

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS - UEA**

**ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS - ESO**

DAIANY CRISTINA CONCEIÇÃO DA SILVA

WARLESON BRUNO ANHAPE ANDRADE

**PRINCÍPIOS DA GOVERNANÇA PÚBLICA**

A aderência da Controladoria Geral do Estado do Amazonas e do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas às boas práticas de governança sugeridas pela IFAC

Manaus – AM

2024

DAIANY CRISTINA CONCEIÇÃO DA SILVA

WARLESON BRUNO ANHAPE ANDRADE

## **PRINCÍPIOS DA GOVERNANÇA PÚBLICA**

A aderência da Controladoria Geral do Estado do Amazonas e do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas às boas práticas de governança sugeridas pela IFAC

Relatório final, apresentado a Universidade do Estado do Amazonas, como parte das exigências para a obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Nyalles Barboza Matos

Manaus – AM

2024

## FOLHA DE APROVAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**Daiany Cristina Conceição da Silva**  
**Warleson Bruno Anhape Andrade**

**Princípios de Governança Pública: A aderência da Controladoria Geral do Estado do Amazonas e do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas às boas práticas de governança sugeridas pela IFAC.**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), apresentado a Universidade do Estado do Amazonas, como parte das exigências para a obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

DATA DA APROVAÇÃO: DATA DA DEFESA 02/12/2024

### BANCA EXAMINADORA

Ass.: *XD/ptou*

Orientador (a): Dra. Nyalle Barbosa Matos.

Ass.: *Leandro Marcondes Carneiro*

Membro da Banca: Dr. Leandro Marcondes Carneiro.

Ass.: *Victor Godeiro*

Membro da Banca: Dr. Victor Godeiro Medeiros de Lima.

## RESUMO

O presente artigo objetiva verificar a aderência da gestão pública do estado do Amazonas ao modelo internacional de boa governança proposto pelo IFAC e CIPFA, com base em informações emitidas pela Controladoria do Estado do Amazonas e Tribunal de Conta do Estado do Amazonas. Como método a pesquisa tem um caráter descritivo e emprega uma abordagem qualitativa, utilizando de Análise Documental com técnica de análise de conteúdo e aplicação de questionário na Escala Likert utilizando um checklist elaborado com base no Framework de Boa Governança no Setor Público emitido pela *International Federation of Accountant (IFAC)* e *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)* em 2014. Dentro os resultados obtidos o TCE e CGE atendem satisfatoriamente aos requisitos do IFAC em 76,19% e 47,62%, respectivamente, atendem parcialmente aos requisitos em 14,29% e 33,33%, respectivamente e quanto aos requisitos não atendidos foram de 9,52% para o TCE e 19,05% para a CGE, respondendo assim a indagação inicial, há um alto nível de adesão às boas práticas de governança no órgão de controle externo e um moderado nível de aderência no órgão de controle interno, há maior notoriedade nas práticas adotadas pelo Tribunal tanto na análise documental quanto nas respostas ao questionário e notam-se ainda pontos de melhorias à ambas. O presente estudo contribui para a compreensão das práticas de governança pública no âmbito do TCE e da CGE do Amazonas, mostrando o estágio de adesão desses órgãos aos princípios de governança estabelecidos pela IFAC, que ganha importância por se tratar de órgãos de controle externo e interno logo, quanto maior suas adequações aos princípios, melhor exemplo passará aos demais órgãos públicos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Boa Governança, Tribunal de Contas, Controladoria.

## 1. INTRODUÇÃO

De acordo com o Tribunal de Contas da União (2020), o conceito de governança engloba um sistema de diretrizes, processos e práticas utilizados para conduzir e controlar uma organização, alinhando a execução das ações aos objetivos definidos pelos responsáveis, sejam eles proprietários, acionistas ou a própria população. Sua importância se destacou com as crescentes polêmicas financeiras com grande impacto no mercado na década de 80, inicialmente focada em empresas privadas. Esse movimento foi impulsionado por grandes investidores que se sentiram lesados pela má administração em algumas corporações. Embora essa mobilização tenha surgido primeiro na Europa, ela chegou ao Brasil na década de 1990 (Borges et al., 2005).

Buscando promover e aprimorar a governança eficaz no setor público, o *International Framework: Good Governance in the Public Sector*, desenvolvido em colaboração entre a *International Federation of Accountants (IFAC)* e o *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)* em 2014 foi um divisor de águas que permitiu uma melhor análise das ações do poder público. O framework busca encorajar o desenvolvimento de organizações públicas para serem governadas e gerenciadas de maneira melhor, visando aprimorar a tomada de decisões e otimizar a utilização dos recursos disponíveis. Através da participação mais ativa das partes interessadas, de um exame exigente e da supervisão efetiva pelos responsáveis para definição da direção estratégica, operações e prestação de contas, procura promover intervenções mais eficazes e alcançar resultados positivos para o bem-estar público (IFAC, 2014).

A administração pública, com o intuito de assegurar a boa governança, integridade e responsabilidade na gestão dos recursos públicos, possui órgãos de controle externo que contribuem para a proteção do interesse público, através de fiscalização, auditoria, promoção da transparência, garantia da conformidade com a legislação, avaliação da eficiência e responsabilização dos gestores públicos.

No Estado do Amazonas, nota-se a Controladoria Geral do Estado (CGE), que tem como objetivo a promoção da transparência, combate à corrupção e cumprimento de padrões éticos no serviço público, e o Tribunal de Contas do Estado (TCE) destinado à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios que o integram, órgãos que atuam no controle externo.

No entanto, observa-se com certa frequência notícias que ferem os princípios supracitados, casos de corrupção e má gestão de recursos públicos por exemplo, principalmente

em situações de calamidade pública. Um exemplo recente é a Operação Sangria, realizada pela Polícia Federal (PF) e Ministério Público Federal, que ocorreu durante a pandemia de Covid-19 no Estado do Amazonas e investigou irregularidades e superfaturamento na aquisição de produtos e serviços de extrema necessidade no contexto situacional.

Diante do exposto, este trabalho traz como principal questionamento saber **qual o nível de aderência das práticas de boa governança emitidos pela IFAC nos órgãos de controle interno e externo do Estado do Amazonas?**

Como objetivo geral, **a pesquisa consiste em verificar a aderência da gestão pública do estado do Amazonas ao modelo internacional de boa governança proposto pelo IFAC e CIPFA, com base em informações emitidas pela Controladoria do Estado do Amazonas (CGE) e Tribunal de Conta do Estado (TCE).**

Afinal, classificar uma prática de governança como boa ou ruim é papel da sociedade, no entanto, normas internacionais emitidas por Instituições que estudam a melhor forma do aproveitamento dos recursos auxiliam a sociedade na real forma de classificação dos níveis de boa governança. No Amazonas não há estudos envolvendo este tema, teoricamente, convergir as normas internacionais pode beneficiar o Estado atraindo incentivos financeiros e aumentando o nível de confiança da sociedade e investidores, além de estimular as organizações locais a adotarem práticas sustentáveis. Salienta-se que discussões acerca de controle e transparência são recorrentes no Brasil em virtude da necessidade de adequação das normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade.

O escopo do artigo é composto por sua introdução, seguida pelo referencial teórico encontrado acerca dos temas governança, o papel da controladoria na gestão pública e a importância da governança para seu aprimoramento, apresentará metodologia quanto abordagem e objetivos, resultados esperados enquanto projeto e discussão dos resultados após que constituem todo desenvolvimento do assunto pesquisado finalizando com considerações finais.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Governança no Setor Público**

De acordo com Sales et al (2020), a Governança Corporativa aplicada ao setor público baseia-se nos princípios desenvolvidos pela Governança Corporativa privada, enquanto a parte interessada a ser beneficiada corresponde à sociedade, os gestores são os representantes eleitos por esta sociedade. Para Guedes e Júnior (2021) não há uma forma consensual quando se trata

do conceito de governança aplicada ao setor público pois este depende do contexto em que se está inserido e há diversas formas de analisá-lo.

A aplicação da governança no setor público pouco se diferencia do setor privado, a delimitação de proprietário e gestor gera problemas de agência, conforme mencionado. No entanto, nota-se até maior complexidade da governança pública tendo em vista a quantidade de principais (população), agentes (servidores), atividades e interesses (Abilio *et al.*, 2021).

O IFAC desempenha um papel crucial na promoção de boas práticas de governança pública, comprometendo-se a proteger o interesse público por meio de padrões contábeis de alta qualidade e ética profissional. O Study 13, uma de suas publicações, estabelece princípios essenciais, como Transparência, Integridade e Responsabilidade, fundamentais para a prestação de contas (IFAC, 2001). Esses princípios padronizam a comunicação entre gestores públicos e a população, permitindo que as informações sobre a gestão sejam apresentadas de forma clara e acessível. Além disso, o estudo identifica dimensões importantes da governança, como Padrões de Comportamento e Controle, que são essenciais para garantir uma administração pública eficaz e responsável (Sales *et al.*, 2020).

Ainda no Study 13, o IFAC (2001) definiu as práticas de governança abrangendo 4 dimensões: Padrões de Comportamento, Estrutura e Processos Organizacionais, Controle e Relatórios Externos. Padrões de Comportamento refere-se à ética que orienta as ações dos gestores, promovendo integridade e confiança, alinhamento com o interesse público. Estrutura e Processos Organizacionais envolve a organização interna das instituições, facilitando a coordenação e a clareza nas responsabilidades. Controle diz respeito aos mecanismos de monitoramento que asseguram a conformidade e a eficiência no uso dos recursos públicos. Por fim, Relatórios Externos trata da comunicação transparente das informações financeiras e de desempenho, permitindo que cidadãos e stakeholders avaliem a atuação governamental e participem do processo democrático.

No Brasil notam-se iniciativas para o incentivo à boa governança desde sua imersão, em 1995, com o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, que visava aumentar a eficiência administrativa e atender melhor os cidadãos. Em 2002, a Comissão de Valores Mobiliários publicou recomendações sobre boas práticas de governança em empresas públicas. A partir de 2003, o governo Lula implementou o plano "Gestão Pública para um Brasil de Todos", que buscava revitalizar a administração federal e melhorar a formulação de políticas públicas. O Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA), criado em 2005, tinha como foco desburocratizar os serviços públicos e promover a governança.

Em 2014, o Tribunal de Contas da União (TCU) emitiu Referencial Básico de Governança, o documento fundamental que estabelece diretrizes e princípios para a governança no setor público brasileiro, com o objetivo de promover uma gestão mais eficiente e responsável. Abordando definições, princípios e dimensões da governança pública em congruência com o que o IFAC trata, servindo como uma ferramenta de avaliação e orientação para os órgãos públicos. Ao estimular a adoção dessas práticas, o TCU busca impulsionar o desempenho das organizações e melhorar a prestação de serviços à sociedade, reconhecendo que a melhoria da governança é um desafio contínuo no Brasil (Brasil, 2020).

Segundo Portal do Tribunal de Contas da União, a Comissão de Constituição e de Cidadania da Câmara dos Deputados aprovou em 2024 o Projeto de Lei 9.163/2017 que versa acerca política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, o projeto foi baseado no modelo construído por grupos de trabalho do próprio TCU, com justificativa das melhores práticas no âmbito internacional sugerido pela *OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development)* além de outros referenciais especiais do próprio Tribunal de Contas da União, o projeto foi debatido com ilustríssimos membros de órgãos federais a fim de receber contribuição científica para que o modelo final fosse apresentado pelo Ministro do Tribunal de Contas da União ao então presidente à época.

O Framework ou também chamado como relatório, emitido pela OECD elenca valores, facilitadores e instrumentos e ferramentas como partes significativas da construção da boa governança, essa estrutura ainda elenca diversos facilitadores que oferecem suporte aos gestores no processo de tomada de decisão de forma justa e com equidade. Ao fim do Framework a OCDE oferece aos governos a orientação necessária para garantir que suas conjurações e tomada de decisões sejam adequados ao cenário político contemporâneo e forneça bons resultados para a população (OCDE, 2020).

A governança no setor público refere-se a responsabilidades ligadas ao cumprimento de metas específicas, que vão além da simples entrega de pequenos serviços, abrangendo também os efeitos das políticas na sociedade como um todo, a deficiência de governança no setor público é devida ao fraco planejamento e baixo monitoramento do desempenho sugerindo que todas as partes devem ser envolvidos no processo de planejamento para que todos se sintam responsáveis pela implementação dos planos e pelo aumento do desempenho (Alqooti, 2020).

## **2.2 O papel da Controladoria no setor público**

De acordo com Barroso (2023) é de competência da gestão pública a utilização dos recursos financeiros com finalidade atender as demandas populacionais. O autor ainda discorre que essa gestão ocorre através do Poder Executivo que é escolhido pela população nos períodos eleitorais, em cada esfera um representante, federal, presidente, estadual, governador e municipal, prefeito. A controladoria é uma esfera constituinte da Administração Pública (AP) que permite ao cidadão a tomada de consciência da gestão dos recursos públicos e permite a cobrança do setor público para ações mais eficazes (Oliveira *et al.*, 2020).

A CGU, Controladoria Geral da União foi criada em 2003 para atuar no sistema de funcionamento e supervisão da Administração Pública, além de desempenhar papel na melhoria do funcionamento interno. Esse surgimento no âmbito federal provocou estudos acerca da criação de controladorias estaduais incentivadas pelos trabalhos desenvolvidos na transparência e ouvidoria federal (Messias; Walter, 2016).

De acordo com a pesquisa de Kinzler e Mello (2023) a importância dos sistemas de controle interno somados a outras práticas de boa governança se justifica pelo fato desse aspecto garantir melhores informações acerca da aplicação do recurso público em virtude dos princípios da Administração Pública serem aplicado em conjunto com a lei. Ainda segundo o autor, o controle interno é essencial para o sucesso de uma entidade, assim, na Administração Pública pode-se correlacionar o controle interno à transparência das informações e confiança da gestão dos recursos públicos proporcionando transparência e até mesmo auxiliando os gestores nas tomadas de decisão.

De acordo com a 3ª edição do Referencial Básico de Governança Organizacional algumas práticas podem diretamente estar relacionadas ao mecanismo de controle, sendo elas, promoção de transparência, garantia de *accountability*, avaliação de satisfação das partes interessadas e avaliação da efetividade da auditoria interna. O referencial direciona que algumas práticas devem ser seguidas para que o controle interno, que é um requerimento social, seja viável, bem como a prática de transparência e eficaz prestação de contas.

### **2.3 Estudos relacionados**

No estudo de Sobreira e Rodrigues Júnior (2018) foram elencados através de uma análise ao quadro IFAC sete vieses que podem ser analisados e devem ser almejados pelas entidades pública para cumprimento da aderência às normas, os autores revelam que os relatórios podem ser analisados quanto à ética e cumprimento da lei, engajamento com as partes interessadas, definição de resultados se tratando de benefício econômico, sociais e ambientais,

intervenções para alcance de resultados esperados, desenvolvimento de capacidade da entidade e dos indivíduos, gestão de riscos através de controle interno e boa gestão de recursos públicos, implementação de boas práticas de transparência para envio de uma prestação de contas fidedigna. A pesquisa citada obteve resultados de Alto Nível de adesão por parte das Instituições de Ensino Superior aos princípios de boa governança.

A pesquisa de Cavalcante e De Luca (2013) revelou que a CGU assume reconhecimento sobre a responsabilidade do governo em relação à transparência e accountability, com uma vasta divulgação de informações sobre gastos públicos que são disponibilizadas no Portal da Transparência e nos relatórios de fiscalizações realizadas nos estados e municípios escolhidos por sorteio público, ainda com base na pesquisa e o nível de atendimento ao Framework do IFAC, as informações relacionadas às auditorias internas, aos relatórios orçamentários e financeiros e aos relatórios anuais de governo atendem, total ou parcialmente ao tipo de recomendações da IFAC, enquanto as relacionadas à gestão de risco, ao comitê de auditoria, à atuação do controle interno, o treinamento e o uso de padrões internacionais de contabilidade pública não atendem ao tipo de informação recomendada.

A pesquisa de Santos e Gonçalves (2024) desenvolvidas em municípios paranaenses utiliza-se de métodos estatísticos para analisar quais aspectos, na visão dos auditores das instituições federais de ensino, são os mais contributos para o controle interno na governança pública, dentre os itens mais elencados estão Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos, Transparência, Integridade Pública e *Accountability*.

A pesquisa de Pascoal e Oliveira (2019) analisa quais são as ações de governança adotadas pela Administração Pública Federal e identifica a adoção de práticas bem como, a definição e comunicação formal dos papéis e responsabilidades para a governança corporativa, disposição de comitê de direção estratégica para auxiliar nas decisões relativas às diretrizes, estratégias, políticas e no acompanhamento da gestão institucional, realização de avaliações sobre a definição e compreensão dos papéis e das responsabilidades organizacionais e existência de um código de ética formalmente instituído além da divulgação e monitoramento que se esteja cumprido.

No estudo de Rodrigues (2020), visando verificar o quantitativo de trabalhos acerca de governança foram propostos ao longo dos cinco anos que antecedem a pesquisa foi possível verificar um aumento gradativo no período de 2009 a 2018, o Brasil, entretanto não demonstrou através de nenhuma instituição progresso significativo para adentrar o rol das 10 maiores instituições que produzem trabalhos científicos sobre governança.

A pesquisa de Matias-Pereira (2010), uma das pioneiras na área de governança no Brasil questiona a motivação a adaptação e transferência das ações de governança no âmbito privado para o setor público, trazendo organismos notórios que contribuíram para conceituação e princípios de governança o autor destaca o Banco Mundial, OCDE, IFAC (*International Federation of Accountants*), MBC (Movimento Brasil Competitivo) e IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa), o autor conclui que dentre as motivações estão a dificuldade do Estado brasileiro em ter ações eficiente o que reflete nas condições dos serviços públicos ofertados mas que há o desejo em aperfeiçoar a organização para atuar de maneira melhor.

Oliveira; Flores e Pinto (2020) em um estudo analisando se as informações obtidas nos sítios eletrônicos das Universidades Federais do Rio Grande do Sul atendem a dois dos princípios de boa governança, a transparência e *accountability*, segundo a pesquisa do autor duas das Universidades estão em estágio significativo e as quatro restantes em estágio moderado, o estudo desenvolvido usou um *check-list* adaptado do “Guia de transparência ativa para órgãos e entidades do Poder Executivo Federal” elaborado pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU) que elenca em cinco diferentes estágios indo de avançado a inexistente. Nota-se que as Universidades se classificam no meio dos estágios caminhando para um nível mais avançado.

A pesquisa de Messias e Walter (2016) analisou documentos entre eles estão: relatórios contábeis e as mensagens encaminhadas pelo governador ao legislativo, acordo de resultados e painel de indicadores, tal estudo fez análise dos documentos disponibilizados pelo Governo e Controladoria-Geral do Estado de Minas-Gerais em busca de consonância com o Estudo nº 13 do PSC/IFAC e constatou-se que a implementação de práticas de governança por órgãos governamentais aumentou no período analisado, assim como o uso de outras técnicas administrativas provenientes do setor privado. Segundo o autor esse processo de reforma da administração pública ocorre com o objetivo de proporcionar maior eficiência, efetividade e economicidade nos serviços oferecidos e concluiu que o Governo e a Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais cumprem parcialmente as recomendações do PSC/IFAC no que se refere à dimensão dos relatórios externos, dentro de suas práticas de governança.

Os estudos apresentados oferecem uma visão geral sobre a evolução da governança pública no Brasil, destacando a busca por maior transparência, *accountability* e controle nas instituições governamentais. Ao analisarem aspectos como controle interno, auditoria e práticas de gestão de riscos, evidencia-se haver um esforço para alinhar a administração pública às

Normas Internacionais e melhorar o nível de governança, essa evolução pode ser vista como um mecanismo essencial para garantir a integridade e a transparência nas instituições públicas fortalecendo a confiança do público e promovendo uma administração pública mais responsável e eficiente, alinhada aos padrões globais de boa governança. A direção dos estudos sugere um caminho de desenvolvimento contínuo, com foco em práticas que melhorem inclusive a participação dos cidadãos.

### **3. Metodologia**

A pesquisa realizada tem um caráter descritivo e emprega uma abordagem qualitativa, utilizando de Análise Documental com técnica de análise de conteúdo. Conforme Godoy (1995), a pesquisa descritiva qualitativa busca compreender o fenômeno em seu ambiente natural, ajustando-se conforme o desenvolvimento da investigação. O objetivo é avaliar o nível de conformidade das normas de governança estabelecidas pela IFAC no Framework de Boa Governança no Setor Público, publicado no ano de 2014, analisando a adesão às boas práticas de governança, nos órgãos TCE e CGE do Amazonas. Além da coleta e análise de documentos foi aplicado um questionário com 7 membros da alta administração dos órgãos.

A elaboração do questionário foi feita com base nos constructos de Viana (2010), Santos (2016), Batista (2016), Montanholi (2017) e Rocha (2017). Estes autores pesquisaram sobre o tema, realizando pesquisas em outros órgãos públicos. A escolha dos estudos inicial foi feita com base na pesquisa de Amorim e Oliveira (2022), uma revisão sistemática acerca das produções brasileiras que mencionam o princípio da integridade na governança pública, dos 29 trabalhos selecionados pela pesquisa citada, o presente estudo selecionou 5, independentemente de quais parâmetros de análise foram utilizados em suas unidades analisadas, pode-se encontrar Estudo 13 (IFAC), COSO - *Internal Control - Integrated Framework*, Manual Básico de governança elaborado pelo TCU e considerando os que fizeram aplicação de questionário ou *check-list*, presentes nos resultados ou apêndices possíveis de embasamento para o questionário da pesquisa.

Em termos éticos, foi obtido consentimento informado dos participantes do questionário, explicando os objetivos da pesquisa e o uso dos dados. A confidencialidade das respostas será garantida, e os dados serão armazenados em sistemas protegidos, assegurando sua integridade e segurança. Os dados coletados foram utilizados exclusivamente para os fins da pesquisa e armazenados de forma segura.

Quadro 1 – Dados do Questionário

| <b>Data: 23/10/2024</b>   | <b>Google Formulário</b>  |  | <b>Anos de Serviço</b> |
|---|---|--|------------------------|
| Diretor da Diretoria de Controle Externo da Administração Indireta                        | Auditor   | Diretoria de Controle Externo da Administração Indireta                        | 36                     |
| <b>Data: 01/11/2024</b>   | <b>Google Formulário</b>  |  |                        |
| Diretor da Diretoria de Controle externo de arrecadação subvenções e renúncia de receitas | Contador  | Diretoria de Controle externo de arrecadação subvenções e renúncia de receitas | 38                     |
| <b>Data: 07/11/2024</b>   | <b>Google Formulário</b>  |  |                        |
| Diretor da Diretoria de Administração Interna   | Contador  | Diretoria da Administração Interna   | 38                     |
| <b>Data: 11/11/2024</b>   | <b>Google Formulário</b>  |  |                        |
| Assessor  | Pós Graduação em Docência do Ensino Superior  |  | 2                      |
| <b>Data: 11/11/2024</b>   | <b>Google Formulário</b>  |  |                        |
| Assessor  | MBA em Engenharia Civil e Direito   |  | 6                      |
| <b>Data: 17/11/2024</b>   | <b>Google Formulário</b>  |  |                        |
| Sub-Controladora Geral do Estado  | Arquitetura e urbanismo e bacharel em direito. Possui especialização em auditoria interna e externa e atualmente cursa pós-graduação em compliance e gestão corporativa | Sub-controladoria  | 5                      |

*Fonte: Elaboração Própria*

Segundo Cellard (2008) a Análise Documental pode ser dividida em duas fases de realização, sendo elas, a Análise Preliminar e Análise Propriamente Dita, se distinguem respectivamente, no estudo do contexto, da utilização de palavras chaves, confiabilidade textual e autenticidade enquanto a segunda consiste em atingir as informações necessárias para explicar a pesquisa, elucidar e oferecer soluções do problema proposto.

Bardin (1997) dispõe que a análise documental e a análise de conteúdo são técnicas semelhantes, mas com especificidades e focos diferentes. A análise documental foca na organização e representação bruta de informações para facilitar sua consulta, enquanto a análise de conteúdo busca dar tratamento aos documentos, interpretar para direcionar e revelar algo além do que está explícito no texto “dar forma conveniente e representar de outro modo essa informação”, o autor ainda lista pontos entre as duas, destacando suas semelhanças e diferenças.

Para continuidade da pesquisa e aplicação da técnica de análise de conteúdo foi elaborado o quadro 2, com base no estudo de Gerardi e Oliveira (2019):

Quadro 2: Fases da análise de conteúdo

| FASE  | MÉTODO  | AÇÃO  |
|---|---|---|
| <b>Pré-análise</b>                                      | Seleção prévia dos documentos a serem analisados com execução de leitura flutuante e elaboração de esquematização ou divisão documental a cada princípio a ser analisado definindo através de indicadores o nível de aderência de cada documento em conjunto com elaboração do questionário | -Escolha dos documentos em outubro<br>-Divisão documental em pastas outubro<br>-Elaboração e revisão de questionário em outubro<br>-Aplicação e obtenção de respostas ao questionário |
| <b>Exploração do material</b>                           | Aplicação das regras de indicadores com leitura aprofundada dos documentos  | -Codificação dos documentos coletados a partir dos princípios do IFAC   |
| <b>Tratamento dos resultados obtidos e inferências:</b> | Checagem do plano de pré-análise em concordância com a apresentação dos resultados obtidos  | -Inferências dos dados analisados em relação às perguntas avaliativas do Quadro 4   |

Fonte: Adaptado de Gerardi e Oliveira (2019)

A coleta de dados predominantemente documental, examina relatórios anuais, de auditoria, diretrizes internas e outros documentos relacionados à governança disponíveis nos portais oficiais do TCE e CGE, entretanto há aplicação de questionário como complementação para obtenção de resultados mais precisos. A necessidade de aplicação do questionário deu-se, principalmente, em virtude da necessidade da visão interna dos membros quanto aos princípios de ética e integridade e capacitação, dados estes que são específicos ao serem executados e vivenciados pelos servidores

A coleta de dados documentais foi realizada nos portais oficiais da Controladoria Geral do Estado do Amazonas (CGE) e do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE), os documentos foram extraídos no período de setembro a outubro de 2024, foram utilizadas as versões mais recentes de cada documento o que leva a divergir quanto aos anos dependendo a periodicidade de atualização. Os documentos coletados estão os dispostos no Quadro 3, que apresenta também o que se espera ser analisado em cada conforme os 7 princípios a serem analisados conforme consta no Quadro 4.

Quadro 3 – Escolha e descrição dos documentos analisados.

| Documento   | Órgão | Justificativa e Expectativa em Relação à Governança  |
|---|-------|--|
| Relatório de Gestão da Ouvidoria 2023                           | TCE   | O relatório trata da interação entre o órgão e os cidadãos, com foco em promover a transparência e participação social. Espera-se que o relatório evidencie boas práticas de transparência e interação com stakeholders (Princípio B), intervenções para otimizar resultados (Princípio E) e forneça informações sobre gestão de riscos e accountability (Princípios F e G). |
| Relatório da Consulta Pública (Missão, Visão e Valores) 06/2024 | TCE   | O relatório visa promover a participação pública no aprimoramento dos textos de missão, visão e valores do TCE, garantindo transparência e engajamento com a sociedade. Espera-se que o relatório evidencie práticas de transparência participação pública (Princípio B).  |
| Relatório Anual de Atividades 2022                              | TCE   | O relatório detalha a atuação do órgão em temas como Controle Interno, Execução Orçamentária e Financeira, e Licitações, sendo essencial para avaliar a eficiência e a transparência das operações do Tribunal. Espera-se que o relatório demonstre  |

|  |     |   |
|--|-----|---|
|  |     | práticas de transparência (Princípio B), gestão eficiente dos recursos públicos (Princípio C) e accountability(Princípio G).  |
| Resolução N° 09, de 28 março de 2023       | TCE | A resolução N.º 09 estabelece diretrizes sobre o relacionamento dos membros e servidores do TCE com agentes públicos e privados, promovendo a ética e a integridade nas relações. Espera-se que o documento fortaleça a cultura de integridade, prevenindo práticas de corrupção (Princípio A).   |
| Resolução N° 12, de 06 de dezembro de 2022 | TCE | A resolução regulamenta a Ouvidoria do TCE, estabelecendo diretrizes para o recebimento e tratamento das manifestações dos cidadãos. Espera-se que a resolução fortaleça a participação cidadã (Princípio B), melhore a efetividade das políticas públicas (Princípio D) e promova a responsabilidade e transparência nas ações do Tribunal (Princípio G).  |
| Prestação de Contas 2022                   | TCE | O relatório de cumpre a exigência constitucional e legal de transparência na gestão do TCE, apresentando aspectos econômicos, contábeis e financeiros da administração do Tribunal. Espera-se que o relatório demonstre o cumprimento das normas de transparência e responsabilidade fiscal (Princípio G).  |
| Portaria n° 415/2023 - GP                  | TCE | A Portaria regulamenta aspectos da hospitalidade e brindes recebidos por membros e servidores do TCE, fundamental para garantir a transparência e a ética evitando conflitos de interesse. Espera-se identificar o cumprimento de integridade (Princípio A).  |
| Resolução N° 2/2022                        | TCE | A resolução institui o Sistema de Integridade no TCE, visando combater a corrupção e fortalecer a cultura de integridade na administração pública. Espera-se que a resolução contribua para a identificação de práticas de transparência (Princípio B) e accountability(Princípio G).   |
| Resolução N° 10, de 28 março de 2023       | TCE | A normativa estabelece procedimentos para avaliação de riscos de integridade de terceiros no TCE, essencial para mitigar riscos reputacionais e garantir decisões conscientes. Espera-se que a implementação dessas ferramentas contribua para a promoção de uma gestão pública alinhada aos princípios de integridade (Princípio A) e gerenciamento de riscos (Princípio F).                         |
| Resolução N° 11, de 28 março de 2023       | TCE | A resolução estabelece diretrizes sobre a gestão de conflitos de interesses no TCE, promovendo a ética e a transparência nas ações dos servidores. Espera-se que a resolução fortaleça a prática de integridade (Princípio A) e a prestação de contas (Princípio G).  |
| Resolução N° 07, de 28 março de 2023       | TCE | A instituição do Código de Ética dos Servidores do TCE visa estabelecer princípios e normas de conduta que promovam a probidade, a transparência e a moralidade nas ações dos servidores, para garantir a integridade e a eficiência na gestão pública, orientando os servidores em suas interações e decisões. Espera-se que a adoção do código fortaleça a cultura ética no Tribunal (Princípio A). |
| Resolução N° 06, de 28 março de 2023       | TCE | O Código de Ética dos Membros do TCE estabelece normas de conduta para conselheiros, auditores substitutos e procuradores do Ministério Público junto ao Tribunal. Espera-se que a adoção do código reflita o compromisso com a integridade (Princípio A) e a responsabilização (Princípio G)   |
| Cartilha 'Integridade no Setor Público'    | TCE | A Cartilha de Integridade desenvolvida pelo TCE visa promover a cultura de integridade pública entre seus jurisdicionados, abordando temas como corrupção e legislação anticorrupção. Espera-se que a cartilha reforce os princípios de ética (Princípio A), interação com stakeholders (Princípio B) e accountability (Princípio G).   |
| Carta de Serviço ao Usuário 2023           | TCE | A Carta de Serviços ao Cidadão emitida pelo TCE visa informar a sociedade sobre os serviços prestados pela instituição, tanto de forma presencial quanto remota. Espera-se que esse documento fortaleça o compromisso do Tribunal com a transparência e a participação cidadã (Princípio B)   |
| Resolução n° 08, de 28 de março de 2023    | TCE | A resolução dispõe sobre a criação e regulamentação do Canal de Denúncias no TCE que visa fortalecer o Sistema de Integridade ao facilitar o recebimento e tratamento de denúncias relacionadas a condutas irregulares e ilícitas. Espera-se que a iniciativa busque promover os princípios de ética (Princípio A), interação com stakeholders (Princípio B) e accountability (Princípio G).          |

|   |     |   |
|---|-----|---|
| Relatório Anual de Gestão da Ouvidoria 2023                             | CGE | O relatório apresenta os resultados obtidos em 2023, consolidando informações sobre as manifestações dos cidadãos e o tratamento dado a essas demandas. Espera-se que o relatório evidencie boas práticas de transparência e interação com stakeholders (Princípio B), intervenções para otimizar resultados (Princípio E) e forneça informações sobre gestão de riscos e accountability (Princípios F e G).  |
| Relatório Anual de Auditoria nº 48/2023-SGCI/AM                         | CGE | O relatório avalia a conformidade dos atos de gestão de 2023, com foco no cumprimento das normas e na eficácia dos controles internos. Espera-se que o relatório contribua para o aprimoramento da gestão de riscos (Princípio F) e da eficiência (Princípio C), além de subsidiar a prestação de contas ao órgão (Princípio B).  |
| Plano de Trabalho 2019 a 2022   | CGE | O Plano de Trabalho define as diretrizes, desafios e estratégias do CGE no período para o aprimoramento da gestão pública no estado do Amazonas, abrangendo desde a transparência e controle social até a sustentabilidade fiscal, o plano estabelece metas e indicadores que norteiam as ações de controle. Espera-se que o documento fortaleça a eficiência da atuação promovendo a sustentabilidade fiscal (Princípio C) e incentive a transparência nas políticas públicas (Princípio B). |
| Nota Técnica nº 01/2021- SGCI / CGE                                     | CGE | O documento estabelece orientações para a elaboração de ações corretivas pelas unidades gestoras em resposta às auditorias realizadas pela CGE. Espera-se que contribua para a melhoria da gestão pública (Princípio E).  |
| Plano de Integridade  | CGE | O plano estabelece diretrizes e ações para promover a ética e a integridade nas práticas da administração pública. Espera-se que o disposto se alinhe às práticas de transparência (Princípio B) e accountability (Princípio G).  |
| Plano de Gestão de Riscos   | CGE | O Plano de Gestão de Riscos foi criado para identificar e mitigar os principais riscos nos processos internos da Controladoria. Espera-se que o documento apresente prática para melhorar a eficiência (Princípio E) e transparência (Princípio B) na gestão pública.   |
| Plano Anual de Atividades de Controle Interno                           | CGE | O documento abrange o Plano Anual de Auditoria e atividades correlatas, visando a implementação de controles internos eficazes no órgão. Espera-se que contribua para a eficiência (Princípio E), transparência (Princípio B) e responsabilidade (Princípio G).   |
| Portaria nº 069/2023-GCG/CGE  | CGE | O regimento estabelece a organização e funcionamento do Conselho de controle interno, que integra o sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, bem como do Tribunal de Contas e do Ministério Público do Amazonas, tendo como função promover a integração e padronização de procedimentos de controle interno. Espera-se que fortaleça a transparência (Princípio B) e a efetividade das ações (Princípio E).  |
| Lei nº 4.526, de 23 de novembro de 2017                                 | CGE | A referida lei institui o Comitê Estadual de Prevenção e Combate à Corrupção, com o objetivo de coordenar esforços entre diferentes esferas do governo estadual e da sociedade civil para enfrentar a corrupção. Espera-se que o comitê fomente uma cultura de ética (Princípio A) e responsabilização (Princípio G).   |
| Código de Conduta e Ética   | CGE | O Código de Conduta e Ética visa promover uma cultura ética e transparente nas ações dos componentes do órgão, estabelecendo diretrizes para garantir um ambiente de trabalho íntegro. Espera-se que sua implementação melhore a eficiência dos serviços ao cidadão (Princípio E) respeitando as práticas de integridade (Princípio A).   |
| Carta de Serviços   | CGE | O documento tem como objetivo oferecer informações claras sobre os serviços disponíveis, formas de acesso e compromissos de atendimento. Espera-se que esse documento apresente a transparência (Princípio B) e a eficiência nas ações da CGE (Princípio E).  |
| Regimento Interno do Comitê Estadual de Prevenção e Combate a Corrupção | CGE | O regimento tem como objetivo propor, discutir, avaliar e monitorar a implementação de medidas para aprimorar os controles internos relacionados à prevenção e ao combate à corrupção. Espera-se que as atividades do comitê fortaleçam a transparência (Princípio B) e a eficiência em suas ações (Princípio E).   |

Fonte: Elaboração Própria.

## 4. RESULTADOS

### 4.1 Apresentação da análise de conteúdo

Foi realizada a análise de 36 documentos, sendo 22 do TCE e 14 do CGE, durante a análise incluíram-se ao escopo os seguintes documentos: Carta ao Cidadão 2024/25, do TCE; Resolução N.º 13/2012, do TCE; Resolução N.º 03/1998, do TCE; Plano Estratégico 2022-2026, do TCE; Relatório Circunstanciado 10/2024, do TCE; Relatório da Análise da Estratégia 2º Trimestre de 2024, do TCE; Portaria N.º 518/GPDGP, do TCE; Decreto n.º 48.999/2024, do CGE, Protocolo de Intenções, do CGE. A partir dessa análise foi preenchido quadro 4:

Quadro 4 – Análise de conformidade e não conformidade de acordo com os princípios de Governança Aplicados ao Setor Público.

| Princípio/Subprincípio                                       | TCE - AM |              |     | CGE - AM |              |     |
|--|----------|--------------|-----|----------|--------------|-----|
|  | Sim      | Parcialmente | Não | Sim      | Parcialmente | Não |
| <b>A: Comportar-se com integridade</b>                       |          |              |     |          |              |     |
| A1. Comportar-se com integridade                             | X        |              |     | X        |              |     |
| A2. Demonstrar forte compromisso com valores éticos          | X        |              |     | X        |              |     |
| A3. Respeitar o estado de direito                            |          | X            |     | X        |              |     |
| <b>B: Transparência e envolvimento de Stakeholders</b>       |          |              |     |          |              |     |
| B1. Garantir transparência                                   | X        |              |     | X        |              |     |
| B2. Engajamento eficaz das partes interessadas               | X        |              |     | X        |              |     |
| B3. Engajamento com instituições                             | X        |              |     |          | X            |     |
| <b>C: Definir Resultados Benéficos e Sustentáveis</b>        |          |              |     |          |              |     |
| C1. Definir resultados                                       | X        |              |     |          | X            |     |
| C2. Benefícios econômicos, sociais e ambientais sustentáveis | X        |              |     |          |              | X   |
| <b>D: Determinar Intervenções Otimizar Resultados</b>        |          |              |     |          |              |     |
| D1. Determinando intervenções                                | X        |              |     | X        |              |     |
| D2. Planejamentos Estratégicos e Operacionais                | X        |              |     |          | X            |     |
| D3. Otimizando a realização de resultados pretendidos        |          | X            |     |          |              | X   |
| <b>E: Desenvolvimento Institucional Contínuo</b>             |          |              |     |          |              |     |
| E1. Desenvolvendo a capacidade da entidade                   | X        |              |     |          | X            |     |
| E2. Desenvolvimento da liderança da entidade                 |          |              | X   |          |              | X   |

|  |   |   |   |   |   |   |
|--|---|---|---|---|---|---|
| E3. Desenvolvimento da capacidade dos indivíduos |   | X |   |   | X |   |
| <b>F: Gerenciamento de Riscos</b>                |   |   |   |   |   |   |
| F1. Gerenciamento de riscos                      | X |   |   | X |   |   |
| F2. Gestão de desempenho                         | X |   |   |   | X |   |
| F3. Controle interno robusto                     | X |   |   | X |   |   |
| F4. Gestão financeira pública forte              | X |   |   | X |   |   |
| <b>G: Promover um accountability eficaz</b>      |   |   |   |   |   |   |
| G1. Implementando boas práticas em transparência | X |   |   |   | X |   |
| G2. Implementando boas práticas em relatórios    | X |   |   | X |   |   |
| G3. Garantia e responsabilização eficaz          |   |   | X |   |   | X |

Fonte: Elaboração própria embasado no *International framework: Good Governance in the Public Sector*. IFAC; CIPFA (2014)

A partir da análise dos documentos, identifica-se que o TCE e CGE atendem satisfatoriamente aos requisitos do IFAC em 76,19% e 47,62% e atendem parcialmente aos requisitos em 14,29% e 33,33%, respectivamente. Quanto aos requisitos não atendidos, os resultados foram de 9,52%, para o TCE e 19,05%, para o CGE.

Ambos os órgãos apresentam boas iniciativas quanto às práticas de integridade (A), disponibilizando canais de denúncias acessíveis, que garantem anonimato e encaminhamento para providências quando cabível, também possuem Códigos de Conduta divulgados tempestivamente e outros normativos internos para nortear as ações de seus servidores e terceirizados, embora para o TCE possam ser aprimorados para uma linguagem mais acessível. Em relação ao respeito ao estado de direito, os órgãos demonstram a busca pela conformidade com normas legais contra comportamentos antiéticos, principalmente através de suas Ouvidorias para a recepção de denúncias, porém a divulgação das sanções cabíveis é bem detalhada pela CGE, enquanto para o TCE fica como um ponto de melhoria.

No quesito de transparência, os órgãos seguem normativos para nortear a divulgação de informações ao público, e também a restrição quando cabível, além de possuírem seus Portais de transparência onde disponibilizam essas informações ativamente, e ferramentas para divulgação passiva onde o próprio interessado solicita. Além disso, destaca-se a participação dos órgãos no Programa Nacional de Transparência Pública da Associação dos Tribunais de Contas do País (Atricon), onde os Portais de Transparência do TCE e do Governo do Estado (gerenciado pela CGE) alcançaram o Selo Diamante, o nível mais alto, em 2023. O engajamento

com stakeholders é apoiado por ferramentas de feedback, pesquisas de satisfação, reuniões e treinamentos pelos órgãos com o público em geral, no entanto o requisito para engajamento com outras instituições é alcançado satisfatoriamente somente pelo TCE, que possui diretrizes claras para sua elaboração, já o CGE fortalece a colaboração por acordos como o Protocolo de Intenção com a União, mas carece de regulamentação formal para estruturar esses acordos de forma geral.

Para a definição de resultados benéficos e sustentáveis (D), os órgãos contam com planejamentos que esclarecem os objetivos, além de utilizar indicadores para medição de resultados, no entanto, no que se refere à avaliação periódica desses indicadores, o TCE atende satisfatoriamente através de relatórios divulgados em seu site trimestralmente, mas para o CGE não foi identificado documento que atenda a esse monitoramento.

Os órgãos demonstram práticas que atendem ao quesito ‘Definir resultados’(D1), utilizando benchmarks para comparar desempenhos e promover melhorias contínuas em seus planejamentos, no entanto somente o TCE atende satisfatoriamente em relação aos Planejamentos Estratégicos e Operacionais com diretrizes para o planejamento anual e a mitigação de riscos, o CGE atende parcialmente ao princípio pois embora indique o uso da ferramenta da Matriz SWOT para identificar e mitigar riscos, não possui uma estrutura clara para projeções financeiras nos documentos analisados. Em relação à contratação de terceiros, destaca-se o Due Diligence de Integridade aplicado pelo TCE, mas a análise técnica e financeira poderia ser mais aprofundada, já para o CGE há falta de detalhamentos sobre as justificativas e critérios utilizados.

Para o desenvolvimento institucional contínuo (E), nota-se que ambos os órgãos utilizam tecnologias de informação e comunicação para a prestação de seus serviços e interação com os stakeholders, sendo não identificadas somente as políticas internas de cibersegurança do CGE. O quesito quanto à avaliação independente das lideranças internas não foi atendido em ambos, assim como o desenvolvimento dos servidores em geral foi parcialmente atendido em ambos, carecendo de estruturas formais para avaliações regulares e incentivos, sendo identificados referências apenas a treinamentos pontuais.

No que tange a gestão de riscos (F), os órgãos demonstram esforços no atendimento aos quesitos, ambos apresentando documentos de gestão de riscos estruturados e além de outras ferramentas para mitigação de riscos, além de contar com auditorias internas regulares e tendo seus controles orçamentários refletidos pela Lei Orçamentária Anual - LOA e outros relatórios de prestação de contas e controles divulgados. No entanto, o CGE cumpre somente

parcialmente o quesito F2, devido à falta de informações sobre verificações periódicas dos planos de gestão de riscos e ações corretivas.

Quanto ao princípio de promoção de *Accountability* eficaz (G), tanto o TCE-AM quanto o CGE-AM adotam boas práticas de transparência, divulgando periodicamente seus relatórios financeiros e dados no portal de transparência, facilitando o acesso público às informações. O TCE-AM publica anualmente suas prestações de contas contábeis e financeiras, promovendo clareza na alocação de recursos. O CGE-AM também adota práticas de divulgação, publicando seu relatório de controle interno embora sua organização em seu Portal de Transparência pudesse ser mais intuitiva. Ademais, para ambos os órgãos, há ausência do cumprimento ao princípio de auditorias externas (G3), uma vez que não foram encontrados relatórios de auditoria independente nos materiais acessados.

Com base no exposto, é possível concluir que tanto o TCE quanto o CGE atendem de forma satisfatória a uma boa parte dos princípios de governança pública sugeridos pelo IFAC, embora o TCE atenda a uma quantidade maior de princípios e ambos apresentem áreas que ainda necessitam de aprimoramento. O TCE demonstra uma aplicação mais robusta de práticas no que tange à transparência, engajamento com stakeholders e definição e acompanhamento de resultados, enquanto o CGE, embora apresente algumas boas práticas, ainda carece de uma estrutura mais formal em certos aspectos, como na regulamentação de acordos institucionais e no acompanhamento de indicadores de monitoramento. Ambos os órgãos mostram comprometimento com a integridade e a promoção da responsabilidade pública, no entanto, a ausência de auditorias externas, clareza na determinação de utilização de serviços de terceiros e nos processos de avaliação e desenvolvimento de seus servidores são pontos a serem observados para garantir a plena adesão aos princípios de boa governança.

#### 4.2 Questionário com servidores

Quanto à coleta de dados, esta foi realizada por meio de um questionário aplicado via Google Formulário, utilizando a metodologia da Escala Likert. Nessa escala, o valor 1 representa "discordo totalmente" ou "não existe", enquanto o valor 5 indica "concordo totalmente" ou "existe". A partir dos dados coletados, foram aplicados métodos estatísticos de análise, como a média e o desvio padrão, os quais foram calculados com o auxílio do software Microsoft Excel.

Quadro 5 – Dados Estatísticos do Questionário

| Questão | TCE (Média) | CGE (Média) | TCE | CGE |
|---------|-------------|-------------|-----|-----|
|---------|-------------|-------------|-----|-----|

|    |      |      | (Desvio Padrão) | (Desvio Padrão) |
|----|------|------|-----------------|-----------------|
| A1 | 4,67 | 3,67 | 0,577           | 2,31            |
| A2 | 4,67 | 5    | 0,577           | 0               |
| A3 | 4,67 | 3,33 | 0,577           | 2,08            |
| B1 | 4,67 | 3,67 | 0,577           | 2,31            |
| B2 | 4    | 3,67 | 1               | 2,31            |
| B3 | 4,33 | 3,33 | 0,577           | 2,08            |
| B4 | 4,33 | 3,33 | 0,577           | 2,08            |
| C1 | 3,33 | 2,33 | 1,528           | 1,15            |
| C2 | 4,33 | 4    | 0,577           | 0               |
| D1 | 4,33 | 3,33 | 0,577           | 2,08            |
| D2 | 4    | 3    | 1               | 1,73            |
| E1 | 4,67 | 3,33 | 0,577           | 2,08            |
| E2 | 4,67 | 3,33 | 0,577           | 2,08            |
| E3 | 4,33 | 3    | 0,577           | 2               |
| E4 | 4,33 | 3,67 | 0,577           | 2,31            |
| F1 | 4,33 | 3,67 | 0,577           | 2,31            |
| F2 | 4    | 3,33 | 1               | 2,08            |
| G1 | 4,33 | 3,33 | 0,577           | 2,08            |
| G2 | 4,33 | 3,67 | 0,577           | 2,31            |
| G3 | 4,67 | 3    | 0,577           | 2               |

Fonte: *Elaboração Própria*

Em geral, as médias do TCE estão próximas de 4,5, com variações menores, desvios padrão em torno de 0,5 a 1,0, isso indica avaliações consistentemente altas e um bom nível de aderências às normas internacionais. Enquanto na CGE as médias variam mais, de 3,0 a 5,0, e os desvios padrão são maiores em algumas perguntas até 2, sabendo-se que quanto mais próximo de 0 o desvio for, maior é a precisão, considera-se maior dispersão das respostas, ou seja, os próprios servidores podem ter visões distintas do nível de aderência as normas internacionais de boa governança. O TCE apresenta melhor resultado em quase todos os indicadores, demonstrando maior alinhamento com as boas práticas. O CGE, embora tenha se destacado no quesito "mecanismo de denúncias" (A2), apresenta desafios em áreas como consulta à população e governança interna. Esses resultados indicam oportunidades de melhoria para ambos os órgãos, especialmente para o CGE, em aspectos como e transparência e envolvimento com a população.

Ao analisar os dados por princípio, com base nas respostas dos servidores, considera-se que, se todas as perguntas relacionadas a um princípio atingissem a nota máxima, o órgão estaria mais próximo do nível mais elevado de aderência às normas. Nesse contexto, apresenta-se o quadro abaixo, que representa, em porcentagem, o grau de proximidade de cada princípio em relação à aderência das normas:

Quadro 6 - Atendimento por Princípio

| Princípio                         | TCE (%)       | CGE (%)       |
|-----------------------------------|---------------|---------------|
| A (Integridade)                   | 93,4%         | 80.0%         |
| B (Transparência e Envolvimento)  | 86,7%         | 70.0%         |
| C (Resultados Sustentáveis)       | 76,6%         | 63.3%         |
| D (Otimizar Resultados)           | 83,3%         | 63.3%         |
| E (Capacitação Contínua)          | 90,0%         | 66.7%         |
| F (Gerência de Riscos)            | 83,3%         | 70.0%         |
| G (Responsabilização)             | 88,9%         | 66.7%         |
| <b>Média Geral dos Princípios</b> | <b>86,02%</b> | <b>68,57%</b> |

Fonte: Elaboração Própria

A partir destes dados conclui-se que há destaque para o princípio de Integridade (A) em ambas as Unidades obtendo alto resultados principalmente no Tribunal de Contas com aproximadamente 94%, há ainda destaque no princípio de capacitação com elevada porcentagem a frente dos demais princípios no TCE, os princípios C e D na Controladoria demonstram fraqueza para a entidade o que pode ser considerado objeto de melhoria. Esta análise pode ser comparada com a pesquisa de Sobreira e Júnior (2018) que também utilizou questionário e obteve altos níveis de aderência com um percentual médio de 80,43% nas Instituições de Ensino Superior, o Tribunal de Contas destaca-se com sua média 86,02% enquanto a Controladoria pode ter um moderado nível de adesão com sua média 68,57%.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo avaliar a aderência do TCE e da CGE do Estado do Amazonas às boas práticas de governança sugeridas pela IFAC, focando na análise da aplicação dos princípios estabelecidos na "*International Framework: Good Governance in the Public Sector*". Os resultados indicam que ambas as instituições demonstram um compromisso com as boas práticas de governança, especialmente em áreas como integridade, e transparência. No entanto, o TCE apresenta uma estrutura mais robusta em comparação ao CGE, a partir da análise de documentos, identifica-se que o TCE e CGE atendem satisfatoriamente aos requisitos do IFAC em 76,19% e 47,62%, respectivamente, atendem parcialmente aos requisitos em 14,29% e 33,33%, respectivamente e quanto aos requisitos não atendidos foram de 9,52% para o TCE e 19,05% para a CGE, respondendo assim a indagação inicial, há um alto nível de adesão às boas práticas de governança no órgão de controle externo e um moderado nível de aderência no órgão de controle interno, há maior notoriedade nas práticas adotadas pelo Tribunal tanto na

análise documental quanto nas respostas ao questionário, notam-se ainda pontos de melhorias à ambas.

A partir da análise de questionário obteve-se média geral dos princípios em que o Tribunal de Conta atingiu 86,02% demonstrando alto nível de aderência e a Controladoria 68,57% evidenciando um moderado nível das práticas internacionais e corroborando com a análise de documentos.

A pesquisa contribui para a compreensão das práticas de governança pública no âmbito do TCE e da CGE do Amazonas, mostrando o estágio de adesão desses órgãos aos princípios de governança estabelecidos pela IFAC, que ganha importância por se tratar de órgãos de controle externo logo, quanto maior suas adequações aos princípios, melhor exemplo passará aos demais órgãos públicos.

Entre as dificuldades encontradas, destaca-se a limitação de acesso a documentos atualizados em algumas áreas da CGE, o que prejudicou uma análise mais detalhada de certos princípios. Além disso, a profundidade de análise do princípio G2 - Implementando boas práticas em relatórios não pode ser aplicada ao escopo desta pesquisa devido ao tempo de execução. A baixa adesão à resposta dos formulários pela Controladoria foi um ponto limitante fazendo-se necessário a redução da avaliação dos respondentes do Tribunal de Contas para padronização e comparação entre os Órgãos.

Pesquisas futuras poderiam aplicar a análise a outros órgãos da administração pública direta ou indireta, de outras governamentais. Sugere-se, também, que seja aplicada como uma nova pesquisa a análise do princípio G2 - Implementando boas práticas em relatórios aos órgãos TCE e CGE de forma isolada, assim podendo explorar as nuances da sua recomendação pelo IFAC.

## REFERÊNCIAS

ALQOOTI, A.A. Governança Pública no Setor Público: Revisão de literatura. **International Journal of Business Ethics and Governance**, v. 3, n. 3, p. 14-25, 30 set. 2020. Acesso em: 20 de setembro de 2024

AMORIM, D. A.; OLIVEIRA, N. B. M. de; O princípio da integridade na governança pública brasileira: uma revisão sistemática. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**. v. 10, n. 43, 2022. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2700>. Acesso em 09 de outubro de 2024

BARDIN, L. *Análise de Conteúdo*. Portugal: Edições 70 LDA, 1977. 225 p.

BARROS, L. R. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. Ed 11°. **Saraiva Educação S.A.**, 2023

BATISTA, E. M. *Governança no setor público: uma análise das práticas da Universidade Federal do Rio Grande do Norte*. 2016. 128f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, UFRN, Natal, 2016.

BORGES, L. F. X; SERRÃO, C. F. B. Aspectos de governança corporativa moderna no Brasil. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.12, n.24, p. [111] -148, dez. 2005. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/9643>. Acesso em: 03 de junho. 2024

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU / **Tribunal de Contas da União**. Administração, 2020.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **COVID-19: CGU, PF e MPF deflagram 4ª fase da Operação Sangria no Amazonas**. Publicado em 02/06/2021. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2021/05/covid-19-cgu-pf-e-mpf-deflagram-4a-fase-da-operacao-sangria-no-amazonas>

CAVALCANTE, M. Cl. N; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 7, n. 1, 2013. Disponível em: <https://repec.org.br/repec/article/view/138>. Acesso em: 10 maio. 2024.

CELLARD, A. A Análise Documental. In: **POUPART, J. et al. (Orgs.)**. *A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008. p. 295-316. Acesso em: 07/10/2024

CORREIO, M. N. O. P.; CORREIO, O. V. O. Práticas de Governança Pública Adotadas pela Administração Pública Federal Brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, vol. 11, n. 2, 2019. Universidade Federal de Viçosa, Brasil. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=351558326007>

EVÊNCIO, K. M. M, et al. **Dos Tipos de Conhecimento às Pesquisas Qualitativas em Educação**; Id on Line Rev. Mult. Psic. V.13, N. 47, p. 440-452, outubro/2019.

GERARDI, J.; OLIVEIRA, A. G.; A governança na Administração Pública federal para a mitigação da corrupção: uma análise de conteúdo da política pública. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, vol. 7, n. 27, 2019; RAGC. UNIFUCAMP – Centro Universitário Mário Palmério, Monte Carmelo, MG. Disponível em: <<https://www.revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/1722>>. Acesso em: 09 de outubro de 2024

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de administração de empresas**, v. 35, p. 57-63, 1995.

GUEDES, D. R; SILVA JÚNIOR; A. R; Governança Pública no Brasil: Estado da Arte dos Estudos Publicados entre 2009 a 2019. **Revista Controladoria e Gestão - RGC**. vol. 2 nº 1, p. 370-387, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufs.br/rcg/article/view/14126>. Acesso em: 23 set. 2024.

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

IFAC; CIPFA. International framework: good governance in the public sector. [on-line]. IFAC; CIPFA, 2014. Disponível em: [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/International-Framework-Good-Governance-in-the-Public-Sector-IFAC-CIPFA.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/International-Framework-Good-Governance-in-the-Public-Sector-IFAC-CIPFA.pdf) ISBN: 9781-60815-181-3

KINZLER; E. C. S; MELLO; G. R. Influência do controle interno na efetividade da governança pública nos municípios paranaenses. **Revista Catarinense da Ciências Contábil**, Florianópolis, v. 22, 1-18, e3389, 2023. DOI: 10.16930/2237-7662202333891. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3389/2556>

KOPROWSKI, S. et al. Governança corporativa e conexões políticas nas práticas anticorrupção. **Revista de Administração de Empresas**, v. 61, p. e20190797, 2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/9xNfh3SfjrXzCZDXdTzSKc/?lang=pt#>. Acesso em: 03 junho. 2024.

MACÊDO, F. Q. et al. Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública. São Paulo: **Atlas**, 2008.

MARQUES, M. C. C. Aplicação dos Princípios de Governança Corporativa ao Sector Público. **Revista de Administração Contemporânea**. v. 11, n. 2, p. 11–26, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552007000200002>

MATIAS-PEREIRA, J. A. Governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 109–134, 2010. DOI: 10.21118/apgs.v2i1.4015. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4015>. Acesso em: 23 set. 2024.

MARTINS, V. A.; JEREMIAS JUNIOR, J.; ENCISO, L. F. Conflitos de agência, Governança Corporativa e o serviço público brasileiro: um ensaio teórico. **RGC - Revista de Governança Corporativa**, v. 5, n. 1, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.21434/IberoamericanJCG.v5i1.25>. Acesso em: 04 de junho. 2024.

OCDE (2018), Diretrizes da OCDE sobre Governança Corporativa de Empresas Estatais, Edição 2015. **L&CD Publishing**, Paris. Disponível em: <https://dot.org/10.1787/9789264181106-pt>. Acesso em: 03 de junho. 2024

MESSIAS, D; WALTER, S. A. Governança e controladoria no setor público: uma análise do Governo e da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais. In: **Congresso USP Controladoria e Contabilidade**. 16., São Paulo. 27 a 29 de julho de 2016

MONTANHOLI; M. S., et al. Princípios da Governança Aplicada ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **ESG Studies Review**, São Paulo v. 6, n. 1, p. e01581, 2023. DOI: 10.37497/esg.v6i1.1581. Disponível em: <https://convergencias.emnuvens.com.br/convergencias/article/view/1581>. Acesso em: 23 set. 2024.

MONTANHOLI, M. S. Princípios da governança pública aplicada aos Tribunais de Contas do Estado e Município de São Paulo. 2017. 127 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – PUC-SP, São Paulo, 2017.

OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. Policy Framework on Sound Public Governance: Baseline Features of Governments that Work Well, OECD

Publishing, Paris, 2020. Doi:10.1787/c03e01b3-en. Disponível em: [https://www.oecd.org/en/publications/policy-framework-on-sound-public-governance\\_c03e01b3-em/full-report.html](https://www.oecd.org/en/publications/policy-framework-on-sound-public-governance_c03e01b3-em/full-report.html). Acesso em: 19 de set. 2024

OLIVEIRA; A. B. O; FLORES, F. D; PINTO, N. G. M. Transparência e accountability: uma análise das Universidades Federais do Rio Grande do Sul à luz dos princípios de governança da administração pública federal. **Reunir - Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade** v 10(2), 2020, p. 12-22.

OLIVEIRA, E. M. S. M., et al. Governança Pública: Análise das práticas da controladoria ao padrão internacional. In: **Congresso AnpCont**, 14., 2020, Foz do Iguaçu - PR. Disponível em: [https://anpcont.org.br/pdf/2020\\_CSP531.pdf](https://anpcont.org.br/pdf/2020_CSP531.pdf). Acesso em: 10 de maio. 2024

PEREIRA, J. M. Reforma do Estado e Controle da Corrupção no Brasil. **RAM Revista de Administração Mackenzie**, v. 4, n. 1, p. 40–58, 2003. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.94036>. Acesso em: 04 de junho. 2024.

ROCHA, E. M. Governança Pública: análise das práticas adotadas pela Polícia Federal na Superintendência do Espírito Santo. 2017. 142 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) - Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, UFES, Vitória, 2017.

RODRIGUES, G. O. et al. Governança Aplicada ao Setor Público: um estudo bibliométrico dos últimos cinco anos. **IGEPEC**, Toledo, v. 24, n. 2, p. 11–29, 2020. DOI: 10.48075/igepec.v24i2.23856. Disponível em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/gepec/article/view/23856>.

SALES, E. C. de A. S.; PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V.; NASCIMENTO, C. P. S. do. Governança no setor público segundo a IFAC – estudo nas Universidades Federais Brasileiras / Governance in the public sector according to IFAC - study in Brazilian Federal Universities. *Brazilian Journal of Business*, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 1477–1495, 2020. DOI: 10.34140/bjbv2n2-040. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BJB/article/view/11505>. Acesso em: 03 de junho. 2024

SANTOS, F. N. Governança no setor público: análise da aplicabilidade dos mecanismos de governança nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) na Paraíba. 2016. 89 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) - CCSA, UFRN, Natal, 2016.

SANTOS, J. S; GONÇALVES, A. O. Contribuições do controle interno para a governança pública: um estudo da percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino. **Revista Ambiente Contábil** - Universidade federal do Rio Grande do Norte. vol 16, n 2, 2024. DOI: 10.21680/2176-9036.2024v16n2ID36727. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/36727>. Acesso em: 23 de setembro de 2024.

SOBREIRA, K. R; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Governança no setor público: avaliação do nível de aderência de uma instituição de ensino superior ao modelo de governança pública da IFAC. **RGC-Revista de Governança Corporativa**, v. 5, n. 1, 2018

VIANA, E. A governança corporativa no setor público municipal: um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados fiscais. 2010. 120 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FEA, USP, Ribeirão Preto, 2010.