.223	-1.060.772	.2483867
Saúde	-.2781526	.1975173	-1.41	0.160	-.6662745	.1099694
Financeiro	1.107.877	.2983491	3.71	0.000	.5216208	1.694.134
Segurança	-.0214593	.2859733	-0.08	0.940	-.5833977	.540479
Autarquias	-.0402629	.1881087	-0.21	0.831	-.4098971	.3293712
Estatais	.3903483	.1734455	2.25	0.025	.0495274	.7311691
Segmento						
Judiciário	.612603	.4463033	1.37	0.171	-.2643842	148.959
Legislativo	.2672428	.5552634	0.48	0.631	-.8238512	1.358.337
Terceiro setor	.3899884	.2662402	1.46	0.144	-.1331742	.9131511
Região						
Nordeste	.166294	.2294558	0.72	0.469	-.2845872	.6171752
Centro-Oeste	.1570303	.2548123	0.62	0.538	-.3436765	.6577371
Sudeste	.4235998	.327708	1.29	0.197	-.2203472	1.067.547
Sul	.2183319	.3558163	0.61	0.540	-.480848	.9175118
MEdEnem	-.0010098	.0057275	-0.18	0.860	-.0122643	.0102447
MedEde	.0921775	.2377755	0.39	0.698	-.375052	.559407
MedIdeb	.0087148	.0062171	1.40	0.162	-.0035018	.0209314
PibPercap	2.05e-06	3.53e-06	0.58	0.562	-4.88e-06	8.98e-06
IGMun	-.0573526	.0654112	-0.88	0.381	-.1858858	.0711807
fCAI	.1932936	.0464778	4.16	0.000	.1019645	.2846227
Cons	-1.876124	2.781063	-0.67	0.500	-7.340919	3.588672

Fonte: Elaboração pela autora desta dissertação (2021).

No segundo modelo de regressão, utilizou-se, como variável dependente, a percepção dos Resultados (fRes). Como variáveis independentes IGovPub e o Fator de Auditoria Interna. As variáveis de controle foram: o Tipo de Organização, o Segmento, a Região, a Média Enade; a Média Ideb, PIB Per Capita e o Índice de Governança Municipal.

O R² observado foi de 0,1327. Dessa forma, o modelo explica a variável percepção dos resultados em 13,27%.

Entre os coeficientes correspondentes à variável independente, o da Auditoria Interna foi aceito no modelo a um nível de significância de 5%, bem como o valor correspondente à variável de controle Tipo de Organização: Bancos e Estatais.

Como era de se esperar, ações de auditoria interna tendem a afetar o desempenho das organizações públicas. Considerando que a auditoria interna se ocupa de verificação dos controles internos, verificação de adequação das ações aos padrões previamente estabelecidos, a sua existência pode levar a organização a níveis melhores de eficiência e eficácia, conseqüentemente, seus resultados. Ainda é possível considerar que, com a visão mais recente do papel da auditoria interna de deixar de ser apenas para verificação de conformidade para atuar também de forma estratégica, é de se esperar que níveis melhores e maiores de auditoria interna tenham, como consequência, melhores percepções de desempenho das organizações.

É importante destacar que o sinal da variável auditoria interna é positivo, indicando, como esperado, que maiores níveis de auditoria interna aumentam o desempenho das organizações públicas que compuseram a amostra. Isso é relevante para a prática da gestão das organizações públicas que podem atuar no sentido de melhorar seus setores de auditoria interna, com a perspectiva de melhorar o desempenho das organizações sob seu controle.

Esse resultado está em linha com a teoria discutida, anteriormente, e com o pressuposto adotado de que a auditoria interna dentro das organizações públicas é uma variável que pode ser importante para melhorar o desempenho do setor público. A importância da efetiva atuação desta atividade é enfatizada pelos autores Amaral e Bertegani (2018), afirmando que as probabilidades de acerto nas tomadas de decisões, pelas empresas que possuem um controle interno de auditoria, são maiores e mais eficazes nos seus resultados, garantindo a esses uma vantagem considerável, em comparação com as outras organizações que se ausentam desse recurso de controle. Nesse sentido, a Confederação Nacional de Municípios (CNM) (2016) destaca que os Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios apontam que boas práticas de controle interno poderiam evitar falhas simples, que são comuns entre os gestores municipais.

Quanto ao Tipo de Organização, Financeiro e Estatais se mostraram significativos para influenciar nos Resultados. Analisando as empresas que compõem esses tipos de organização, percebem-se diversas empresas que atuam no mercado e de alguma forma competem com outras empresas privadas em busca

de melhores resultados. Assim sendo, é possível que a pressão por resultados, exercida por investidores que possuem ações dessas empresas negociadas nas bolsas de valores, obriguem essas empresas a buscarem resultados cada vez melhores. Nesse caso, não só o papel da auditoria interna que é exercido por atores organizacionais de controle interno, mas também atores da governança corporativa aumentam a pressão por resultados.

Nesse modelo ainda se destacam as variáveis MedEnem; MedEnade; Medldeb e PibPerCap e Índice de Governança Municipal que continuam não significativas como no Modelo 1. Da mesma forma, esperava-se que essas variáveis se mostrassem significativas para explicar o desempenho das organizações públicas. Isso não ocorreu.

Semelhante ao Modelo 1, as variáveis Segmento da organização e a Região onde as organizações se localizam não foram significativas, indicando que elas não exercem influência sobre o desempenho das organizações.

Quadro 8 - Modelo 3_ Auditoria Interna (CAI) e Índice de Governança Pública (IGovPub)
(continua)

Resultados (fRes)					
Source	SS	Df	MS	Number of obs	494
				F(22, 471)	10.27
Model	159.386165	22	7.24482569	Prob > F	0.0000
Residual	332.17837	471	.705261932	R-squared	0.3242
				Adj R-squared	0.2927
Total	491.564535	493	.997088307	Root MSE	.8398
fRES	Coef.	Std. Err.	T	P> t 	[95% Conf. Interval]
Tipo de Org.					
Ensino	-.1874474	.1574698	-1.19	0.235	-.4968777 .1219829
Justiça	-.5541844	.4386263	-1.26	0.207	-1.416.091 .3077222
Fiscalização	-.5682583	.3012277	-1.89	0.060	-1.160.175 .0236581
Saúde	-.377865	.1786263	-2.12	0.035	-.7288681 -.026862
Financeiro	.2695765	.2812634	0.96	0.338	-.2831099 .822263
Segurança	-.5182605	.2626441	-1.97	0.049	-1.03.436 .0021613
Autarquias	-.206592	.1706254	-1.21	0.227	-.5418731 .1286891
Estatais	-.0232837	.1616176	-0.14	0.886	-.3408644 .294297
Segmento					
Judiciário	.6190162	.4030346	1.54	0.125	-.1729521 1.410.985
Legislativo	-.2308284	.5037202	-0.46	0.647	-1.220.645 .7589886
Terceiro setor	.4467785	.2404903	1.86	0.064	-.0257882 .9193452

Modelo 3_ Auditoria Interna (CAI) e Índice de Governança Pública (IGovPub)

(continua)

fRES	Coef.	Std. Err.	T	P> t	[95% Conf. Interval]	
Região						
Nordeste	.0920896	.2073332	0.44	0.657	-.3153229	.4995022
Centro-Oeste	.0606823	.2302952	0.26	0.792	-.3918509	.5132155
Sudeste	.2776178	.2962705	0.94	0.349	-.3045576	.8597933
Sul	.0481995	.3217374	0.15	0.881	-.5840188	.6804178
MedEnem	.0003259	.0051738	0.06	0.950	-.0098406	.0104925
MedEde	.03681	.2147893	0.17	0.864	-.3852539	.4588739
MedIdeb	.0072029	.0056162	1.28	0.200	-.003833	.0182389
PibPercap	1.64e-06	3.19e-06	0.52	0.606	-4.62e-06	7.90e-06
IGMun	-.0355186	.059107	-0.60	0.548	-.1516647	.0806275
fCAI	-.0955677	.0503563	-1.90	0.058	-.1945186	.0033832
iGovPub	2.832285	.2728062	10.38	0.000	2.296218	3.368353
Cons	-3.218418	2.514764	-1.28	0.201	-8.159963	1.723126

Fonte: Elaboração pela autora desta dissertação (2021).

No terceiro modelo de regressão, utilizou-se, como variável dependente, a percepção dos Resultados (fRes). As variáveis independentes do modelo são: o Fator de Auditoria Interna e o Índice de Governança Pública. As variáveis de controle foram: o Tipo de organização, o Segmento a Região, a Média do Enem, a Média Enade, a Média Ideb, PIB Per Capita e o Índice de Governança Municipal

O R² observado do Modelo foi de 0,2927. Dessa forma, o Modelo explica a variável percepção dos Resultados em 29,27%, uma relação moderada. Apesar de relativamente pequena, a inclusão, no mesmo Modelo, das duas variáveis explicativas (Índice de Governança Pública e Auditoria Interna) eleva um pouco a capacidade explicativa do Modelo. Entretanto, a inclusão de ambas, no mesmo Modelo, deixa a variável auditoria interna no limite da significância estatística ($P > |t| < 0,05$), mas não é significativa.

A inclusão das duas variáveis no mesmo modelo também modifica os tipos de organização com significância estatística em relação ao Modelo 2. Nesse Modelo, passam a ser significantes os tipos de organização saúde, especificamente os hospitais universitários e os tipos segurança, especificamente os órgãos militares, como os comandos da Marinha, Exército e Aeronáutica, a Polícia Civil, o Corpo de Bombeiros e a Polícia Militar do Distrito Federal.

Como no Modelo 1, a variável governança pública continuou significativa para explicar o desempenho das organizações públicas. Isso continua em sintonia com o referencial teórico e com a perspectiva dos estudiosos e práticas da gestão pública, como é o caso do TCU que defende que a governança pública é o meio, através do qual, as organizações públicas alcançarão desempenhos melhores, o que pode favorecer o Estado a atender, de forma mais efetiva, às demandas da sociedade em áreas mais sensíveis como educação, saúde e segurança pública.

Entretanto, a expectativa desse Modelo 3 era que tanto a auditoria interna quanto a governança pública apresentassem significância estatística e positiva, já que o pressuposto teórico é que melhores práticas de governança pública e auditoria interna (controle interno) tenham, como consequência, a melhoria do desempenho das organizações públicas. Nesse Modelo, essa expectativa não só não foi atendida pela falta de significância estatística da variável auditoria interna, quanto essa variável mostrou sinal contrário ao esperado.

De acordo com o Guia os Dez Passos para a Boa Governança do TCU (BRASIL, 2021), deve-se assegurar a efetividade da auditoria interna, aumentando e protegendo o valor organizacional, fornecendo avaliação e conhecimento objetivo baseados em riscos, para aprimorar os processos de governança, gestão de risco e do controle. Nesse sentido, era de se esperar que a variável auditoria interna se mostrasse significativa e positiva. Essa expectativa não foi atendida.

Diante desse resultado, poder-se-ia suscitar, como ponto de reflexão, a possibilidade de se considerar que ações que fortaleçam a governança pública podem ser mais efetivas do que ações que favoreçam o fortalecimento da auditoria interna. Isso não significa desprezar as ações de auditoria interna, até porque a auditoria interna funciona como uma das dimensões do controle interno que é parte integrante da governança pública. Além do mais, Vieira e Barreto (2019) acrescentam que, para atender aos requisitos de boas práticas de governança, a auditoria interna atua como apoio à governança e reflete no alinhamento entre gestores e a sociedade. Ainda segundo Silva e Costa (2019), quanto maior o nível de cumprimento das normas, maior é a qualidade da auditoria interna e, consequentemente, maior a contribuição para a governança. Entretanto, o que se diz neste momento é que a governança pública se mostra mais diretamente relacionada com o desempenho das organizações públicas.

Assim, reforça-se que a ideia de impacto da governança pública sobre o desempenho das organizações públicas não é panaceia, mas trata-se de mais um instrumento de aprimoramento da gestão, onde legisladores e gestores públicos não devem ignorar seu potencial para aperfeiçoar a gestão pública (FORTINI; SHERMAN, 2017).

Apesar de se esperar uma correlação das variáveis IGM, Média Enem, Média Enade, Média Ideb e PibPerCap com os Resultados, isso não foi apontado no Modelo, como também ocorreu nos Modelos 1 e 2. Estudos futuros podem aprofundar as investigações de modo a entender, porque essas variáveis não se mostraram significativas em nenhum dos modelos já que se poderia esperar que elas tivessem alguma influência sobre o desempenho das organizações, especialmente, as variáveis associadas a níveis de educação, já que níveis maiores de educação podem proporcionar maior compreensão do papel, enquanto cidadão e aumentar a participação social, que geraria maior nível de governança pública. Nesse Modelo 3, as variáveis Segmento e Região onde a organização atua, também não se mostraram significativas como nos modelos anteriores.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo analisar a relação entre auditoria interna, governança pública e desempenho de organizações no setor público. Para alcançar este objetivo, optou-se pela pesquisa quantitativa, com regressão linear múltipla, contendo a proposição de três Modelos que serviram de referência para se analisar a relação entre governança pública e desempenho, auditoria interna e desempenho e um terceiro Modelo no qual se avaliou a relação entre auditoria interna e governança e desempenho organizacional.

Os dados foram coletados da pesquisa realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), com 526 organizações federais de todos os segmentos e tipos. Esse levantamento foi realizado no ano de 2018 e este estudo utilizou 498 organizações por terem todos os dados completos. Além das variáveis explicativas, auditoria interna e governança pública, foram utilizadas outras variáveis de controle, a saber: índice de governança municipal, média da nota Enem do município, média da nota Enade do município, média da nota Ideb do município, PIB per Capita do município.

A análise dos resultados, em conjunto com a discussão teórica, permitiu observar que existe relação entre governança pública, auditoria interna governamental e o desempenho organizacional no setor público. Individualmente, auditoria interna e governança pública mostraram-se significativas e positivas, quando relacionadas com o desempenho organizacional, o que está em linha com a discussão teórica. Entretanto, quando inseridas as duas variáveis explicativas em um único Modelo, a variável auditoria interna não se mostrou significativa. Se por um lado, a governança pública mostrou-se significativa e apresentou resultado dentro do esperado, a auditoria interna apresentou resultado contrário ao esperado, o que já permite sugerir novos estudos e novos modelos que investiguem esse resultado.

Observou-se que o território brasileiro a região brasileira com maior índice de governança pública concentra-se na região Centro-Oeste. Outros achados deste trabalho é o fato de que as variáveis de controle utilizadas, em sua maioria e nos três Modelos, não se mostraram significativas para explicar o desempenho das organizações públicas constantes na amostra constituída. Exceção para o Tipo de Organização Saúde, no primeiro Modelo; financeiro e Estatais, no segundo Modelo, e Saúde e Segurança, no terceiro Modelo.

Assim sendo, pode-se dizer que este trabalho apresenta contribuições importantes. Em primeiro lugar, pela natureza da pesquisa, a quantitativa, para buscar relacionar governança pública, auditoria interna e desempenho organizacional no setor público. Isso sugere inovação, pois a maioria dos trabalhos acadêmicos ainda se situa no campo teórico ou qualitativo, apesar de alguns trabalhos buscarem apresentar indicadores que possam avaliar índices de governança pública. Em segundo lugar, este trabalho problematiza o papel dos níveis de educação sobre o desempenho das organizações públicas, questionando, com isso, o próprio sentido da governança pública, já que pressupõe maior participação da sociedade e esperava-se que maiores níveis de educação contribuíssem com melhores resultados pelo efeito indireto sobre os índices de governança.

Além disso, ao apresentar os Modelos de regressão e seus resultados, este estudo apresenta resultados quantitativos do que a teoria vem sugerindo que melhores níveis de governança pública tendem a melhorar o desempenho das organizações públicas. Nesse sentido, há uma contribuição prática para os gestores e governantes públicos: melhorar a governança pública pode melhorar o desempenho de suas organizações. Da mesma forma que melhorar as práticas de auditoria interna também melhora o desempenho das organizações públicas.

Diante disso, houve as limitações da pesquisa. São pontos que se destacam: a falta de mais trabalhos, discutindo a temática. Isso limitou a capacidade de aprofundamento das discussões da pesquisa. A fonte de dados e a amostra da pesquisa se restringiram ao que o TCU tinha registrado no ano de 2018, pelo fato de - os dados de 2014 e 2017 serem bem diferentes - do que fora produzido em 2018. Com relação a 2021, a aplicação de questionários ainda não estava encerrada, quando da realização do estudo em questão.

Como recomendações para trabalhos futuros destacam-se o incremento de outros modelos teóricos, métodos e ferramentas, como análise do discurso com a utilização de entrevista, a ampliação da fonte de dados e a possibilidade de inserção de outras variáveis relativas à auditoria interna, governança pública e desempenhos das organizações públicas. Cabe ainda se investigar a evolução dos índices de governança, ao longo do tempo dessas organizações federais.

REFERENCIAS

ALTOUNIAN, Claudio; SOUZA, Daniel Luiz; LAPA, Renne. **Gestão e governança pública para resultados**: uma visão prática. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

ALVES, Francisco J. dos Santos; RIBEIRO, Cíntia de M. de Albuquerque. Governança pública: uma proposta de conteúdo mínimo para os relatórios de gestão das entidades governamentais. *In*: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA - EnAPG. 3., 2012. **Anais** [...] Salvador: ANPAD, 2012.

AMARAL, Liliane; BERTEGANI, Marielle. A importância da auditoria interna nas organizações. **Revista Terra & Cultura**, v. 33, n. 65, jul./dez. 2018.

AMORAS, Roberto Paulo *et al.* (org.) **Panorama do controle interno no Brasil**. 2. ed. Brasília DF: CONACI, 2016. 348 p.

ANDRADE, Fernanda Costa. **Atividade de auditoria interna da controladoria: geral do Estado de Minas Gerais**. 2018. 108 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018.

ASSUNÇÃO, Danilo Borges dos Santos. **Auditoria interna no setor público**: mensuração da qualidade por indicadores de desempenho. 2018. 42 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Economia de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília - UNB, Brasília, DF, 2018.

ATTIE, Willian. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BARBOSA, Reuben; MARQUES, Erico. Aderência à norma ISSAI 5300 da Intosai: o caso do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista da AGU**, Brasília, DF, v. 20, n. 2. p. 243-264, abr./jun. 2021.

BARRETO, Ana Catarina. **Auditoria interna no desempenho organizacional**. 2017. 75 f. Dissertação (Mestrado) - Instituto de Ensino Setúbal. Escola Superior de Ciências Empresariais. Setúbal, PT. 2017.

BRAGA, Marcos Vinicius. Auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. **Jornal de Políticas Educacionais**, Curitiba, v. 5, n. 9, p. 51-60, jan./jun. 2011.

BRANDÃO, Hugo; BORGES-ANDRADE, Jairo; GUIMARÃES, Tomás de Aquino. Desempenho organizacional e suas relações com competências gerenciais, suporte organizacional e treinamento. **Revista de Administração**, São Paulo, v.47, n.4, p.523-539, out./dez. 2012.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988 Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 31 maio 2021.

BRASIL. **Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/governanca/politica-de-governanca-> Acesso em: 2 ago. 2021

BRASIL. **Decreto-Lei n. 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, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm Acesso em: Acesso em: 2 ago. 2021.

BRASIL. **Guia da política de governança pública**. Brasília; DF: Casa Civil, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica> Acesso em: 20 mar. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Conhecendo o Tribunal**. 6. ed. Brasília, DF, 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Brasília, DF, 2011. 356 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B277355651> Acesso em: 14 maio 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Dez passos para a boa governança**. 2. ed. Brasília, DF, 2021. 44 p. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/D5/F2/B0/6B/478F771072725D77E18818A8/10_passos_para_boa_governanca_v4.pdf Acesso em: 14 maio 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU** 3. ed. Brasília, DF, 2020. 242 p. Disponível em: file:///C:/Users/GISA/Downloads/RBGO_digital.-1pdf.pdf . Acesso em 14 ago. 2021

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública** 2. ed. Brasília: DF, 2014. 80 p. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FA/B6/EA/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_2_edicao.PDF. Acesso em: 30 mar. 2021.

BUTA, Bernardo; TEIXEIRA, Marco Antônio. Governança pública em três dimensões: conceitual, mensural e democrática. **Revista Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 27, n. 94, p. 370-395. jul./set. 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/osoc/a/HjzrZXnPcTkyY5Q77GssnfH/abstract/?lang=pt> Acesso em: 10 mar. 2021.

CAVALCANTE, Mônica et. al. Controle como dimensão de Governança Pública: Estudo nas Controladorias Federal e Estaduais Brasileiras. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012. Bento Gonçalves, RS. **Anais eletrônico** [...] Bento Gonçalves, RS: ABC, 2012. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/303> Acesso em: 14 mar. 2021.

CECILIO, Valdinei. **O desempenho organizacional no setor público sob a ótica das capacidades organizacionais**: um estudo de caso no âmbito da Rede Federal de Educação no Brasil. 2016.101 f. Dissertação (Mestrado) - Instituto Universitário de Lisboa. Lisboa, PT. 2016.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS – CNM. **Revista Técnica**, Brasília, 2016. 176 f. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/Revista%20T%C3%A9cnica%20\(2016\).pdf](https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/Revista%20T%C3%A9cnica%20(2016).pdf) Acesso em: 20 set 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 986 de 21 de novembro de 2003**. Aprova a NBC T 12 - da auditoria Interna e revoga a resolução. CFC n. 780, de 24 de março de 1995. Brasília, DF, 2003. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ti-de-auditoria-interna/> Acesso em: 28 mar. 2021

CORREIO, Márcia Néa Oliveira Pascoal; CORREIO, Oderlene Vieira Oliveira. Práticas de governança pública adotadas pela administração pública federal brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 11, n. 2, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/5431/pdf> Acesso em: 28 nov. 2021.

DIAS, Deise; TONI, Deonir. Fatores impactantes no desempenho organizacional: proposição de um modelo conceitual. **Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 11, n. 3, p. 111-127, 2018.

DIAS, Taisa; CARIO, Antônio Ferraz. Governança pública: um ensaio da gênese do movimento que coloca o Estado voltado para a perspectiva econômica de desenvolvimento. *In*: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA - EnAPG. 3., 2012. **Anais** [...] Salvador: ANPAD, 2012.

DINIZ, Augusto. **Auditoria em autarquias de categorias profissionais**: uma avaliação quanto a prestação de contas aos órgãos estatais. 2018. 45 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis) - Centro Universitário de Brasília (Uniceub). Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/prefix/13937/1/21500297.pdf> Acesso em: 16 set. 2021.

FIGUEIREDO FILHO, Dalson Brito; SILVA JÚNIOR, José Alexandre da. Visão além do alcance: uma introdução à análise fatorial. **Opinião Pública**, Campinas v. 16, n. 1, p. 160-185, jun. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/op/a/bGsWsRVKbC55hFcxpYryjCL/?format=pdf&lang=pt> Acesso em: 14 maio 2021.

FORTINI, Cristiana. SHERMAM, Ariane. Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública brasileira. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 19, n. 102, p. 27-44, mar./abr. 2017.

FUCHS, Paulo Guilherme. **Governança pública e o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina – IFSC**: aspectos institucionais e reflexos na gestão. 2018. 107 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade do Sul de Santa Catarina. Florianópolis, 2020.

GOMES, Eduardo Granha Magalhães. **Gestão por resultados e eficiência na administração pública**: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Administração Pública e de Governo) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo – Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2009.

GONÇALVES, Joana Elizabete *et al.* Governança e desempenho organizacional nas universidades federais brasileiras. **Revista de Governança Corporativa**, São Bernardo do Campo v. 6, n. 2, p. 1-27, dez. 2019. Disponível em: <https://www.rgc.org.br/ojs-3.2.1-2/index.php/Journals/article/view/102> Acesso em: 14 out. 2021.

HAIR JUNIOR, Joseph F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA- IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. 2015. Disponível: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138> Acesso: 24 ago. 2021.

INSTITUTO RUI BARBOSA. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público - **NBASP 100**: define auditoria do setor público e seus elementos e estabelece princípios fundamentais, gerais e relacionados a diferentes fases do processo de auditoria. Brasília, DF, 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI. **Guidelines for internal controls standards for the public sector**. Further information on entity risk management. gov. 9130. INTOSAI PSC Subcommittee on Internal Control Standards. Vienna, AT: INTOSAI, 2007. Disponível em: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf Acesso em: 26 fev. 2021.

JENKINS, Luís. **O papel da auditoria interna como instrumento auxiliar de governança pública nas instituições federais de ensino superior**: um estudo de caso no Instituto Federal do Paraná. 2020. 98 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2020.

KALAOUM, Fausi; TRIGO, Luiz Gonzaga Goddoi. Reflexões teóricas sobre governança pública e governança turística. **Rosa dos Ventos Turismo e Hospitalidade**. Caxias do Sul, v.13, n.1, p. 71-89, 2021.

LAMOGLIA, Fabiano Rosa; OHAYON, Pierre; MARQUES, José Augusto. A demonstração do resultado econômico como indicador de eficiência na gestão do gasto público. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 4 set. /dez. 2020.

LIMA, Carlos José Arruda. **Governança pública no contexto da gestão de pessoas da agência nacional de telecomunicações**. 2018. 133 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Curso de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2018

LIZOTE, Suzete *et al.* Controles internos e sua relação com o desempenho organizacional. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p. 80 - 90, maio/ago. 2021.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing uma orientação aplicada**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARÇOLA, Célia. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 62, n. 1, p. 75-87, jan./mar. 2011. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62> Acesso em: 20 mar. 2021.

MARINHO, Leonardo Lins Câmara. **A institucionalização da atividade de auditoria interna no Poder Executivo Federal**. 2017. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Escola de Administração. Universidade Federal da Bahia - UFBA. Salvador, 2017.

MARQUES, Pauline *et al.* Governança nas universidades federais do Brasil segundo o “Integrado de Governança Organizacional Pública”. **Revista Controle**, Fortaleza, v.18, n.2, p.164-196, jul. /dez. 2020.

MATHIAS Maria Isabel da Cunha. OCDE e governança pública: o Brasil está apto a integrar a organização. **Boletim de Economia e Política Internacional**. Brasília, n.28, p. 115-128, set. /dez. 2020. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2021/fevereiro/book_213986_bepi_28_completo.pdf#page=117 Acesso em: 9 abr. 2021.

MATOS, Daniel Abud Seabra; RODRIGUES, Erica Castilho. **Análise fatorial**. Brasília, DF: ENAP, 2019. 74 p.

MATOS, Fernanda; DIAS, Reinaldo. **Governança pública: novo arranjo de governo**. Campinas: Alínea, 2013.

MATOS, Lucas *et al.* Apoio à gestão do monitoramento das recomendações da auditoria interna de universidade pública federal: uma proposta construtiva. *In:*

ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA - EnAPG. 7., 2016. **Anais** [...] São Paulo: ANPAD, 2016.

MATSUMOTO, Marília. **Unidades de auditoria interna como instrumento de avaliação do desempenho organizacional da rede federal de educação profissional, científica e tecnológica da região Nordeste**. 2019. 140 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Alagoas. Maceió, 2019.

MATTIA, Clenia; BELLEN, Hans Michael Van. A experiência da governança pública na elaboração dos planos estaduais de cultura. *In*: Encontro da ANPAD - ENANPAD, 38., 2014. **Anais** [...] Rio de Janeiro: ANPAD, 2014.

NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Claudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. **Governança pública: o desafio do Brasil**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

NASCIMENTO, Wesley Souza do. **Um estudo sobre a atuação interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no Estado de São Paulo**. 2003. 156 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), São Paulo, 2003. Disponível em: <http://tede.fecap.br:8080/handle/tede/655> Acesso em: 30 maio 2020.

ODELIUS, Catarina Cecília; FREITAS, Pablo Fernando Pessoa de. Relações entre competências gerenciais e desempenho organizacional no setor público. *In*: Encontro da ANPAD - ENANPAD, 41., 2017. **Anais** [...] São Paulo, 2017.

OLIVEIRA, Anderson Soares Furtado. **Governança da educação básica no Brasil: construção e validação de um instrumento de medida**. 2019. 235 f., il. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) - Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2019.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves; PISA, Beatriz. IGovP: índice de avaliação da governança pública - instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 5, set./out. 2015.

OLIVEIRA, Ronniel *et al.* O desempenho organizacional de uma instituição de ensino superior: uma análise da capacidade absorptiva potencial e da inovação. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, n.15, n.4. p. 292-306, out./dez. 2018.

OLIVEIRA, Tiago Chaves. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro. *In*: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 25., 2020. **Anais** [...] Lisboa, PT, 2020. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64191/1/olivetia_publicado_CLAD.pdf Acesso em: 9 abr. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO-OCDE. **Avaliação da integridade no Brasil da OCDE**: a gestão de riscos para uma administração pública mais transparente e ética. 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/articulacao-internacional-1/convencao-da-ocde/arquivos/avaliacaointegridadebrasileiraocde.pdf> Acesso em: 4 jan. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO-OCDE. **Recomendação do conselho sobre a integridade pública**. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-brazilian-portuguese.pdf> Acesso em: 4 jan. 2022.

PETER, Maria da Glória Arais; MACHADO, Marcus, Vinicius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PICCOLI, Marcio Roberto; PRADO, Gessica Hoffmann. Controle interno municipal: uma análise nas prestações dos municípios do Meio Oeste Catarinense. **Revista Eletrônica Gestão & Sociedade**, Belo Horizonte, v.12, n. 31, p.2096-2120, jan./abr. 2018. Disponível em: <https://ges.emnuvens.com.br/gestaoesociedade/article/view/2203> Acesso em: 29 set. 2021.

PINHEIRO, Douglas Renato; OLIVA, Eduardo de Camargo. A atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 31, n.2, p.46-47, maio/ago. 2020.

PINTO, Nelson Guilherme Machado; CORONEL, Daniel Arruda. Eficiência e eficácia na administração: proposição de modelos quantitativos. **Revista Unemat de Contabilidade**, Brasília, v. 6, n. 11, 2017.

RAQUEL, Izabela; BELLEN, Hans Michael. Contribuição à concepção da governança pública: uma análise a partir da visão de especialistas. *In*: Encontro da ANPAD - ENANPAD, 36., 2012. **Anais [...]** Rio de Janeiro, 2012.

RODRIGUES, Rubens Carlos. Análise do planejamento das atividades das auditorias internas nas universidades federais brasileiras. *In*: ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAPG, 8., 2019. **Anais [...]** Fortaleza: ANPAD, 2019.

RODRIGUES, Rubens Carlos; VERAS, Marcus Vinicius Machado. Atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras. **Administração Pública & Gestão Social**, Viçosa, v. 13, n. 4, 2021.

ROSÁRIO, Wagner *et al.* Controle interno para a boa governança pública. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA 24., 2020. **Anais [...]** Lisboa, PT, 2020.

SALES, Elana Carla de Albuquerque Silva *et al.* Governança no setor público segundo a IFAC—estudo nas Universidades Federais Brasileiras. **Brazilian Journal of Business**, São José dos Pinhais, v. 2, n. 2, p. 1477-1495, 2020.

SALVATORI, Daniella Alvares Melo. **Percepções de controladores e controlados:** como as auditorias internas nas autarquias e fundações públicas federais podem auxiliar a gestão no alcance dos seus objetivos institucionais. 2020. 112 f. Dissertação (Mestrado) - Escola Nacional de Administração Pública. Brasília, DF, 2020.

SANTOS, Leilane Alves de Argolo. **Cultura, satisfação e comprometimento organizacionais:** um estudo a partir da percepção dos servidores da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. 2016. 94 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Salvador - UNIFACS, 2016. Disponível em: <https://tede.unifacs.br/tede/handle/tede/565> Acesso em: 13 jul. 2021.

SANTOS, Rodolfo Rocha; ROVER, Suliani. Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 4, jul./ago. 2019.

SIERRA, Julio Cesar Volpp *et al.* A influência dos executivos no desempenho organizacional: um estudo bibliométrico. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, Florianópolis, v.12, n. 1, p. 50-70, jan. /abr. 2019. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.animaeducacao.com.br/index.php/EeN/article/view/7436/pdf> Acesso em: 27 abr. 2021.

SILVA, Alana Alves; COSTA, Abimael de Jesus Barros. A contribuição da auditoria interna para a governança: estudo de caso em uma organização social vinculada ao governo federal. **Cuadernos de Contabilidad**, Bogotá, v. 20, n. 49, ene.– jun. 2019. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/3836/383665271001/> Acesso em: 16 set. 2021.

SLOMSKI, Valmor *et al.* A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração**, Rio de Janeiro, v.44, n. 4, jul. /ago. 2010

SOUZA, Andrea Brasil; BAUER, Maristela, Mercedes; COLETTI, Luciana. 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. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/1723/2490> Acesso em: 16 set. 2021.

SOUZA, Sérgio Ricardo Figueiredo. **Auditoria interna como instrumento de gestão pública:** análise da sua utilização pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). 2019. 75 f.

Dissertação (Mestrado Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação) – Universidade Federal da Paraíba (UFPB). João Pessoa, 2019.

TEIXEIRA, Alex Fabiane; GOMES, Ricardo Corrêa. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Pública**, Brasília, DF, v. 70, n. 4, p. 519-550, out./dez, 2019.

TELES, Karen Cristina; GOMES, Luciana de Oliveira. As contribuições dos órgãos de controle interno e externo ao poder executivo federal para a promoção da governança contemporânea. *In*: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA - ENAPG. 7., 2016. **Anais [...]** São Paulo: ANPAD, 2016.

THE WORLD BANK. **Governance and development**. Washington, 1992. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-2094-7> Acesso em : 7 mar. 2021.

THORSTENSEN, Vera Helena; NOGUEIRA, Tiago Rodrigues São Marcos. **Governança pública**: a evolução do tema na OCDE e diretrizes para o Brasil. São Paulo: FGV/EESP, 2020 WORKING PAPER 532 – CCGI Nº 27. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29715> Acesso em: 19 abr. 2021

TRAVAGLIA, Karina Ramos; CÉSAR, Claudia Stancioli. A importância do controle interno como instrumento de governança pública. **Revista Técnica do Tribunal de Contas**, Belo Horizonte, v.3, n. 5, p. 519-550, out./dez, 2016.

UCHOA, Carlos Eduardo. **Elaboração de indicadores de desempenho institucional**. Brasília, DF: ENAP/DDG, 2013. 36p.

VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília, DF: ENAP, 2019. 240 p.