



## Revista ADM.MADE

Revista do Mestrado em Administração e  
Desenvolvimento Empresarial - Universidade  
Estácio de Sá

**Revista ADM.MADE, Rio de Janeiro, ano 13, v.17, n.1, p.43-59, janeiro/abril, 2013**

Revista do Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial da Universidade  
Estácio de Sá – Rio de Janeiro (MADE/UNESA). ISSN: 2237-5139

Conteúdo publicado de acesso livre e irrestrito, sob licença Creative Commons 3.0.  
Editores responsáveis: Marco Aurélio Carino Bouzada e Isabel de Sá Affonso da Costa

### **Investigação Acerca da Relação Existente entre a Imagem e o Desempenho Percebido do Controle Interno no Exército Brasileiro: Estudo com Emprego de Análise Fatorial e Regressão Múltipla**

*Emerson Silva Mazulo<sup>1</sup>  
Paulo Roberto da Costa Vieira<sup>2</sup>  
Antonio Carlos Magalhães da Silva<sup>3</sup>*

---

Artigo recebido em 05/04/2012 e aprovado em 09/10/2012. Artigo avaliado em *double blind review*.

<sup>1</sup> Mestre em Administração e Desenvolvimento Empresarial pelo Programa de Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial da Universidade Estácio de Sá (MADE/UNESA). Professor das Faculdades Integradas de Jacarepaguá (FIJ). Email: [emersonmazulo@yahoo.com.br](mailto:emersonmazulo@yahoo.com.br)

<sup>2</sup> Doutor em Administração pelo Instituto COPPEAD de Administração da Universidade Federal do Rio de Janeiro (COPPEAD/UFRJ). Professor do MADE/UNESA. Professor da Escola Superior Nacional de Seguros. Endereço: Av. Pres. Vargas, 642, 22º. andar – Centro – Rio de Janeiro, RJ, CEP: 20071-001. Email: [pvieira2304@gmail.com](mailto:pvieira2304@gmail.com).

<sup>3</sup> Doutor em Engenharia de Produção pelo Instituto Alberto Luiz Coimbra de Pós-Graduação e Pesquisa em Engenharia da Universidade Federal do Rio de Janeiro (COPPE/UFRJ). Professor do MADE/UNESA. Professor da Escola Superior Nacional de Seguros. Endereço: Av. Pres. Vargas, 642, 22º. andar – Centro – Rio de Janeiro, RJ, CEP: 20071-001. Email: [amagal@uol.com.br](mailto:amagal@uol.com.br).

## **Investigação Acerca da Relação Existente entre a Imagem e o Desempenho Percebido do Controle Interno no Exército Brasileiro: Estudo com Emprego de Análise Fatorial e Regressão Múltipla**

A imagem representa a impressão total que se tem de um objeto, de um sujeito ou de uma organização, influenciando julgamentos, comportamentos e tomada de decisão. No desempenho das funções administrativas, é prudente que se verifique se os recursos públicos estão sendo bem geridos. Na medida em que não existem indicadores de desempenho do controle interno, procurou-se avaliar se a imagem do controle interno do Exército Brasileiro exerce impacto sobre o desempenho percebido em relação à atividade de controladoria. Para tanto, realizou-se uma pesquisa de survey, com amostra constituída de 73 respondentes. A coleta de dados foi realizada por meio de questionário estruturado, do tipo Likert, com cinco opções de resposta. O tratamento dos dados foi efetuado com análise fatorial exploratória, para identificar quais as dimensões que são relevantes para os gestores na análise da imagem do controle interno do Exército Brasileiro, acompanhada de regressão múltipla, com objetivo de identificar a importância de cada dimensão da imagem sobre o desempenho percebido. Os resultados atestaram que a imagem do controle interno influencia o desempenho percebido pelos militares que são objeto de fiscalização. Conclui-se que a imagem influencia o desempenho percebido em relação à atividade de controladoria.

**Palavras-chave:** controle interno; exército brasileiro; imagem; análise fatorial; regressão múltipla.

**Keywords:** Brazilian army; picture; factorial analysis; multiple regression.

### **Research on the Relation between the Image and Perceived Performance of Internal Control in Brazilian Army: Study with Use of Factor Analysis and Multiple Regression**

The image represents the overall impression one has of an object, subject or organization, influencing judgments, behavior and decision making. In the performance of administrative functions it is prudent to make sure that public funds are being properly managed. Insofar as there are no performance indicators of internal control, we sought to evaluate whether the image of the internal control of the Brazilian Army has an impact on the perceived performance in relation to the activity of controllership. Therefore, we carried out a research survey with sample of seventy-three respondents. The data base was conducted through a structured questionnaire, Likert-type, with five response options. Data analysis was performed with exploratory factor analysis to identify dimensions that are relevant for managers in image analysis of internal control of the Brazilian Army, accompanied by multiple regression, to identify the importance of each dimension of the image on the perceived performance. The results testified that the image of the internal control influences the performance perceived by the military that are subject to inspection. We conclude that the image influences the perceived performance in relation to the activity of controllership.

## **1. Introdução**

O desenvolvimento da Administração Pública experimentou três fases. A primeira foi a fase patrimonialista, em que o patrimônio público se confundia com o patrimônio do

gestor. Ilustra-se essa fase com os governos da Idade Média, nos quais os tributos arrecadados tinham o objetivo precípuo de manter o elevado padrão de vida dos monarcas.

A fase seguinte foi a burocrática que, segundo a visão de Weber (2001), privilegiava a forma sobre o resultado na gestão pública, conferindo expressiva importância às leis, às normas e aos regulamentos, tais como orçamento e licitações.

A terceira fase da Administração Pública, atualmente em curso, é a gerencial, focada em resultados, mas sem abandonar o formalismo da fase burocrática, apenas atribuindo maior ênfase ao produto gerado para sociedade, já que é dela que são provenientes os recursos que sustentam a máquina pública.

Diante dessa nova conjuntura, a Administração Pública passa por uma profunda transformação, deixando o modelo burocrático, no qual o foco da administração era apenas desempenhar com rigor as rotinas burocráticas, para adotar o modelo gerencial. Neste, embora cumprindo as normas legais burocráticas que lhe são impostas, busca-se atender com maior agilidade e presteza os seus clientes, que são os cidadãos que pagam tributos.

No desempenho das funções administrativas é prudente que se verifique, periodicamente, se os recursos públicos estão sendo bem geridos. Essa verificação é realizada por meio de controle interno. Para atingir os resultados exigidos pela sociedade é necessário que se adotem índices que permitam verificar a eficiência e a eficácia dos controles internos das administrações públicas.

Porém, quando se buscam indicadores de desempenho, constata-se a ausência de índices para mensuração de eficiência e de eficácia. Em razão dessa lacuna, procurou-se, no presente estudo, avaliar a imagem do controle interno do Exército Brasileiro, verificando se ela exerce impacto sobre o desempenho percebido sob a ótica dos gestores públicos que são continuamente objeto de avaliação e de auditoria.

Além da presente introdução, o artigo será estruturado em quatro outras seções, quais sejam: a revisão de literatura; a descrição da metodologia utilizada na pesquisa; a descrição dos resultados; e a conclusão.

## **2. Revisão de Literatura**

Nesta seção, serão discutidos os principais trabalhos que fundamentaram a pesquisa, possibilitando o desenvolvimento do modelo hipotético e a construção do instrumento de coleta de dados.

### **2.1. Imagem institucional**

A imagem constitui a representação mental de produto, serviço, pessoa, loja ou organização, que influencia o indivíduo quando este julga e toma decisões relacionadas ao objeto representado. Martineau (1958) foi o primeiro estudioso na esfera da Administração a dar destaque à imagem corporativa enquanto ferramenta imprescindível de proteção contra manobras competitivas e para assegurar o crescimento da firma no longo prazo. Na

concepção desse autor, a imagem corporativa representa a impressão total que se tem de uma empresa, influenciando julgamentos, comportamentos e tomada de decisão.

Segundo Kennedy (1977), não era possível compensar o declínio dos mercados e o acirramento da competição com políticas de corte de gastos, notadamente daquelas que resultassem em demissão dos empregados. Essas políticas produziam resultados contrários ao intencionado, simplesmente porque os empregados eram os principais vendedores da imagem da organização, cujo fortalecimento deveria constituir, na concepção dessa autora, o instrumento mais eficaz para enfrentamento do desafio da redução de demanda, acompanhada de elevada concorrência.

Para Vieira (2003), é dentro de uma teia de significados intrinsecamente inter-relacionados que a firma necessita atuar para fortalecer a sua imagem. Isto porque a organização não tem a faculdade, no ambiente extremamente competitivo em que está inserida, de ignorar sua imagem, já que esta última influencia as decisões de clientes existentes e potenciais em relação à oferta da empresa.

Quando a imagem se refere a organizações que não objetivam lucro, os estudiosos aludem a ela como imagem institucional. Para Carvalho (2009), imagem institucional é o resultado de um processo resultante da comparação entre os vários atributos organizacionais. Le Blanc e Nguyen (1996) citam a imagem institucional como a impressão em relação aos vários atributos físicos e de comportamento da organização.

Carvalho (2009), desenvolvendo pesquisa acerca da imagem do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, comprovou o impacto da imagem institucional na avaliação dos estudantes de nível superior de entidades públicas e privadas.

Ainda segundo Carvalho (2009), há poucos estudos sobre imagem para organizações que não visam lucro, comparativamente àqueles voltados para firmas que objetivam lucro, sendo essa a razão pela qual o presente trabalho poderá contribuir para maior domínio dessa área de interesse acadêmico.

Para selecionar uma instituição pública a fim de realizar investigação na área de imagem, é preciso que sejam tomados alguns cuidados. Inicialmente, a organização deve ser relevante e abrangente, a tal ponto que permita o aproveitamento dos ensinamentos aprendidos por parte de outras organizações. Também é importante que a organização não seja incipiente, pois, em tese, entidades maduras fornecem dados mais concretos para investigações sobre imagem. Por fim, é desejável, ainda, que a organização tenha apresentado bons resultados junto ao público, pois, nesse caso, a investigação apresentará exemplos práticos, advindos de uma história de sucesso na área de imagem.

Qualidade, credibilidade, transparência e prazo são algumas variáveis que a literatura elegeu enquanto constitutivas da imagem (VIEIRA, 2003; VIEIRA; FREITAS; SILVA, 2004; CIDADE; CARVALHO; VIEIRA, 2010).

### **2.1.1. Qualidade do serviço**

Brady e Cronin Jr (2001) afirmam que, para os clientes admirarem uma empresa, um dos aspectos que devem ser considerados é a qualidade do serviço, -mais especificamente a percepção dos usuários acerca dessa qualidade.

Cronin Jr, Brady e Hult (2000) mostram que a intenção de comportamento favorável em relação à organização é influenciada pelas três variáveis ligadas ao serviço: qualidade, valor e satisfação.

Gröonroos (2006) advoga a ideia que o valor deve ser o resultado final da relação do cliente com a empresa. Nesse sentido, para obter uma boa avaliação acerca da qualidade de produtos e serviços é necessário que as organizações satisfaçam às expectativas dos clientes. Para tanto, este mesmo autor enfatiza a importância de políticas eficientes de Marketing acerca dos produtos e dos serviços.

Em sua pesquisa sobre imagem e reputação do Banco Central, Vieira (2003) enfatiza o aspecto da qualidade como importante para a percepção que os clientes têm do banco, contemplando itens como qualidade do conteúdo dos documentos ali produzidos e a qualidade gráfica dos documentos.

### **2.1.2. Credibilidade**

Para Schwariger (2004), a credibilidade da organização está relacionada com seu desempenho. Tomaz e Brito (2010) enfatizam a importância das potencialidades ligadas ao desempenho da direção.

Miguel e Brunstein (2010) citam diversas medidas ligadas ao fortalecimento da credibilidade da organização, tais como: mudança de cenário de desconfiança para confiança nos compromissos anunciados pela empresa; realização de programa de recuperação de imagem, com ênfase na contratação de funcionários de renome, visando a transferência de reputação positiva desses colaboradores para a empresa; e incentivo a funcionários que busquem a produção de resultados e que estejam engajados na busca da recuperação da credibilidade da instituição.

Para alguns autores, a credibilidade é de extrema importância para o desenvolvimento das organizações. Monteiro e Teixeira (2009) demonstram que a confiança é algo muito complexo, passando pela reputação da empresa, que é construída com base em competências organizacionais.

Ferreira et al. (2009) destacam, como importante para a credibilidade das empresas, o treinamento dos colaboradores, uma vez que são eles que viabilizam o sucesso das organizações.

### **2.1.3. Transparência**

Hillenbrand e Money (2007) enfatizam o relacionamento que as organizações mantêm com as partes (*stakeholders*), pois contribui na formação da reputação e da imagem da instituição, por meio de sua percepção acerca da responsabilidade institucional. Os autores abordam a responsabilidade sob três aspectos: comportamento da organização com

o próprio cliente; comportamento da organização com os outros; e capacidade da alta gerência de fazer uma boa gestão.

Dowling (1993) afirma que a comunicação de Marketing molda a imagem de determinada organização. O autor diz que a empresa procura projetar sua autoimagem no público externo. Dessa forma, a imagem entre o público externo está diretamente relacionada à transparência de suas ações.

Tomaz e Brito (2010) também assinalam a forte influência da transparência na reputação organizacional. Para eles, a comunicação organizacional vincula o ambiente interno ao ambiente externo, exercendo, dessa forma, influência sobre a imagem.

#### **2.1.4. Prazo**

Brady e Cronin Jr (2001), ao proporem modelo para mensuração da qualidade percebida, buscaram integrar a percepção nórdica com a americana. Os autores realizaram um estudo quantitativo chegando a modelo com três dimensões principais (Qualidade na Interação, Qualidade no Ambiente Físico, e Qualidade na Saída). Como desdobramento dessas três dimensões surgem outras nove: Atitude, Comportamento, Capacidade, Condições do Ambiente, *Design*, Fatores Sociais, Prazo, Tangibilidade e Experiência. O aspecto tempo também deve ser levado em consideração na formação da imagem organizacional, de acordo com os aludidos autores.

### **2.2. Tipos de fiscalização**

O artigo 70 da Constituição Federal de 1988 destaca em quais tipos de fiscalização o sistema de controle interno deve atuar:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988).

#### **2.2.1. Fiscalização contábil**

O American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) emitiu a seguinte definição de Controle Interno:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia. (AICPA, 1997)

O controle interno que releva no presente estudo é o contábil, o qual está relacionado à proteção dos ativos e à validade dos registros contábeis. Como exemplos de controles contábeis, podemos citar:

- a) sistemas de conferência, de aprovação e de autorização;
- b) segregação de funções, significando que pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa;
- c) controles físicos sobre ativos; e
- d) auditoria interna.

### **2.2.2. Fiscalização financeira**

O controle financeiro envolve controle das receitas arrecadadas pelas organizações militares, tais como receita de cantinas e aluguel de campos de futebol. Segundo a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 70, parágrafo único: “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que (...) arrecade (...) dinheiros (...) públicos (...)”.

### **2.2.3. Fiscalização patrimonial**

O controle patrimonial está atrelado ao controle do material sob a responsabilidade dos militares. O militar que desempenha funções possui, sob sua responsabilidade, uma quantidade de materiais relacionados às suas atividades. Conforme a Constituição Federal de 1988, no artigo 70, parágrafo único: “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que (...) gerencie bens (...) públicos (...)”.

### **2.2.4. Fiscalização orçamentária**

A lei 4320 de 1964, em seu artigo 75, destaca que:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa.

Jund (2008), ao comentar a Lei 4.320/64, enfatiza que a execução orçamentária se constitui em obedecer aos estágios da despesa, que são empenho, liquidação e pagamento.

O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria, para o Estado, a obrigação de pagamento, pendente ou não da existência de condição.

A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito.

O pagamento configura a extinção do direito do fornecedor.

### 3. Procedimentos Metodológicos

#### 3.1. População e amostra

A população para a variável latente Imagem do Controle Interno é formada por sargentos, tenentes e capitães do Exército Brasileiro, todos servindo nas guarnições do Rio de Janeiro ou de São Paulo.

Os militares entrevistados exerciam suas funções nas áreas de finanças e de pessoal, sujeitas à fiscalização pelos órgãos de controle interno.

A amostra por conveniência foi constituída por 73 militares do Exército Brasileiro.

#### 3.2. Coleta de dados

Para Gil (1987), o saber na área científica é, ao mesmo tempo, provisório - dado que está sempre sujeito a revisão e sempre sendo questionado e testado - e confiável, porque, uma vez que obedece rigorosamente ao método científico, apresenta um retrato mais próximo da realidade que procura descrever.

Os dados foram obtidos através de pesquisa de *survey* que, conforme a definição de Hair et al. (2010), é aquela em que se emprega um questionário estruturado para colher informações de uma parcela significativa da população.

A coleta de dados na pesquisa de *survey* foi realizada por meio de questionário estruturado e autoadministrado, utilizando escala *Likert* constituída por cinco alternativas de resposta. O questionário foi aplicado, conforme informado anteriormente, a amostra de militares do Exército Brasileiro, a fim de avaliar aspectos da Imagem do Controle Interno, obtendo-se 73 respostas válidas.

#### 3.3. Variáveis observadas

Quando se utiliza análise fatorial exploratória, empregam-se, usualmente, dois tipos de variáveis: latentes e observadas. As variáveis latentes (ou fatores) não são diretamente mensuradas e constituem os construtos do estudo. As variáveis observadas são, por outro lado, mensuradas e constituem os itens do questionário. São as variáveis observadas que possibilitam a mensuração das variáveis latentes (ou fatores).

Cabe destacar que, na revisão da literatura, não há como comprovar que as variáveis latentes sejam efetivamente constituídas pelas variáveis observadas identificadas. Não obstante a teoria deva ser considerada um guia inestimável na determinação do vínculo entre variáveis latentes e observadas, cabe ao pesquisador verificar, se for o caso, se há consistência entre o que foi postulado pela teoria e a realidade. No presente estudo, a evidência empírica mostrou que, de fato, há relação significativa entre as variáveis observadas e o construto Imagem do Controle Interno, tal como é descrita no Quadro 1.

**Quadro 1 - Relação das variáveis por tipo de fiscalização**

Nome da variável	Tipo de fiscalização	Aspecto da fiscalização	Aspecto da imagem	Autores
CONFIA.SEG	Contábil	Segregação de funções	Confiança	Andreassen e Lindestad (1998); Vieira(2003); Schwariger (2004); Ferreira et al. (2009); Miguel e Brunstein (2010); Tomaz e Brito (2010); Carvalho (2009); Monteiro e Teixeira (2009); Brady e Cronin Jr (2001)
CONFIA.REC	Financeira	Arrecadação de receitas		
CONFIA.MAT	Patrimonial	Conferência de material carga		
CONFIA.PAG	Orçamentária	Confrontação pagamentos X liquidações (materiais recebidos)		
QUALI.SEG	Contábil	Segregação de funções	Qualidade	Andreassen e Lindestad (1998), Cronin Jr, Brady e Hult (2000); Brady e Cronin Jr (2001); Vieira(2003); Schwariger (2004); Macedo, Cipola e Ferreira (2008)
QUALI.REC	Financeira	Arrecadação de receitas		
QUALI.MAT	Patrimonial	Conferência de material carga		
QUALI.PAG	Orçamentária	Confrontação pagamentos X liquidações (materiais recebidos)		
TRANSP.SEG	Contábil	Segregação de funções	Transparência	Dowling (1993); Brady e Cronin Jr (2001); Schwariger (2004); Hillenbrand e Money (2007); Tomaz e Brito (2010)
TRANSP.REC	Financeira	Arrecadação de receitas		
TRANSP.MAT	Patrimonial	Conferência de material carga		
TRANSP.PAG	Orçamentária	Confrontação pagamentos X liquidações (materiais recebidos)		
PRAZO.SEG	Contábil	Segregação de funções	Prazo	Brady e Cronin Jr (2001); Carvalho (2009)
PRAZO.REC	Financeira	Arrecadação de receitas		
PRAZO.MAT	Patrimonial	Conferência de material carga		
PRAZO.PAG	Orçamentária	Confrontação pagamentos X liquidações (materiais recebidos)		

Fonte: Elaboração própria.

### 3.4. Variáveis latentes e hipóteses

O objetivo geral dessa pesquisa foi determinar se e como a imagem do controle interno do Exército Brasileiro, em termos de suas dimensões perante os militares, influencia a avaliação do controle interno.

O estudo foi conduzido por meio de análise quantitativa. Julgou-se mais adequada essa abordagem, uma vez que a pesquisa envolve fenômenos descritivos (descrever determinado acontecimento) e causais (identificar as causas de determinado fato). Segundo Hair et al. (2010, p. 107), “os métodos de pesquisa quantitativa são mais usados com concepções de pesquisa descritivas e causais”.

A perspectiva quantitativa sobre a atuação do controle interno no Exército Brasileiro teve o intuito de apresentar possíveis soluções, visando a sanar ou a minimizar os efeitos resultantes da problemática hoje existente, relacionados à forma como o controle interno é percebido pelos gestores submetidos à fiscalização.

Para se atingir o objetivo pretendido, foram levantadas as hipóteses que se relacionam com as variáveis observadas, conforme o Quadro 2.

**Quadro 2 - Relação entre variáveis e hipóteses**

QUALI.SEG	H <sub>1</sub> - O controle interno realiza um serviço de excelência na verificação da segregação de funções
CONFIA.SEG	H <sub>2</sub> - O fiscalizado confia no serviço de verificação da segregação de funções executado pelo controle interno
TRANSP.SEG	H <sub>3</sub> - O controle interno realiza um serviço transparente na verificação da segregação de funções
PRAZO.SEG	H <sub>4</sub> - O controle interno realiza um serviço dentro do prazo na verificação da segregação de funções
QUALI.REC	H <sub>5</sub> - O controle interno realiza um serviço qualificado na verificação de todas as receitas arrecadadas pelas OM
CONFIA.REC	H <sub>6</sub> - O fiscalizado acredita no serviço de verificação das receitas arrecadadas pelas OM executado pelo controle interno
TRANSP.REC	H <sub>7</sub> - O controle interno realiza um serviço transparente na verificação de todas as receitas arrecadadas pelas OM
PRAZO.REC	H <sub>8</sub> - O controle interno realiza um serviço dentro do prazo na verificação de todas as receitas arrecadadas pelas OM
QUALI.MAT	H <sub>9</sub> - O controle interno realiza um serviço de excelência na conferência do material carga
CONFIA.MAT	H <sub>10</sub> - O fiscalizado confia na conferência do material carga executado pelo controle interno
TRANSP.MAT	H <sub>11</sub> - O controle interno realiza um serviço transparente na conferência do material carga
PRAZO.MAT	H <sub>12</sub> - O controle interno realiza um serviço dentro do prazo na verificação da consistência entre o registro patrimonial e a aquisição que o originou

Cont....

**Quadro 2 - Relação entre variáveis e hipóteses (cont.)**

QUALI.PAG	H <sub>13</sub> - O controle interno realiza um serviço de excelência o controle interno verifica se os pagamentos realizados a fornecedores correspondem a materiais entregues ou serviços prestados
CONFIA.PAG	H <sub>14</sub> - O fiscalizado confia na verificação de que os pagamentos realizados a fornecedores correspondem a materiais entregues ou serviços prestados executados pelo controle interno
TRANSP.PAG	H <sub>15</sub> - O controle interno realiza um serviço transparente na verificação de que os pagamentos realizados a fornecedores correspondem a materiais entregues ou serviços prestados
PRAZO.PAG	H <sub>16</sub> - O controle interno realiza um serviço dentro do prazo na verificação de que os pagamentos realizados a fornecedores correspondem a materiais entregues ou serviços prestados

Fonte: Elaboração própria.

### 3.5. Tratamento dos dados

Os dados obtidos nos questionários foram inicialmente tabulados no Excel. Para a organização dos dados e do teste de hipóteses, utilizou-se a versão 17.0 do *software* SPSS for Windows.

No tratamento dos dados foi utilizada a Análise Fatorial, cujo objetivo é reduzir as variáveis observadas a um conjunto menor de fatores. Os fatores são percebidos como variáveis latentes independentes, que são explicadas pelas variações das variáveis dependentes observadas.

Para determinação dos fatores que compõem a imagem do controle interno, utilizou-se a Análise Fatorial Exploratória, uma vez que não se conhece a estrutura de fatores (SHARMA, 1996, p. 128). O mesmo procedimento foi adotado por Kazoleas et al. (2001), por Leblanc e Nguyen (1996) e por Van Heerdebe e Puth (1995). Para se utilizar a Análise Fatorial Confirmatória seria necessário que a estrutura dos fatores fosse conhecida (SHARMA, 1996, p. 128).

Para verificar a influência da imagem do controle interno sobre o desempenho percebido utilizou-se uma regressão múltipla (HAIR Jr. et al., 2010; GUJARATI, 1988).

## 4. Resultados

Inicialmente, partiu-se de um total de 16 itens originais, que equivalem às hipóteses consideradas, resultantes do cruzamento dos quatro aspectos da imagem do controle interno (qualidade, credibilidade, transparência e prazo) com os quatro tipos de fiscalização considerados (contábil, financeira, patrimonial e orçamentária). Para depurar a amostra, foram realizadas eliminações sucessivas de variáveis observadas, de forma que todas as variáveis observadas tivessem carga fatorial significativa em apenas um fator.

Ao realizar o processamento dos dados, foram geradas matrizes de correlação, mostrando a intensidade da associação entre as variáveis. Todos os determinantes das matrizes são maiores que zero, o que implica dizer que não existe dependência linear nas

matrizes - ou seja, nenhuma das respostas do questionário estruturado são repetições fiéis ou combinação linear de outros respondentes. (VIEIRA et al., 2011, p. 40).

Para avaliar se a amostra apresentava número suficiente de correlações significativas que fossem adequadas à análise fatorial, realizou-se, com resultado favorável, o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO).

Na intenção de verificar a hipótese nula de que as matrizes de correlações são matrizes identidade - ou seja, se existe relação entre as variáveis observadas, permitindo o processamento da análise fatorial - realizou-se o teste de esfericidade de Bartlett.

Por meio da Matriz Rotacionada, que exibe variáveis agrupadas para cargas elevadas entre fatores, foram obtidos quatro fatores, conforme se observa na Tabela 1. Porém, verificou-se que as variáveis QUALI.REC, CONFIA.REC, TRANSP.REC, PRAZO.MAT e TRANP.SEG apresentaram problemas, pois possuíam cargas significantes sobre mais de um fator.

**Tabela 1 - Matriz de Fatores Rotacionada com Quatro Fatores**

	Factor			
	1	2	3	4
QUALI.PAG	,817			
TRANSP.PAG	,771			
PRAZO.PAG	,732			
CONFIA.PAG	,675			
QUALI.REC		,834		
PRAZO.REC		,733		
CONFIA.REC		,642	,303	
TRANSP.REC	,433	,556		
PRAZO.MAT		,400	,314	,353
CONFIA.SEG			,772	
QUALI.SEG			,682	
PRAZO.SEG			,609	
TRANSP.SEG			,577	,300
TRANSP.MAT				,911
CONFIA.MAT				,693
QUALI.MAT				,588

Fonte: SPSS.

Como havia várias variáveis com cargas significantes, o número de fatores foi reduzido de quatro para dois (HAIR Jr. et al., 2010).

Porém, apesar da redução do número de fatores, a variável CONFIA.MAT ainda apresentava carga significativa nos fatores 1 e 2.

Em uma terceira tentativa, suprimiu-se a variável CONFIA.MAT (HAIR Jr. et al., 2010). Dessa vez, todas as variáveis apresentaram somente uma carga significativa por fator. O percentual da variância explicada pelos dois fatores mostrou-se satisfatório, uma vez que os dois fatores explicam aproximadamente 65% da variância.

Ao concluir que a Análise Fatorial revelaria dois fatores, foi realizada uma Regressão Múltipla entre esse dois fatores e a variável dependente AVAL.CI (nota dada ao controle interno pelos entrevistados), que demonstrou que apenas o fator 1 apresentava significância menor que 5% para a regressão, conforme se observa na Tabela 2.

**Tabela 2 - Regressão Múltipla entre Fatores 1 e 2 e a Variável Dependente AVAL.CI**

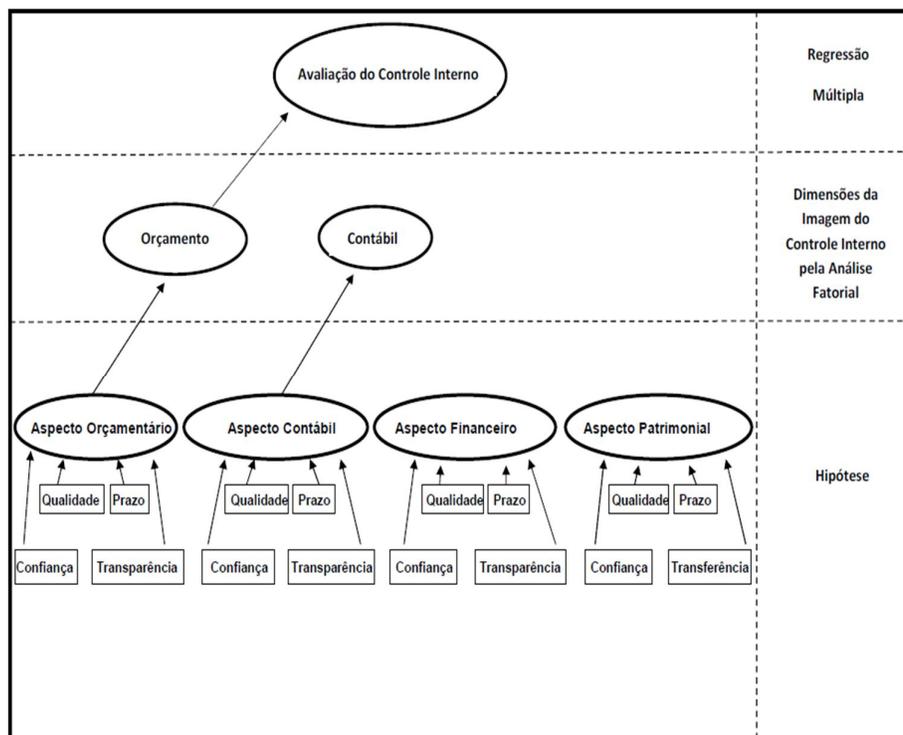
**Coefficients**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	7,153	,143		50,113	,000
	REGR factor score 1 for analysis 4	-,412	,152	-,308	-2,707	,009
	REGR factor score 2 for analysis 4	-,145	,152	-,109	-,956	,343

Fonte: SPSS

O esquema na Figura 1 sintetiza a pesquisa e os resultados obtidos através da Análise Fatorial e da Regressão Múltipla.

Figura 1 – Esquema Explicativo da Pesquisa



Fonte: Elaboração própria

## 5. Conclusões

Como só restaram as variáveis QUALI.PAG, PRAZO.PAG, TRANSP.PAG, CONFIA.PAG, CONFIA.SEG, QUALI.SEG, PRAZO.SEG e QUALI.MAT, percebe-se que, na visão dos fiscalizados (gestores), os órgãos de controle interno focam suas auditorias na verificação de que os pagamentos realizados a fornecedores correspondem a materiais entregues ou a serviços prestados (variáveis QUALI.PAG, PRAZO.PAG, TRANSP.PAG, CONFIA.PAG), na verificação da segregação de funções (variáveis CONFIA.SEG, QUALI.SEG, PRAZO.SEG) e na conferência do material carga (variável QUALI.MAT).

Diante da exclusão das outras variáveis observadas, há necessidade de se adotarem medidas que possam valorizar as ações expressas nas supracitadas variáveis. Nenhuma variável relacionada ao aspecto Fiscalização Financeira apresentou carga significativa na Matriz de Fatores Rotacionada, o que indica que ações adicionais para operacionalizar a arrecadação de receitas precisam ser implementadas. Esse comportamento talvez seja resultado da cultura das organizações públicas em geral, que se preocupam mais com as despesas do que com as receitas geradas, reflexo da administração burocrática, na qual a forma predomina sobre o resultado.

A Matriz de Fatores revela a existência de apenas duas dimensões para a imagem do controle interno. O fator 1 pode ser interpretado como a dimensão Orçamento, já que apenas variáveis observadas do aspecto Fiscalização Orçamentária possuem carga significativa nesse fator. O fator 2 pode ser interpretado como a dimensão Contábil da imagem do controle interno, pois, das variáveis que possuem carga significativa, as variáveis CONFIA.SEG, QUALI.SEG e PRAZO.SEG compõem o aspecto Fiscalização Contábil; e a variável QUALI.MAT, apesar de se relacionar com a Fiscalização Patrimonial, também tangencia a Fiscalização Contábil, por intermédio dos controles físicos sobre os ativos (controle interno contábil).

Da análise da Regressão Múltipla apenas a dimensão Orçamento, como variável independente, exerceu impacto na avaliação do controle interno, que é a variável dependente. Com isso, a hipótese principal ( $H_0$ ) é confirmada, ou seja, a imagem do controle interno do Exército Brasileiro, em termos de suas dimensões constituintes, sob a ótica dos militares fiscalizados, exerce impacto na avaliação deste controle interno.

Dessa forma, a imagem do controle interno, representada pela dimensão Orçamento, impacta de forma negativa a avaliação dos fiscalizados em relação ao órgão de controle interno, pois, como se observa na Tabela 2, o coeficiente de regressão é negativo.

Este resultado denota uma aversão à atividade de auditoria. Essa tendência é confirmada na pág.73 de Castro (2010) ao afirmar que:

[...] as pessoas não gostam de auditoria, porque rejeitam ser fiscalizadas. É uma questão sociológica! O auditado se sente tolhido em suas ações; exposto ao ridículo; diminuído em seus valores, principalmente se for uma pessoa que tem um autovalor elevado, não se admite ser repreendida e não aceita crítica.

Ainda segundo o autor, a causa desse comportamento é o fato de o auditor expor seus erros a seus superiores.

Essa relação complexa entre auditor e auditado dificulta a atividade de auditoria, pois o auditado precisa fornecer, ao auditor, informações para o desempenho das funções deste último como fiscalizador. Para minimizar esses problemas, uma solução é o auditor agir de forma a tentar mostrar que seu objetivo é a melhoria da gestão dos recursos públicos. Castro (2010) destaca a importância da seleção criteriosa de pessoal, pois a qualificação adequada de funcionários preceitua que a eficácia dos controles internos administrativos depende diretamente da competência, da formação profissional e da integridade dos funcionários. Portanto, é imprescindível que haja uma política de pessoal que assegure seleção rigorosa e treinamento sistemático, bem como o rodízio de funções, com vistas a reduzir, ou mesmo eliminar, a possibilidade de fraudes.

Como resultado da pesquisa, destaca-se ainda que, conforme está elucidado na Figura 1, duas dimensões da imagem do controle interno foram “reveladas” pela análise fatorial: Contábil e Orçamento. No entanto, da análise da regressão múltipla apenas a dimensão Orçamento exerceu impacto sobre a avaliação do controle interno.

## Referências

- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. **Professional Standards** - Vol.1 U.S. Auditing Standards – Attestation Standards. New York: AICPA, 1997.
- ANDREASSEN, T. W.; LINDESTAD, B. Customer loyalty and complex services: the impact of corporate image on quality, customer satisfaction and loyalty for customers with varying degrees of service expertise. **International Journal of Service Industry Management**, v. 9. n. 1, p. 7-23, 1998.
- BRADY, M. K.; CRONIN JR, J. J. Some new thoughts on conceptualizing perceived service quality: a hierarchical approach. **Journal of Marketing** v. 65, n.3, p. 34-49, 2001.
- BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília - DF, 17 mar., 1964.
- CARVALHO, F. A. Imagem e desempenho de um conselho. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 6, n. 1, p. 60-71, 2009.
- CASTRO, D.P.; GARCIA, L. M. **Contabilidade Pública no Governo Federal** – guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com utilização do Excel. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CIDADE, J.C.M.; CARVALHO, F.A.A.; VIEIRA, P.R.C. Imagem de um conselho profissional: estudo empírico sobre um caso brasileiro. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v.5, n. especial, p.24-39, 2010.
- CRONIN JR, J. J.; BRADY, M. K.; HULT, G. T. Assessing the effects of quality, value, and customer satisfaction on consumer behavioral intentions in service environments. **Journal of Retailing**, v. 76, n.2, p. 193-218, 2000.
- DOWLING. Developing your company image into a corporate asset. **Long Range Planning**. v. 6, n. 2 p. 101-109, 1993.
- FERREIRA, R. R.; ABBAD, G. S.; PAGOTTO, C. P.; MENESES, P. P. M. Avaliação de necessidades organizacionais de treinamento: o caso de uma empresa latino-americana de administração aeroportuária. **Revista Eletrônica de Administração (REAd)**, ed. 63, v. 15, n. 2, p. 1-26, 2009.
- GRÖNROOS, C. **Marketing: gerenciamento e serviços**. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 404p. 1995.
- \_\_\_\_\_. On defining marketing: finding a new roadmap for marketing. **SAGE**. Finland, v.6 n. 4. p. 395-417, 2006.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Altas, 1987.
- GUJARATI, D. N. **Basic econometrics**. 2ª ed., Nova York, McGraw-Hill International Editions, 1988.
- HAIR JR.; WOLFINBARGER, M.; ORTINAU, D. J.; BUSH, R. P. **Fundamentos de pesquisa de marketing**. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- HILLENBRAND, C.; MONEY, K. Corporate responsibility and corporate reputation: two separate concepts or two sides of the same coin? **Corporate Reputation Review**, v. 10, n. 4 p. 261-277, 2007.
- JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- KAZOELAS, D.; KIM, Y.; MOFFITT, M.A. Institutional image: a case study. **Corporate Communications: an international journal**, v.6, n.4, p. 205-206, 2001.
- KENNEDY, S.H. Nurturing corporate images: total communication or ego trip? **European Journal of Marketing**, v. 11, n.3, p. 120-164, 1977.

- LEBLANC, C. G.; NGUYEN, N. Cues used by costumers evaluating corporate image in service firms: An empirical study in financial institutions. **International Journal of Service Industry Management**, v.7, n.2, p. 44-56, 1996.
- MACEDO, M. A. S.; CIPOLA, F. C.; FERREIRA, F. R. Análise do desempenho organizacional sob as perspectivas socioambiental e de imagem corporativa: um estudo apoiado em DEA sobre os seis maiores bancos no Brasil. **Revista de Gestão USP**, v. 15, n. especial, p. 1-16, 2008.
- MARTINEAU, P. Sharper focus for the corporate image. **Harvard Business Review**, v. 36,n. 6, p. 49-58, Nov.-Dec., 1958.
- MIGUEL, L. A. P.; BRUNSTEIN, J. Focus Empreendimentos: o resgate da credibilidade. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 2, p. 377-389, 2010.
- MONTEIRO, R. S. TEIXEIRA, M. L. M. O papel da confiança na concessão de crédito para empresas em recuperação. **Revista de Administração Mackenzie - RAM**, v. 10, n. 1, p. 58-89, 2009.
- SCHWARIGER, M. Components and parameters of corporate reputation – an empirical study. **Schmalenbach Business Review**, v. 56, p. 46-71, 2004.
- SHARMA, S. **Applied multivariate techniques**. Nova York: John Wiley & Sons Inc., 1996.
- TOMAZ, J. C.; BRITO, E. P. Reputação corporativa: construtos formativos e implicações para a gestão. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**, v. 14, n. 2, p. 229-250, 2010.
- VAN HEERDEN, C.H.; PUTH, G. Factors that determine the corporate image of South African banking institutions: An exploratory investigation. **International Journal of Bank Marketing**, v. 13, n.3, p. 12-17, 1995.
- VIEIRA, P.R.C. **Imagem e reputação do Banco Central: relação entre percepção de desempenho e compromisso institucional**. Tese de Doutorado (Administração), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Rio de Janeiro, 2003.
- VIEIRA, P.R.C.; FREITAS, J.A.S.B.; SILVA, A.C.M. Imagem e reputação da autoridade monetária: uma metodologia alternativa para avaliação da credibilidade do Banco Central. **Economia e Gestão**, v.4, n.8, p.79-97, dez., 2004.
- VIEIRA, P.R.C.; RIBAS, J.R. **Análise multivariada com o uso do SPSS**. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna Ltda., 2011.
- WEBER, M. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. São Paulo: Martin Claret, 2001.