


INFLUÊNCIA DO CONTROLE INTERNO NA EFETIVIDADE DA GOVERNANÇA PÚBLICA NOS MUNICÍPIOS PARANAENSES

INFLUENCE OF INTERNAL CONTROL ON THE EFFECTIVENESS OF PUBLIC GOVERNANCE IN THE MUNICIPALITIES OF PARANÁ


ÉDINA CARINE DE SOUZA KINZLER¹

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

 <https://orcid.org/0009-0008-0091-8264>
edina.mestrado21@gmail.com

GILMAR RIBEIRO DE MELLO

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

 <https://orcid.org/0000-0002-8530-442x>
gilmarribeirodemello@gmail.com

RESUMO

O objetivo deste estudo é verificar se o controle interno dos municípios paranaenses é efetivo na promoção de governança pública municipal. O estudo se justifica pela relevância da temática, pelo fato de que o sistema de controle interno e a utilização das boas práticas de governança, no setor público, tornam possível a obtenção de informações mais precisas a respeito da destinação dos recursos, uma vez que têm como base os princípios da administração pública e cumprimento das leis. A governança pública pode ser compreendida como sendo a capacidade que os governos têm de avaliar, direcionar e monitorar a gestão das políticas e serviços públicos, visando atender, de forma efetiva, às demandas dos cidadãos (Tribunal de Contas da União [TCU], 2014). Esta pesquisa busca contribuir para um debate mais abrangente acerca da efetividade do controle interno como instrumento de governança pública entre os municípios paranaenses. Além disso, o estudo pode auxiliar os agentes municipais a defender iniciativas para aperfeiçoar os sistemas de controles internos de seus municípios e, assim, ajudar o controle dos processos estimulando a melhoria continuada das estruturas, contribuindo para o alcance do interesse da sociedade. A pesquisa foi realizada com 102 municípios do estado do Paraná, tratando-se de um estudo descritivo, com uma abordagem quantitativa com a realização de regressões lineares, com as variáveis independentes (controle interno) e dependentes (governança pública). Os resultados apresentaram que o controle interno exerce certa influência sobre a governança dos municípios da amostra. Destacam-se nesta análise as seguintes variáveis: Atividade de Monitoramento, explicando de forma positiva, aproximadamente, 4% das variações do IGM; a variável Atividade de Controle, explicando de forma negativa e Ambiente de Controle, de forma positiva, aproximadamente 5% das variações do RNT; a variável Índice QACI, explicando de forma positiva aproximadamente 7% das variações do IEGM; e a variável Avaliação de Risco, explicando de forma positiva 7% das variações do IEGM.

Editado em português e inglês. Versão original em português.

¹ Endereço para correspondência: Rua Cachoeira, 04 | Jardim União | Quatro Pontes/PR | Brasil.

Recebido em 19/04/2023. Revisado em 18/07/2023. Aceito em 04/08/2023 pelo Prof. Dr. Rogério João Lunkes (Editor-Chefe).

Publicado em 12/09/2023.

Copyright © 2023 RCCC. Todos os direitos reservados. É permitida a citação de parte de artigos sem autorização prévia, desde que identificada a fonte.

Palavras-chave: Controle Interno. Governança Pública. Efetividade. Municípios do Paraná.

ABSTRACT

This study aims to verify whether the internal control of the municipalities in Paraná is effective in promoting municipal public governance. The theme's relevance justifies the study because the internal control system and good governance practices in the public sector make obtaining more accurate information about resource allocation possible since they are based on the principles of public administration and compliance with laws. Public governance can be understood as the ability of governments to assess, direct, and monitor the management of public policies and services to effectively meet citizens' demands (Tribunal de Contas da União [TCU], 2014). This research seeks to contribute to a more comprehensive debate about the effectiveness of internal control as an instrument of public governance among municipalities in Paraná. Also, the study can help municipal agents defend initiatives to improve the internal control systems of their municipalities and, thus, help the control of processes by stimulating the continuous improvement of structures, contributing to the achievement of society's interest. The research was conducted with 102 municipalities in the state of Paraná. It is a descriptive study with a quantitative approach with linear regressions, with independent (internal control) and dependent (public governance) variables. The results showed internal control exerts a certain influence on the governance of the municipalities in the sample. The following variables stand out in this analysis: Monitoring Activity, positively explaining approximately 4% of the IGM variations; the Control Activity variable, negatively explaining, and Control Environment, positively explaining approximately 5% of the RNT variations; the QACI Index variable, positively explaining approximately 7% of the IEGM variations; and the Risk Assessment variable, positively explaining 7% of the IEGM variations.

Keywords: Internal Control. Public Governance. Effectiveness. Municipalities of Paraná.

1 INTRODUÇÃO

Os diversos e constantes desafios, as mudanças e imposições legais, vinculados à Administração Pública, estimulam decisivamente modificações no modo de administrar os recursos públicos. Dessa forma, para que os gestores públicos possam atingir seus objetivos, é preciso que mudanças sejam realizadas, necessitando reestruturar suas administrações (Daher et al., 2017).

Em 2007, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) passou a exigir a implantação do sistema de controle interno nos municípios do estado, observando que um controle interno atuante contribui para o alcance da efetividade na prestação dos serviços públicos (Travaglia & César, 2016). Como forma alternativa para adequar à essa realidade, alguns gestores têm visto a criação de uma unidade de Controladoria nos municípios como uma forma de atingir as novas mudanças ocorridas pelas políticas de gestão e novas estruturas do funcionamento das administrações públicas municipais (Daher et al., 2017).

As funções de uma Controladoria perpassam dimensões multivariadas, destacando seu papel de articulação com o planejamento, de subsidiar o processo de gestão, de avaliar os resultados organizacionais e verificar desvios e de sugerir correções (Cavalcante & Luca, 2013). Nessa mesma linha de pensamento, a *Internacional Federation of Accountants* (IFAC, 2001) afirma que o controle deve atuar como uma das dimensões de governança no setor público. Ainda, deve adotar práticas que envolvam as seguintes áreas: Gestão de Riscos, Auditoria Interna, Comitê de Auditoria, Controles Internos, Orçamento, Administração Financeira e Treinamento.

Sendo assim, a governança pública corresponde aos processos por meio dos quais os atores sociais interagem para estabelecer padrões de coordenação social, responsáveis pelas estruturas de

cooperação sociais necessárias para resolver os problemas públicos complexos do Estado (Vieira & Barreto, 2019). Conforme expõe Bergamini Júnior (2005), há evidências que comprovam a existência de uma forte relação entre bons padrões de governança e um bom gerenciamento de riscos; no entanto, essa harmonia somente é possível se houver controles internos adequados. Conforme o mesmo autor, a ausência de práticas de governança compromete o processo de prestação de contas do administrador ao proprietário dos recursos e o grau de transparência quanto ao fornecimento de informações relevantes aos interessados.

Partindo desse conceito, o Agente e o Principal deparam-se com divergências de interesses. Afinal, como definir o termo “informações relevantes ao interesse da maioria” de forma mais objetiva? Assim, encontra-se um conflito do Principal versus o Agente, oriundo da Teoria da Agência, que consiste no envolvimento de dois tipos básicos nas relações de controle e delegação de ação: o primeiro é o Agente e o segundo é o Principal (Ribeiro Filho & Valadares, 2017).

O estímulo para o desenvolvimento desta pesquisa compreende o estudo e discussão no campo científico das práticas relacionadas à governança e controladoria no setor público. Os relatos apresentados sobre os elevados índices de ineficiência nos serviços públicos, de desvios e fraudes evidenciam que a administração pública brasileira, em todos os níveis, está vulnerável, evidenciando, assim, a fragilidade da mesma (TCU, 2012). A causa disso pode estar na insegurança dos controles, na sua inexistência ou ineficácia de impedir os riscos a que o patrimônio público está exposto (Silva, 2017).

Portanto, a controladoria governamental auxilia os gestores públicos fornecendo informações sobre a eficiência da administração pública, tornando-a elemento essencial na gestão da qualidade do gasto e extrapolando os aspectos notadamente formais e burocráticos existentes na gestão de recursos públicos (Azevedo, 2016). Na busca pelo acompanhamento e com o objetivo de determinar avanços no processo, a entidade sem fins lucrativos denominada Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting* – COSO) estabeleceu em seu estudo os fatores que podem levar à ocorrência de fraudes em relatórios e desenvolveu guias sobre gerenciamento de riscos corporativos, controles internos e dissuasão de fraude (COSO, 2013).

Além disso, as diretrizes técnicas do COSO detêm a finalidade de considerar os fatores que influenciam a preparação dos relatórios de controle interno e, ao mesmo tempo, verificar as ações de controle praticadas, os quais possam transmitir uma base para que as constatações nos relatórios sejam assinaladas (COSO, 2013). Nesse contexto, analisar os controles praticados significa não apenas afirmar da existência de ações corretivas em seus sistemas de controle interno, mas, também, da qualidade do sistema de controle interno como instrumento de governança desses municípios.

Portanto, a problemática que conduziu a pesquisa é: O controle interno pode influenciar na promoção de governança pública municipal para minimizar o conflito de agência? Para responder a este problema de pesquisa definiu-se o objetivo de verificar qual a influência do controle interno na promoção de governança pública municipal.

Dessa forma, a pesquisa busca contribuir para um debate mais abrangente acerca da efetividade do controle interno como instrumento de governança pública entre os municípios paranaenses. Além disso, o estudo pode auxiliar os agentes municipais a defender iniciativas para aperfeiçoar os sistemas de controles internos de seus municípios e, assim, ajudar o controle dos processos estimulando a melhoria continuada das estruturas, contribuindo para o alcance do interesse da sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da Agência

A Teoria da Agência sugere que mecanismos de governança pública podem atuar como amenizadores dos conflitos de agência (Cichoski et al., 2019). Mas, a teoria da agência pode ser

demonstrada por meio de uma relação de vários significados, em que o principal delega o trabalho para o agente e este, por sua vez, realiza o trabalho delegado a ele. Ainda, a teoria busca expor a situação através de uma comparação de um contrato (Jensen & Meckling, 1976).

Jensen e Meckling (1976, p. 310) divulgaram a Teoria da Agência como um “contrato no qual uma ou mais pessoas – o principal –, engajam outra pessoa – o agente – para desempenhar alguma tarefa em seu favor, envolvendo a delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente”. Dessa forma, o agente é o indivíduo que, motivado por seus próprios interesses, se compromete a realizar certas tarefas para o principal. Contudo, nenhum indivíduo deve pretender subestimar a função que não seja sua, portanto, surge o ambiente de conflito de agência.

A Teoria da Agência, na sua vertente prescritiva, aconselha ao principal a utilização de instrumentos de monitoramento e controle como forma de reduzir a assimetria de informações e, principalmente, as possibilidades do comportamento oportunista do agente (Fontes Filho & Balassiano, 2005). No setor público, o problema da agência está relacionado entre a Sociedade Civil (principal) e o Estado (agente), representado pelo Poder Executivo (Martins, et al., 2016).

Além disso, os gestores públicos têm se preocupado em aumentar o nível de evidenciação e transparência de suas informações, reduzindo a assimetria informacional como forma de alcançar maior confiança da comunidade. Desse modo, a publicação eficaz de informações é essencial para assegurar que a sociedade possa entender melhor o desempenho dos gestores (Mello, 2009). Slomski (2005) comenta que os conflitos existentes podem ser provenientes de problemas de comunicação entre o principal e o agente, pois o gestor público geralmente dispõe de informações que nem sempre podem ser acompanhadas pela sociedade. A Teoria da Agência é a base teórica que pretende expor a relação entre esses participantes (agente e principal), em que o controle e a propriedade são designados por pessoas distintas, o que pode resultar em conflitos de interesse entre eles (Arruda et al., 2008).

Com base nesse conflito surge o problema de agência, que se fundamenta no fornecimento de informações incompletas (assimétricas) (Bairral et al., 2015). Diante o exposto, Queiroz et al. (2013) ressaltam que a Governança se propõe a minimizar a assimetria informacional por ser capaz de reduzir problemas de agência. No entanto, a Governança compreende os mecanismos de liderança, estratégia e controle com sentido de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão das entidades públicas, objetivando a condução de políticas governamentais e à prestação de serviços públicos de interesse da sociedade (TCU, 2014).

2.2 Governança Pública

A gestão pública deve ser continuamente aprimorada para o alcance de seus fins, como a redução da pobreza, melhoria da educação, estímulo à competitividade da economia a fim de incentivar a conservação de recursos naturais, entre outros (Cichoski et al., 2019). O Comitê do Setor Público (PSC) da Federação Internacional de Contadores (IFAC) desenvolveu um estudo sobre governança para o contexto público, discutindo a cerca dos princípios de governança que deveriam estar presentes nas organizações públicas apresentadas em quatro dimensões, duas das quais se referem ao controle e à disponibilização de relatórios externos da Federação Internacional dos Contadores - IFAC (2001) (Cavalcante & Luca, 2013).

Dessa forma, a presença do controle como uma dimensão da governança no setor público é explicitada nas recomendações da IFAC (2001), que concebe aquela função como suporte à alta gestão para viabilizar o alcance dos objetivos organizacionais, na eficiência e efetividade das operações, na confiabilidade de relatórios internos e externos e na conformidade na aplicação de leis e regulamentos (Cavalcante & Luca, 2013). Na mesma linha os autores destacam que os princípios “transparência” e “*accountability*”, assim como as dimensões do controle, são presenças permanentes nas recomendações de boas práticas de governança tanto para o setor privado quanto para o público (Cavalcante & Luca, 2013).

Contudo, a Governança no setor público refere-se a mecanismos de avaliação, direção e monitoramento; e às interações entre estruturas, processos e tradições, as quais determinam como cidadãos e outras partes interessadas são ouvidos, como as decisões são tomadas e como o poder e as responsabilidades são exercidos (TCU, 2014). Neste sentido, a governança está relacionada com os processos de comunicação; de análise e avaliação; de liderança, tomada de decisão e direção; de controle, monitoramento e prestação de contas (Lima et al., 2022).

Dessa forma, o conflito de agência surge quando o Principal dispõe de um menor grau de Informação que o Agente, podendo este último tomar decisões diferentes do interesse do primeiro (Quintana et al., 2015). De acordo com os autores, um dos maiores problemas a ser enfrentado atualmente é a assimetria informacional existente entre Estado e Sociedade, devendo haver um constante aperfeiçoamento de mecanismos que minimizem tal assimetria.

Para Quintana et al. (2015, p. 189), diante desse contexto, “o governo tem apresentado formas de minimização dessa assimetria de informações, por meio de maior transparência de ações governamentais, cabendo a cada cidadão o exercício da cidadania plena por meio do controle social e participação ativa na vida política do País”. Os mecanismos de governança pública encontram-se à disposição dos gestores sob a forma de normativos ou de práticas a serem incorporadas à administração (Travaglia & César, 2016). Para os mesmos autores, em virtude dos desafios enfrentados diariamente pelos cidadãos, frequentemente submetidos a falhas, omissões administrativas, desvios e malversação de recursos e dinheiros públicos, as boas práticas de governança consistem em um importante recurso no combate às ações administrativas burocráticas, inoperantes e contrárias ao interesse público (Travaglia & César, 2016).

Nesse sentido, o destaque é demonstrado na adoção de um modelo de governança pública que ocasione um aumento dos processos que busque as vantagens de uma transparência na possibilidade de alcançar a responsabilidade pública (Ladeur, 2017). Para que se possa aferir de forma quantitativa a efetividade da governança pública, propõe-se um modelo de mensuração (Boivard & Löffler, 2009). Dessa forma, diversos estudos já foram realizados avaliando a utilização de indicadores de governança pública no Brasil (Ribeiro, 2020). A relevância assumida pela governança pública e a necessidade de mensurá-la também motivou a realização de pesquisas de Oliveira e Pisa (2015) acerca do desenvolvimento do índice de avaliação da governança pública.

O estudo de Boivard e Löffler (2003) demonstrou que existe um interesse generalizado em medir não só a qualidade dos serviços, mas também a melhoria na qualidade de vida das pessoas e nos processos de governança envolvidos. Para Pacheco (2009), indicadores podem ser fontes de mensuração e são necessários para o estabelecimento de um processo de monitoramento e avaliação de projetos públicos. Portanto, os indicadores são medidas representativas de um recorte da realidade utilizados para traduzir quantitativamente um conceito social que tem sentido em determinado contexto teórico-metodológico (Siedenberg, 2003).

Para demonstrar à sociedade como estão sendo utilizados os recursos públicos, é de extrema importância realizar a avaliação de gestões (Albuquerque, et al., 2016). Como forma de auxílio tem-se buscado desenvolver instrumentos de avaliação de governança, eficiência e de gestão, com aplicabilidade em todas as esferas de governo e institucional. Neste estudo, as áreas contempladas foram os Indicadores de Governança: Índice CFA de Governança Municipal (IGM-CFA), Ranking Nacional de Transparência (RNT), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM (TCE/PR) e Índice de Transparência da Administração Pública – ITP (TCE-PR).

2.3 Controle Interno

Os constantes desafios, mudanças e imposições legais vinculados à administração pública, na atualidade, demandam modificações no modo de administrar os recursos públicos (Daher et al., 2017). Para o mesmo autor, as ações de controle sobre as operações de natureza contábil,

orçamentária, financeira, operacional e patrimonial são consideradas, pela legislação vigente e pela literatura, ferramentas consistentes e confiáveis que podem subsidiar os gestores públicos.

Conforme Cruz e Glock (2008, p. 129), o Sistema de Controle Interno do Município visa assegurar ao Poder Executivo “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade na gestão dos recursos e a avaliação dos resultados obtidos pela Administração”. Na visão dos autores citados, esse sistema se refere “ao conjunto de atividades de controle exercidas em todos os níveis e em todos os Poderes e entidades da estrutura organizacional das Administrações Direta e Indireta” (Cruz & Glock, 2008, p. 129). A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - Intosai (2005, p. 19) definiu sistema de controle interno como:

um processo integrado, efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados; execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Segundo Azevedo et al. (2010), um Controle Interno bem estruturado não deve ser considerado punitivo, mas, sim, como um sistema que desempenha um papel auxiliador, educativo e proativo para auxiliar nas suas funções. Para os mesmos autores, o Controle Interno busca completar as necessidades básicas dos usuários internos, seus gestores, diretores, técnicos e demais servidores que se baseiam em dados coletados e informados pelo controle proporcionado melhorar a execução dos seus trabalhos, e usuários externos, como Tribunal de Contas, Poder Legislativo, Ministério Público, sociedade, entre outros que carecem dos dados para efetuar o controle das contas públicas. Nessa perspectiva, o controle interno assume um papel relevante no contexto das organizações. Por meio dele, os gestores estabelecem ações com o intuito de monitorar as atividades da entidade, a fim de assegurar que seus objetivos possam ser alcançados (Vieira & Barreto, 2019).

Destaca-se que com um controle interno efetivo, a Administração Pública garante à sociedade que os recursos públicos estão sendo aplicados de forma eficiente e nos termos previstos nas leis e regulamentos, além de aprimorar a parceria com o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional (TCE-PR, 2017). Na mesma linha de pensamento, os autores Pértile et al. (2014) afirmam que quanto melhores são os controles, menores são as chances de algo contrário ao planejado ocorrer e, em face à ocorrência, mais fácil se torna verificar o que aconteceu em termos de não conformidade, quem foram os envolvidos e definir ações corretivas e preventivas.

Com relação aos objetivos do controle interno, o *framework* (COSO, 2013) apresenta três categorias de objetivos: operacionais, de divulgação e de conformidade; que permitem que as organizações se concentrem em diferentes aspectos do controle interno. A disposição do controle interno do COSO (2013) versa em cinco elementos conectados, que são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e atividades de monitoramento. Para cada componente foi constituído um conjunto de princípios que auxilia a compreensão de seu conteúdo e orienta os esforços de desenvolvimento do componente. O COSO (2013) estabelece um relacionamento entre os objetivos, os componentes do controle interno e a estrutura organizacional da entidade, conforme se observa na Figura 1.

Figura 1
Cubo COSO – Relação entre Componentes, Objetivos e Estrutura Organizacional



Fonte: COSO (2013, p. 15).

O Cubo relaciona os oito componentes do gerenciamento de riscos com as categorias dos objetivos a serem alcançados pela entidade e possuem influência direta com os riscos e as áreas de gestão, que representam o ambiente em que os riscos podem ser efetivados. O modelo da avaliação para os controles internos desenvolvido na metodologia COSO (2013) busca cooperar com auditores e gestores a qualificarem as estruturas de controle interno, permitindo uma comparação entre as estruturas de diferentes municípios e expondo sua evolução de forma a dar uma direção acerca das direções que devem ser seguidas para se chegar a um nível ideal de maturidade (Silva, 2017).

Nesse sentido, observa-se que os cinco componentes operam em conjunto de forma integrada. “Operam em conjunto” refere-se à determinação de que todos os cinco componentes, em conjunto, reduzam a um nível aceitável o risco de não se atingir o objetivo. Os componentes não devem ser considerados de forma separada, pois eles operam em conjunto como um sistema integrado (COSO, 2013). Para a real efetividade do sistema de controles internos é necessário que cada um dos cinco componentes do sistema de controle esteja presente e funcionando adequadamente em relação à cada um dos três objetivos do negócio: economia e eficiência das operações, veracidade das demonstrações financeiras e *compliance* com as normas e legislação locais (Moraes, 2003).

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é caracterizada como abordagem quantitativa, visto que se trabalhou com indicadores numéricos e buscou, por meio da análise de regressão, demonstrar a influência entre a variável independente e as variáveis dependentes selecionadas para esse estudo. Para Knechtel (2014), as pesquisas quantitativas são consideradas matérias que atuam em problemas humanos e/ou sociais, embasadas no teste de uma teoria e composta por variáveis quantificadas em números.

O estudo foi realizado com os responsáveis pelos Sistemas de Controles Internos de 102 municípios do estado do Paraná, no período entre agosto e novembro de 2022. Os 102 responsáveis pelo Sistema de Controle Interno se dispuseram em colaborar com o estudo, respondendo o questionário pela plataforma *Google Forms*, com o intuito de realizar o levantamento do índice de avaliação do controle interno. Desse modo, a pesquisa sobre avaliação do sistema de controle interno, variável independente, está baseada no modelo de Avaliação de Controles Internos (QACI) da Metodologia do COSO – (Controle interno – Estrutura Integrada) do Comitê das Organizações Patrocinadoras, que foi apresentado no contexto e adaptado com base no trabalho de Silva (2017) com o propósito de avaliar o sistema de controle interno. Assim, pôde-se identificar

o índice de controle interno e obter sua relação com os índices de governança municipais, bem como compará-lo com indicadores representativos da governança municipal.

Já a governança pública dos municípios, variável dependente, foi representada pelos índices CFA de Governança Municipal (IGM-CFA), Ranking Nacional de Transparência (RNT), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) e Índice de Transparência da Administração Pública (ITP).

Com as variáveis independentes (controle interno) e dependentes (governança pública) foram executadas as correlações e as regressões simples e múltiplas. Realizou-se regressões simples com a variável independente INDICE_QACI e as variáveis dependentes IGM, RNT, IFDM, IFGF, IEGM e ITP, e regressões múltiplas com os componentes do controle interno (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e atividades de monitoramento) e as variáveis dependentes de governança.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para o desenvolvimento dos resultados realizou-se a regressão simples com a variável Independente INDICE_QACI e a variável dependente IGM e como resultado se obteve um nível de significância (Sig.) de 0,135, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de IGM. Na sequência, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do INDICE_QACI para explicar as variações do IGM. Observou-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%, pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo realizar nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa. Ao executar a regressão excluindo as variáveis estatisticamente não significativas ao nível de 5%, tendo em vista possíveis correlações entre elas, o modelo tornou-se significativo com ATIVIDADE_MONITORAMENTO, conforme Tabelas 1 e 2.

Na Tabela 1, apresenta-se a Anova (poder explicativo do modelo) da variável ATIVIDADE_MONITORAMENTO para explicar a variação do IGM. Nesse caso, por se tratar de uma regressão simples, o poder explicativo do modelo é o R quadrado (R^2), com aproximadamente 4%. O Anova, com um Sig. De 0,049, inferior a 5%, permite aceitar que o modelo é significativo.

Tabela 1

Anova ATIVIDADE_MONITORAMENTO e IGM

	Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
1	Regressão	3,853	1	3,853	3,966	0,049
	Resíduo	97,147	100	0,971		
	Total	101,000	101			

a. Variável Dependente: Zscore (IGM)

b. Preditores: (Constante), Zscore (ATIVIDADE_MONITORAMENTO)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na sequência (Tabela 2), consta a regressão simples, em que a variável “ATIVIDADE_MONITORAMENTO” se apresenta com um Sig. de 0,49, menor que 5%, considerando-a, portanto, estatisticamente significativa para explicar as variações do IGM. Observa-se, ainda, que o efeito explicativo é positivo, pois o Beta é de 0,195. Sabe-se que a “ATIVIDADE_MONITORAMENTO” busca o monitoramento contínuo na realização das operações normais e de natureza contínua da organização, englobando todos os componentes da estrutura do controle interno (Silva, 2017). Isso reafirma, conforme o estudo de Silva *et al.* (2019), que apresentaram como resultados a sinalização pela importância dos decisores políticos intensificarem suas ações de monitoramento e consequentes sanções, de forma a, efetivamente,

estabelecerem uma sociedade de auditoria permanente no contexto brasileiro. Desse modo, pode-se perceber que a significância da variável para explicar o IGM só confirma o objetivo deste que é o de promover o debate sobre a importância da gestão para a promoção do desenvolvimento municipal, utilizado para reconhecer, registrar e disseminar as boas práticas de gestão brasileiras (CFA, 2022).

Tabela 2

Regressão da “ATIVIDADE MONITORAMENTO” e IGM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,442E-15	0,098		0,000	1,000
Zscore (ATIVIDADE_MONITORAMENTO)	0,195	0,098	0,195	1,991	0,049

a. Variável Dependente: Zscore (IGM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Mas, para a regressão ser válida é necessário atender aos pressupostos de normalidade, ausência de autocorrelação serial, homoscedasticidade e multicolinearidade, sendo este último apenas para regressão múltipla. O pressuposto da normalidade foi verificado através do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, que é utilizado para determinar se uma amostra segue uma distribuição normal, podendo considerar a distribuição normal quando os valores de uma variável se distribuem da forma esperada (Corrar *et al.*, 2007), confirmando a distribuição normal, ao nível de 5%.

Na sequência, verificou-se a ausência de autocorrelação serial através do teste de *Durbin-Watson*, que se baseia em cálculo de medida tabelada para valores críticos segundo o nível de confiança escolhido (Corrar *et al.*, 2007). Nesse caso, a estatística de DW próxima de 2% demonstrou a ausência de autocorrelação serial. Posteriormente, verificou-se a homoscedasticidade através do teste de *Pesarán-Pesarán*, que se dá pela variância dos resíduos, e se mantém constante em todo o espectro das variáveis independentes (Corrar *et al.*, 2007). O teste apresentou um Sig. maior que 5%, não rejeitando a hipótese nula da homoscedasticidade e confirmando que o pressuposto foi atendido.

Após a realização dos testes e análises do Controle Interno e IGM, realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente RNT. A regressão simples, para explicar as variações do RNT, apresentou um nível de significância (Sig.) de 0,287, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de RNT. Dessa forma, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do INDICE_QACI para explicar as variações do RNT.

Como resultado observou-se que somente a variável AMBIENTE_CONTROLE é estatisticamente significativa, pois o Sig. 0,018 é menor que 5%. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo realizar nova regressão para excluir as variáveis não significativas. Ao executar a regressão excluindo as variáveis estatisticamente não significativas, percebeu-se que ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE são estatisticamente significativas ao nível de 10%, tornando o modelo significativo, conforme Tabelas 3 e 4.

Na Tabela 3, apresenta-se a Anova (poder explicativo do modelo) das variáveis ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE para explicar a variação do RNT. Nesse caso, em se tratando de uma regressão múltipla, o poder explicativo do modelo é o R quadrado ajustado, com aproximadamente 5%. O Anova, com um Sig. de 0,038, inferior a 5%, permite aceitar que o modelo é significativo.

Tabela 3
Anova com ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE e RNT

Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
1 Regressão	6,465	2	3,233	3,385	0,038
Resíduo	94,535	99	0,955		
Total	101,000	101			

a. Variável Dependente: Zscore (RNT)

b. Preditores: (Constante), Zscore (AMBIENTE_CONTROLE), Zscore (ATIVIDADE_CONTROLE)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 4 encontram-se os coeficientes das variáveis ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE para explicar as variações da RNT.

Tabela 4
Regressão da ATIVIDADE_CONTROLE e AMBIENTE_CONTROLE e RNT

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,218E-16	0,097		0,000	1,000
Zscore (ATIVIDADE_CONTROLE)	-0,285	0,161	-0,285	-1,773	0,079
Zscore (AMBIENTE_CONTROLE)	0,413	0,161	0,413	2,563	0,012

a. Variável Dependente: Zscore(RNT)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Pela Tabela 4, analisando as variáveis individualmente, verificou-se que, se fosse adotado o nível de significância de 5%, nenhuma variável seria significativa pelo grau de relação entre elas, assim optou-se em utilizar 10% de significância. A adoção de percentuais de significância de até 10% é utilizado em alguns casos para não inviabilizar certos estudos e por não se tratar de previsão. A exemplo disso, pode-se citar o estudo de Rosa Filho *et al.* (2020), que utilizou 10% de significância para os municípios agrupados no nível bom de governança pública entre os níveis de governança municipal e a classificação do *rating* de crédito. Dessa forma, a variável ATIVIDADE_CONTROLE apresentou Sig. de 0,079 e AMBIENTE_CONTROLE apresentou Sig. de 0,012, podendo ser consideradas estatisticamente significativas para o estudo.

Assim, sendo ambas significativas para explicar as variações da RNT, observa-se que a variável ATIVIDADE_CONTROLE apresenta um coeficiente B negativo, -0,285, impactando de forma negativa, enquanto a variável AMBIENTE_CONTROLE impacta positivamente, com coeficiente B de 0,413. Nesse caso, AMBIENTE_CONTROLE, por ser considerado um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a aplicação do controle interno em toda a organização (COSO, 2013), está impactando o índice de governança RNT, que busca proporcionar aos cidadãos maior transparência na execução da gestão municipal, aplicando o conjunto de normas respectivas à transparência no Brasil que foi completado com a edição da Lei de Acesso à Informação (Lei n.º 12.527/11) (RTN, 2022). Esse resultado acompanha os achados de Cavalcante (2011), que revelam que os aspectos de ambiente de controle apontam um bom nível de alinhamento às recomendações dos órgãos, proporcionando uma conduta compatível com padrões de boa governança pública. Porém, no estudo de Luiz Gattringer e Vieira Marinho (2020) o componente Ambiente Controle para os municípios catarinenses é adotado razoavelmente e necessita a realização de melhores ações para consolidá-lo.

Contudo, a ATIVIDADE_CONTROLE, que inclui atos constituídos por políticas e procedimentos que auxiliam a garantir que as diretrizes da administração possam mitigar os riscos à realização dos objetivos sejam cumpridas (COSO, 2013), está impactando de forma negativa a RNT. Isso pode ser explicado quando Silva (2017) apresenta, em seu estudo, que a inexistência de atividades de monitoramento compromete a expectativa de controle que deve existir nos gestores

e servidores que conduzem os diversos processos de trabalho. Se isso não acontece, ampliam-se os riscos de má utilização de recursos, de perda e desvio de bens e de não execução das tarefas, até mesmo aquelas mais rotineiras.

Após a realização dos testes e análises do Controle Interno e RNT, realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente IFDM. A regressão simples com o INDICE_QACI para explicar as variações do IFDM apresentou um nível de significância (Sig.) de 0,475, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de IFDM. Posteriormente, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do INDICE_QACI para explicar as variações do IFDM. Dessa forma, observou-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%, pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo ser realizada nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa. Executou-se novamente a regressão excluindo individualmente as variáveis estatisticamente não significativas. Mas, mesmo assim, nenhuma variável apresentou-se significativa. Portanto, as variáveis do controle interno não explicam as variações do IFDM.

Esses resultados não corroboram com os achados de Brocco *et al.* (2018), pois estes verificaram que o IFDM apresentou significância estatística a ponto de explicar o nível de transparência dos municípios, pelo pressuposto de que cidadãos com melhores condições de saúde, educação e boa empregabilidade, têm melhores condições de exercer o controle social sobre a gestão municipal. Contudo, pelo estudo de Santos e Machado (2021), cujas variáveis de controle geraram resultados divergentes, não demonstrando significância em relação entre o nível populacional e a Transparência Fiscal Ativa, compreende-se que a transparência na administração pública é uma ferramenta utilizada para controle e verificação, ou seja, é uma maneira de saber se o que está sendo prometido pelos gestores públicos está sendo cumprido (Costa & Souza, 2020).

Na sequência realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente IFGF. A regressão simples com o INDICE_QACI para explicar as variações do IFGF, apresentou um nível de significância (Sig.) de 0,277, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de IFGF. Dessa forma, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do ÍNDICE_QACI para explicar as variações do IFGF. Observou-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%, pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo ser realizada nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa.

Executou-se novamente a regressão excluindo individualmente as variáveis estatisticamente não significativas. Mas, mesmo assim, nenhuma variável apresentou-se significativa. Portanto, as variáveis do controle interno não explicam as variações do IFGF. Esses resultados estão em desacordo com os estudos de Leite Filho *et al.* (2018), que notaram que transparência municipal, Índice de Desenvolvimento Municipal, população, receita orçamentária bruta *per capita*, bem como tamanho, produtividade e arrecadação influenciam no indicador de qualidade de gestão fiscal municipal do Brasil; de Silva *et al.* (2020), que descobriram em seu estudo que a localização dos municípios brasileiros, o nível de desenvolvimento humano (IDHM) e a gestão fiscal (IFGF) possuem uma relação positiva com a transparência dos municípios brasileiros; e de Rosa *et al.* (2021), que demonstram que o equilíbrio da gestão fiscal, medido pela capacidade de investir, custo da dívida, gastos com pessoal, liquidez e pela receita própria, resulta em impacto positivo no desempenho municipal.

Após a realização dos testes e análises do Controle Interno e IFGF, realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente IEGM. A Anova (poder explicativo do modelo) da variável INDICE_QACI para explicar a variação do IEGM, é de aproximadamente 7%. O Anova, com um Sig. de 0,009, inferior a 5%, permite aceitar que o modelo é significativo. Portanto, INDICE_QACI pode explicar as variações de IEGM.

Conforme se observa na Tabela 5, o Índice Geral de avaliação do controle interno explica aproximadamente 7% das variações do IEGM, sendo esta explicação positiva, com coeficiente B de 0,258. Dessa forma, percebe-se que o INDICE_QACI tem certa influência sobre o IEGM.

Tabela 5
Regressão simples com o INDICE_QACI e IEGM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,306E-15	,096		,000	1,000
Zscore (INDICE_QACI)	,258	,097	,258	2,676	,009

a. Variável Dependente: Zscore (IEGM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

O INDICE_QACI corresponde ao conjunto dos componentes AMBIENTE_CONTROLE, AVALIAÇÃO_RISCO, ATIVIDADE_CONTROLE, INFORMAÇÃO_COMUNICAÇÃO e ATIVIDADE_MONITORAMENTO, que se apresenta parcialmente relacionado às variações do IEGM (Índice de Efetividade da Gestão Municipal). Esta busca proporciona interpretações da gestão pública para sete dimensões da execução do orçamento público, sendo: Educação; Saúde; Planejamento; Gestão Fiscal; Meio Ambiente; Cidades Protegidas e Governança em Tecnologia da Informação (TCE-PR, 2022). O Tribunal de Contas do Estado do Paraná instituiu o Sistema de Controle Interno nos poderes Executivo e Legislativo no ano de 2007 como forma de auxílio na execução da fiscalização da gestão municipal. Isso pode ser uma possível explicação para os achados deste trabalho, corroborado ainda, por Pinho e Brasil (2021) que afirmam, em seu estudo, que o controle sobre a gestão pública tem auferido notoriedade, dando sinais de que a sociedade possui grande interesse pelos gastos do governo, cobrando uma melhor aplicação dos recursos públicos e que os atos dos agentes públicos sejam realizados com maior transparência e responsabilidade. Contudo, o estudo de Silva *et al.* (2020) destacou em sua observação entre os municípios do estado do Pará e por meio do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), a classificação deste índice como a pior faixa (C), demonstrando graves problemas em todas as dimensões avaliadas, com destaque negativo para aspectos institucionais como o planejamento.

Na sequência, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do ÍNDICE_QACI para explicar as variações do IEGM. Observa-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%, pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo realizar nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa. Ao executar a regressão excluindo as variáveis estatisticamente não significativas ao nível de 5%, tendo em vista possíveis correlações entre elas, o modelo tornou-se significativo com AVALIAÇÃO_RISCO, conforme Tabela 6.

Tabela 6
Regressão simples com AVALIAÇÃO_RISCO e IEGM

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	-1,167E-15	,096		,000	1,000
Zscore (AVALIAÇÃO_RISCO)	,267	,096	,267	2,767	,007

a. Variável Dependente: Zscore (IEGM)

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Observa-se na Tabela 6, que a variável AVALIAÇÃO_RISCO se apresenta com um Sig. De 0,007, menor que 5%, considerando-se estatisticamente significativa para explicar as variações do IEGM. Observa-se, ainda, que o efeito explicativo é positivo, pois o Beta é de 0,267.

Analisando a variável AVALIAÇÃO_RISCO, percebe-se que ela tem certa influência sobre o índice de governança IEGM, que mede a qualidade dos gastos municipais e avalia as políticas e atividades públicas do gestor municipal. Dessa forma, expondo que a visão e objetivos estratégicos dos municípios estão sendo alcançados de forma efetiva (TCE-PR, 2022), essas evidências, mesmo após uma década, corroboram com o estudo de Cavalcante (2011), que apresentou que há uma baixa atuação dos controles internos no envolvimento das atividades de gestão de riscos.

Na sequência, realizou-se a regressão com a variável independente INDICE_QACI e a variável dependente ITP. A regressão simples com o INDICE_QACI para explicar as variações do ITP, apresentou um nível de significância (Sig.) de 0,136, maior que 5%, não sendo considerado estatisticamente significativo. Portanto, INDICE_QACI não explica as variações de ITP. Na sequência, realizou-se a regressão múltipla considerando os cinco componentes do ÍNDICE_QACI para explicar as variações do ITP. Observou-se que todas as variáveis do Controle Interno não são estatisticamente significativas ao nível de 5%, pois os Sig. são maiores. Dessa forma, a regressão não pode ser considerada, devendo realizar nova regressão para verificar se alguma variável se torna significativa. Executou-se novamente a regressão excluindo individualmente as variáveis estatisticamente não significativas, mas nenhuma variável apresentou-se significativa. Portanto, a regressão dos componentes do controle interno para explicar as variações de ITP não pode ser utilizada, dessa forma, não tendo influência sobre o ITP.

Em síntese, verificou-se que o controle interno exerce certa influência sobre a governança dos municípios da amostra. Destaca-se nesta análise que a variável Atividade de Monitoramento, com um coeficiente Beta de 0,195, explica aproximadamente 4% das variações do IGM; que a variável Atividade de Controle, com um coeficiente Beta de -0,285, e Ambiente de Controle, com um coeficiente Beta de 0,413, explicam aproximadamente 5% das variações do RNT; que a variável Índice QACI, com um coeficiente Beta de 0,258, explica aproximadamente 7% das variações do IEGM; e que a variável Avaliação de Risco, com um coeficiente Beta de 0,267, explica 7% das variações do IEGM.

O principal aspecto relacionado à justificativa do controle interno sobre a influência na governança está associado à redução das deficiências da gestão e, conseqüentemente, mitiga os conflitos de agência. Uma administração com controles adequados tende a ampliar a transparência dos atos de gestão perante as partes interessadas, assegurando que conflitos de interesse não interfiram na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos (Cavalcante & De Luca, 2013).

Dessa forma, percebe-se no estudo alguns indicativos de que o controle interno dos municípios da amostra tem certa efetividade na promoção de governança pública municipal, ou seja, o trabalho que vem sendo desenvolvido nos municípios está associado à redução dos problemas da gestão e, resultando na diminuição dos conflitos de agência, demonstrando que uma organização com controles adequados proporciona uma melhor transparência dos seus atos de gestão (Cavalcante & De Luca, 2013), melhorando a transparência da divulgação de informações e garantindo a concretização dos objetivos previamente estabelecidos pelo município, reduzindo a assimetria informacional, visto que a divulgação eficaz de informações é essencial para que a sociedade possa entender melhor o desempenho dos gestores (Mello, 2009).

5 CONCLUSÃO

O controle interno é um fator decisivo para que a organização obtenha sucesso. A atividade de controle na administração pública está interligada à maior transparência das informações e confiabilidade na gestão dos recursos públicos, uma vez que o sistema de controle interno proporciona maior transparência, atendendo às necessidades de tomada de decisões pelos gestores públicos.

Logo, a gestão deve levar em consideração todas as partes interessadas, para atuar de maneira eficiente, eficaz e oferecer serviços de qualidade à população a partir do fortalecimento

da capacidade de formulação e implementação de políticas públicas (Mello, 2009). Dessa forma, a existência de um controle como uma dimensão da governança nesta esfera é demonstrada nas recomendações da IFAC (2001), a qual contempla a função de suporte à alta gestão para o alcance dos objetivos da organização, buscando a eficiência e efetividade das operações, dessa forma apresentando uma confiabilidade nos demonstrativos internos e externos e em conformidade com a legislação e regulamentações.

Neste contexto, no que tange à influência do controle interno na promoção da governança pública municipal, verificou-se que o controle interno exerce certa influência sobre a governança dos municípios da amostra. Destacam-se nesta análise as variáveis: Atividade de Monitoramento, explicando de forma positiva, aproximadamente, 4% das variações do IGM; a variável Atividade de Controle, explicando de forma negativa e Ambiente de Controle, de forma positiva, aproximadamente 5% das variações do RNT; a variável Índice QACI, explicando de forma positiva aproximadamente 7% das variações do IEGM; e a variável Avaliação de Risco, explicando de forma positiva 7% das variações do IEGM.

O principal aspecto relacionado à justificativa do controle interno sobre a influência na governança está associado à redução das deficiências da gestão e, conseqüentemente, mitiga os conflitos de agência, onde uma organização com controles adequados tende a ampliar sua transparência dos atos de gestão perante as partes interessadas, assegurando que conflitos de interesse não interfiram na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos (Cavalcante & De Luca, 2013).

É evidente a importância dos mecanismos de controle interno na administração pública como forma de auxílio para seus gestores. O controle interno tem por objetivo resguardar a gestão pública, provendo as necessidades conforme a legislação e os princípios fundamentais apresentados no art. 37 da Constituição Federal, da impessoalidade, legalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Dessa forma, pode-se verificar indícios de que o controle interno dos municípios paranenses tem certa efetividade na promoção de governança pública municipal, sob a perspectiva da Teoria da Agência, pois ela sugere que mecanismos de governança pública podem atuar como amenizadores dos conflitos de agência (Cichoski *et al.*, 2019).

Pode-se admitir que algumas limitações de pesquisa foram notadas no decorrer desse estudo, sejam elas operacionais ou metodológicas. Uma possível limitação é quanto à metodologia, pois as diversas variáveis se referem a anos diferentes, como 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, mas essas são as atualizadas disponíveis. Outra limitação é contar com o apoio dos responsáveis pelos sistemas de controle interno, pois muitos não têm disponibilidade de tempo, diante de inúmeras atividades no seu dia a dia, que assim, acabaram não aceitando ou até mesmo desistindo do preenchimento do questionário. Além disso, a população da pesquisa se limitou aos municípios paranaenses e as respostas totalizaram uma amostra de 102 respondentes.

Como oportunidade de estudos futuros, sugere-se ampliar a amostra da pesquisa para outras regiões do Brasil e comparar com este estudo. Outras possibilidades de pesquisa envolvem a busca da utilização de outras variáveis e aplicação de outras técnicas multivariadas da estatística. Seria interessante, também, avaliar a eficiência dessa divulgação e mesclar pesquisas qualitativas para compreender a motivação por trás dos fatores determinantes desses resultados.

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, F. A., Feitosa, L. A., Feitosa, L. A. & Albuquerque, T. L. (2016). Controllershhip and efficiency in the public sector. *Revista Controle: Doutrina e Artigos*. <https://doi.org/10.32586/rcda.v13i2.6>
- Arruda, G. S., Madruga, S. R. & Freitas Junior, N. I. (2008). A Governança Corporativa e a Teoria da Agência em consonância com a Controladoria. *Revista Administração- UFSM*, 1(1), 71-84.

- Azevedo, N. K. Ensslin, S. R. & Reina, D. R. M (2010, set./dez.). Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. *Enf.: Ref. Cont. UEM – Paraná*, 29(3), 34-45.
- Azevedo, T. K. G. N. (2016). *Investigação das características das controladorias no setor público: Um estudo nas Prefeituras Pernambucanas*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Federal Rural de Pernambuco).
- Bairral, M. A. C., Silva, A. H. C. & Alves, F. J. S. (2015, maio/jun.). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 643-675.
- Bergamini Júnior, S. (2005). Controles Internos como Instrumento de Governança Corporativa. *Revista do BNDS*, 12(4). https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2406.pdf
- Brocco, C., Grando, T., Martins, V. Q., Brunozi Junior, A. C. & Corrêa, S. (2018). Transparência da gestão pública municipal: fatores explicativos do nível de transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande do Sul. *Revista Ambiente Contábil*, 10(1), 139-159.
- Boivard, T. & Löffler, E. (2003). Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies. *International Review of Administrative Sciences*, 69(3), 313-328.
- Boivard, T., & Löffler, E. (Eds.). (2009). *Public management and governance*. Taylor & Francis.
- Cavalcante, M. C. N. (2011). *Dimensões de Governança no Setor Público: Estudo das Controladorias Federal e Estaduais Brasileiras*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria).
- Cavalcante, M. C. N. & Luca, M. M. M. (2013). Controllershship as a Governance Instrument in the Public Sector. *Controladuría Como Instrumento de Gobernanza En El Sector Público*, 7(1), 72-88.
- Cichoski, F. C. L., Sehn, L. C. & Mello, G. R. (2019, jul.). Índice de Governança Municipal e Práticas de Governança Eletrônica: Um Estudo com os Municípios do Oeste do Paraná. *XIX Congresso USP International Conference in Accounting*, São Paulo, SP, Brasil.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *COSO-Controle Interno – Estrutura Integrada: Sumário Executivo* (traduzido em 2013, publicado originalmente em 1992). [COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf](https://www.coso.org.br/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf) (mpu.mp.br)
- Conselho Federal de Administração (2022). *Índice CFA de Governança Municipal (IGM-CFA)*. <http://igm.cfa.org.br>
- Corrar, L. J, Paulo, E. & Dias Filho, J. M. (2007). *Análise Multivariada para cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia*. Editora Atlas S/A.

- Costa, L. E. & Souza, E. R. (2020, jan./jun.). Social control: the participation of society in public management from the perspective of the Comptroller-General of the Union. *Rev. Controle*, 18(1), 274-291.
- Cruz, F. & Glock, J. O. (2008). *Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os Tribunais de Contas*. (3a ed.). Atlas.
- Daher, G. F., Machado, M. V. V., Cavalcante, N. S. C. & Miranda, V. O. A. (2017, jan./jun.). Controladoria no setor público: um estudo teórico-prático no município de Aquiraz-CE. *Rev. Controle*, 15(1), 367-397.
- Fontes Filho, J. R. & Balassiano, M. (2005). *Teoria da Agência Versus Poder Discricionário do Gestor: Há Solução para o Enigma?* [Apresentação de Trabalho] XXIX Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração- ENANPAD.
- International Federation of Accountants (2001). Governance in the public sector: a governing body perspective. New York. http://www.ifac.org/Members/Downloads/Study_13_Governance.pdf
- Intosai (2005). *Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional: Normas e diretrizes para a auditoria operacional baseadas nas Normas de Auditoria e na experiência prática da INTOSAI*. Tribunal de Contas do Estado da Bahia.
- Jensen, M., & Meckling, W. (1976, oct.). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Knechtel, M. R. (2014). *Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada*. Intersaberes.
- Ladour, K. H. (2017). *Globalization and public governance—A contradiction?* In Public governance in the age of globalization Routledge, pp. 1-22.
- Leite Filho, G. A., Cruz, C. F., Silva, T. G. & De Brito Nascimento, J. P. (2018). Relação entre a qualidade da gestão fiscal e a transparência dos municípios brasileiros. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 23(76).
- Lima, B. A. N., Vieira, J. S., De Paiva, K. M., Gervásio, L. G. & Gualberto, C. G. (2022). Os Benefícios da Controladoria e da Governança na Administração Pública. *Revista Recifaqui*, 1(12).
- Luiz G., J., & Vieira Marinho, S. (2020). O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 75-95. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307163778005>
- Martins, V. A., Da Silva, W. V., De Melo, R. A. & Marchetti, R. Z. (2016). Teoria de Agência Aplicada no Setor Público. *Revista Espacios*, 37(35), 24.
- Mello, G. R. (2009). *Estudo das Práticas de Governança Eletrônica: Instrumento de Controladoria para a Tomada de Decisões na Gestão dos Estados Brasileiros*. (Tese de

- Doutorado, Universidade de São Paulo, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade).
- Moraes, J. C. F. (2003). *Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina programa de pós-graduação em Engenharia de Produção).
- Oliveira, A. G. & Pisa, B. J. (2015). IGovP: Índice de avaliação da governança pública – instrumento de planejamento do Estado e do controle social pelo cidadão. *Revista de Administração Pública*, 49(5), 1263-1290.
- Pacheco, R. S. V. M. (2009). Mensuração de desempenho no setor público: os termos do debate. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 14(55), 149-161.
- Pértile, R. T. N., Dedonato, O., Mazzioni, S., Kruger, S. D. & Zanin, A. (2014). Aplicação Do Modelo Coso ERM no Gerenciamento dos Controles Internos em uma Universidade Comunitária. *Ciências Sociais Aplicadas Em Revista*, 13(24), 53-71.
- Pinho, R. C. S., & Brasil, M. F. T. (2021). Implantação do sistema de governança na Universidade Federal do Ceará na percepção dos gestores. *Revista Controle*, 19(1), 194-235.
- Queiroz, D. B., Nobre, F. C., Silva, W. V. & Araújo, A. O. (2013). Transparência dos Municípios do Rio Grande do Norte: Avaliação da relação entre o nível de *disclosure*, tamanho e características socioeconômicas. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 1(2), 38-51.
- Quintana, A. C., Machado, D. P., Quaresma, J. C. C. & Mendes, R. C. (2015). *Contabilidade Pública de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal* (2. ed.). Atlas.
- Ranking Nacional Transparência - RNT (2022). <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking>.
- Ribeiro, A. S. P. (2020). *Lacunas de conhecimento e de utilização dos indicadores a serviço da Governança Pública Municipal para fins de função e controles sociais*. [Apresentação de trabalho]. XIV Congresso AnpCont, Foz do Iguaçu, Paraná.
- Ribeiro Filho, W. F. & Valadares, J. L. (2017). Governança: Uma perspectiva de Gestão aplicada à Administração Pública. *The Journal of Engineering and Exact Sciences – JCEC*. <https://doi.org/10.18540/jcecvl3iss5pp0721-0723>
- Rosa Filho, C., Da Fonseca, M. W. & Soares, R. O. (2020). Governança e rating de crédito em municípios brasileiros. *Administração Pública e Gestão Social*.
- Rosa, F. S., Martins, S., Lunkes, R. J. & Vieira, D. M. (2021). A Influência da Transparência Pública na Relação entre Gestão Fiscal e no Desempenho de Municípios Brasileiros. *Desenvolvimento em Questão*, 19(54), 262-278.
- Santos, A. C. S. & Machado Pinto, R. L. (2021). Aplicação da análise de correlação e regressão linear simples no setor sucroenergético brasileiro. *Exacta*, 16(2), 155-167.

- Siedenberg, D. R. (2003). Indicadores de desenvolvimento socioeconômico: Uma síntese. *Desenvolvimento em Questão*, 1(1), 45-71.
- Silva, J. W. G. (2017). *Avaliação dos Sistemas de Controle Interno dos Municípios do Estado de Alagoas: Aplicação da Metodologia do COSO 2013*. (Dissertação de Mestrado, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia).
- Silva, M. C. D., Nascimento, J. C. H. B. D., Silva, J. D. & Siqueira, J. R. M. D. (2019). Determinantes da transparência municipal: uma análise empírica com municípios brasileiros (Determinants of Municipal Transparency: An Empirical Analysis With Brazilian Municipalities). *Revista Globalizacion, Competitividad y Gobernabilidad*, 13, 87-100. <https://doi.org/10.3232/GCG.2019.V13.N2.04>
- Silva, R. R. N., Reis, T. R., & Ribeiro, A. L. (2020). Profile of Municipal Management in the State of Pará: A Look from the Effectiveness Index. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 23(1), 93-106.
- Slomski, V. (2005). *Controladoria e Governança Pública*. Atlas.
- Travaglia, K. R. & César, C. S. (2016, dez.). A importância do controle interno como instrumento de governança pública. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas- RTTC*, 3(1). <https://www.editoraforum.com.br/noticias/importancia-do-controle-interno-como-instrumento-de-governanca-publica>
- Tribunal de Contas da União (2012). *Curso de avaliação de controles internos* (2a ed.). Conteudistas: Carvalho Neto, A. A. & Papariello, B. M. TCU, Instituto Serzedello Corrêa.
- Tribunal de Contas da União (2014). *Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública* (Versão 2). TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D4A14347>
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná (2017). *Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno para os Jurisdicionados*.
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná (2022). *Relatório do ITP – Índice de Transparência da Administração Pública* (Edição 2021). www.tce.pr.gov.br
- Vieira, J. B. & Barreto, R. T. S. (2019). *Gestão de riscos e governança pública*. <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4281>