

idp

idn

# MESTRADO PROFISSIONAL

## EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

---

**ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DO DF SOB  
A ÓTICA DOS GESTORES PÚBLICOS DOS ÓRGÃOS  
AUDITADOS**

**GUSTAVO LONGO POPPIUS**

Brasília-DF, 2025

**GUSTAVO LONGO POPPIUS**

**ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DO DF  
SOB A ÓTICA DOS GESTORES PÚBLICOS DOS ÓRGÃOS  
AUDITADOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

**Orientador**

Professor Doutor Breno Giovanni Adaid Castro.

Brasília-DF 2025

## **GUSTAVO LONGO POPPIUS**

# **ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DO DF SOB A ÓTICA DOS GESTORES PÚBLICOS DOS ÓRGÃOS AUDITADOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 24 / 04 / 2025

### **Banca Examinadora**

---

Prof. Dr. Breno Giovanni Adaid Castro - Orientador

---

Prof. Dr. Alessandro de Oliveira Gouveia Freire

---

Prof. Dr. Thiago Gomes Nascimento

---

P831a Poppius, Gustavo Longo  
Atuação do controle interno no âmbito do DF sob a ótica dos gestores públicos dos órgãos auditados / Gustavo Longo Poppius. – Brasília: IDP, 2025.

106 f.  
Inclui bibliografia.

Dissertação – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado Profissional em Administração Pública, Brasília, 2025.  
Orientador: Prof. Dr. Breno Giovanni Adaid Castro.

1. Controle interno. 2. Gestão pública. 3. Análise fatorial. I. Título.

CDD: 352.35

---

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

## DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho de mestrado a minha querida e abençoada família, em especial as minhas amadas esposa e filha, Roberta e Bianca, aos meus amados pais, Carlos Erik e Rose Mary, e adoradas irmãs Erika e Flavia. Sem o apoio e compreensão de vocês, dificilmente lograria êxito nos desafios de minha vida. Amo todos vocês!

## AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar minha gratidão à Controladoria-Geral do Distrito Federal pelo apoio financeiro. Agradeço ao Professor Dr. Giovanni Adaid Castro pela consideração, compromisso e conhecimento compartilhado comigo. Dizer também que a orientação do Professor Breno foi fundamental para a organização e qualidade do estudo desenvolvido. Aproveito a oportunidade para agradecer os demais professores do curso de Mestrado Profissional em Administração Pública e nominalmente aos professores Alessandro Freire e Thiago Nascimento, membros da banca, cujas sugestões colaboraram para o conteúdo do trabalho.

Agradeço também à Subcontroladora de Controle Interno da Controladoria-Geral do DF, Graziella Brunale, pelo respaldo à ideia do projeto, bem como aos amigos Islande Damasceno, Rafael Simões e Alexei Cantanhede pelas sugestões compartilhadas. Não poderia deixar de lembrar dos amigos Adalberto Pereira e Robson Lopes pelo convívio e parceria durante as aulas presenciais do curso. Enfim, a todos que contribuíram para a conclusão dessa dissertação, o meu muito obrigado.

## RESUMO

O estudo buscou identificar a percepção do gestor público em relação à atuação da CGDF. Considerando que o órgão adota o modelo de maturidade chamado de IA-CM; que o órgão necessita evoluir a sua maturidade para o nível 3 do aludido modelo; que o macroprocesso chamado de "Estrutura de Gestão da Qualidade", pertencente ao nível 3 e que remete à avaliação e monitoramento das atividades de auditoria, ainda não foi institucionalizado, a pesquisa se prontificou a desenvolver um processo para levantamento, análise e monitoramento da opinião dos gestores acerca da atuação da CGDF, por meio de variáveis agrupadas em quatro dimensões de auditoria: planejamento, condução, resultado e qualidade. Os dados foram coletados mediante o uso de um questionário estruturado com 20 itens fechados, considerados obrigatórios, e uma questão aberta e optativa. A enquete foi adaptada à realidade da CGDF e após a coleta de dados, uma estrutura fatorial, mais parcimoniosa, foi validada estatisticamente. Em relação aos resultados quantitativos, de forma resumida, o gestor demonstrou, na média, conhecimento sobre as rotinas de planejamento de auditoria. Percebeu-se, também, que há espaço para melhoria no que tange à interlocução entre a equipe de auditoria e os gestores. Ademais, pôde ser evidenciado que, na média, a qualidade das auditorias realizadas pela CGDF é satisfatória. No que tange aos dados não estruturados, qualitativos, a conclusão é de que as auditorias contribuem para a transparência da gestão e para o aumento da credibilidade da unidade auditada. Além disso, o profissionalismo dos auditores e a interlocução adequada entre as partes ajudam na aceitação das recomendações emitidas. Os gestores também consideram que as auditorias auxiliam na capacitação dos agentes públicos. Por último, existe uma preocupação na administração pública com problemas estruturais, que remetem principalmente a algumas situações, quais sejam: a alta rotatividade de gestores; interpretações distintas das normas por agentes públicos; utilização de sistemas corporativos tecnologicamente desatualizados; ingerências políticas. Considera-se que o processo de avaliação de ações de controle desenvolvido já poderia ser institucionalizado e assim contribuir para o aumento do nível de maturidade da CGDF. Ademais, estima-se que esse mesmo processo possa ser reeditado em outros órgãos públicos de controle de diferentes esferas.



Palavras chave: Controle interno. IA-CM. Maturidade. Gestão pública.  
Análise fatorial.



## ABSTRACT

The study sought to identify the perception of public managers regarding the performance of the CGDF. Considering that the agency adopts the maturity model called IA-CM; that the agency needs to evolve its maturity to level 3 of the aforementioned model; that the macro process called "Quality Management Structure", belonging to level 3 and which refers to the evaluation and monitoring of audit activities, has not yet been institutionalized, the research aimed to develop and implement a process of surveying, analyzing and monitoring the opinion of managers regarding the performance of the CGDF, through variables grouped into four audit dimensions: planning, conduction, results and quality. The data were collected using a structured questionnaire with 19 closed items, considered mandatory, and one open and optional question. The survey was adapted to the reality of the CGDF and after data collection, a more parsimonious factorial structure was statistically validated. In terms of quantitative results, in summary, the manager demonstrated, on average, knowledge of audit planning routines. It was also noted that there is room for improvement in terms of communication between the audit team and managers. Furthermore, it was possible to demonstrate that, on average, the quality of the audits carried out by CGDF is satisfactory. Regarding unstructured, qualitative data, the conclusion is that audits contribute to management transparency and to increasing the credibility of the audited unit. In addition, the professionalism of the auditors and the adequate communication between the parties help in the acceptance of the recommendations issued. Managers also consider that audits help in the training of public agents. Finally, there is a concern in public administration with structural problems, which mainly refer to some situations, namely: high turnover of managers; different interpretations of standards by public agents; use of technologically outdated corporate systems; political interference. It is considered that the process of evaluating control actions developed could already be institutionalized and thus contribute to increasing the level of maturity of the CGDF. Furthermore, it is estimated that this same process could be reissued in other public control agencies at different levels.



Keywords: Internal control. IA-CM. Maturity. Public management. Factor analysis.



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Figura 1</b> Níveis de Maturidade IA-CM	<b>32</b>
<b>Figura 2</b> Matriz do modelo de capacidade de Auditoria Interna	<b>34</b>
<b>Figura 3</b> Análise Fatorial Confirmatória da matriz original	<b>57</b>
<b>Figura 4</b> Análise Fatorial Confirmatória da matriz reduzida	<b>58</b>

## LISTA DE QUADROS

### Quadro 1

Hipóteses relacionadas aos objetivos da pesquisa

.....40

### Quadro 2

Questionário de Avaliação da Qualidade da Auditoria Interna

.....47

### Quadro 3

Categorização de palavras-chave

.....70

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> Administração Pública do Distrito Federal	<b>45</b>
<b>Tabela 2</b> Órgãos com relatórios publicados de 2021 a 2023	<b>45</b>
<b>Tabela 3</b> Variância Total Explicada	<b>52</b>
<b>Tabela 4</b> AFE com rotação ortogonal Varimax original	<b>54</b>
<b>Tabela 5</b> AFE com rotação ortogonal Varimax reduzida	<b>56</b>
<b>Tabela 6</b> Resumo dos índices de ajuste do estudo	<b>59</b>
<b>Tabela 7</b> Alfas de Cronbach da matriz reduzida	<b>60</b>
<b>Tabela 8</b> Grau de concordância X Pesos utilizados	<b>61</b>
<b>Tabela 9</b> Resultado da avaliação do gestor – Critério Planejamento da Auditoria	<b>62</b>
<b>Tabela 10</b> Resultado da avaliação do gestor – Critério Condução da Auditoria	<b>63</b>
<b>Tabela 11</b> Resultado da avaliação do gestor – Critério Resultado da Auditoria	<b>64</b>
<b>Tabela 12</b> Resultado da avaliação do gestor – Critério Qualidade da Auditoria	<b>65</b>
<b>Tabela 13</b> Resultado consolidado	<b>65</b>
<b>Tabela 14</b> Resultado por tipo do órgão e existência de UCI	<b>66</b>
<b>Tabela 15</b> Teste de Amostras Independentes – Tipo de Administração	<b>67</b>

**Tabela 16**

Teste de Amostras Independentes – Existência ou não de UCI

.....68

**Tabela 17**

Relação entre objetivos específicos e hipóteses

.....81

# SUMÁRIO

## 1. INTRODUÇÃO ..... 18

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA ..... 18

1.2 APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA E DA PERGUNTA DE PESQUISA.....  
..... 20

1.3 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS..... 22

1.3.1 GERAL ..... 22

1.3.2 ESPECÍFICOS ..... 22

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO ..... 24

2.1 CONTROLE INTERNO ..... 24

2.1.1 BREVE HISTÓRIA DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA ..... 24

2.1.2 IMPACTO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA...  
..... 25

2.1.3 QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS..... 27

2.1.4 CONTROLE INTERNO SOB A ÓTICA DO GESTOR PÚBLICO ..... 27

2.2 TEORIA INSTITUCIONAL ..... 28

2.2.1 O NOVO INSTITUCIONALISMO..... 29

2.3 MATURIDADE ..... 30

2.3.1 MODELOS DE MATURIDADE ..... 30

2.3.2 MODELO IA-CM (INTERNAL AUDIT CAPABILITY MODEL)..... 31

2.4 DESEJABILIDADE SOCIAL ..... 35

2.4.1 VIÉS DE DESEJABILIDADE SOCIAL..... 35

2.4.2 MÉTODO DE PREVENÇÃO DO VIÉS DE DESEJABILIDADE SOCIAL.....  
..... 36

## 3. HIPÓTESE(S) DO ESTUDO ..... 40

## 4. RESULTADOS..... 43

4.1 NATUREZA E ABORDAGEM DA PESQUISA ..... 43

4.1.1 ABORDAGEM 1: QUANTITATIVA ..... 43

4.1.2 ABORDAGEM 2: QUALITATIVA..... 44

4.2 UNIVERSO DA PESQUISA..... 44

4.3 AMOSTRA..... 45

# SUMÁRIO

4.4 FUNDAMENTAÇÃO EMPÍRICA: DADOS E TÉCNICAS DE COLETA.....	46
4.4.1 DADOS .....	46
4.4.2 TÉCNICAS DE COLETA .....	46
4.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS.....	50
4.5.1 ABORDAGEM 1: QUANTITATIVA.....	50
4.5.2 ABORDAGEM 2: QUALITATIVA.....	50

## **5. RESULTADOS ..... 52**

5.1 RESULTADOS QUANTITATIVOS .....	52
5.1.1 VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA.....	52
5.1.2 ANÁLISE FATORIAL.....	53
5.1.3 ALFAS DE CRONBACH .....	59
5.1.4 DADOS DA PESQUISA.....	60
5.2 RESULTADOS QUALITATIVOS.....	68

## **6. DISCUSSÕES ..... 73**

6.1 RESULTADOS QUANTITATIVOS .....	73
6.1.1 VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA .....	73
6.1.2 ANÁLISE FATORIAL .....	73
6.1.3 ALFAS DE CRONBACH .....	74
6.1.4 DADOS DA PESQUISA.....	74
6.2 RESULTADOS QUALITATIVOS.....	76

## **7. CONCLUSÃO ..... 79**

## **8. IMPLICAÇÕES ACADÊMICAS E GERENCIAIS ..... 86**

## **9. AGENDA DE PESQUISA ..... 88**

## **REFERÊNCIAS..... 90**



## 1

## INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA

Os órgãos de controle interno no Brasil, seja em nível federal ou estadual, vêm ganhando protagonismo ao longo das últimas duas décadas. Em 2014, o Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci) propôs a criação de um grupo de trabalho, cujo objetivo era o fortalecimento do Sistema de Controle Interno do setor público brasileiro (Conaci, 2024). Nesse encontro, foi sugerido aos órgãos presentes que se autoavaliassem a partir de um modelo, também denominado de framework, de capacidade chamado de IA-CM (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*). Segundo é lembrado por Fusco (2023), o Conaci, bem como o Banco Mundial, sugere a adoção do referido framework pelos órgãos de controle interno.

Desde então, a Controladoria-Geral do Distrito Federal - CGDF tem realizado ações visando adotar esse framework e, assim, aprimorar seus processos de trabalho. Em 2016, mediante a criação do Programa de Avaliação da Qualidade das Ações de Controle – PRO-QUALIDADE, nos termos da Portaria nº 256/2016 editada pelo referido órgão, o padrão IA-CM passou a ser oficialmente empregado (Distrito Federal, 2016). Em consonância com Kohlegger, Maier e Thalmann (2009), os modelos de maturidade são ferramentas utilizadas para a seleção e avaliação de ações e objetivam aumentar o nível de excelência dos órgãos.

Atualmente, a CGDF encontra-se no nível 2 de maturidade do IA-CM. Com vistas a ascender ao nível 3, é necessário que o órgão torne perene todos os processos-chave ou macroprocessos, denominados KPAs (*Key Process Activities*), desse grau pretendido. Nesse sentido, o presente trabalho objetivou apoiar a implementação de um único macroprocesso do IA-CM, KPA 3.7, denominado “Estrutura de Gestão da Qualidade”, mediante à construção de um padrão de avaliação cujo objetivo foi aferir a opinião de gestores públicos sobre as ações de controle realizadas. Lima (2021) aponta a relevância da auditoria interna e destaca que as suas orientações são encaminhadas por meio de recomendações de melhorias. Fusco (2023) ressalta que as atividades



inerentes aos KPAs podem ser realizadas de formas distintas a depender das demandas, exigências, riscos relacionados, necessidades e objetivos mais urgentes do órgão.

O projeto de pesquisa possui também amparo legal, na medida em que a Portaria nº 256/2016-CGDF, a qual introduziu o aludido Programa PRO-QUALIDADE no âmbito da CGDF, requereu o desenvolvimento e a institucionalização de questionário para aferir a percepção geral dos dirigentes acerca da atuação dos auditores e o valor agregado produzido pelos trabalhos de auditoria (Distrito Federal, 2016). Saad (2016) revela que os profissionais de auditoria necessitam de atributos únicos para o exercício da função, caso contrário ocorreria certo embaraço por parte dos auditores. Não obstante, Alegría Cueto (2013) lembra que o comportamento desses profissionais deve ser adequado em qualquer situação, na medida em que qualquer desvio na forma de conduzir a auditoria pode macular o trabalho em desenvolvimento. Os autores Tolbert e Zucker (1994), acerca do termo institucionalização supracitado, destacam que se refere a uma ação habitual, ou seja, a um comportamento criado de forma empírica para solucionar problemas repetitivos.

Os itens da enquete e alguns ajustes formais necessários à implantação do KPA 3.7 do IA-CM foram preliminarmente debatidos com o corpo técnico da Subcontroladoria de Controle Interno (SUBCI), unidade orgânica responsável na CGDF pela gestão desse modelo de maturidade. O KPA 3.7 tem como objetivo aferir a qualidade e acompanhar as atividades de auditoria interna (Waring; MacRae, 2009).

Outrossim, foram identificados estudos produzidos por pesquisadores com alguma semelhança à proposta do presente trabalho de mestrado. Por exemplo, Silva *et al.* (2020) analisou a percepção de gestores públicos acerca das atividades praticadas pela Unidade de Controle Interno (UCI) considerando critérios do padrão COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*). Leal (2022) buscou evidenciar se o Sistema de Controle Interno de Exército Brasileiro (SisCIEx) segue as normas vigentes e respectivas doutrinas atinentes ao tema. Já os autores Taveira, Silva e Callado (2016) procuraram avaliar a opinião dos gestores no que tange ao controle interno em uma instituição de ensino no estado do Rio Grande do Norte. Por sua vez, Souza Junior e Silva (2016) aferiram a qualidade das ações de controle interno consignadas em documentos de gestão produzidos por superintendências de estados brasileiros.

Considera-se, todavia, que os estudos encontrados diferem do projeto proposto em vários aspectos. Reputa-se que a pesquisa corrente pode contribuir com a consolidação do modelo IA-CM no âmbito da Controladoria-Geral do DF. Farias e Bellen (2023) destacam que o IA-CM fortalece a auditoria interna no setor público.

## **1.2 APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA E DA PERGUNTA DE PESQUISA**

Atualmente, a CGDF não possui processo formal de coleta de informações com vistas à captação do entendimento dos gestores de órgãos auditados acerca das ações de controle realizadas. Portanto, inicialmente, vislumbrou-se dois desafios principais para o trabalho. O primeiro alude à elaboração de um processo de avaliação cujos dados são coletados mediante o uso de um questionário padronizado. De acordo com Chagas (2000), um questionário de pesquisa deve passar por várias melhorias e revisões antes de ser testado. Ainda em consonância com o autor, os questionários possuem vantagens e a sua aplicação facilita a comparação e a análise dos resultados, na medida em que são padronizados. Bastos *et al.* (2023) reforçam que a aplicação do questionário é mais célere, não obstante, pode não absorver interpretações mais detalhadas quando comparadas a outros tipos de abordagens, a exemplo de entrevistas. Em face do exposto por Batista, Matos e Nascimento (2017), revela-se que a entrevista é usada regularmente em trabalhos qualitativos, sendo aceita pela sua excelência nos processos de coleta de dados.

Os questionamentos encontrados no Anexo 3, Modelo de Pesquisa de Entidade Auditada, do Guia de Avaliação da Qualidade para Auditoria Interna do Setor Público, produzido pelo Public Expenditure Management Peer Assisted Learning network (PEMPAL, 2016), podem ser usados como insumo para a construção de um modelo de avaliação para a CGDF. Embora o Guia de Avaliação da Qualidade para Auditoria Interna do Setor Público supracitado não proponha a inclusão de um campo aberto para registro de opiniões, entende-se que o modelo elaborado para o Órgão considere essa possibilidade.

O segundo desafio se refere à análise de dados de forma que os resultados da pesquisa sejam usados para o aperfeiçoamento dos processos do controle interno. Os entrevistados têm a possibilidade de

indicar o seu grau de anuência em relação aos itens do questionário, considerando a seguinte lista exaustiva de respostas: “Muito Satisfeito”, “Satisfeito”, “Indiferente”, “Insatisfeito” e “Muito Insatisfeito”. Essa escala (Likert) é frequentemente utilizada em pesquisas de opinião quantitativas, nas quais o interrogado indica o seu nível de concordância em relação ao enunciado apresentado. Segundo Dalmoro e Vieira (2013), pesquisadores aplicam escalas de mensuração multi-item, a exemplo da escala Likert, para realizar medições, visando aferir a realidade de um objeto de estudo.

Em relação ao conteúdo qualitativo do questionário, o exame das respostas pode ser realizado por meio de técnicas de análise de conteúdo, a exemplo da concebida por Laurence Bardin (2016). Conforme relatado por Sousa e Santos (2020), esse método consiste em um conjunto de procedimentos sistematizados para a análise de material, seja escrito ou oral, que se desenvolve em três fases: pré-análise, exploração do material (categorização) e tratamento dos resultados. A pesquisa qualitativa, em consonância com Santos (2008), lida com a diversidade de narrativas e diferentes formas de exposição de ideias em um período de mudança de paradigmas.

Dessa forma, considera-se que o presente trabalho pode contribuir concretamente com a Controladoria-Geral do Distrito Federal, na medida em que busca a implementação e possível institucionalização de um processo-chave do modelo IA-CM, colaborando para o aumento de maturidade do órgão, bem como com a percepção dos trabalhos realizados. Entende-se, também, que o projeto de pesquisa possa vir a ser objeto de consulta, na medida em que está respaldado por artigos científicos cadastrados no *Google Scholar*, Normas (leis e portarias) e Guias de Boas Práticas. Logo, considerando todo o exposto, a seguinte pergunta de pesquisa respaldou a condução do estudo:

**Qual a percepção do gestor público em relação ao valor agregado produzido pela atividade de auditoria interna, notadamente pela atuação da CGDF?**

## **1.3 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS**

### **1.3.1 GERAL**

Aferir o valor agregado e as contribuições provenientes das ações de controle interno praticadas pela Controladoria-Geral do DF, a partir da visão dos gestores públicos.

### **1.3.2 ESPECÍFICOS**

- a) Captar a opinião do gestor em relação ao Planejamento da Auditoria realizada no órgão;**
- b) Captar a opinião do gestor em relação à conduta da equipe de auditoria durante os trabalhos;**
- c) Buscar evidenciar se o resultado da auditoria realizada pela CGDF foi satisfatório sob a perspectiva dos gestores;**
- d) Buscar evidenciar se a qualidade da auditoria realizada pela CGDF foi satisfatória sob a perspectiva dos gestores;**
- e) Realizar a validação da estrutura fatorial da escala proposta pelo questionário.**



# 2

## REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTROLE INTERNO

#### 2.1.1 BREVE HISTÓRIA DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Como já mencionado, o controle interno vem ganhando prestígio e relevância ao longo das últimas décadas. Silva (2009) ressalta que o marco inicial dessa atividade na Administração Pública ocorreu com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), em 1936, em face da necessidade de padronização e aquisição racional de materiais.

Anos mais tarde, a Lei nº 4.320/1964, responsável por estatuir normas gerais de direito financeiro, utilizou, pela primeira vez, as expressões controle interno e controle externo (Brasil, 1964). Calixto e Velasquez (2012) enfatizam que o controle interno é atribuição do poder executivo, enquanto o controle externo compete ao poder legislativo.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 200/1967 instituiu a atuação do controle nas atividades executadas pela Administração Pública Federal em todos os níveis e órgãos, visando à fiscalização do uso de recursos públicos e da execução de programas, Calixto e Velasquez (2012). Esses estudiosos destacam, igualmente, que o controle interno é realizado pelo próprio poder público com o objetivo de garantir a aplicação dos princípios fundamentais da Administração Pública, estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal de 1988, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Brasil, 2025).

A atual Carta Constitucional de 1988 explicitou, em seu art. 74, as atividades que pertencem ao controle interno (Brasil, 2025). Em conformidade com Calixto e Velasquez (2012), é possível afirmar que o controle interno passou a ter maior relevo após a promulgação da Carta Magna vigente. No setor público, há uma maior preocupação quanto à utilização dos recursos orçamentários, conforme observado por Monteiro (2015). Além disso, de acordo com esse pesquisador, o controle interno deve auxiliar a gestão pública no cumprimento dos princípios e normas.

No âmbito do Distrito Federal, o órgão responsável pelo controle interno teve diversas denominações ao longo das últimas duas décadas. No início, com a publicação da Lei nº 3.105/2002, passou a ser chamado de Corregedoria-Geral do DF (CGDF) e foi designado como Órgão Central do Sistema de Correição, Auditoria e Ouvidoria do Poder Executivo do Distrito Federal (Distrito Federal, 2002). Sua estrutura foi criada dentro do Gabinete do Governador à época. Somente em 2007, com o Decreto Distrital nº 27.672/2007, a Corregedoria-Geral teve à disposição estrutura orgânica própria (Distrito Federal, 2007).

Em 2009, a Corregedoria-Geral foi transformada em Secretaria de Estado da Ordem Pública e Social e Corregedoria-Geral do Distrito Federal (SEOPS), conforme estabelecido pelo Decreto nº 29.965/2009 (Distrito Federal, 2009). Outra alteração ocorreu em 2010, quando as duas pastas foram separadas pelo Decreto nº 31.402/2010 (Distrito Federal, 2010). Nesse mesmo decreto, ratificou-se a Corregedoria-Geral do DF como Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, tratado no art. 80 da Lei Orgânica do Distrito Federal de 1993 (Distrito Federal, 1993). Em 2011, o Decreto nº 32.716 transformou a Corregedoria-Geral do DF em Secretaria de Estado de Transparência e Controle do Distrito Federal (Distrito Federal, 2011).

Finalmente, em 2015, com a publicação do Decreto nº 36.236, o órgão passou a se chamar Controladoria-Geral do Distrito Federal, situação que perdura até os dias atuais (Distrito Federal, 2015). Castro (2007) relembra que o Sistema de Controle Interno necessita ser descentralizado, contudo, deve ser coordenado por uma unidade central. Seguindo a mesma concepção, Piccini (2022) aponta que a nova lei de licitações, 14.133/2021, salienta a necessidade de que o Sistema de Controle Interno seja gerido por um órgão central supervisor.

## **2.1.2 IMPACTO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Ao longo dos últimos anos a sociedade brasileira passou a exigir serviços públicos mais eficientes, com melhor qualidade, bem como transparência na execução de contratos administrativos e responsabilidade no uso de recursos financeiros. Nesse contexto, alguns pesquisadores consideram que o controle interno tem sido um instrumento de gestão pública importante, auxiliando na mitigação de falhas, erros ou mesmo combatendo fraudes administrativas

praticadas por agentes. Ao analisar pesquisa realizada com docentes, os quais, em alguns casos, acumulavam a função de servidor público no município de Belém do Pará, os autores Moreira, Dias e Souza (2017) confirmaram o impacto do controle interno na gestão pública ao considerá-lo um importante instrumento de gestão. Em harmonia com essa pesquisa, outro estudo realizado em Rondon do Pará, município localizado no sudeste paraense, evidenciou a relevância dessa atividade, reputando-a como uma ferramenta necessária que ajuda no processo de tomada de decisões, Rocha *et al.* (2022).

Em complemento, os pesquisadores Emmanuel, Ajanya e Audu (2013) constataram que a atividade de auditoria interna pode efetivamente descobrir fraudes. Os estudiosos elaboraram um questionário, o qual foi submetido aos funcionários do Escritório Geral de Auditoria do Estado de Kogi, região central da Nigéria. A enquete aferiu a percepção desses colaboradores acerca da eficácia da responsabilização aplicada pela auditoria interna no setor público.

Embora se comprove empiricamente a importância do controle na administração pública, alguns trabalhos acerca do tema defendem que essa atividade contribui com o aumento da burocracia, que impacta na eficiência da gestão pública. Oliveira (2021) analisou aspectos relacionados aos custos do controle na Administração, sob a ótica dos gestores públicos. Consoante o autor, foram reveladas onze percepções a partir das entrevistas realizadas. Desse universo, nove foram consideradas negativas e duas positivas. O pesquisador afirmou ainda que embora os custos do controle sejam conhecidos, parecem não ser considerados pelos próprios gestores.

Ademais, alguns autores relatam que a atividade de controle pode comprometer a independência do gestor. Em artigo publicado, Vernalha (2016) lembra que, não obstante esta atividade seja um instrumento necessário para intimidação de condutas impróprias, quando praticada em excesso pode produzir ineficiências. Ainda segundo o autor, a aplicação exagerada do controle concorre para que o gestor se mantenha em uma zona de conforto e deixe de tomar decisões, por vezes, necessárias. Essa autocontenção pode trazer consequências danosas à Administração.

A eventual inação dos gestores públicos, mencionado por Vernalha (2016), que advém de excessos praticados pelo controle, é conhecida na literatura por “apagão das canetas”. Este termo se refere

a uma das onze percepções apontadas por Oliveira (2021). O estudioso Gullo (2022) enfatiza que tal fenômeno alude à inércia dos gestores, tendo em vista o receio de que ações provenientes do sistema de controle possam, eventualmente, responsabilizá-los criminalmente. Por isso, preferem não agir a incorrer em riscos jurídicos. Logo, acabam renunciando às oportunidades de propor qualquer inovação no âmbito público.

### **2.1.3 QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS**

Os escândalos financeiros ocorridos nas últimas décadas em grandes empresas privadas nacionais e estrangeiras reforçaram a necessidade de que as instituições apoiem e institucionalizem uma governança corporativa cada vez mais efetiva e de qualidade. Souza Junior e Silva (2016) registram que os serviços prestados aos cidadãos pelos governos são fundamentais para desenvolvimento do país, por isso devem ser oferecidos com qualidade e transparência. Os pesquisadores Calixto e Velasquez (2012) ressaltam que a eficiência do controle interno ajuda a garantir a boa gestão das ações de natureza administrativa no âmbito da Administração Pública. Beuren e Zonato (2014) colaboram com o tema afirmando que os gestores públicos podem implementar um ambiente de controle com vistas a coletar informações relevantes, relacionadas à aplicação dos recursos, eficácia e qualidade dos serviços prestados.

A função da auditoria interna ainda é vista como um grande enigma, sendo considerada uma caixa-preta não devidamente explorada no meio acadêmico, embora tenha ganhado grande relevância no ambiente corporativo e governamental, segundo Oussii e Taktak (2018). Ainda em consonância com os autores, pode-se afirmar que um Sistema de Controle Interno efetivo garante uma gestão de qualidade e confiável.

### **2.1.4 CONTROLE INTERNO SOB A ÓTICA DO GESTOR PÚBLICO**

A boa utilização de recursos públicos é uma exigência aplicada à gestão pública e o controle interno busca apoiar os gestores nessa missão. Ao analisar a pesquisa realizada por Souza Junior e Silva (2016), considerando os dados, disponibilizados no Relatório de Gestão do ano de 2014 pelo Tribunal de Contas da União (TCU), de 24 estados

brasileiros que se autoavaliaram, evidenciou-se que os gestores públicos consideram os controles internos essenciais à obtenção dos resultados esperados. Mesmo assim, reconhece-se que a cultura do controle interno precisa ser mais estimulada e disseminada nos órgãos públicos. Monteiro (2015) ressalta que o setor público ainda enfrenta desafios em relação à adoção de uma cultura de controle interno.

O macroprocesso KPA 3.7, denominado de “Estrutura de Gestão da Qualidade”, descrito no IA-CM propõe a confecção e a manutenção de processo de avaliação, monitoramento e melhoria da atividade de auditoria interna. Em harmonia com o IA-CM, o Guia de Avaliação da Qualidade para Auditoria Interna do Setor Público, elaborado pelo PEMPAL (2016), recomenda como boa prática que, após a conclusão do trabalho de auditoria, seja solicitado feedback ao gestor do órgão auditado, permitindo à unidade de auditoria obter informações valiosas para seu aprimoramento. Contudo, o citado Guia admite que o feedback do gestor nem sempre será fidedigno, podendo ser influenciado por questões pessoais ou discordâncias em relação ao resultado do trabalho. Nesse particular, Medeiros (2015) revela que um feedback confiável é essencial para que uma nova avaliação possa ser realizada.

## 2.2 TEORIA INSTITUCIONAL

Na teoria institucional clássica o cumprimento às normas se sobrepõe à eficiência da organização. O controle interno tem por atribuição a fiscalização de atos de gestão, à luz dos normativos vigentes, e nem sempre o cumprimento desses normativos pode ser considerado a opção técnica mais célere ou adequada. Araújo (2021) cita em seu trabalho que os resultados das primeiras pesquisas sobre o tema surgiram ainda no século XX. A autora aponta que o modelo institucionalista, voltado para organizações, foi apresentado inicialmente na obra *Foundations of the Theory of Organization* escrita pelo estudioso Selznick (1948). De acordo com a pesquisadora, o citado autor sustenta que as instituições inspiram a atuação dos indivíduos e moldam a estrutura das organizações.

A Teoria Institucional de Selznick (1948) é uma abordagem sociológica que enfatiza a influência do contexto institucional nas organizações. O importante autor reforça que as organizações não são apenas estruturas formais voltadas para a eficiência, mas também entidades moldadas por valores, normas e influências que devem ser

aquiescidas pelos agentes. Seu trabalho influenciou novos autores como Meyer e Rowan (1977) e DiMaggio e Powell (1983). Ao final da década de 1970, uma nova abordagem da teoria institucional, denominada Novo Institucionalismo, passou a ser discutida, Araújo (2021).

## 2.2.1 O NOVO INSTITUCIONALISMO

Conforme Meyer e Rowan (1977), as organizações absorvem condutas, hábitos e costumes da sociedade a qual estão inseridas. Segundo essa nova abordagem, as ideias, os conceitos e as práticas utilizadas no âmbito social devem ser aproveitadas no contexto organizacional. As estruturas formais de uma organização, à luz do Novo Institucionalismo, devem retratar o cenário social, mesmo que a estrutura adotada não seja a mais eficiente, D'Andrea (2022). Meyer e Rowan (1977) reforçam a tese de que a adoção de certos protocolos é mais importante do que os resultados alcançados. D'Andrea (2022) recorda que o Novo Institucionalismo considera o contexto social um fator preponderante para alterações organizacionais e menciona, ainda, que o novo modelo tenha sido concebido a partir da negação de outras teorias que desconsideram o dinamismo das mudanças sociais.

Ademais, embora academicamente existam críticas, o Novo Institucionalismo tenta explicar como as organizações do setor público buscam legitimidade e conformidade com as normas, valores e práticas visando a salvaguarda da sua credibilidade e estabilidade. Estudiosos defensores da nova teoria reputam que normas e requisitos organizacionais são indispensáveis à obtenção do suporte e da aceitabilidade social, conforme citado por Carvalho, Vieira e Lopes (2003).

No momento em que uma instituição tenta se adequar ao contexto social, à luz das ideias do Novo Institucionalismo, surge o fenômeno do isomorfismo entre as organizações, isto é, as estruturas e funcionamento dessas corporações passam a se parecer em razão do intercâmbio de conhecimento padronizado, Meyer e Rowan (1977). DiMaggio e Powell (1983) acrescentaram que no isomorfismo a busca por melhoria de resultados ocorre apenas quando a organização atinge um estágio de maturidade. Somente nesse momento é que surgem as inovações estruturais.

Segundo Greenwood e Hinings (1996) o Novo Institucionalismo não se preocupa em analisar as razões provenientes das alterações nas estruturas das organizações. Por isso não é reconhecida como uma teoria que estuda a mudança organizacional, mas de padrões organizacionais e do isomorfismo. Pode-se dizer que existem três formas de mudanças isomórficas, a saber: coercitivo, mimético e normativo.

DiMaggio e Powell (1983) assinalam que o isomorfismo normativo remete à profissionalização visando instituir uma fundamentação intelectual e legítima dentro da organização. Por essa razão, a seleção de pessoal qualificado é considerada de extrema relevância. Existem pressões normativas relacionadas às expectativas de cada uma das áreas dentro de uma organização.

Ainda, consoante DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo mimético é fruto de incerteza que acaba encorajando a replicação de soluções idênticas. Pode-se afirmar, portanto, que é uma tendência da própria organização em imitar outras no que se refere à legitimidade, sucesso, etc. A utilização do modelo de maturidade pode ser considerada uma pressão mimética, a qual os órgãos de controles estão submetidos.

Por fim, DiMaggio e Powell (1983) consideram que o isomorfismo coercitivo se refere às pressões culturais e às imposições derivadas da necessidade de cumprimento da legislação. No contexto do controle interno, as pressões coercitivas estão relacionadas a regulamentações e imposições legais. Concluindo e diante do exposto, compreende-se que a adoção do modelo IA-CM pela Controladoria-Geral do DF advém dos três tipos de isomorfismo descritos.

## **2.3 MATURIDADE**

### **2.3.1 MODELOS DE MATURIDADE**

As organizações utilizam modelos de maturidade como um roteiro para identificar problemas em seus processos e melhorá-los mediante a adoção de boas práticas. A implementação dessas boas práticas contribui fortemente para o aumento da maturidade dos órgãos, a partir do aprimoramento de seus processos. Os autores Tadeu, Duarte e Chede (2018) ressaltam que tais ferramentas são utilizadas para avaliar o estágio de uma organização, a partir de critérios e

dimensões, a fim de, logo após, apontar a direção a seguir. Segundo Roquete (2018), esses modelos são adequados para a avaliação da competência, da capacidade e de um nível de desempenho.

A adoção de um modelo de maturidade, qualquer que seja, enseja desafios. Normalmente demanda tempo, recursos humanos e orçamento financeiro, na medida em que requer investimentos em consultoria e, em alguns casos, tecnologia. Uma vez implantados, esses modelos precisam ser monitorados e continuamente aperfeiçoados. Sua utilidade é avaliar as capacidades dos elementos em maturação e selecionar ações apropriadas para levá-los a um nível mais elevado, segundo Kohlegger, Maier e Thalmann (2009). Os mesmos autores reforçam que várias são as áreas de atuação desses modelos; desde ciências cognitivas até aplicações de negócios e engenharia.

Consoante ao Institute of Internal Auditors Research Foundation (Waring; MacRae, 2009), o Comitê do Setor Público do Instituto de Auditores Internos recomendou, em 2004, o desenvolvimento de um padrão universal de autoavaliação, que tinha por objetivo reforçar a relevância da função de auditoria interna no setor público. Em 2006, o próprio IIA RF aprovou o projeto de desenvolvimento do *Internal Audit Capability Model (IA-CM)*, o qual foi confeccionado a partir de uma adaptação de outro modelo de maturidade denominado *Capability Maturity Model Integration (CMMI) for Development, Version 1.2*.

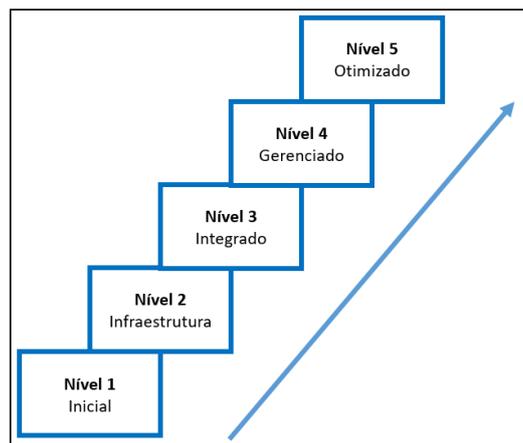
### **2.3.2 MODELO IA-CM (INTERNAL AUDIT CAPABILITY MODEL)**

O modelo IA-CM é um framework desenvolvido para o setor público, fundamentado em boas práticas e que pode ser aplicado globalmente. Seu desenvolvimento foi capitaneado pelo *The Institute of Internal Auditors (IIA)* em parceria com o Banco Mundial. Sua primeira versão foi disponibilizada em 2009, tendo sido aperfeiçoada em 2017. Esse modelo identifica os fundamentos necessários para uma auditoria efetiva e pode ser usado para autoavaliação e melhoria continuada dos processos de auditoria do órgão que o adotar. Conforme citado por Fusco (2023), a utilização do referido modelo pelos órgãos de controle interno é uma exigência para pleitear financiamento junto ao Banco Mundial. Ainda, consoante mencionado no trabalho de Ferrer (2024), a Controladoria-Geral da União – CGU se respalda no IA-CM para executar avaliações internas e externas.

O nível de maturidade a ser atingido depende da necessidade de governança da instituição. As organizações possuem demandas distintas, ou seja, o nível de maturidade requerido por uma entidade está ligado intrinsecamente à sua natureza, complexidade, bem como à exposição aos seus respectivos riscos. O Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci, 2024), por meio da Resolução 06/2019 (Conaci, 2019), recomendou o modelo IA-CM como referencial metodológico para os órgãos de controle interno no Brasil. De acordo com a IIARF (Waring; MacRae, 2009), tal modelo possui cinco níveis ou estágios de capacidade progressivos. Cada estágio provê os fundamentos necessários à progressão do nível de maturidade.

Os níveis de maturidade do IA-CM são: 1 – Inicial; 2 – Infraestrutura; 3 – Integrado; 4 – Gerenciado; 5 – Otimizado, conforme Figura 1.

**Figura 1 – Níveis de Maturidade IA-CM**



Fonte: Waring e MacRae (2009).

De forma resumida, o nível 1 do IA-CM indica que as práticas de auditoria do órgão ainda dependem de esforços individuais dos colaboradores. No nível 2, percebe-se um desenvolvimento inicial da estrutura de gestão e administração relacionada à auditoria interna, com procedimentos e práticas que já são sustentáveis e repetíveis. No nível 3, as ações de auditoria são realizadas de maneira uniforme. No nível 4, a expectativa é que a auditoria interna seja capaz de integrar as informações da organização, com o objetivo de fortalecer a governança e aprimorar o gerenciamento de riscos. No nível 5, a auditoria interna já consegue aprender a partir de informações de dentro e de fora da organização, objetivando a melhoria contínua (Waring; MacRae, 2009).

Ademais, os níveis de maturidade previstos no modelo em questão oferecem à organização um caminho para a melhoria contínua. Entretanto, o setor de auditoria interna pode optar por permanecer em qualquer nível, ou seja, no estágio que considerar mais adequado, na medida em que o nível de maturidade da auditoria interna depende da estrutura de governança da instituição. Em outras palavras, a necessidade de uma auditoria interna mais sofisticada se sujeita ao tamanho, à complexidade e aos riscos da organização (Waring; MacRae, 2009).

O IA-CM pode ser exibido graficamente por uma matriz bidimensional. O eixo “x” apresenta os cinco níveis de capacidade, enquanto os seis elementos de auditoria interna estão dispostos no eixo “y”. Os 41 macroprocessos ou processos-chave, denominados *Key Process Areas* (KPA), foram colocados nas células que fazem intersecção com os eixos “x” e “y” (Waring; MacRae, 2009).

A seguir, apresenta-se a ilustração da matriz do IA-CM, com destaque para o KPA 3.7, cruzamento do elemento de auditoria “Práticas Profissionais” com o nível 3 de maturidade, desenvolvido neste estudo (Figura 2).

**Figura 2 – Matriz do modelo de capacidade de Auditoria Interna**

<b>Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna</b>						
	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
<b>Nível 5 – Otimizado</b>	AI reconhecida como agente-chave de mudança	Envolvimento da liderança com organizações profissionais Projeção da força de trabalho	Melhoria contínua de práticas profissionais Planejamento estratégico da AI	Resultado e valor alcançados para a organização	Relações efetivas e permanentes	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI
<b>Nível 4 – Gerenciado</b>	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles	AI contribui para o desenvolvimento da gestão A atividade de AI apoia classes profissionais Planejamento da força de trabalho	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas	CAI aconselha e influencia a mais alta gerência	Supervisão independente da Atividade de AI
<b>Nível 3 – Integrado</b>	Serviços de consultoria	Criação de equipe e competência	<b>Estrutura de gestão da qualidade (KPA 3.7)</b>	Medidas de desempenho	Coordenação com outros grupos de revisão	CAI informa à autoridade de mais alto nível
	Auditorias de desempenho / value-for-money	Profissionais qualificados Coordenação de força de trabalho	Planos de auditoria baseados em riscos	Informações de custos Relatórios de gestão de AI	Componente essencial da equipe de gestão	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI Mecanismos de financiamento
<b>Nível 2 – Infraestrutura</b>	Auditoria de conformidade	Desenvolvimento profissional individual	Estrutura de práticas profissionais e de processos	Orçamento operacional de AI	Gerenciamento dentro da Atividade de AI	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização
		Pessoas Qualificadas identificadas e recrutadas	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas	Plano de negócio de AI		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido
<b>Nível 1 – Inicial</b>	Ausência de práticas profissionais estabelecidas e inexistência de macroprocessos-chave.					

Fonte: Waring e MacRae (2009).

A área sombreada da matriz retrata o nível de independência que o setor de auditoria interna possui para implementar os seus processos-chave. Quanto mais à direita e acima, menor será a autonomia para institucionalizá-los. Cada KPA consiste em propostas, atividades essenciais, saídas, resultados e práticas institucionalizadas que precisam ser sustentadas e variam de acordo com a natureza da organização e sua complexidade. O modelo não descreve como fazer, mas o que fazer. Notadamente, em relação ao KPA 3.7, objeto deste estudo, o IA-CM define como proposta a necessidade de estabelecimento de processos de avaliação e monitoramento contínuo das atividades de auditoria interna, a fim de melhorar a sua eficácia (Waring; MacRae, 2009). Um nível de maturidade é alcançado quando todos os macroprocessos de cada elemento de auditoria são institucionalizados, isto é, implementados. A institucionalização de um KPA requer que as atividades essenciais estejam incorporadas à cultura

organizacional e sejam passíveis de repetição. O modelo estabelece que um processo só poderá ser melhorado se puder ser repetido (Waring; MacRae, 2009). Segundo o *Software Engineering Institute* (SEI), um processo institucionalizado pode ser compreendido como “sedimentado na forma como o trabalho é executado, existindo padronização na execução do processo e comprometimento em relação a sua execução” (SEI, 2006).

A Controladoria-Geral do DF, Órgão Central do Sistema de Controle Interno, encontra-se, atualmente, no nível 2 de maturidade e pretende alcançar o nível 3. A Subcontroladoria de Controle Interno - SUBCI, unidade orgânica diretamente subordinada ao Controlador-Geral do DF, é a responsável por exercer a função de auditoria interna no Poder Executivo no Distrito Federal, bem como fomentar o uso do modelo IA-CM no âmbito desse órgão de controle. Em estudo realizado na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro por Paula, Ferreira e Gouveia (2023) verificou-se que, do total de 24 processos-chave presentes nos níveis 2 e 3 do IA-CM, apenas 1 KPA do modelo foi totalmente institucionalizado no órgão. Ademais, os resultados demonstram a compreensão de apenas 64% das atividades do nível 2 (Infraestrutura) do modelo e somente 24% de discernimento das atividades do nível 3 (Integrado). O resultado da pesquisa realizada no Rio de Janeiro evidencia que os órgãos de controle brasileiros, a exemplo da CGDF e CGERJ, ainda precisam evoluir no que tange à gestão e à padronização das operações de auditoria para atingir o nível 3 de maturidade, em harmonia com o previsto no IA-CM.

## **2.4 DESEJABILIDADE SOCIAL**

### **2.4.1 VIÉS DE DESEJABILIDADE SOCIAL**

O fenômeno da desejabilidade social é um tema bastante estudado na psicologia e refere-se a um tipo de viés cognitivo que interfere na opinião sincera dos indivíduos. Corresponde, por exemplo, à inclinação de um entrevistado em responder uma pesquisa com respostas socialmente mais aceitas, considerando um determinado contexto, mesmo que implique em deixar de lado a sinceridade. Esse comportamento ou viés foi denominado por Paulhus (1991) de Resposta Socialmente Desejável (RSD).

Embora não exista uma predominância hierárquica dos órgãos de controle em relação a outros órgãos da administração pública local,

à luz do explicitado no art. 43 do Decreto 39.610/2019 (Distrito Federal, 2019), compreende-se que os gestores públicos, ao responder o questionário para avaliação da qualidade das ações de controle, poderão reagir de forma mais complacente às questões e fornecer respostas não tão sinceras, mais positivas do que realmente acreditam, a fim de, por exemplo, manter uma boa relação com o Controle Interno. Nesse cenário, existe a possibilidade de que o gestor venha a omitir críticas e eventuais problemas ocorridos nos trabalhos de auditoria, objetivando evitar qualquer desentendimento com a CGDF. O gestor poderá compreender que uma opinião politicamente correta ou socialmente mais adequada pode ser mais conveniente, na medida em que as orientações provenientes de uma ação de fiscalização são, via de regra, pautadas por boas práticas e alinhadas à legislação vigente.

A manifestação da desejabilidade social ocorre com frequência em assuntos considerados polêmicos e pode surgir por várias razões. Bispo Júnior (2022) revela que desvios sociais não são fáceis de serem identificados em pesquisas científicas. De acordo com Burle e Turgeon (2020), os pesquisadores devem se preocupar concretamente com esse efeito. Admite-se a possibilidade da presença da desejabilidade social no presente projeto de pesquisa, na medida em que o gestor público poderá se sentir compelido a reagir de forma mais complacente às situações relacionadas a sua interação com os representantes da CGDF.

Ainda, em consonância com a bibliografia consultada, a desejabilidade social pode ser intencional ou não. Pode advir de um autoengano, o qual é motivado pela autoestima do indivíduo ao ser inquirido, sendo, portanto, não intencional. Nesse caso, o entrevistado realmente acredita nas suas respostas, movido por uma necessidade de aprovação social, Bispo Júnior (2022). O mesmo autor também descreve a situação de “gerenciamento de impressão”, considerada intencional, na qual o entrevistado distorce deliberadamente as respostas, visando apresentar uma ideia socialmente aceita.

#### **2.4.2 MÉTODO DE PREVENÇÃO DO VIÉS DE DESEJABILIDADE SOCIAL**

O uso de palavras positivas ou negativas em um questionário pode estimular uma resposta socialmente mais desejável por parte do entrevistado, acarretando distorções, intencionais ou não, no resultado da pesquisa, de acordo com Costa e Hauck Filho (2017). Em contrapartida e em consonância com o relato dos pesquisadores,

palavras com significado mais neutro ou uma redação mais cuidadosa podem ajudar a reduzir essas distorções, prevenindo o viés de desejabilidade social.

O método de prevenção de Resposta Socialmente Desejável (RSD), denominado de “neutralização valorativa”, desenvolvido por Backstrom (2007) em parceria com colaboradores, propõe a substituição de palavras depreciativas ou demasiadamente positivas quando utilizadas nas pesquisas (Costa; Hauck Filho, 2017).

Existem algumas técnicas de experimento, a exemplo do experimento de lista, experimento de vinheta e experimento de endosso que visam diminuir o viés de desejabilidade social ao salvaguardar a privacidade dos participantes da pesquisa. Estas técnicas são utilizadas, habitualmente, quando necessário o levantamento de opiniões que remetem ao racismo, preconceitos sociais e assuntos relacionados à ciência política. Burle e Turgeon (2020) enfatizam que a utilização de técnicas indiretas de questionamento ajuda a diminuir o citado viés, assim como a obter opiniões mais verdadeiras.

O experimento de lista tem por objetivo identificar e aferir um comportamento considerado sensível, sem que a pergunta, socialmente mais delicada, seja feita diretamente a qualquer respondente da pesquisa. Os autores Burle e Turgeon (2020) revelaram a utilização do experimento de lista em pesquisa que visa compreender o efeito da desejabilidade social em comportamentos relacionados a políticas de ação afirmativa. Ainda, segundo os autores, esta técnica tem sido empregada em várias outras pesquisas que buscam aferir posicionamentos socialmente mais delicados.

O experimento de vinheta consiste na criação de situações hipotéticas, as quais são submetidas ao julgamento dos participantes da pesquisa. O uso de cenários imaginários, utilizados no experimento de vinheta, pode diminuir o viés de desejabilidade social. Ornellas *et al.* (2023) menciona que a vinheta se refere a uma técnica de levantamento de dados sobre a opinião das pessoas. Ademais, defende que este método ajuda a contornar os limites de outras técnicas, uma vez que auxiliam à tomada de decisão. E por último, a técnica de endosso viabiliza a análise de comportamentos políticos ou sociais de forma indireta. Nesse caso, os entrevistados indicam, por exemplo, o seu nível de concordância (endosso) com relação a declarações

públicas. Ressalta-se que nenhum desses métodos experimentais foi utilizado no presente trabalho, tendo em vista a pequena amostra da pesquisa. Normalmente, essas técnicas necessitam de um quantitativo maior de entrevistados para que os resultados possam ser considerados estatisticamente relevantes. Amostras pequenas dificultam a identificação de padrões, tendo em vista uma maior variedade de dados. Salienta-se, também, que as técnicas de experimento de lista e de endosso requerem a criação de diferentes grupos de entrevistados, segmentando ainda mais os participantes, o que poderia reduzir a confiabilidade do estudo.



3

## 3

## HIPÓTESE(S) DO ESTUDO

Optou-se por definir cinco hipóteses, que foram associadas, respectivamente, a cada objetivo específico do trabalho. Além disso, a ideia principal das hipóteses está em linha com alguns estudos acadêmicos já desenvolvidos, os quais foram citados no corpo desta dissertação (Quadro 1).

Quadro 1 – Hipóteses relacionadas aos objetivos da pesquisa		
Objetivo específico	Hipótese	Referências
Captar a opinião do gestor em relação ao Planejamento da Auditoria realizada no órgão	Os objetivos, etapas e demais informações preliminares da auditoria foram devidamente esclarecidos no início do trabalho	Beuren e Zonato (2014), Calixto e Velasquez (2012), Oussii e Taktak (2018), PEMPAL (2016), Souza Junior e Silva (2016), Waring e MacRae (2009)
Captar a opinião do gestor em relação à conduta da equipe de auditoria durante os trabalhos	Os auditores que compõem as equipes de auditoria, quando da realização dos trabalhos, mantiveram uma abordagem profissional e cortês, comunicando de forma tempestiva os problemas identificados	Alegría Cueto (2013), PEMPAL (2016), Saad (2016), Waring e MacRae (2009)
Buscar evidenciar se o resultado da auditoria realizada pela CGDF foi satisfatório sob a perspectiva dos gestores	Os prazos de envio do relatório de auditoria e subsequente manifestação do órgão, bem como a redação e a formatação do relatório de auditoria, são adequados.	PEMPAL (2016), Silva (2022)
Buscar evidenciar se a qualidade da auditoria realizada pela CGDF foi satisfatória sob a perspectiva dos gestores	A auditoria contribui para melhorias na consecução de objetivos estratégicos do órgão.	Beuren e Zonato (2014), Calixto e Velasquez (2012), Oussii e Taktak (2018), PEMPAL (2016), Souza Junior e Silva (2016)

Realizar a validação da estrutura fatorial da escala proposta pelo questionário	Manter a estrutura do questionário, pois o mesmo foi concebido dessa forma pelo PEMPAL (2016).	PEMPAL (2016)
---	--	---------------

Fonte: Elaboração própria.



4

# 4

## RESULTADOS

### 4.1 NATUREZA E ABORDAGEM DA PESQUISA

O estudo realizado possui natureza descritiva, uma vez que foram avaliadas e descritas opiniões de gestores públicos, considerando alguns critérios pré-definidos e relacionados aos trabalhos de auditoria promovidos pela CGDF. Em harmonia com Gil (2002), vários tipos de estudos podem utilizar a pesquisa descritiva e uma de suas características é a forma padronizada com que os dados são coletados. Segundo o mesmo estudioso, um dos objetivos do estudo descritivo é o levantamento de opiniões de uma população.

A pesquisa produzida se encaixa no conceito de survey e possui dois tipos de abordagens: quantitativa e qualitativa. O questionário submetido contém questões fechadas no padrão Likert e uma questão aberta. Os autores Rangel, Rodrigues e Mocarzel (2018) destacam que o tipo de pesquisa está relacionado à maneira como os dados são tratados, conforme a citação a seguir:

A classificação da pesquisa como “qualitativa” ou “quantitativa” refere-se ao tipo de tratamento dos dados. No tratamento qualitativo, utiliza-se a compreensão e interpretação dos dados, com atenção aos significados que neles se expressam, incorporando-os ao desenvolvimento das análises. No tratamento quantitativo, utilizam-se experimentos e cálculos estatísticos, como processos que orientam as interpretações analíticas. Os tratamentos “quantitativo” e “qualitativo” não são excludentes e podem se associar e se complementar mutuamente nas pesquisas. (Rangel; Rodrigues; Mocarzel, 2018, p. 9).

Para fins didáticos, optou-se por apresentar as duas abordagens, quantitativa e qualitativa, em tópicos distintos.

#### 4.1.1 ABORDAGEM 1: QUANTITATIVA

Os dados foram coletados por meio de um questionário estruturado com 20 itens fechados e obrigatórios no padrão Likert. A autora Álvares (2021) lembra que formulários de pesquisa com questões fechadas são utilizados quando as variáveis são bem conhecidas ou nos

casos em que se deseja criar variáveis a partir de uma coletânea de questões. Relevante dizer que a enquete foi patrocinada pela CGDF. Ressalta-se que sondagens oficiais, provenientes de órgãos de controle, são respondidas, de modo geral, por grande parte do público selecionado. Caso alguma Unidade (órgão distrital) não contribua com a pesquisa, é possível reforçar o pedido.

O uso do questionário viabilizou o envio de questões pré-definidas a um número maior de gestores públicos, bem como, em face da sua padronização, foi possível, a partir de técnicas estatísticas, analisar mais facilmente os dados recebidos. Entende-se também que essa abordagem mitigou o risco de viés, uma vez que todas as perguntas foram feitas de forma idêntica a todos os respondentes. Álvares (2021) ensina que um questionário com perguntas fechadas diminui a quantidade de erros relacionados ao entendimento das perguntas, diminui o tempo de planejamento da base de dados para a análise dos resultados, além de permitir o uso de métodos estatísticos.

#### **4.1.2 ABORDAGEM 2: QUALITATIVA**

Foi acrescentada ao final do supracitado questionário estruturado uma única questão aberta, de caráter optativo, por meio da qual o gestor público pôde contribuir com algum assunto não abordado no formulário, visando ampliar a sua participação. Em conformidade com Costa Junior (2023) “a utilização dos métodos combinados enriquece a pesquisa, na medida em que permite integrar diferentes perspectivas”.

Álvares (2021) aponta que um questionário com perguntas abertas é utilizado quando o pesquisador não possui condições de entrevistar todos os participantes do estudo, todavia busca informações qualitativas sobre uma situação ou evento. Além disso, a mesma autora revela que a maioria dos questionários é composta pelos dois tipos de abordagens.

### **4.2 UNIVERSO DA PESQUISA**

Foram considerados qualificados a responder o questionário de pesquisa os gestores públicos dos órgãos da Administração Direta ou Indireta do Distrito Federal.

De acordo com o portal do Governo do Distrito Federal (Distrito Federal, 2024a; 2024d; 2024e; 2024f), a Administração Pública Distrital é composta por 98 órgãos, assim divididos, conforme Tabela 1:

Tabela 1 – Administração Pública do Distrito Federal	
Tipo de Órgão	Quantidade
Secretarias de Estado	29
Administrações Regionais	35
Entidades Públicas	29
Órgãos Especializados	5
<b>Total</b>	<b>98</b>

Fonte: Distrito Federal (2024a; 2024d; 2024e; 2024f).

Portanto, considera-se que o universo da pesquisa totaliza 98 órgãos.

### 4.3 AMOSTRA

Os órgãos visitados pela Controladoria-Geral do DF nos últimos dez anos estão disponíveis para consulta no seu portal (Distrito Federal, 2024b). Na Tabela 2 foram listadas as quantidades de órgãos que tiveram os seus relatórios de auditoria publicados entre os anos de 2021 e 2023.

Tabela 2 – Órgãos com relatórios publicados de 2021 a 2023	
Ano	Quantidade de Órgãos Visitados *
2021	80
2022	71
2023	71
<b>Média Anual</b>	<b>74</b>

Fonte: Distrito Federal (2024b).

\* Os números podem conter uma pequena variação (para cima ou para baixo), tendo em vista a ausência de padrão na forma como os dados são disponibilizados no portal da CGDF.

Considerando que os relatórios publicados pela CGDF foram utilizados como insumo para que os gestores respondessem o questionário, e ainda levando em conta a média anual de relatórios publicados mostrada no Tabela 2, estimou-se, preliminarmente, uma amostra de 74 questionários preenchidos.

## **4.4 FUNDAMENTAÇÃO EMPÍRICA: DADOS E TÉCNICAS DE COLETA**

### **4.4.1 DADOS**

Os dados da pesquisa são primários, na medida em que foram coletados pela primeira vez. Os gestores manifestaram a sua opinião mediante o preenchimento do questionário submetido, indicando uma das cinco possíveis respostas: “Muito Satisfeito”, “Satisfeito”, “Indiferente”, “Insatisfeito” e “Muito Insatisfeito”. Dalmoro e Vieira (2013) evidenciaram, em seu estudo, a confiabilidade de formulários com cinco e sete itens na escala Likert, em detrimento daqueles com apenas três pontos, ou seja, três níveis de satisfação.

Tozoni-Reis (2009) define questionário como um instrumento de pesquisa cujos questionamentos devem ser definidos antecipadamente e devem ser apresentados ao entrevistado diretamente ou indiretamente. Ademais, o citado estudioso ressalta que a aplicação de um questionário demanda precauções, notadamente em relação à necessidade de clareza das questões. O autor revela ainda que as perguntas elaboradas devem possuir uma sequência lógica, progressiva, assim como o pesquisador deve tomar cuidado para não induzir as respostas do entrevistado.

### **4.4.2 TÉCNICAS DE COLETA**

O modelo de questionário apresentado no Guia de Avaliação da Qualidade para Auditoria Interna do Setor Público, produzido pelo PEMPAL (2016), foi adotado nessa dissertação, contudo, necessitou ser adaptado à realidade da CGDF. Após essa necessária adequação, a estrutura do referido formulário foi ratificada mediante o uso da técnica estatística de validação fatorial. Essa validação remete a um dos objetivos específicos do projeto de pesquisa e foi importante para confirmar a correlação entre os itens do questionário com os seus respectivos critérios.

Os itens da enquete foram agrupados por critérios essenciais aos processos das ações de controle, a saber: planejamento da auditoria; condução da auditoria; resultado da auditoria; e qualidade da auditoria. Em linha com o apresentado por Hoss e Caten (2010), os itens ou questões de um formulário estão, normalmente, organizados em grupos. Ademais, a técnica de análise fatorial legitimou a adequação do agrupamento usado. Ao final do questionário, foi disponibilizado uma pergunta aberta e optativa. O Quadro 2 apresenta a estrutura do questionário utilizada no presente trabalho de pesquisa.

Quadro 2 – Questionário de Avaliação da Qualidade da Auditoria Interna					
Escala de Classificação					
1- Discordo Totalmente; 2- Discordo; 3- Indiferente; 4- Concordo; 5- Concordo Totalmente					
Critério	Item	Resposta			
	Solicita-se indicar o seu grau de Concordância em relação às afirmações a seguir:				
	1. O Ofício de Apresentação da Equipe com a discriminação do objeto da auditoria foi encaminhado antes do início dos trabalhos.				
	2. Foi dada ciência das questões de auditoria e critérios de avaliação.				
	3. Foi dada ciência da natureza, do objetivo e do prazo previsto para o trabalho, quando da apresentação da equipe de auditoria.				
	4. O objeto da auditoria é relevante no contexto da unidade auditada.				
	5. A forma de comunicação entre equipe de auditoria e unidade auditada foi definida.				
	6. A equipe de auditoria apresentou as etapas do trabalho de auditoria e os documentos que seriam oportunamente encaminhados, a exemplo de: Solicitações de Informação, Relatório Preliminar de Auditoria e Relatório de Auditoria.				

	<p>Solicita-se indicar o seu grau de Concordância em relação às afirmações a seguir:</p> <p>7. Os auditores internos mantiveram uma abordagem profissional e cortês durante a execução da auditoria.</p>					
	<p>8. Os prazos estabelecidos pela equipe de auditoria para a apresentação de documentos, informações e/ou esclarecimentos foram razoáveis.</p>					
	<p>9. O progresso durante o trabalho, incluindo detalhes dos principais problemas emergentes, foi adequadamente comunicado a você durante a auditoria.</p>					
	<p>10. As informações solicitadas pela equipe de auditoria foram pertinentes em relação ao objeto auditado e ao escopo do trabalho realizado.</p>					
	<p>11. A equipe de auditoria apresentou os principais achados preliminares da auditoria.</p>					
	<p>Solicita-se indicar o seu grau de Concordância em relação às afirmações a seguir:</p> <p>12. O Ofício de encaminhamento do Relatório Preliminar estava suficientemente claro quanto ao foco das análises, por parte do Gestor, e aos procedimentos que deveriam ser adotados em resposta ao documento.</p>					
	<p>13. Após o encerramento do trabalho de campo, o relatório preliminar foi recebido dentro de um prazo razoável.</p>					
	<p>14. O prazo para resposta do relatório preliminar foi suficiente.</p>					
	<p>15. O relatório preliminar foi apresentado adequadamente em termos de formato e clareza do idioma usado.</p>					
	<p>16. As recomendações da auditoria forneceram soluções práticas e construtivas para os problemas identificados.</p>					

	17. O custo de implementação das recomendações é adequado em relação aos benefícios obtidos.					
	18. A base para as opiniões gerais e específicas da auditoria foi explicada satisfatoriamente e os comentários/opiniões/manifestações dos gestores foram levados em consideração.					
	Qual é o seu grau de Concordância com o fato de que: 19. A implementação das recomendações contribuirá para melhorias nos processos de gestão de riscos, controle e governança.					
	20. A auditoria contribuiu para melhorias na consecução de objetivos estratégicos do Órgão.					
A seguir, será disponibilizado um espaço para que o gestor possa aprofundar as respostas às questões apresentadas ou expressar sua opinião acerca de qualquer outro aspecto relacionado ao trabalho de ação de controle realizado no órgão.						

Fonte: Adaptado do PEMPAL (2016).

O questionário foi disponibilizado por meio da plataforma LimeSurvey, software livre que auxilia na construção e na aplicação de questões online, além de oferecer a possibilidade de uso da escala Likert. As perguntas foram encaminhadas aos órgãos distritais visitados pelas equipes de auditores da CGDF, com relatórios de auditoria publicados nos anos de 2023 e 2024. A coleta das respostas foi realizada automaticamente por meio do preenchimento do questionário. Os dados obtidos estão, atualmente, armazenados nos servidores (computadores) da própria Controladoria-Geral do DF.

Importante deixar consignado que o processo de levantamento de dados da presente pesquisa foi apoiado pela Subcontroladoria de Controle Interno - SUBCI, setor responsável pela gestão do IA-CM na CGDF. A solicitação para o preenchimento do aludido questionário foi encaminhada oficialmente por esse setor. A utilização dessa estratégia de mobilização, se mostrou eficiente, na medida que praticamente todos os questionários enviados foram respondidos dentro de um prazo razoável.

## 4.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS

### 4.5.1 ABORDAGEM 1: QUANTITATIVA

Os dados coletados foram exportados para uma planilha no programa Microsoft Excel. A cada resposta foi atribuído um valor relacionado ao grau de concordância considerado pelo gestor. As assertivas foram associadas à escala Likert, com variações de 1 a 5, sendo que o valor 1, “Muito Insatisfeito”, denota que o entrevistado diverge totalmente da afirmação; o valor 2, “Insatisfeito”, denota alguma insatisfação com relação à afirmação, contudo, é possível observar pontos positivos ou alguma anuência com a assertiva; o valor 3, “Indiferente”, significa que não é possível avaliar a afirmativa do item, possivelmente, por desconhecimento ou não se dá importância ao item; o valor 4, “Satisfeito”, quer dizer que o enunciado do item pode ser observado, mas não totalmente; enquanto o valor 5, “Muito Satisfeito”, indica que a afirmação é totalmente verdadeira do ponto de vista do entrevistado. Conforme apresentado por Silva *et al.* (2020), após a coleta de dados é possível computar o resultado e sugerir melhorias em processos de trabalho de forma mais objetiva e precisa.

### 4.5.2 ABORDAGEM 2: QUALITATIVA

Os dados qualitativos capturados também foram gravados em arquivo Excel. Em seguida, aplicou-se a técnica de análise de conteúdo proposta por Bardin (2016). Não foi utilizado nenhum software para auxiliar na tarefa de análise de informações qualitativas, a não ser uma planilha Excel que ajudou na organização dos dados.



## 5

## RESULTADOS

## 5.1 RESULTADOS QUANTITATIVOS

## 5.1.1 VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA

A variância explicada refere-se a uma medida estatística que busca compreender a conexão entre as variáveis do modelo proposto. É uma parte da variância comum extraída por um ou mais fatores de um modelo de dados, Damásio (2012). Na prática, quanto maior os percentuais de variância explicada, maior será o efeito e influência dessas variáveis no modelo analisado. A seguir, a Tabela 3 com os percentuais de variância dos dados do estudo.

Tabela 3 – Variância Total Explicada

Fator	Autovalores iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado			Somadas de rotação de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	12,877	64,383	64,383	12,676	63,380	63,380	5,257	26,286	26,286
2	1,426	7,128	71,511	1,228	6,138	69,518	4,141	20,704	46,990
3	1,172	5,861	77,372	,991	4,954	74,472	3,754	18,771	65,761
4	1,057	5,283	82,655	,882	4,412	78,884	2,625	13,123	78,884
5	,809	4,045	86,700						
6	,482	2,411	89,110						
7	,452	2,260	91,371						
8	,356	1,782	93,153						
9	,291	1,454	94,607						
10	,228	1,138	95,745						
11	,176	,881	96,627						

12	,164	,821	97,448						
13	,114	,569	98,017						
14	,100	,500	98,516						
15	,090	,450	98,967						
16	,067	,334	99,301						
17	,057	,286	99,587						
18	,041	,205	99,792						
19	,023	,115	99,908						
20	,018	,092	100,000						

Fonte: Dados da pesquisa online. Matriz gerada pelo IBM SPSS em 21/01/2025.

A partir dos dados apresentados na Tabela 3, identifica-se que os primeiros quatro fatores descrevem 82,655% da variância total e que o primeiro fator, referente ao planejamento da auditoria, é muito significativo em relação aos demais, compreendendo 64,383% da variância explicada. Ademais, evidencia-se que apenas a carga dos autovalores dos quatro primeiros fatores é maior que 1. Em harmonia com Floyd e Widaman (1995), somente os fatores com autovalor superior a 1 devem permanecer no modelo estudado.

### 5.1.2 ANÁLISE FATORIAL

Antes de iniciar a análise das respostas do questionário online submetido a vários órgãos da Administração Pública do Distrito Federal, optou-se por validar a estrutura fatorial das suas variáveis (itens do questionário). Registra-se que esse processo remete a um dos objetivos específicos do trabalho, a saber: “realizar a validação da estrutura fatorial da escala proposta pelo questionário”. Matos e Rodrigues (2019) lembram que a análise fatorial se refere a um método estatístico utilizado para aferir variáveis latentes, ou seja, variáveis diretamente não observáveis. Os autores complementam que a aludida análise busca identificar a correlação entre variáveis e adequá-las a um fator comum.

Existem dois tipos de análise fatorial, a exploratória (AFE) e a confirmatória (AFC). Ambos os tipos foram utilizados no presente trabalho. Damásio (2012) ressalta que a AFE objetiva achar um modelo fatorial a partir de dados coletados na pesquisa. Nesse tipo de análise,

embora existam percepções acerca da estrutura dos dados, não há limites sobre a quantidade de componentes, Matos e Rodrigues (2019). Lemke (2005) reforça a ideia de que na AFE o pesquisador possui uma noção preliminar do modelo fatorial. Já na AFC, um novo modelo surge a partir do ajuste em uma estrutura fatorial pré-existente, Matos e Rodrigues (2019). A AFC é mais adequada quando as variáveis latentes do estudo já estão identificadas (Lemke, 2005).

A análise fatorial utiliza técnicas de rotação de modo que as variáveis com cargas mais altas ficam juntas em um único fator. É possível utilizar dois tipos de técnicas de rotação fatorial: ortogonal ou oblíqua. Consoante abordado por Dias, Silva e Macedo (2019), o procedimento ortogonal contempla fatores sem correlação, enquanto a técnica de rotação oblíqua trabalha com fatores que possuem algum grau de relação.

O questionário enviado possui 20 itens, ou variáveis, os quais foram agrupados em quatro fatores, são eles: planejamento, condução, resultado e qualidade. Dias, Silva e Macedo (2019) destacam que há a necessidade de se trabalhar com um número maior de variáveis quando se pretende medir fenômenos abstratos que não podem ser observados de forma direta. Os dados coletados na ferramenta LimeSurvey foram exportados para o Microsoft Excel. Após saneados, foram importados na plataforma IBM SPSS, software estatístico responsável pela análise fatorial.

A matriz a seguir, Tabela 4, ilustra os resultados alcançados após a execução da Análise Fatorial Exploratória - AFE, realizada em conjunto com a técnica de rotação fatorial ortogonal denominada de Varimax. Nesta técnica, admite-se que os fatores são independentes (Dias; Silva; Macedo, 2019). Os mesmos autores ponderam que esse procedimento procura diminuir a incidência de variáveis com cargas mais altas em fatores distintos, o que favorece a identificação de uma variável com carga alta em um fator único. Objetiva-se, concretamente, diminuir a quantidade de variáveis ou identificar novos fatores.

Tabela 4 – AFE com rotação ortogonal Varimax original				
	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4
VAR00001	<b>0,799</b>			

VAR00002	<b>0,572</b>			<b>0,639</b>
VAR00003	<b>0,803</b>			
VAR00004			<b>0,497</b>	
VAR00005	<b>0,727</b>			
VAR00006	<b>0,688</b>			
VAR00007	<b>0,658</b>			
VAR00008				<b>0,857</b>
VAR00009	<b>0,581</b>			<b>0,504</b>
VAR00010	<b>0,742</b>			
VAR00011	<b>0,54</b>	<b>0,753</b>		
VAR00012		<b>0,64</b>		
VAR00013		<b>0,743</b>		
VAR00014		<b>0,73</b>		
VAR00015	<b>0,45</b>	<b>0,756</b>		
VAR00016			<b>0,583</b>	
VAR00017		<b>0,488</b>	<b>0,602</b>	
VAR00018			<b>0,481</b>	<b>0,636</b>
VAR00019			<b>0,858</b>	
VAR00020			<b>0,861</b>	

Fonte: Dados da pesquisa online. Matriz gerada pelo IBM SPSS em 21/01/2025.

É possível identificar na matriz gerada as vinte variáveis (itens do questionário), as suas respectivas cargas e os quatro fatores, que representam os quatro agrupamentos do questionário. Registra-se que as variáveis 00001 a 00006 são originalmente itens do agrupamento ou fator 1 (planejamento), as variáveis 00007 a 00011 são originalmente itens do agrupamento ou fator 2 (condução), as variáveis 00012 a 00018 são originalmente itens do agrupamento ou fator 3 (resultado) e, por último, as variáveis 00019 e 00020 são originalmente itens do agrupamento ou fator 4 (qualidade). Para fins de diagnóstico dos resultados, considerou-se baixa uma variável com carga inferior a 0,5, embora Howard (2015) tenha sugerido que cargas acima de 0,4 já poderiam ser consideradas satisfatórias.

Visando confirmar a estrutura fatorial mais adequada, foi considerada também uma segunda matriz, idêntica à apresentada, suprimindo-se as variáveis com cargas fatoriais baixas ( $< 0,5$ ) ou duplicadas (cargas em dois ou mais fatores), ou seja, foi dada preferência às variáveis classificadas em um único fator e com uma carga fatorial mais alta, no mínimo superior a 0,5. Consoante citado em Dias, Silva e Macedo (2019), os pesquisadores devem propor uma lógica para aferir um construto, ou seja, propor como será avaliado. Considerando as regras de supressão supracitadas, foram eliminadas oito variáveis da matriz original: VAR00002, VAR00004, VAR00007, VAR00010, VAR00011, VAR00016, VAR00017 e VAR00018. Obteve-se, portanto, uma matriz reduzida, mais parcimoniosa, com doze variáveis remanescentes da matriz original, quais sejam: VAR00001, VAR00003, VAR00005, VAR00006, VAR00008, VAR00009, VAR00012, VAR00013, VAR00014, VAR00015, VAR00019, VAR00020. Essa nova disposição é apresentada na Tabela 5:

<b>Tabela 5 – AFE com rotação ortogonal Varimax reduzida</b>				
	<b>Fator 1</b>	<b>Fator 2</b>	<b>Fator 3</b>	<b>Fator 4</b>
VAR00001	<b>0,799</b>			
VAR00003	<b>0,803</b>			
VAR00005	<b>0,727</b>			
VAR00006	<b>0,688</b>			
VAR00008				<b>0,857</b>
VAR00009				<b>0,504</b>
VAR00012		<b>0,64</b>		
VAR00013		<b>0,743</b>		
VAR00014		<b>0,73</b>		
VAR00015		<b>0,756</b>		
VAR00019			<b>0,858</b>	
VAR00020			<b>0,861</b>	

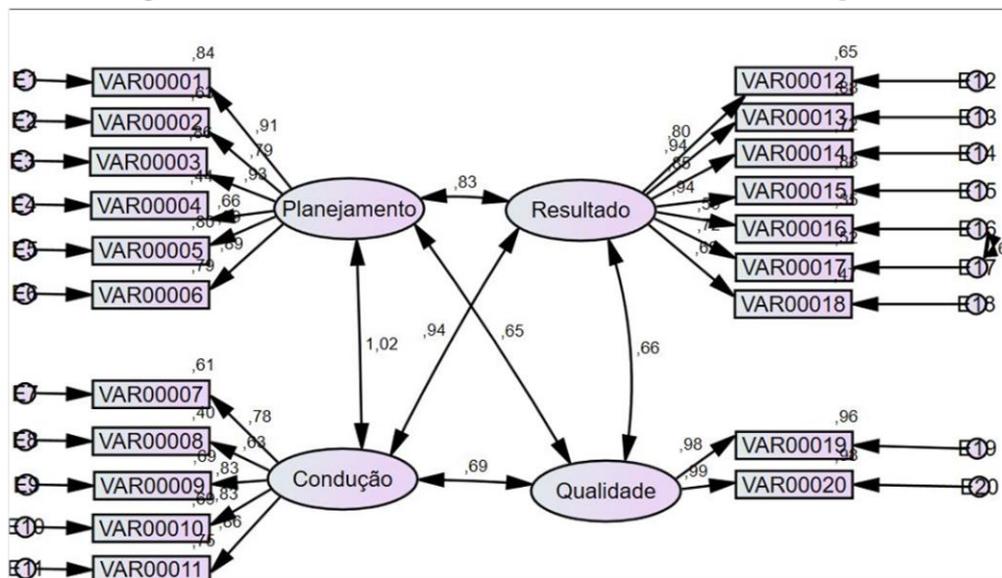
Fonte: Dados da pesquisa online. Matriz gerada pelo IBM SPSS em 21/01/2025.

Registra-se que as cargas da matriz reduzida são idênticas às cargas da matriz original. Apenas foram aplicadas as regras de

supressão sugeridas. A técnica de Análise Fatorial Confirmatória – AFC testou a melhor estrutura fatorial, cotejando-se os dados das matrizes original e reduzida apresentadas anteriormente. O propósito da AFC é aferir a representatividade das variáveis e confirmar ou não a adequação da estrutura de fatores analisada. Para esse fim, foram calculados três indicadores pelo software IBM SPSS, são eles: *Comparative Fit Index* (CFI), *Root Mean Square Error of Approximation* (RMSEA) e o Qui-quadrado dividido por graus de liberdade ( $X^2/G.L$ ). De acordo com Marôco (2014), um CFI com valor  $\geq 0,9$  indica que o modelo está bem ajustado. Já Hu e Bentler (1999) interpretam que o CFI entre 0,9 e 0,95 é apenas aceitável e consideram muito bom um ajuste cujo valor é superior a 0,95. Em relação ao RMSEA, Marôco (2014) destaca que o modelo tem um ajuste muito bom quando o valor encontrado é  $< 0,05$ ; um bom ajuste quando o valor do indicador está entre 0,05 e 0,08; um ajuste ruim quando  $> 0,1$ . Além disso, no seu estudo, Marôco (2014) estabelece que um valor  $< 2$  para o indicador  $X^2/G.L$  pode ser considerado um bom ajuste, enquanto valores entre 2 e 5 são vistos como aceitáveis.

A Análise Fatorial Confirmatória para a matriz original revelou um  $X^2/G.L$  igual a 2,38, ou seja, aceitável. O CFI de 0,91 aponta que o modelo está bem ajustado. Contudo, o indicador RMSEA de 0,155, superior a 0,1, não é considerado satisfatório. A ilustração, a seguir, representa a estrutura da Análise Fatorial Confirmatória da matriz original. Isto posto, à luz dos valores propostos por Marôco (2014), apenas o RMSEA não está ajustado.

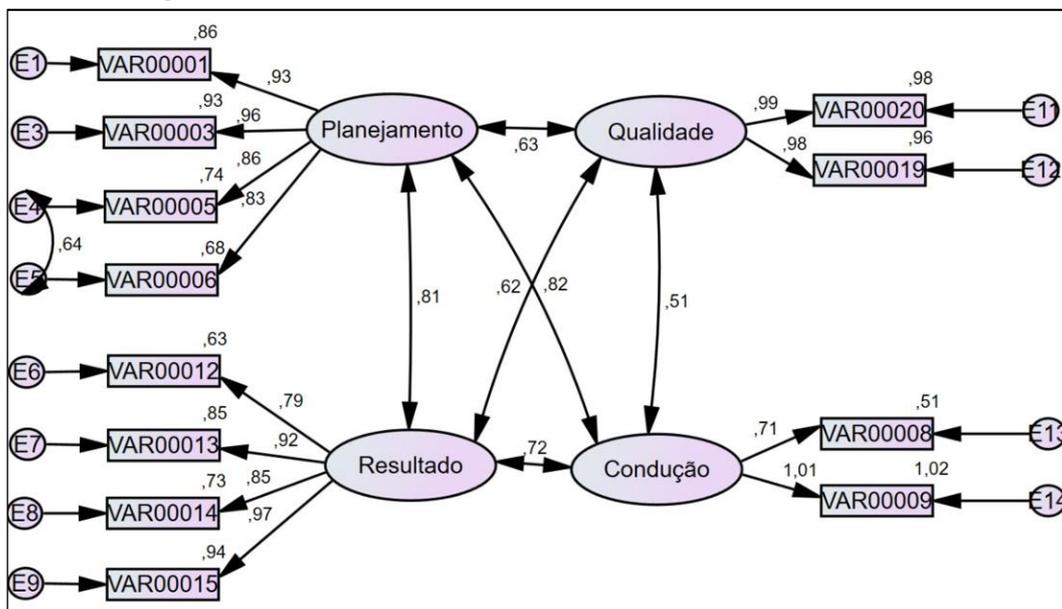
**Figura 3 – Análise Fatorial Confirmatória da matriz original**



Fonte: Dados da pesquisa online. Matriz gerada pelo IBM SPSS em 21/01/2025.

A Análise Fatorial Confirmatória para a matriz reduzida revelou um  $X^2/G.L$  igual a 1,675, ou seja, um bom valor. O CFI de 0,96, superior a 0,95, denotando que o modelo está muito bem ajustado, Hu e Bentler (1999). Ademais, evidenciou-se um RMSEA de 0,10. De acordo com a proposta de Marôco (2014), o valor do RMSEA está no limite de um ajuste considerado razoável. Em complemento, Hu e Bentler (1999) ressaltam que o tamanho de amostra pode influenciar este indicador. A Figura 4 representa a estrutura da Análise Fatorial Confirmatória da matriz reduzida.

**Figura 4 – Análise Fatorial Confirmatória da matriz reduzida**



Fonte: Dados da pesquisa online. Matriz gerada pelo IBM SPSS em 21/01/2025.

Em face do exposto nas análises exploratória e confirmatória, considerando os valores dos índices de ajuste recomendados por Marôco (2014) e por Hu e Bentler (1999), pondera-se que a estrutura da matriz mais parcimoniosa, confeccionada a partir da exclusão de algumas variáveis da matriz original, possui indicadores mais adequados. Apresenta-se, na Tabela 6, um resumo dos índices de ajuste alcançados a partir das análises confirmatórias das matrizes original e reduzida.

Tabela 6 – Resumo dos índices de ajuste do estudo

Matriz	Índice de Ajuste		
	CFI	X <sup>2</sup> /G.L	RMSEA
Original	0,91	2,38	0,155
Reduzida	0,96	1,675	0,10

Fonte: Dados da pesquisa.

Em análise à Tabela 6, resumo, apresentada, verifica-se que o indicador CFI está bem adequado independentemente da matriz, uma vez que ambos os valores são superiores a 0,9, embora, à luz da pesquisa de Hu e Bentler (1999), o valor referente à matriz reduzida, acima de 0,95, seja considerado melhor. No que tange ao X<sup>2</sup>/G.L, considera-se o valor alcançado na análise da matriz original apenas razoável. Por outro lado, o ajuste para o indicador da matriz reduzida, abaixo de 2, é considerado bom (Marôco, 2014). Em relação ao indicador RMSEA para a matriz original e reduzida, os valores encontrados estão, respectivamente, acima e no limite da linha de corte sugerida pela literatura. À luz do estudo de Hu e Bentler (1999), esta condição remete ao tamanho reduzido da amostra utilizada. Isto posto, diante dos índices de ajuste apresentados, o presente estudo utilizou a estrutura reduzida nas análises subsequentes da pesquisa.

### 5.1.3 ALFAS DE CRONBACH

Utiliza-se esse indicador para medir a credibilidade de um questionário e sua escala. Hora, Monteiro e Arica (2010) citam em seu estudo que o alfa de cronbach é um coeficiente que analisa a credibilidade de uma enquete ao verificar a correlação das variáveis de um mesmo construto. Em consonância com os citados pesquisadores, este indicador realiza a análise do perfil das respostas e suas conexões. Além disso, os autores listam alguns pré-requisitos para que o indicador possa ser utilizado, dentre eles a necessidade de agrupamento das questões, uma amostra expressiva e a validação prévia da escala utilizada. A seguir, a relação dos valores encontrados para o indicador alfa de Cronbach, a partir da matriz reduzida de 12 variáveis e quatro fatores (Tabela 7).

Tabela 7 – Alfas de Cronbach da matriz reduzida

Critério (Fator)	Quantidade de itens (variáveis)	Alfa de Cronbach
Planejamento	4	0,948
Condução	2	0,838
Resultado	4	0,931
Qualidade	2	0,986

Fonte: Dados da pesquisa.

Compreende-se que valores entre 0,8 até 0,89 retratam uma boa confiabilidade e valores superiores a 0,9 representam uma excelente confiabilidade. Não obstante, Hora, Monteiro e Arica (2010) citam que 0,70 já pode ser considerado um valor aceitável. Logo, considerando os coeficientes apresentados, entende-se que as variáveis dos questionários estão devidamente agrupadas nos seus respectivos fatores.

#### 5.1.4 DADOS DA PESQUISA

Os dados da pesquisa foram coletados entre 10/12/2024 e 18/01/2025 (40 dias), período no qual o gestor teve a oportunidade expressar o seu nível de concordância às afirmações apresentadas. A título de informação, aferiu-se que o gestor levou em média 11:02 minutos para preencher a enquete. Embora a amostra presumida na fase de pré-projeto tenha sido de 74 órgãos públicos, só foi possível solicitar o preenchimento do questionário, via ofício, a 67 unidades. Nesse ínterim foram registradas 64 respostas, ou seja, 95,5% da quantidade total possível. Considerou-se nessa análise a matriz reduzida com 12 afirmações, após a técnica de análise fatorial confirmá-la a mais adequada. De acordo com Dias, Silva e Macedo (2019), reputa-se possível que na análise fatorial ocorra a diminuição de variáveis e a definição de novos fatores. Na Tabela 8 tem-se a escala utilizada na enquete.

Tabela 8 – Grau de concordância X Pesos utilizados

Grau de Concordância	Peso
Discordo totalmente	1
Discordo	2
Indiferente	3
Concordo	4
Concordo totalmente	5

Fonte: Escala utilizada na pesquisa (padrão Likert).

O questionário submetido buscou esclarecer a percepção do gestor sobre situações adstritas a uma ação de controle. Estas situações foram transformadas em variáveis e agrupadas em fatores (critérios). A opinião desses servidores públicos foi medida pela aludida escala Likert e considerou-se adequada a média superior a quatro pontos. Em relação ao ponto de corte da média, admite-se que não foi possível evidenciar um consenso entre os trabalhos pesquisados. Alguns autores, a exemplo de Souza Junior e Silva (2016), conquanto utilizem a mesma escala, preferem não definir esse valor de referência. Apresenta-se, a seguir, as médias alcançadas, resultado das avaliações realizadas pelos gestores, levando-se em conta os quatro critérios ou fatores do estudo. Outrossim, estes resultados estão relacionados a objetivos específicos da pesquisa, que são:

- a) Captar a opinião do gestor em relação ao Planejamento da Auditoria realizada no órgão;**
- b) Captar a opinião do gestor em relação à conduta da equipe de auditoria durante os trabalhos;**
- c) Buscar evidenciar se o resultado da auditoria realizada pela CGDF foi satisfatório sob a perspectiva dos gestores;**
- d) Buscar evidenciar se a qualidade da auditoria realizada pela CGDF foi satisfatória sob a perspectiva dos gestores.**

**Tabela 9 – Resultado da avaliação do gestor – Critério Planejamento da Auditoria**

<b>Critério (Fator)</b>	<b>Código</b>	<b>Afirmiação (Variável)</b>	<b>Média do Grau de Concordância do Gestor por afirmação (Variável)</b>	<b>Média do Grau de Concordância do Gestor por Critério (Fator)</b>
Planejamento	V1	O Ofício de Apresentação da Equipe com a discriminação do objeto da auditoria foi encaminhado antes do início dos trabalhos	4,44	4,31
	V3	Foi dada ciência da natureza, do objetivo e do prazo previsto para o trabalho, quando da apresentação da equipe de auditoria	4,31	
	V5	A forma de comunicação entre equipe de auditoria e unidade auditada foi definida	4,2	
	V6	A equipe de auditoria apresentou as etapas do trabalho de auditoria e os documentos que seriam oportunamente encaminhados, a exemplo de: Solicitações de Informação, Relatório Preliminar de Auditoria e Relatório de Auditoria.	4,28	

Fonte: Dados da pesquisa.

Em harmonia com Ferreira e Oliveira (2021), o planejamento é uma ferramenta de gestão do futuro. Compreende-se como determinante para o sucesso de qualquer ação de controle um bom planejamento. Obteve-se média acima de 4,0 para esse critério e suas respectivas variáveis, quando consideradas individualmente. Logo, nesse quesito, julga-se adequado o desempenho da CGDF.

Tabela 10 – Resultado da avaliação do gestor – Critério Condução da Auditoria

Critério (Fator)	Código	Afirmação (Variável)	Média do Grau de Concordância do Gestor por afirmação (Variável)	Média do Grau de Concordância do Gestor por Critério (Fator)
Condução	V8	Os prazos estabelecidos pela equipe de auditoria para a apresentação de documentos, informações e/ou esclarecimentos foram razoáveis.	4,17	4,09
	V9	O progresso durante o trabalho, incluindo detalhes dos principais problemas emergentes, foi adequadamente comunicado a você durante a auditoria.	4,02	

Fonte: Dados da pesquisa.

O critério Condução e todas as variáveis desse fator, quando consideradas individualmente, também obtiveram média superior a 4,0. No entanto, reparou-se que o valor da variável 9 (V9), que retrata a comunicação de problemas durante o período de auditoria, está muito próximo do grau “indiferente”, sugerindo uma possível deficiência das equipes de auditoria em relação à interlocução com os gestores públicos. Buscou-se avaliar nesse fator a percepção dos gestores no que tange à comunicação e à conduta da equipe de auditoria. Consoante Cardoso (2006), os processos de comunicação de um órgão são fundamentais para a sua operação, bem como ajudam a contextualizar a organização. O autor aponta, ainda, a importância desses processos de comunicação para o alinhamento de uma estratégia comum.

Tabela 11 – Resultado da avaliação do gestor – Critério Resultado da Auditoria

Critério (Fator)	Código	Afirmiação (Variável)	Média do Grau de Concordância do Gestor por afirmação (Variável)	Média do Grau de Concordância do Gestor por Critério (Fator)
Resultado	V12	O Ofício de encaminhamento do Relatório Preliminar estava suficientemente claro quanto ao foco das análises, por parte do Gestor, e aos procedimentos que deveriam ser adotados em resposta ao documento.	4,15	4,14
	V13	Após o encerramento do trabalho de campo, o relatório preliminar foi recebido dentro de um prazo razoável.	4,16	
	V14	O prazo para resposta do relatório preliminar foi suficiente.	4,03	
	V15	O relatório preliminar foi apresentado adequadamente em termos de formato e clareza do idioma usado.	4,20	

Fonte: Dados da pesquisa.

No que se refere ao critério Resultado, evidenciou-se que a sua média foi superior a quatro, assim como a média de todas as suas variáveis, quando consideradas individualmente. Contudo, o valor da variável 14 (V14), 4,03, aponta uma provável ressalva do gestor quanto ao prazo de resposta do relatório preliminar. O objetivo deste fator foi compreender a opinião dos gestores no tocante à adequação de procedimentos, prazos e ao entendimento do relatório produzido. Silva (2022) enfatiza que a legibilidade de um relatório remete à adequada compreensão do texto.

Tabela 12 – Resultado da avaliação do gestor – Critério Qualidade da Auditoria

Critério (Fator)	Código	Afirmiação (Variável)	Média do Grau de Concordância do Gestor por afirmação (Variável)	Média do Grau de Concordância do Gestor por Critério (Fator)
Qualidade	V19	A implementação das recomendações contribuirá para melhorias nos processos de gestão de riscos, controle e governança.	4,47	4,47
	V20	A auditoria contribuiu para melhorias na consecução de objetivos estratégicos do Órgão.	4,47	

Fonte: Dados da pesquisa.

No que concerne ao critério Qualidade, identificou-se que a média foi superior a quatro, assim como a média de todas as variáveis desse fator, quando consideradas individualmente. Portanto, no que se refere a esse critério, não foram identificadas ressalvas. Reputa-se, na média, apropriada a atuação da CGDF. No trabalho sobre a legibilidade de pareceres de Tribunais de Contas do Rio Grande do Sul, Paula e Boente (2024) asseveraram que a relevância dos relatórios de auditoria advém da sua qualidade. A seguir, todas as médias aferidas e consolidadas em uma única tabela, a Tabela 13.

Tabela 13 – Resultado consolidado

Critério/Fator	Item/Variável	Média por Item (Variável)	Média por Critério (Fator)
Planejamento	V1	4,44	4,31
	V3	4,31	
	V5	4,20	
	V6	4,28	
Condução	V8	4,17	4,09

	V9	4,02	
Resultado	V12	4,15	4,14
	V13	4,16	
	V14	4,03	
	V15	4,20	
Qualidade	V19	4,47	4,47
	V20	4,47	

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado, todos os fatores e variáveis individuais da enquête possuem média superior a 4,00. Não obstante, observou-se que as variáveis V9 do fator “Condução” e a variável V14 do fator “Resultado” tiveram médias muito próximas do grau de concordância “indiferente”, o que pode motivar a atuação da CGDF. Outrossim, buscou-se identificar a percepção do gestor considerando mais duas formas de agregação dos dados, a saber: por tipo de administração, direta e indireta; por existência ou ausência de Unidade de Controle Interno - UCI no órgão auditado. Em sintonia com o Decreto nº 45.933, de 20 de junho de 2024, as UCIs, dentre outras atribuições, devem apoiar a gestão e realizar o monitoramento dos controles primários dos órgãos (Distrito Federal, 2024c). A seguir, na Tabela 14, apresenta-se os resultados:

Tabela 14 – Resultado por tipo do órgão e existência de UCI				
	Tipo de Administração		Unidade de Controle Interno - UCI	
	Administração Direta	Administração Indireta	Sim	Não
Média	4,25	4,29	4,15	4,41

Fonte: Dados da pesquisa.

As médias, superiores a 4, apenas corroboram o resultado da avaliação realizada por critérios (fatores) do questionário: planejamento, condução, resultado e qualidade. A fim de examinar a existência de diferença estatisticamente relevante entre as médias de cada agrupamento, foi realizado, via SPSS, o Teste de Amostras Independentes. Em sintonia com Darski (2020), as amostras são

independentes quando são formadas por indivíduos diferentes. Os resultados são mostrados na Tabela 15 e analisados a seguir:

Tabela 15 – Teste de Amostras Independentes – Tipo de Administração									
	Teste de Levene para igualdade de variâncias		Teste-t para Igualdade de Médias						
	Z	Sig.	t	df	Sig. (2 extremidades)	Diferença média	Erro padrão de diferença	95% Intervalo de Confiança da Diferença	
								Inferior	Superior
Variâncias iguais assumidas	1,738	0,192	-0,15	63	0,885	-0,02796	0,19274	-0,41311	0,3572
Variâncias iguais não assumidas			-0,16	40,546	0,871	-0,02796	0,17048	-0,37236	0,31645

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota. Tabela gerada pelo IBM SPSS em 03/02/2025.

No Teste de Amostras Independentes são realizadas duas avaliações subsequentes, sendo que a primeira, teste de Levene, baliza a análise da segunda, teste-t para igualdade de médias. Darski (2020) lembra que o teste de Levene é necessário para identificar qual das variâncias dos grupos será analisada, variâncias iguais ou diferentes. A partir do teste de Levene, foi possível confirmar a homogeneidade das variâncias dos grupos, na medida em que a significância (sig=0,192) está acima de 0,05. Em razão desse resultado, a análise do teste-t levou em consideração apenas a linha “Variâncias iguais assumidas”. Considerando que o valor do sig é de 0,885, acima de 0,05, entende-se que as diferenças das médias dos dois grupos, administração direta e

administração indireta, não são estatisticamente relevantes ou significativas.

Tabela 16 – Teste de Amostras Independentes – Existência ou não de UCI									
	Teste de Levene para igualdade de variâncias		Teste-t para Igualdade de Médias						
	Z	Sig.	t	df	Sig. (2 extremidades)	Diferença média	Erro padrão de diferença	95% Intervalo de Confiança da Diferença	
								Inferior	Superior
Variâncias iguais assumidas	1,936	,169	1,679	63	,098	,28620	,17043	-,05438	,62677
Variâncias iguais não assumidas			1,755	62,902	,084	,28620	,16310	-,03974	,61213

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota. Tabela gerada pelo IBM SPSS em 03/02/2025.

Igualmente, confirmou-se que a diferença das médias dos grupos relacionados à existência ou não de UCI também não é estatisticamente significativa, uma vez que na apuração do teste de Levene restou confirmada a homogeneidade das variâncias, valor do sig (0,169) maior que 0,05, e, em sequência, ao analisar a linha “Variâncias iguais assumidas”, evidenciou-se que o sig de 0,098 é superior a 0,05. Fernandez e Mutti (2021) ressaltam que esse teste busca verificar a igualdade das variâncias dos dois grupos.

## 5.2 RESULTADOS QUALITATIVOS

Em complemento à análise quantitativa, foi realizada a análise de conteúdo da única pergunta aberta do questionário. Essa questão

deu a oportunidade para que o gestor, de forma optativa, pudesse explorar algum ponto, pouco abordado ou desconsiderado nos itens fechados, atinente ao controle interno. Apenas 21 respostas qualitativas foram registradas de um total de 64 respostas enviadas, ou seja, em termos percentuais 32,81% do possível. Em harmonia com a técnica desenvolvida por Bardin (2016), foram cumpridas três etapas visando analisar o conteúdo coletado, quais sejam: pré-análise; exploração do material; tratamento de dados. Valle e Ferreira (2025) mencionam em seu estudo que os objetivos das etapas são diferentes, não obstante, é necessário que uma etapa termine para que a outra se inicie. Os autores lembram que o pesquisador deve cumpri-las em sequência para que os achados da fase posterior não sejam prejudicados.

A pré-análise consistiu, essencialmente, na leitura flutuante das respostas, as quais subsidiaram a construção de três hipóteses (H). Em conformidade com Bardin (2016), durante o período de pré-análise, ocorre a seleção dos documentos mais relevantes e a organização das hipóteses do trabalho. A seguir, as hipóteses formuladas do presente estudo:

H1. Geralmente, os trabalhos de auditoria são bem avaliados, ou seja, existe uma percepção favorável da auditoria;

H2. As orientações (recomendações) do controle interno colaboram para que os processos do órgão auditado sejam melhorados, isto é, as recomendações de auditoria provocam um impacto positivo;

H3. Existem algumas situações estruturais que dificultam a implantação das orientações de auditoria, quer dizer, reconhece-se que alguns desafios estruturais prejudicam a gestão dos órgãos.

Na segunda etapa do processo de análise, exploração do material, identificou-se algumas palavras-chave, as quais foram categorizadas em temas mais abrangentes. Segundo Bardin (2016), esse processo de codificação remete à conversão dos dados coletados em conceitos relevantes, que devem ser representados, a título de exemplo, por palavras-chave ou partes do texto em estudo. Ainda de acordo com a autora, a categorização ocorre após a codificação e cada palavra-chave não pode ser classificada em mais de uma categoria ou tema, conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Categorização de palavras-chave	
Tema	Palavras-chave
Percepção da Auditoria	Transparência, credibilidade, profissionalismo, confiança, excelência, relacionamento, análise, CGDF
Impacto da Auditoria	Recomendações, relatório, melhoria, eficiência, capacitação, conhecimento, suporte, orientação, crescimento.
Desafios Estruturais	Inconsistências, irregularidades, interpretação, rotatividade, atualização, prazos, ingerências.

Fonte: Dados da pesquisa.

À luz dos temas identificados, bem como suas respectivas palavras-chave supramencionadas, e considerando as três hipóteses qualitativas aventadas no início da análise, foi possível realizar algumas interpretações sobre a pesquisa. Esta atividade refere-se à terceira etapa proposta por Bardin (2016), denominada de tratamento de dados. Nessa etapa, de acordo com a autora, o pesquisador realiza inferências visando dar sentido às manifestações colhidas.

Em relação à primeira hipótese, H1, relacionado ao tema Percepção da Auditoria, considera-se que foi atendida. É razoável concluir que o gestor enxerga a auditoria como uma ferramenta de transparência e que garante a credibilidade do órgão auditado. Além disso, considera que o profissionalismo e uma boa interlocução entre gestores e equipe de auditores reforçam a confiança no relatório e nas recomendações propostas pela CGDF. O profissionalismo remete à conduta mais apropriada em um ambiente corporativo e concede legitimidade ao sucesso profissional, Secchi (2009).

Acerca da segunda hipótese, H2, que concerne ao tema Impacto da Auditoria, é possível inferir que as recomendações de auditoria têm ajudado na melhoria da gestão pública. Portanto, ratifica-se a hipótese. Além de aumentar a eficiência e melhorar os processos internos, os gestores admitem que as orientações consignadas nos relatórios de auditoria ajudam também à capacitação dos servidores. Silva (2023) considera que a capacitação viabiliza o aprimoramento da governança, assim como contribui para a efetividade de políticas públicas.

Por último, foi possível confirmar a terceira hipótese, H3, atinente ao tema Desafios Estruturais. Os gestores reconhecem que lidam com

vários desafios estruturais que dificultam a realização plena de algumas orientações ou recomendações proferidas pela CGDF. Dentre elas estão: a rotatividade de gestores; diferentes interpretações de normas; sistemas desatualizados e ingerências políticas. A alta rotatividade, por exemplo, acomete à eficiência do serviço público, na medida em que afeta os processos de trabalho, notadamente nos órgãos que possuem um quadro mais enxuto. Diógenes et al. (2016) acrescenta que esse cenário provoca o dispêndio de recursos com recrutamento e capacitação de novos agentes.



6



# 6

## DISCUSSÕES

### 6.1 RESULTADOS QUANTITATIVOS

#### 6.1.1 VARIÂNCIA TOTAL EXPLICADA

O resultado da variância explicada indicou que, na visão dos gestores, estatisticamente, o fator planejamento é a principal dimensão entre as quatro, conquanto, Damásio (2012) cite em seu estudo que alguns acadêmicos pregam prudência quanto à interpretação do percentual adequado de variância explicada de cada fator. Isto posto, considerando os percentuais encontrados, infere-se que um bom planejamento das ações de controle, feito de forma organizada, com esmero e profissionalismo, é determinante para o sucesso do trabalho de auditoria, ajuda a fortalecer a relação de confiança com o órgão auditado e influencia positivamente a visão do gestor sobre a atuação da CGDF. Em relação aos outros três fatores (condução, resultado, qualidade), embora tenham, estatisticamente, uma participação menos expressiva na explicação do construto, considera-se que representam enfoques importantes do estudo.

#### 6.1.2 ANÁLISE FATORIAL

A análise fatorial exploratória produziu uma matriz original com duas dimensões, fatores e variáveis, e na intersecção dessas dimensões os respectivos pesos. Observou-se, a partir da leitura desses dados, a correlação estatística do modelo. Verificou-se, por exemplo, a incidência de variáveis duplicadas em fatores distintos, bem como a presença de variáveis com pesos considerados baixos, inferiores a 0,5. Destaca-se que para Howard (2015) já é possível considerar satisfatórias cargas superiores a 4,0. Reconhece-se que estas duas situações poderiam comprometer o resultado do estudo. Variáveis duplicadas em fatores distintos indicam que a variável está relacionada a mais de uma ideia, ou seja, na perspectiva do entrevistado não está caracterizando distintamente um único fator. Ademais, a variável cujo peso é baixo revela que o seu vínculo com o fator é fraco, ensejando uma provável falta de adequação da estrutura fatorial.

Dessa forma, em face do exposto, as variáveis com pesos muito baixos, inferiores a 0,5, e também as variáveis com pesos em dois fatores distintos foram suprimidas da matriz original, obtendo-se uma segunda matriz, mais parcimoniosa. Matos e Rodrigues (2019) reforçam que a análise fatorial procura dispor as variáveis em uma quantidade menor de fatores. No total, das 20 variáveis da estrutura fatorial original, restaram apenas 12. Em seguida, as duas matrizes, original e reduzida, foram submetidas a análise fatorial confirmatória, cujo resultado indicou a matriz mais parcimoniosa, com doze variáveis, a mais adequada. Em consonância com Dias, Silva e Macedo (2019), a análise fatorial confirmatória busca aferir a influência das variáveis sobre um número menor de fatores e verificar se o conjunto desses fatores representa o contexto estudado. Portanto, das vinte variáveis do questionário original, apenas doze foram utilizadas no cálculo das médias do estudo. Ainda, caso o processo de levantamento da opinião dos gestores seja, de fato, institucionalizado no âmbito da CGDF, pressupõe-se que as variáveis suprimidas venham a ser reformuladas, novamente validadas, para que, no futuro, possam, eventualmente, ser aproveitadas.

### **6.1.3 ALFAS DE CRONBACH**

Os resultados obtidos pelos Alfas de Cronbach, superiores a 0,80, certificam que as respostas dos colaboradores da enquete estão consistentes com as respectivas questões e fatores. Em consonância com citação consignada no estudo de Hora, Monteiro e Arica (2010), já se considera um Alfa acima de 0,70 aceitável. Contudo, há que se avaliar de forma moderada o fator “Qualidade”, estruturado com apenas duas variáveis e um Alfa muito próximo a 1. Admite-se nessa situação a possibilidade de redundância das variáveis do fator. Logo, compreende-se que a eventual inclusão de uma ou mais variáveis no fator “Qualidade” possa contribuir com enquetes ulteriores, bem como confirmar a consistência das variáveis dentro do fator, desde que o respectivo Alfa se mantenha acima de 0,70.

### **6.1.4 DADOS DA PESQUISA**

Após a validação e interpretação da estrutura fatorial, utilizando-se as técnicas estatísticas supramencionadas, foram calculadas as médias da enquete, respeitando-se os valores da escala Likert propostos. Todas as médias obtidas, seja por critério (fator) ou por item

(variável), foram consideradas satisfatórias. Consoante citado por Cazorla (2003), a média é um conceito estatístico fundamental, utilizado regularmente no dia a dia, bem como em estudos acadêmicos. Além disso, foram avaliadas as médias de outras duas formas de agregação dos dados: por tipo de administração; por existência ou não de UCI no órgão respondente. Também nesses dois casos, o resultado se mostrou adequado.

O resultado da pesquisa indica que os trabalhos de ação de controle são realizados de forma satisfatória, na medida em que as médias das variáveis e dos fatores pesquisados foram considerados adequados. Não obstante, observou-se duas variáveis (V9 e V14) cujas médias estão somente um pouco acima do limite mínimo do valor considerado convincente. Admite-se, portanto, que a CGDF possa realizar ações no sentido de avaliar e aprimorar os processos relacionados a essas duas variáveis. O primeiro caso, refere-se à variável V9 que buscou analisar a adequação da comunicação entre auditores e auditados. Reputa-se a comunicação entre as partes fundamental para que o trabalho logre sucesso. Em harmonia com Cardoso (2006), uma comunicação eficaz contribui para que as eventuais recomendações ao final do trabalho sejam compreendidas plenamente pelos gestores, mitigando interpretações equivocadas. Além disso, uma boa interlocução concorre para que os gestores possam corrigir, tempestivamente, falhas ainda durante o período do trabalho dos auditores. Portanto, considera-se apropriado a atuação da CGDF junto aos auditores do quadro no sentido de reforçar a importância desse tema.

O segundo caso, concerne à variável V14 que visa compreender se o prazo dado pela CGDF para resposta ao relatório preliminar é suficiente. Em consonância com Rodrigues e Amorim (2012), um relatório prévio de auditoria possui evidências, as quais foram produzidas a partir de visitas, entrevistas, análise de processos, etc. Além disso, de acordo com os pesquisadores, em respeito ao direito de resposta, antes da produção do relatório definitivo o órgão de controle deve aguardar a manifestação do órgão auditado acerca dos apontamentos do relatório preliminar. Faz parte dos procedimentos da CGDF o encaminhamento de um relatório com achados preliminares de auditoria. Em regra, antes do encerramento do trabalho de auditoria, solicita-se que o órgão auditado faça suas ponderações sobre esses achados prévios em 15 dias. Importante ressaltar que esse prazo não está estabelecido em qualquer normativo. Dessa forma, sempre que há

uma solicitação para prorrogá-lo, é comum que o pedido seja deferido. Isto posto, é possível que o gestor, de fato, tenha dado pouca importância a essa variável e a tenha considerado dispensável. Compreende-se, portanto, que em futuras enquetes, a utilização dessa variável possa ser revista.

## 6.2 RESULTADOS QUALITATIVOS

Considerando-se o modelo proposto por Bardin (2016), foram levantadas três hipóteses durante a pré-análise dos dados não estruturados. Em seguida, associou-se essas hipóteses a temas e palavras-chave posteriormente identificados na etapa chamada de exploração material ou categorização.

Outrossim, restou demonstrado que as duas primeiras hipóteses identificadas na pré-análise, associadas aos temas Percepção da Auditoria e Impacto da Auditoria, estão em sintonia com a avaliação dos quatro fatores que remetem à estrutura quantitativa do questionário, notadamente ao fator qualidade (média de 4,47) cujas variáveis discutem assuntos semanticamente muito próximos, por exemplo, melhorias nos processos e contribuições para a consecução de objetivos institucionais do órgão auditado. Ibrahim (2019) afirma que a auditoria abre a oportunidade para o aprimoramento da gestão pública.

Ademais, o gestor mostrou preocupação e admite que existem desafios estruturais difíceis de superar, tema da terceira hipótese discutida na pré-análise de dados. Por exemplo, a rotatividade frequente de gestores que remete à cultura de substituição de agentes públicos e ocorre, principalmente, nas eventuais trocas de governantes. Foi possível constatar que, segundo os gestores, este cenário contribui para o aumento do retrabalho no serviço público, como também concorre com a descontinuidade de projetos. Diógenes et al. (2016) relembram que a alta rotatividade imputa prejuízos à administração pública, uma vez que os servidores substitutos deverão se capacitar, eventualmente com gasto de recursos financeiros, para desempenhar suas funções.

Observou-se, também, que os sistemas informatizados são alvos de reclamação. É provável que o uso de sistemas tecnologicamente defasados contribua para uma baixa eficiência operacional. Silva, Mello e Procópio (2019) citam em seu estudo que o uso de novas tecnologias

contribui para o avanço na área de gestão e controle. Possivelmente, a defasagem tecnológica de sistemas legados remete à dificuldade de contratação de mão de obra qualificada para conduzir os processos necessários de modernização. Além disso, é possível que gestores evitem se comprometer com a migração de sistemas corporativos, uma vez que podem ser responsabilizados administrativamente por um eventual insucesso.

Observou-se nas respostas que as indicações políticas independem de atribuições técnicas adequadas. Essa situação coloca em risco à Administração Pública, na medida em que abre a oportunidade para o uso indevido de recursos financeiros, assim como possibilita a tomada de decisões em desconformidade com o interesse público. De acordo com Castro Junior (2022), a nomeação para cargos públicos por indicação política, quando realizada para troca de favores, configura-se em corrupção.

Outro problema estrutural mencionado refere-se à existência de textos normativos ambíguos que acabam subsidiando decisões sem fundamento jurídico e trazem insegurança para os gestores. Ademais, o número excessivo de normas, as vezes sobrepostas, produzem interpretações distintas que dificultam a sua aplicação padronizada. A autora Costa (2020) revela que alguns países, a exemplo do Reino Unido, consideram os impactos das normas antes de aprová-las, bem como privilegiam a redução de leis. Em sentido oposto, de acordo com a autora, no Brasil, muitas vezes, se legisla sem uma base de informações adequada, criando riscos burocráticos e econômicos.



7

## 7

## CONCLUSÃO

Este estudo se propôs a levantar o ponto de vista dos gestores públicos no tocante aos trabalhos de auditoria desenvolvidos pela CGDF. Preliminarmente, foram especificados um objetivo geral e quatro específicos, que visaram orientar as análises, bem como delimitar o escopo da pesquisa. Cada um desses objetivos específicos está associado a um critério ou fator da enquete adotada no trabalho. Posteriormente, um quinto objetivo específico foi definido para fins de validação da estrutura de fatores do questionário. O objetivo geral responde o problema de pesquisa, enquanto os objetivos específicos correspondem aos caminhos para alcançar o objetivo geral (Silva *et al.*, 2004).

O primeiro objetivo específico buscou aferir a percepção do gestor no que tange à fase de planejamento da auditoria, alusiva ao fator planejamento do questionário. Ferreira e Oliveira (2021) referem-se ao planejamento como uma ferramenta para gerir atividades e tarefas que estão por vir. A intenção foi avaliar se o objeto da auditoria e algumas rotinas que precedem o início do trabalho dos auditores foram devidamente compreendidos pelos gestores. As médias obtidas para o fator planejamento e suas respectivas variáveis foram consideradas satisfatórias, na medida em que estão acima de 4,0 de um total possível de 5,0.

O segundo objetivo específico, que remete ao fator Condução, desejou retratar a compreensão do gestor no que se refere à comunicação com a equipe de auditoria, bem como a conduta dos seus integrantes. O pesquisador Cardoso (2006) afirmou em seu estudo que a comunicação contribui para a construção da estratégia da instituição. Em trabalho de campo, é comum a interlocução com gestores visando esclarecer pontos diversos inerentes à ação de controle. Tal como as médias reportadas para o critério Planejamento, os resultados do critério Condução, por fator e variáveis, também foram considerados adequados, com médias superiores a 4,0.

O terceiro objetivo específico do estudo visou compreender a interpretação dos gestores públicos em relação à clareza dos procedimentos, prazos e adequação do relatório de auditoria, após o

encerramento do trabalho de campo. Em consonância com Silva (2022), a compreensão do relatório depende da sua legibilidade, ou seja, remete ao cuidado com que foi redigido. Este objetivo específico se refere ao fator Resultado do questionário. Da mesma forma que os critérios precedentes, as médias alcançadas foram consideradas satisfatórias, todas acima de 4,0.

O quarto objetivo específico está relacionado ao fator qualidade. Buscou-se aferir a opinião dos servidores públicos no que tange à qualidade do trabalho entregue, mormente, avaliou-se a pertinência das recomendações dos relatórios e em que medida contribuem de forma efetiva para o fortalecimento dos processos de governança, gestão de riscos e alcance dos objetivos estratégicos do órgão. Paula e Boente (2024) consideram que a qualidade do relatório de auditoria é que define a sua importância para o órgão auditado. Assim como nos demais critérios, o resultado foi considerado adequado, na medida em que as médias, por critério e por variáveis, também estão acima de 4,0.

O quinto e último objetivo específico do trabalho foi incluído com o propósito de ratificar a estrutura de fatores e variáveis do questionário utilizado, a partir das respostas coletadas, antes que os dados fossem efetivamente analisados. A validação da estrutura da enquete foi realizada por meio de técnicas de análise fatorial. Inicialmente, realizou-se o procedimento de análise fatorial exploratória que acabou por produzir uma estrutura fatorial mais parcimoniosa, com apenas doze variáveis. O objetivo da exploratória, segundo Damásio (2012), é a identificação de uma estrutura fatorial após a coleta de dados. Ao cotejar os índices de ajuste das estruturas original e reduzida, produzidos pela análise fatorial confirmatória, optou-se por utilizar a estrutura mais parcimoniosa para as análises subsequentes dos dados coletados.

Outras técnicas estatísticas foram também empregadas, visando corroborar a adequação da estrutura fatorial proposta, como por exemplo o Alfa de Cronbach, indicador aplicado para aferir a credibilidade do questionário. Esta técnica verifica a relação das respostas apresentadas às respectivas variáveis e fatores. Em consonância com os autores Hora, Monteiro e Arica (2010), o Alfa deve considerar algumas condições preliminares, antes de ser utilizado, por exemplo: a necessidade de categorização das questões, uma grande amostra e a validação prévia da escala. O Alfa de Cronback ratificou a

pertinência das respostas dos gestores em relação às questões e critérios utilizados na pesquisa.

Os objetivos específicos estão, igualmente, alinhados às hipóteses do estudo. A seguir um resumo, Tabela 17, que demonstra essa relação, acrescida das colunas resultado e motivo.

Tabela 17 – Relação entre objetivos específicos e hipóteses			
Objetivo específico	Hipótese	Resultado	Motivo
<p>Captar a opinião do gestor em relação ao Planejamento da Auditoria realizada no órgão</p>	<p>Os objetivos, etapas e demais informações preliminares da auditoria foram devidamente esclarecidos no início do trabalho.</p>	<p>As médias do fator (F) e das variáveis (V):</p> <p>(F=4,31; V1=4,44; V3=4,30; V5=4,20; V6=4,28)</p>	<p>Médias superiores a 4,0 confirmam que o diagnóstico sobre o planejamento da auditoria realizado pela CGDF é satisfatório. Em face do exposto, considera-se que a hipótese foi confirmada. Para se chegar nesse resultado, levou-se em consideração quatro variáveis latentes, que abordaram:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. A tempestividade do encaminhamento do ofício de apresentação (V1);</li> <li>2. Clareza quanto aos objetivos, os prazos e à natureza do trabalho (V3);</li> <li>3. Definição da forma de comunicação (V5);</li> <li>4. Esclarecimentos oportunos sobre as etapas e documentos do trabalho (V6).</li> </ol> <p>Além disso, evidenciou-se que a média agregada do fator (F) ratifica os resultados individuais das variáveis.</p>
<p>Captar a opinião do gestor em relação à conduta da equipe de auditoria durante os trabalhos</p>	<p>Os auditores que compõem as equipes de auditoria, quando da realização dos trabalhos, mantiveram uma abordagem profissional e cortês, comunicando de forma</p>	<p>As médias do fator (F) e das variáveis (V):</p> <p>(F=4,09; V8=4,17; V9=4,02)</p>	<p>Médias superiores a 4,0 confirmam que o diagnóstico sobre a condução do trabalho realizado pela equipe da CGDF é satisfatório. Em face do exposto, considera-se que a hipótese foi confirmada. Para se chegar nesse resultado, levou-se em consideração duas variáveis latentes, que abordaram:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Razoabilidade no que tange aos prazos estabelecidos para a apresentação de documentos (V8);</li> <li>2. Comunicação adequada e tempestiva durante o trabalho (V9);</li> </ol>

	tempestiva os problemas identificados.		Além disso, evidenciou-se que a média agregada do fator (F) ratifica os resultados individuais das variáveis.
Buscar evidenciar se o resultado da auditoria realizada pela CGDF foi satisfatório sob a perspectiva dos gestores	Os prazos de envio do relatório de auditoria e subsequente manifestação do órgão, bem como a redação e a formatação do relatório de auditoria, são adequados.	As médias do fator (F) e das variáveis (V):  (F=4,14; V12=4,15; V13=4,16; V14=4,03; V15=4,20)	Médias superiores a 4,0 confirmam que o diagnóstico sobre o resultado da auditoria realizada pela CGDF é satisfatório. Em face do exposto, considera-se que a hipótese foi confirmada. Para se chegar nesse resultado, levou-se em consideração quatro variáveis latentes, que abordaram:  1. Clareza no que diz respeito aos procedimentos a serem adotados após o encaminhamento do relatório preliminar de auditoria (V12); 2. Razoabilidade do prazo de recebimento do relatório preliminar de auditoria (V13); 3. Adequação do prazo de resposta do relatório preliminar de auditoria (V14); 4. Adequação em termos de clareza e formato do relatório preliminar de auditoria (V15).  Além disso, evidenciou-se que a média agregada do fator (F) ratifica os resultados individuais das variáveis.
Buscar evidenciar se a qualidade da auditoria realizada pela CGDF foi satisfatória sob a perspectiva dos gestores	A auditoria contribui para melhorias na consecução de objetivos estratégicos do órgão.	As médias do fator (F) e das variáveis (V):  (F=4,47; V19=4,47; V20=4,47)	Médias superiores a 4,0 confirmam que o diagnóstico sobre a qualidade do trabalho realizado pela equipe da CGDF é satisfatório. Em face do exposto, considera-se que a hipótese foi confirmada. Para se chegar nesse resultado, levou-se em consideração duas variáveis latentes, que abordaram:  1. Pertinência das recomendações de auditoria para fins de melhorias nos processos de gestão de riscos, controle e governança (V19); 2. Pertinência das recomendações no que tange à consecução dos objetivos estratégicos (V20);  Além disso, evidenciou-se que a média agregada do fator (F) ratifica os resultados individuais das variáveis.
Realizar a validação da estrutura fatorial da escala	Manter a estrutura do questionário, pois o mesmo foi concebido	Análise Exploratória:  1.Estrutura original: 4	Não foi possível confirmar a hipótese nesse caso, uma vez que as variáveis da estrutura do questionário, concebida pelo PEMPAL (2016), precisaram ser adaptadas à realidade

<p>proposta pelo questionário</p>	<p>dessa forma pelo PEMPAL (2016).</p>	<p>fatores e 20 variáveis</p> <p>2.Estrutura reduzida: 4 fatores e 12 variáveis</p> <p>Análise Confirmatória da estrutura reduzida:</p> <p>1.CFI: 0,96; 2.X2/G.L: 1,675; 3.RMSEA: 0,10.</p>	<p>dos processos da CGDF. Ademais, após a execução do processo de análise fatorial, exploratória e confirmatória, verificou-se que seria necessário excluir oito variáveis da proposta original, optando-se pela estrutura reduzida com quatro fatores e doze variáveis.</p>
-----------------------------------	--	---	--

Fonte: Dados da pesquisa.

Compreende-se que o objetivo geral da pesquisa, qual seja, “Aferir o valor agregado e as contribuições provenientes das ações de controle interno praticadas pela Controladoria-Geral do DF, a partir da visão dos gestores públicos”, foi alcançado uma vez que todos os objetivos específicos foram aferidos, conforme demonstrado. Com o estudo, foi possível determinar a percepção do gestor no que tange ao planejamento, condução, resultado e por último a qualidade da ação de controle realizada pela CGDF. Desses quatro fatores, destacou-se a dimensão planejamento, cujo percentual de variância explicada alcançou em 64,383% de todo o construto. Este resultado aventa a possibilidade de que o planejamento da auditoria seja o tema determinante da estrutura de fatores utilizada, bem como abarca as principais preocupações dos gestores. Em conformidade com a pesquisa de Rodrigues (2011), falhas no processo de auditoria podem ser evitadas mediante a elaboração de um bom planejamento.

Outrossim, evidenciou-se que todas as hipóteses, à exceção da quinta, foram confirmadas. A não confirmação da última hipótese, de certa forma, já era esperada, tendo em vista que algumas variáveis do questionário foram ajustadas aos processos da CGDF, no que tange às ações de controle. Sampaio (2022) assevera que o conhecimento científico é gerado após a análise e interpretação dos dados levantados, que remetem à hipótese inicial do estudo. O autor pondera, também, sobre a possibilidade de reformulação da hipótese inicial, caso venha a ser rejeitada pela análise de dados.

O estudo comprovou que a estrutura de fatores do questionário elaborado está afinada com as respostas encaminhadas pelos respondentes. Esta percepção foi validada pelos Alfas de Cronbach, superiores a 0,80 para todos os quatro fatores. Ressalta-se que os pesquisadores Hora, Monteiro e Arica (2010) entendem que um Alfa acima de 0,70 já seria aceitável. Ainda, caso o processo de levantamento da opinião dos gestores seja, realmente, institucionalizado no âmbito da CGDF, pressupõe-se que as variáveis suprimidas venham a ser reformuladas para que, no futuro, possam ser reaproveitadas.

Não obstante, foi possível verificar que alguns processos podem ser aperfeiçoados, notadamente em relação à interlocução da equipe de auditores com os gestores durante o trabalho de campo. Segundo Cardoso (2006) a interlocução ao longo do trabalho de auditoria contribui fortemente para que as orientações dos auditores sejam efetivamente compreendidas. Outra situação identificada diz respeito ao prazo padrão de resposta ao relatório preliminar. Acredita-se que os gestores deram pouca relevância a essa variável, uma vez que a CGDF não costuma indeferir solicitações de prorrogação para manifestação ao relatório preliminar. Logo, considera-se que essa variável possa ser reformada ou suprimida definitivamente.

Por último, no que se refere ao estudo com dados não estruturados, qualitativos, observou-se que o trabalho de auditoria, na opinião dos gestores públicos, contribui tanto para a transparência da gestão quanto para o aumento da credibilidade institucional. Verificou-se, também, que o profissionalismo dos auditores e a interlocução adequada com o auditado refletem na aceitação das recomendações emitidas. No que tange ao profissionalismo, Secchi (2009) acredita que é a forma mais adequada de se obter legitimidade dentro de uma organização. Além disso, os gestores consideram as auditorias auxiliarem na capacitação dos agentes públicos. Silva (2023) lembra que a capacitação é fundamental para o processo de melhoria da gestão pública e contribui para a consecução das políticas públicas. Ainda que as avaliações dos gestores tenham um caráter positivo, notadamente, com relação aos temas percepção e impacto das auditorias, percebeu-se que há uma preocupação com temas estruturais do serviço público de difícil solução, que remetem a alta rotatividade de gestores, interpretações distintas das normas, sistemas corporativos tecnologicamente desatualizados e ingerências políticas.



8



## 8

## IMPLICAÇÕES ACADÊMICAS E GERENCIAIS

Admite-se que o presente estudo possa trazer implicações gerenciais importantes à CGDF, notadamente à SUBCI. Considera-se, por exemplo, que o KPA 3.7 do IA-CM, denominado de “Estrutura de Gestão da Qualidade”, já poderia ser implementado e institucionalizado, ou seja, que o processo de avaliação de ações de controle, objeto da pesquisa, seja legitimado e funcione de forma recorrente. A título de curiosidade, nenhuma instituição vinculada ao CONACI, até 2023, conseguiu efetivar o nível 3 do modelo, Thomazi e Bonfim (2024). Sugere-se, também, que o questionário seja prontamente respondido após ação da CGDF, garantindo, assim, que os dados e as informações do trabalho realizado estejam ainda presentes na memória do gestor, o que contribuiria com respostas mais consistentes. Ademais, reputa-se que a institucionalização do aludido KPA 3.7 colaboraria com o aumento do nível de maturidade do Órgão de Controle. Conquanto não seja objeto do estudo, caso pertinente ao grupo gestor do IA-CM, é possível que Controladoria utilize a base de dados construída, a partir do levantamento realizado, para identificar pontualmente aqueles trabalhos de auditoria insatisfatórios.

No campo das implicações acadêmicas, considera-se que o estudo contribuiu para a confirmação empírica de que o modelo IA-CM pode, seguramente, ser aplicado na Administração Pública. Consoante assentado por Rodrigues (2022) trata-se de uma ferramenta que dentre outras atribuições, avalia a situação da auditoria interna do órgão a partir dos requisitos e das obrigações que são impostas, visando desenvolver um estágio adequado de maturidade. Ademais, a pesquisa proporcionou a construção de um método para a avaliação e monitoramento da qualidade das ações de controle que, embora direcionado para a CGDF, pode ser reeditado em outros órgãos de controle. Compreende-se, também, que o processo de levantamento e análise de dados possa ser reproduzido em diferentes esferas, visando comparar as diferenças de percepção dos seus gestores.





9

## 9

**AGENDA DE PESQUISA**

Em consonância com a ferramenta de cálculo de tamanho da amostra disponibilizada no endereço <https://www.qualtrics.com/pt-br/gestao-de-experiencia/pesquisa-de-mercado/determine-sample-size/>, considerando uma população de 98 unidades, um nível de confiança de 95%, percentual mais adotado em trabalhos científicos conforme mencionado por Agranonik, Hirakata (2011), e uma margem de erro de 5%, o tamanho da amostra deveria ser de pelo menos 79 respostas. Logo, admite-se que o número de participantes da enquete deveria ter sido maior, uma vez que foram coletadas somente 64 respostas de 67 possíveis (ofícios encaminhados). Ressalta-se que o questionário enviado foi vinculado a um relatório de auditoria, publicado em 2023 ou 2024, que respaldou a resposta do gestor. O aumento do número de participantes acarretaria na inclusão de relatórios mais antigos, que possivelmente seriam respondidos por gestores atuais apenas para cumprir uma demanda institucional, sem conhecimento mais profundo do trabalho realizado. Em face do exposto, optou-se pela manutenção do número de participantes, mesmo que abaixo da amostra ideal.

Ademais, considerando a utilização da matriz de fatores mais parcimoniosa no estudo, compreende-se que a pesquisa principal poderia ter sido precedida por uma enquete preliminar que buscasse avaliar a percepção dos gestores sobre a relação das variáveis e seus respectivos fatores. Esta análise poderia ter subsidiado a reformulação prévia de algumas variáveis e minimizado as supressões ocorridas. Não obstante, em consonância com Tesser (2013), além de ser preditivo, os modelos de fatores devem ser coerentes com o “princípio da parcimônia” defendido por Diebold e Rudebusch (2013).



# REFERÊNCIAS

# REFERÊNCIAS

## REFERÊNCIAS

AGRANONIK, M.; HIRAKATA, V. N. Cálculo de tamanho de amostra: proporções. **Revista HCPA**, Porto Alegre, v. 31, n. 3, p. 382-388, 2011.

ALEGRÍA CUETO, O. F. **Efectos de la inteligencia emocional en el desempeño profesional del auditor**. 2013. 141 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças com menção em Auditoria e Controle de Gestão Empresarial) – Faculdade de Ciências Econômicas e Financeiras, Universidade de San Martín de Porres, Lima, Peru, 2013. Disponível em: [https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/640/alegria\\_of.pdf?sequence=3&isAllowed=y](https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/640/alegria_of.pdf?sequence=3&isAllowed=y). Acesso em: 03 abr. 2025.

ÁLVARES, M. **Introdução à investigação quantitativa e análise SPSS**. 2021. 42 p. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.2/10529>. Acesso em: 03 abr. 2025.

ARAÚJO, S. A. G. **Institucionalização das práticas de controle interno em uma universidade pública**: uma análise sob o enfoque da teoria institucional. 2021. 92 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2021. Disponível em: ARAÚJO, S. A. G. et al. **Institucionalização das práticas de controle interno em uma universidade pública: uma análise sob o enfoque da teoria institucional**. 2021. Acesso em: 03 abr. 2025.

BÄCKSTRÖM, M. Higher-order factors in a five-factor personality inventory and its relation to social desirability. **European Journal of Psychological Assessment**, [s.l.], v. 23, n. 2, 63-70, 2007.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.

BASTOS, J. E. S. *et al.* O Uso do questionário como ferramenta metodológica: potencialidades e desafios. **Brazilian Journal of Implantology and Health Sciences**, [s.l.], v. 5, n. 3, p. 623-636, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.36557/2674-8169.2023v5n3p623-636>. Acesso em: 03 abr. 2025.

BATISTA, E. C.; MATOS, L. A. L. de; NASCIMENTO, A. B. A entrevista como técnica de investigação na pesquisa qualitativa. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, [s.l.], v. 11, n. 3, p. 23-38, 2017. Disponível em:

<https://portaldeperiodicos.animaeducacao.com.br/index.php/rica/articloe/view/17910/11692>. Acesso em: 03 abr. 2025.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, [s.l.], v. 48, n. 5, p. 1135-1163, set. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-76121527>. Acesso em: 03 abr. 2025.

BISPO JÚNIOR, J. P. Viés de desejabilidade social na pesquisa qualitativa em saúde. **Revista de Saúde Pública**, [s.l.], v. 56, p. 101, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/s1518-8787.2022056004164>. Acesso em: 03 abr. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03 abr. 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 03 abr. 2025.

BURLE, F. R.; TURGEON, M. Ação afirmativa e desejabilidade social. **Opinião Pública**, [s.l.], v. 26, n. 2, p. 283-322, maio 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1807-01912020262283>. Acesso em: 03 abr. 2025.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, [s. l.], v. 2, n. 3, p. 81, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/63>. Acesso em: 03 abr. 2025.

CARDOSO, O. O. Comunicação empresarial versus comunicação organizacional: novos desafios teóricos. **Revista de Administração Pública**, [s.l.], v. 40, n. 6, p. 1123-1144, nov./dez. 2006. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/Wzm35MwM3s5ntxL3GqPnrsF/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 03 abr. 2025.

CARVALHO, C. A. P.; VIEIRA, M. M. F.; LOPES, F. D. Contribuições da Perspectiva Institucional para Análise das Organizações. In: CARVALHO, C. A. P.; VIEIRA, M. M. F. (Orgs.). **Organizações, cultura e desenvolvimento local: a Agenda de Pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional**. Recife: EDUFEPE, 2003. p. 23-59.

CASTRO, R. P. A. de. **Controle Interno da Administração Pública**: uma perspectiva do modelo de gestão administrativa. 2007. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp024862.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2025.

CASTRO JUNIOR, F. B. B. Indicações políticas como gênese de corrupção sistêmica e organização criminosa endógena no serviço público: estudo de casos das operações alvorecer, térmita e terra de ninguém da polícia federal. **Revista Brasileira de Ciências Policiais**, Brasília, v. 13, n. 10, p. 425-479, set./dez. 2022. Disponível em: [https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/8129/1/RBCP\\_N10\\_P425-479.pdf](https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/8129/1/RBCP_N10_P425-479.pdf). Acesso em: 03 abr. 2025.

CAZORLA, I. M. Média aritmética: um conceito prosaico e complexo. In: SEMINÁRIO DE ESTATÍSTICA APLICADA, 9., 2003, [s.l.], **Anais [...]**. [s.l.]. p. 1-14.

CHAGAS, A. T. R. O questionário na pesquisa científica. **Administração on line**, [s.l.], v. 1, n. 1, p. 25, 2000. Disponível em: <http://cmq.esalq.usp.br/wiki/lib/exe/fetch.php?media=publico:syllabvs:lcf510:comoelaborarquestionario2.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. **O que é o IA-CM**. Vitória: CONACI, 2024. Disponível em: <https://conaci.org.br/ia-cm/>. Acesso em: 03 abr. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. **Resolução CONACI nº 006/2019**. Aprova o modelo IA-CM (*Internal Audit Capability Model*) como referencial metodológico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno. Vitória: CONACI, 2019. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/resolucao-conaci-n-006-2019-2.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2025.

COSTA, V. R. M. O excesso de leis no Brasil e o fenômeno da existência, validade e eficácia. **Caderno Virtual**, [s.l.], v. 4, n. 49, 2020. Disponível em:

<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/5128/2008>. Acesso em: 03 abr. 2025.

COSTA JUNIOR, L. B. da. **Emprego de questionário de autoexame como ferramenta de controle interno e gestão de riscos aos integrantes da 1ª linha de defesa (DPCN/MD)**. 2023. 133 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2022. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br//handle/123456789/4170>. Acesso em: 03 abr. 2025.

COSTA, A. R. L.; HAUCK FILHO, N. Menos desejabilidade social é mais desejável: Neutralização de instrumentos avaliativos de personalidade. **Interação em Psicologia**, [s.l.], v. 21, n. 3, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5380/psi.v21i3.53054>. Acesso em: 03 abr. 2025.

D´ANDREA, E. R. **A criação da unidade de controle interno na Polícia Rodoviária Federal sob a ótica da teoria institucional**. 2022. 91 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, 2022. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/43731>. Acesso em: 03 abr. 2025.

DALMORO, M.; VIEIRA, K. M. Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados? **Revista gestão organizacional**, [s.l.], v. 6, n. 3, 2013. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2148822/mod\\_resource/content/1/Dalmoro\\_Vieira\\_2013\\_Dilemas-na-construcao-de-escal\\_31731.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2148822/mod_resource/content/1/Dalmoro_Vieira_2013_Dilemas-na-construcao-de-escal_31731.pdf). Acesso em: 03 abr. 2025.

DAMÁSIO, B. F. Uso da análise fatorial exploratória em psicologia. **Avaliação Psicológica**, [s.l.], v. 11, n. 2, p. 213-228, 2012. Disponível em: <https://pepsic.bvsalud.org/pdf/avp/v11n2/v11n2a07.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2025.

DARSKI, C. *et al.* Desfechos quantitativos: amostras independentes. In: CAPP, E.; IENOV, O. H. (Orgs.). **Bioestatística quantitativa aplicada**. Porto Alegre: UFRGS, 2020. p. 125-156. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/213509/001117624.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 03 abr. 2025.

DIAS, P. S.; SILVA, H. V. R. S.; MACEDO, R. C. Estatísticas multivariadas na administração: importância e aplicação da análise fatorial exploratória. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT**, [s.l.], v. 13, n. 1, p. 1807-1828, 2019.

DIEBOLD, F. X.; RUDEBUSCH, G. D. **Yield curve modeling and forecasting**: the dynamic Nelson Siegel approach. Princeton: Princeton University Press, 2013. 224 p.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, [s.l.], v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

DIÓGENES, L. C. *et al.* Intenção de rotatividade e percepção de suporte organizacional em um órgão público federal. **Revista do Serviço Público**, [s.l.], v. 67, n. 2, p. 147-172, 2016. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/655>. Acesso em: 3 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Administrações Regionais**. Brasília, DF: Governo do DF, 2024a. Disponível em: <https://www.df.gov.br/administracoes-regionais/>. Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. Controladoria-Geral do Distrito Federal. **Relatórios de Auditorias e Inspeções**. Brasília, DF: CGDF, 2024b. Disponível em: <https://www.cg.df.gov.br/relatorios-de-auditorias/>. Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 27.672, de 29 de janeiro de 2007**. Altera a estrutura orgânica da Corregedoria Geral do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Poder Executivo do Distrito Federal, 2007. Disponível em: [https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/54365/Decreto\\_27672\\_29\\_01\\_2007.html](https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/54365/Decreto_27672_29_01_2007.html). Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 29.965, de 21 de janeiro de 2009**. Cria, sem aumento de despesa, a Secretaria de Estado da Ordem Pública e Social e Corregedoria-Geral do Distrito Federal - SEOPS, e dá outras providências. Brasília, DF: Poder Executivo do Distrito Federal, 2009. Disponível em: [https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/59550/Decreto\\_29965\\_21\\_01\\_2009.html](https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/59550/Decreto_29965_21_01_2009.html). Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 31.402, de 9 de março de 2010.** Extingue a Secretaria de Estado Extraordinária de Relações Institucionais do Distrito Federal, cria, sem aumento de despesa, a Secretaria de Estado da Ordem Pública e Social do Distrito Federal, altera a denominação da Secretaria de Estado da Ordem Pública e Social e Corregedoria-Geral do Distrito Federal, que passa a denominar-se Corregedoria-Geral do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Poder Executivo do Distrito Federal, 2010. Disponível em: [https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/62524/Decreto\\_31402\\_09\\_03\\_2010.html](https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/62524/Decreto_31402_09_03_2010.html). Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 32.716, de 1º de janeiro de 2011.** Dispõe sobre a estrutura administrativa do Governo do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Poder Executivo do Distrito Federal, 2011. Disponível em: [https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/66871/Decreto\\_32716\\_01\\_01\\_2011.html](https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/66871/Decreto_32716_01_01_2011.html). Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 36.236, de 1º de janeiro de 2015.** Dispõe sobre a estrutura administrativa do Poder Executivo do Distrito Federal. Brasília, DF: Poder Executivo do Distrito Federal, 2015. Disponível em: [https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/78734/Decreto\\_36236\\_01\\_01\\_2015.html](https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/78734/Decreto_36236_01_01_2015.html). Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 39.610, de 1º de janeiro de 2019.** Dispõe sobre a organização da estrutura da Administração Pública do Distrito Federal. Brasília, DF: Poder Executivo do Distrito Federal, 2019. Disponível em: [https://dflegis.df.gov.br/ato.php?co\\_data=16893&p=decreto-39610-de-1%C2%BA-de-janeiro-de-2019](https://dflegis.df.gov.br/ato.php?co_data=16893&p=decreto-39610-de-1%C2%BA-de-janeiro-de-2019). Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. Decreto nº 45.933, de 20 de junho de 2024. Dispõe sobre a composição e as consequências das Unidades de Controle Interno do Poder Executivo do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 50, n. 117, p. 2, 21 jun. 2024c. Disponível em: <https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Diario/b6a7bc5c-373c-3b50-bc3b-55218cb7a856/DODF%20117%2021-06-2024%20INTEGRA.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Entidades.** Brasília, DF: Governo do DF, 2024d. Disponível em: <https://www.df.gov.br/entidades/>. Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 3.105, de 27 de dezembro de 2002**. Cria a Corregedoria-Geral do Distrito Federal e institui o Sistema de Correição, Auditoria e Ouvidoria do Distrito Federal. Brasília, DF: Poder Executivo do Distrito Federal, 2002. Disponível em: <https://dflegis.df.gov.br/ato.php?tipo=ficha&p=lei-3105-de-27-de-dezembro-de-2002>. Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Lei Orgânica do Distrito Federal de 1993**. Brasília, DF: Câmara Legislativa do Distrito Federal, 1993. Disponível em: [https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/66634/Lei\\_Org\\_nica\\_\\_08\\_06\\_1993.html](https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/66634/Lei_Org_nica__08_06_1993.html). Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Órgãos Especializados**. Brasília, DF: Governo do DF, 2024e. Disponível em: <https://www.df.gov.br/orgaos-especializados/>. Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Portaria nº 256, de 26 de dezembro de 2016**. Institui o Programa de Avaliação da Qualidade das Ações de Controle e o Comitê de Qualidade no âmbito da Subcontroladoria de Controle Interno. Distrito Federal: Controladoria-Geral do DF, 2016. Disponível em: [https://www.dodf.df.gov.br/index/visualizar-arquivo/?pasta=2016/12\\_Dezembro/DODF%20243%2027-12-2016&arquivo=DODF%20243%2027-12-2016%20INTEGRA.pdf](https://www.dodf.df.gov.br/index/visualizar-arquivo/?pasta=2016/12_Dezembro/DODF%20243%2027-12-2016&arquivo=DODF%20243%2027-12-2016%20INTEGRA.pdf). Acesso em: 03 abr. 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Secretarias**. Brasília, DF: Governo do DF, 2024f. Disponível em: <https://www.df.gov.br/secretarias/>. Acesso em: 03 abr. 2025.

EMMANUEL, O. E.; AJANYA, M. A.; AUDU, F. An assessment of internal control audit on the efficiency of public sector in Kogi State Nigeria. **Mediterranean Journal of social sciences**, [s.l.], v. 4, n. 11, p. 717-726, 2013.

FARIAS, G. O.; BELLEN, H. M. Avaliando a qualidade da Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde – AUDSUS, a partir do modelo IA-CM. **Caderno de Administração**, [s.l.], v. 31, n. 1, p. 110-135, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.4025/cadadm.v31i1.67119>. Acesso em: 03 abr. 2025.

FERNANDEZ, M. L. S; MUTTI, C. N. O impacto no desconto de licitação com a adoção de menor preço ou maior desconto em obras e serviços de engenharia. *In*: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE GESTÃO E ECONOMIA

DA CONSTRUÇÃO, 12, 2021. **Anais** [...]. Porto Alegre: ANTAC, 2021. p. 1-8. Disponível em: <https://eventos.antac.org.br/index.php/sibragec/article/view/454>. Acesso em: 3 abr. 2025.

FERREIRA, M. A.; OLIVEIRA, D. R. Planejamento e controle interno no setor público: uma relação orientada para resultados. **Brazilian Journal of Development**, [s.l.], v. 7, n. 4, p. 36020-36035, 2021. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/27869>. Acesso em: 3 abr. 2025.

FERRER, P. T. **A Governança e a auditoria interna no setor público: uma avaliação pelo método IA-CM nas entidades governamentais federais localizadas no Estado do Pará**. 2024. 162 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública do Desenvolvimento) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2024. Disponível em: [https://repositorio.ufpa.br/jspui/bitstream/2011/16594/1/Dissertacao\\_GovernancaAuditoriaInterna.pdf](https://repositorio.ufpa.br/jspui/bitstream/2011/16594/1/Dissertacao_GovernancaAuditoriaInterna.pdf). Acesso em: 03 abr. 2025.

FLOYD, F. J.; WIDAMAN, K. F. Factor analysis in the development and refinement of clinical assessment instruments. **Psychological assessment**, [s.l.], v. 7, n. 3, p. 286, 1995.

FUSCO, C. C. A. **Atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos: análise da institucionalização na área pública**. 2023. 197 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2023. Disponível em: <http://repositorio.fjp.mg.gov.br/items/32608864-51f5-49a9-8c54-8240acff0e84>. Acesso em: 03 abr. 2025.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GREENWOOD, R.; HININGS, C. R. Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. **The Academy of management review**, [s.l.], v. 21, n. 4, p. 1022-1054, 1996.

GULLO, F. R. **"Apagão das canetas"**: análise econômica da responsabilidade da improbidade administrativa. 2022. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação) – Escola de Direito do Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2022. Disponível em:

<https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/a64512a0-a7d5-4aa8-a040-358f42b6fa57/content>. Acesso em: 03 abr. 2025.

HORA, H. R. M.; MONTEIRO, G. T. R.; ARICA, J. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, [s.l.], v. 11, n. 2, 2010. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/produtoproducao/article/view/9321/8252>. Acesso em: 03 abr. 2025.

HOSS, M.; CATEN, C. S. Processo de Validação Interna de um Questionário em uma *Survey Research* sobre ISO 9001: 2000. **Produto & Produção**, [s.l.], v. 11, n. 2, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.22456/1983-8026.7240>. Acesso em: 03 abr. 2025.

HOWARD, M. C. A review of exploratory factor analysis decisions and overview of current practices: What we are doing and how can we improve? **International Journal of Human-Computer Interaction**, [s.l.], v. 32, n. 1, p. 51-62, sept. 2015.

HU, L-T; BENTLER, P. M. Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. **Structural equation modeling: a multidisciplinary journal**, [s.l.], v. 6, n. 1, p. 1-55, 1999. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/epdf/10.1080/10705519909540118?needAccess=true>. Acesso em: 03 abr. 2025.

IBRAHIM, E. L. **Contribuição das auditorias operacionais para a accountability de resultados na administração pública**. 2019. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/bitstream/1/18267/2/Disserta%20Emil%20Leite%20Ibrahim%20-%202019%20-%20completa.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2025.

KOHLEGGER, M.; MAIER, R.; THALMANN, S. Understanding maturity models. Results of a structured content analysis. *In: I-KNOW '09 AND I-SEMANTICS '09*. Graz, Austria, 2-4 September 2009. Disponível em: <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=d4bb80e3abd240a3a617a6f27fcd68d87e65f99>. Acesso em: 03 abr. 2025.

LEAL, A. V. **Controle interno do Exército Brasileiro**: o relacionamento entre gestores e auditores. 2022. 171 f. Dissertação (Mestrado em

Administração Pública) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br//handle/123456789/4252>. Acesso em: 03 abr. 2025.

LEMKE, C. **Modelos de equações estruturais com ênfase em análise fatorial confirmatória no software AMOS**. 2005. 97 f. Monografia (Bacharelado em Estatística) - Instituto de Matemática e Estatística, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

LIMA, M. A. P. **Auditoria Interna com foco no Controle Interno**. 2021. 17 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis), Faculdade de Inhumas FacMais, Inhumas, 2021. Disponível em: <http://65.108.49.104:80/xmlui/handle/123456789/357>. Acesso em: 04 abr. 2025.

MARÔCO, J. **Análise de equações estruturais: fundamentos teóricos, software & aplicações**. Pêro Pinheiro: ReportNumber, Lda, 2014.

MATOS, D. A. S.; RODRIGUES, E. C. **Análise fatorial**. Brasília, DF: Enap, 2019.

MEDEIROS, T. M. **A Importância da gestão da informação com foco na tomada de decisão de um gestor público: Um estudo de caso numa instituição pública estadual do Nordeste brasileiro**. 2015. 56 f. Monografia (Bacharelado em Gestão da Informação) – Departamento de Ciências da Informação, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/34923/1/Tiberius%20Mariano%20Medeiros.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2015.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American journal of sociology**, [s.l.], v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [s.l.], v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p159>. Acesso em: 04 abr. 2025.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; SOUZA, P. M. Controle interno como instrumento de gestão pública. **RIC**, [s.l.], v. 11, n. 4, p. 39, 2017.

OLIVEIRA, B. S. de. **O controle na administração pública e seus custos:** uma análise multidimensional. 2021. 100 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2021. Disponível em: [https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/43411/1/2021\\_BrunoSantosdeOliveira.pdf](https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/43411/1/2021_BrunoSantosdeOliveira.pdf). Acesso em: 04 abr. 2025.

ORNELLAS, A. L. M. B. *et al.* Aplicação da técnica de vinheta em estudos sobre processos decisórios. **Revista Capital Científico-Eletrônica**, [s.l.], v. 21, n. 1, p. 77-89, 2023. Disponível em: <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/7388/pdf>. Acesso em: 04 abr. 2025.

OUSSII, A. A.; TAKTAK, N. B. The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. **Managerial Auditing Journal**, [s.l.], v. 33, n. 5, p. 450-469, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579>. Acesso em: 04 abr. 2025.

PAULA, J. A.; FERREIRA, D. Q. G.; GOUVEIA, T. M. O. A. Análise do grau de institucionalização da atividade de auditoria interna, segundo o modelo IA-CM: um estudo de caso na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. **Contribuciones a las Ciencias Sociales**, [s. l.], v. 16, n. 10, p. 22240–22260, 2023. Disponível em: <https://ojs.revistacontribuciones.com/ojs/index.php/clcs/article/view/2210>. Acesso em: 04 abr. 2025.

PAULA, T. A.; BOENTE, D. R. Legibilidade dos Relatórios de Auditoria e Impacto no Julgamento de Contas Governamentais. **Boletim de Conjuntura (BOCA)**, [s.l.], v. 19, n. 57, p. 145-164, 2024. Disponível em: <https://revista.ioles.com.br/boca/index.php/revista/article/view/5395>. Acesso em: 04 abr. 2025.

PAULHUS, D. L. Measurement and control of response bias. *In*: ROBINSON, J. P.; SHAVER, P. R.; WRIGHTSMAN, L. S. (Eds.). **Measures of personality and social psychological attitudes**. San Diego, CA: Academic Press, 1991. p. 17-59.

PICCINI, O. C. **O Controle interno na administração pública brasileira**. Controle da administração pública no Brasil. São Paulo: Blucher, 2022.

PUBLIC EXPENDITURE MANAGEMENT PEER ASSISTED LEARNING NETWORK. PEMPAL. **Guia de Avaliação da Qualidade para Auditoria Interna do Setor Público**: para Auditoria Interna do Setor Público. Um conjunto de ferramentas para a melhoria da qualidade. 2016. Disponível em: [https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/Pempal-Quality-assessment\\_final.pdf](https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/Pempal-Quality-assessment_final.pdf). Acesso em: 04 abr. 2025.

RANGEL, M.; RODRIGUES, J. N.; MOCARZEL, M. Fundamentos e princípios das opções metodológicas: metodologias quantitativas e procedimentos quali-quantitativos de pesquisa. **Omnia**, [s.l.], v. 8, n. 2, p. 5-11, 2018. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/325864000\\_Fundamentos\\_e\\_principios\\_das\\_opcoes\\_metodologicas\\_Metodologias\\_quantitativas\\_e\\_procedimentos\\_quali-quantitativos\\_de\\_pesquisa](https://www.researchgate.net/publication/325864000_Fundamentos_e_principios_das_opcoes_metodologicas_Metodologias_quantitativas_e_procedimentos_quali-quantitativos_de_pesquisa). Acesso em: 04 abr. 2025.

ROCHA, S. S. *et al.* Gestão Pública: o papel do controle interno no processo de tomada de decisão. **Revista Foco**, [s.l.], v. 15, n. 2, p. e389-e389, 2022. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/389/366>. Acesso em: 04 abr. 2025.

RODRIGUES, A. F. **Planejamento como uma etapa crucial para o trabalho de auditoria**. 2011. 51 f. Monografia (Especialista em Auditoria Externa) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: [https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-986K59/1/planejamento\\_como\\_uma\\_etapa\\_crucial\\_para\\_o\\_trabalho\\_d\\_e\\_audit.pdf](https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-986K59/1/planejamento_como_uma_etapa_crucial_para_o_trabalho_d_e_audit.pdf). Acesso em: 04 abr. 2025.

RODRIGUES, J. C. S.; AMORIM, M. C. **Manual de procedimentos de auditoria interna**. Redenção, CE: UNILAB, 2012. Disponível em: <https://unilab.edu.br/wp-content/uploads/2012/09/Manual-de-Auditoria-Interna-UNILAB.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2025.

RODRIGUES, M. K. G. **Uma análise sobre a capacidade de auditoria interna da Controladoria Geral do Estado da Paraíba segundo o modelo IA-CM**. 2022. 41 f. Monografia (Bacharelado em Gestão Pública) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/27578/1/MKGR31072023.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2025.

ROQUETE, M. M. F. **Modelo de maturidade para apoio à implementação de uma filosofia de gestão orientada a processos numa organização**. 2018. 79 f. Dissertação (Mestrado em Gestão da Informação) - Nova Information Management School, Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, 2018. Disponível em: [https://run.unl.pt/bitstream/10362/56920/1/TGI0173\\_final.pdf](https://run.unl.pt/bitstream/10362/56920/1/TGI0173_final.pdf). Acesso em: 04 abr. 2025.

SAAD, A. F. **Do conceito de controle da administração pública no direito administrativo brasileiro**. 2016. 192 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/18826>. Acesso em: 04 abr. 2025.

SAMPAIO, T. B. **Metodologia da pesquisa**. Santa Maria, RS: UFSM, CTE, UAB, 2022. Disponível em: [https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/26138/MD\\_Metodologia\\_da\\_Pesquisa.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/26138/MD_Metodologia_da_Pesquisa.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 04 abr. 2025.

SANTOS, B. S. **Um discurso sobre as Ciências na transição para uma ciência**. São Paulo: Cortez, 2008.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de administração pública**, Rio de Janeiro, v. 43, p. 347-369, 2009. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6691>. Acesso em: 04 abr. 2025.

SELZNICK, P. Foundations of the theory of organization. **American sociological review**, [s.l.], v. 13, n. 1, p. 25-35, 1948.

SILVA, E. da. **Programa Farmácia Popular do Brasil: a capacitação como instrumento de controle interno no combate às fraudes e erros praticados pela rede credenciada**. 2023. 66 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Controle de Gestão) – Centro Socioeconômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2023. Disponível em: [https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/252586/PGCGO\\_072-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y](https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/252586/PGCGO_072-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y). Acesso em: 04 abr. 2025.

SILVA, J. C. S.; MELLO, J. A. V. B.; PROCÓPIO, D. B. O impacto da tecnologia da informação na administração pública: uma revisão sistemática. **P2P e Inovação**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 1, p. 191-205, 2019.

Disponível em: <https://revista.ibict.br/p2p/article/view/4952>. Acesso em: 04 abr. 2025.

SILVA, M. C. da. *et al.* Procedimentos metodológicos para a elaboração de projetos de pesquisa relacionados a dissertações de mestrado em Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade & Finanças**, [s.l.], v. 15, p. 97-104, 2004. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/GSB4WtMvtKPs7GvFFYHVCS/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 04 abr. 2025.

SILVA, P. G. K. da. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto: Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 2009. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555>. Acesso em: 04 abr. 2025.

SILVA, R. H. L. da. **Qualidade da informação**: a legibilidade dos relatórios de auditoria dos tribunais e contas das regiões Nordeste e Sudeste do Brasil. 2022. 43 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/26989/1/RHLS19052023.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2025.

SILVA, S. L. P. *et al.* A percepção dos gestores da unidade de controle interno em um órgão público do Rio Grande do Norte. **Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão**, [s.l.], v. 9, n. 16, p. 16-39, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.5965/2316419009142020016>. Acesso em: 04 abr. 2025.

SOFTWARE ENGINEERING INSTITUTE. **CMMI® para desenvolvimento**: versão 1.2. Melhoria de processos visando melhores produtos. Pittsburgh, ago. 2006. Disponível em: [https://insights.sei.cmu.edu/documents/108/2006\\_019\\_001\\_28945.pdf](https://insights.sei.cmu.edu/documents/108/2006_019_001_28945.pdf). Acesso em: 04 abr. 2025.

SOUSA, J. R. de; SANTOS, S. C. M. dos. Análise de conteúdo em pesquisa qualitativa: modo de pensar e de fazer. **Pesquisa e debate em Educação**, [s.l.], v. 10, n. 2, p. 1396-1416, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.34019/2237-9444.2020.v10.31559>. Acesso em: 04 abr. 2025.

SOUZA JUNIOR, M.; SILVA, M. Z. Gestão pública estadual: percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [s.l.], v. 15, n. 46, p. 47-60, 2016. Disponível em: [dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n46p47-60](https://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n46p47-60). Acesso em: 04 abr. 2025.

TADEU, H. F. B.; DUARTE, A. L. C. M.; CHEDE, C. T. Transformação Digital: perspectiva brasileira e busca da maturidade digital. **Revista Fundação Dom Cabral**, Nova Lima, v. 11, n. 35, p. 32-37, 2018. Disponível em: <https://ci.fdc.org.br/AcervoDigital/Artigos%20FDC/Artigos%20DOM%2035/Transforma%C3%A7%C3%A3o%20Digital%20perspectiva%20brasileira%20e%20busca%20da%20maturidade%20digital.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2025.

TAVEIRA, L. D. B.; SILVA, M. A.; CALLADO, A. L. C. Controle Interno: Percepção de Gestores de uma Instituição de Ensino. **Revista de Estudos Contábeis**, [s.l.], v. 7, n. 13, p. 3-22, 2016. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/20767>. Acesso em: 04 abr. 2025.

TESSER, L. R. **Estimação e previsão da estrutura a termo da taxa de juros por modelos de fatores**. 2013. 48 f. Monografia (Bacharelado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/97627/000915420.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 04 abr. 2025.

WARING, C.; MACRAE, E. **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector**: overview and application guide. The Institute of Internal Auditors Research, 2009.

THOMAZI, T.; BONFIM, M. P. O Modelo IA-CM nas instituições associadas ao CONACI: facilidades e dificuldades na implementação. **Revista Estudo & Debate**, [s.l.], v. 31, n. 4, 2024. Disponível em: <https://www.univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/3910>. Acesso em: 04 abr. 2025.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. **Institutional analyses of organizations**: Legitimate but not institutionalized. Los Angeles: University of California, 1994.

TOZONI-REIS, M. F. DE C. **Metodologia da pesquisa**. 2.ed. Curitiba: IESDE Nrasil S.A., 2009. Disponível em:

[https://www.academia.edu/17288338/Livro\\_Metodologia\\_da\\_Pesquisa\\_Cientifica\\_TOZONI\\_REIS](https://www.academia.edu/17288338/Livro_Metodologia_da_Pesquisa_Cientifica_TOZONI_REIS). Acesso em: 04 abr. 2025.

VALLE, P. R. D.; FERREIRA, J. L. Análise de conteúdo na perspectiva de Bardin: contribuições e limitações para a pesquisa qualitativa em educação. **Educação em Revista**, [s.l.], v. 41, p. e49377, 2025. Disponível em:

<https://preprints.scielo.org/index.php/scielo/preprint/view/7697/14412>. Acesso em: 04 abr. 2025.

VERNALHA, F. G. O direito administrativo do medo: a crise da ineficiência pelo controle. **Revista Colunistas de Direito do Estado**, n. 71, 2016. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/fernando-vernalha-guimaraes/o-direito-administrativo-do-medo-a-crise-da-ineficiencia-pelo-controle>. Acesso em: 04 abr. 2025.



idp

Bo  
pro  
cit  
ref  
Ness  
são e

**idp**

A ESCOLHA QUE  
**TRANSFORMA**  
O SEU CONHECIMENTO