doi:10.12662/2359-618xregea.v14i2.p79-96.2025

ARTIGOS

ASPECTOS QUE INFLUENCIAM A EFICIÊNCIA, A EFETIVIDADE E A INTEGRIDADE DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

ASPECTS INFLUENCING THE EFFICIENCY, EFFECTIVENESS, AND INTEGRITY OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS

Simone Maiolino
simone.maiolino@ufms.br
Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Auditora do Estado de MS e proprietária da Scienza Arquitetura e Engenharia Diagnóstica LTDA. Campo Grande - MS - BR.

Yasmin Casagranda
yasmin.casagranda@ufms.br
Pós-Doutora, Doutora e Mestre em Administração pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Professora Adjunta na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), coordenadora do curso de Administração da ESAN/UFMS e docente permanente do Programa de Pós-Graduação Mestrado Profissional em Administração Pública Profiap/ESAN/UFMS. Campo Grande - MS - BR.

RESUMO

O presente artigo objetivou identificar os aspectos que mais contribuem para a eficiência, efetividade e integridade dos sistemas de controle interno (SCI) e, consequentemente, da própria administração pública. Para isso, foi realizada uma revisão sistemática de literatura, utilizando a busca de termos relacionados ao assunto nas bases de dados *Web of Science* e *Scopus*, aplicando-se, posteriormente, critérios de inclusão e exclusão que resultaram em 13 artigos qualificados. Após a seleção dos artigos, procedeu-se à análise de cada um deles. Os resultados mostraram que são diversos os aspectos que contribuem para o bom desempenho do SCI, entre eles, a capacitação dos servidores, o monitoramento e a avaliação de riscos. Além disso, o comprometimento da alta gerência e a autonomia do setor de controle interno também se destacam como elementos-chave. Por meio das análises, concluiu-se que o aperfeiçoamento dos aspectos identificados é fundamental para fortalecer o SCI e aprimorar a governança pública.

Palavras-chave: controle interno; eficiência; efetividade; integridade; administração pública.

ABSTRACT

The present article aimed to identify the aspects that most contribute to the efficiency, effectiveness, and integrity of internal control systems (ICS) and, consequently, to the public administration itself. To this end, a systematic literature review was conducted, searching for terms related to the subject in the Web of Science and Scopus databases. Inclusion and exclusion criteria were then applied, resulting in 13 qualified articles. Following the selection process, each article was analyzed. The results revealed that various factors contribute to the effective

performance of ICS, including staff training, risk monitoring, and evaluation. Moreover, senior management's commitment and the autonomy of the internal control department also stand out as key elements. Based on the analyses, it was concluded that improving the identified aspects is essential to strengthening ICS and enhancing public governance.

Keywords: internal control; efficiency; effectiveness; integrity; public administration.

1 INTRODUÇÃO

A compreensão do papel do controle interno no sistema de administração passa primeiro pela compreensão da função da administração estatal (Tatarova, 2020). Os atos de administração, seja pública, seja privada, devem ser voltados ao interesse dos proprietários do bem administrado. No caso da área pública, os proprietários são a população e o grande interesse a ser satisfeito são os anseios e as necessidades dos cidadãos (Di Pietro, 2020).

Entretanto, a qualidade dos serviços e o correto investimento dos recursos, por meio de políticas públicas e de investimentos que atendam à comunidade, em especial aos mais necessitados, podem ser negativamente afetados por uma administração ineficiente ou até mesmo corrupta, criando diversos entraves ao desenvolvimento e afetando, especialmente, as populações mais vulneráveis (Barros, 2020).

Assim, formas de controle interno tornam-se ponto-chave para uma boa gestão pública, visto que compõem o processo de tomada de decisão e integram a fase final do processo de gestão, cuja base é o mecanismo de feedback (Tatarova, 2020). Antigamente, os órgãos de controle interno eram vistos com desconfiança pelos gestores, sendo considerados como meros opressores. Atualmente, entretanto, são reconhecidos como auxiliares da gestão, uma vez que atuam na fiscalização de forma colaborativa, sendo valorizados como parceiros que contribuem para a eficácia das ações governamentais (Rocha *et al*., 2022).

Como explica o Tribunal de Contas da União (Brasil, 2020), os controles internos representam os procedimentos conduzidos pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, com o intuito de oferecer segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos relacionados à utilização econômica, eficaz e eficiente dos recursos públicos, à confiabilidade das informações financeiras e de desempenho, bem como à conformidade com as leis e os regulamentos.

Para oferecer essa segurança razoável de que os objetivos da administração pública serão atingidos, o controle interno deve analisar os riscos aos quais o órgão ou a entidade está exposto, a fim de impedi-los ou mitigá-los. Riscos são eventos que podem gerar impacto negativo na consecução dos objetivos da organização, podendo impedir a criação de valor ou até mesmo destruir um valor já existente (COSO, 2007).

A relevância dessas ações é tamanha que, em 2011, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) recomendou o aprimoramento das formas de atuação do SCI no Brasil, em especial com a adoção da abordagem baseada em riscos (Silva *et al*., 2021).

O Instituto dos Auditores Internos - IIA divide as responsabilidades dos controles internos em uma estrutura de três linhas: a 1ª linha, composta pelos gestores operacionais, é responsável por executar ações para atingir os objetivos organizacionais, gerenciar os riscos e garantir a conformidade nas suas atividades; a 2ª linha, formada por funções especializadas como gestão de riscos e compliance, oferece suporte e monitoramento, desenvolvendo e aprimorando processos de controle interno e de gestão de riscos, além de analisar sua eficácia; a 3ª linha mantém uma postura independente, realizando avaliações objetivas e comunicando à alta gestão sobre a adequação e a eficácia da governança e dos controles internos (IIA, 2020).

O sistema de controle interno (SCI) é o funcionamento integrado de todos essas

atividades de controles administrativos. Diante da importância e da complexidade desse sistema, buscou-se identificar qual ou quais aspectos mais contribuem para a eficiência, efetividade e integridade do controle interno e, por consequência, da própria administração pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE INTERNO

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO, o controle interno é um procedimento conduzido pela estrutura de governança e administração, bem como outros profissionais da organização, com o objetivo de garantir uma segurança razoável em relação à consecução dos objetivos relacionados às operações, divulgações e conformidade (COSO, 2013). Dessa forma, o controle interno é uma importante ferramenta na busca pela eficiência da gestão administrativa, seja ela pública, seja privada.

O conceito também é abordado *pela International Organization of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI, uma organização internacional que reúne instituições de auditoria governamental. Para ela, o controle interno é um processo integrado, realizado pela administração e pelos colaboradores, com a finalidade de mitigar riscos e garantir uma segurança razoável de que, na busca pela missão da organização, os seguintes objetivos serão atingidos (INTOSAI, 2007):

a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
b) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano;
c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (*compliance*);
d) cumprimento das obrigações de *accountability*.

O controle interno é um mecanismo de apoio à gestão, que assegura, de forma razoável, a eficácia e a eficiência dos negócios, a confiabilidade dos relatórios financeiros e a conformidade com leis e regulamentos (COSO, 2013). Otoo, Kaur e Rather (2023) confirmam que os componentes do SCI promovem eficiência operacional, eficácia e vantagem competitiva às organizações públicas.

Chen *et al.* (2015) relatam que diversos estudos investigam as consequências econômicas do controle interno, evidenciando que empresas que apresentam fraquezas nesse sistema enfrentam um custo de capital mais alto e maior dívida pública e privada em comparação com aquelas que apresentam um controle mais robusto. Por influenciar o comportamento da gestão, o controle interno é geralmente consistente com melhores relatórios financeiros, maior qualidade de ganhos, redução de acréscimos discricionários e gestão de estoques mais eficientes (Chalmers; Hay; Khlif, 2018).

Estabelecer procedimentos destinados a fornecer segurança nos processos desenvolvidos no que se refere à confiabilidade das informações, à eficiência das operações e ao *compliance*, é próprio da estrutura de controles internos (AFEAM, 2019). No contexto da administração pública, o termo *compliance* refere-se ao respeito às leis e às normas em vigor, além de alinhamento com as políticas de gestão e controles internos e externos, para garantir conformidade com o ambiente regulatório. Trata-se de práticas adotadas para reduzir os riscos de penalidades por irregularidades cometidas e assegurar idoneidade e preservação da boa imagem do órgão perante a sociedade (CG-DF, 2024).

A redução da assimetria de informações e o aumento da transparência também estão ligados à atuação do controle interno (Chen *et al*., 2015), aproximando a gestão do cumprimento das obrigações de *accountability*. Esse termo é associado ao princípio da responsabilização e à obrigação de prestar contas, cujo principal objetivo é a transparência na gestão (Fonseca; Jorge; Nascimento, 2020). A *accountability* é um elemento importante para a boa governança, exigindo que sejam prestadas contas pelas decisões ou ações

tomadas, com o objetivo de evitar o abuso de poder e outros comportamentos inadequados (Cameron, 2004).

Para o Conselho Nacional de Controle Interno - Conaci, a expressão "controle interno" engloba o conjunto de políticas, procedimentos e atividades que uma organização adota para gerenciar seus objetivos, mediante o tratamento dos riscos associados a eles. Isso envolve a implementação de métodos, ações e medidas coordenadas para assegurar que a alocação dos recursos resulte em melhores resultados (Cruvinel; Ribeiro; Oliveira, 2022).

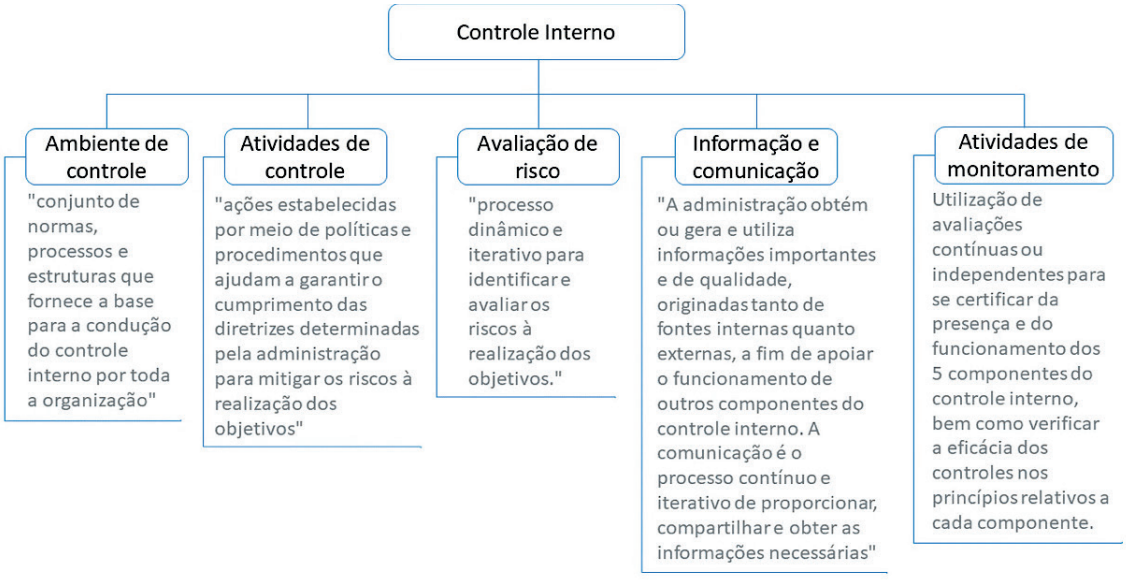
Cabe ressaltar que existem, ainda, outras expressões que são utilizadas, frequentemente, como sinônimos de controle interno, são elas: Sistema de Controle Interno (SCI) e Auditoria Interna. Entretanto, enquanto o controle interno (ou controle administrativo) é o controle rotineiro adotado por qualquer organização, o SCI é um sistema organizado que controla toda a atuação governamental e, por fim, a Auditoria Interna é uma das técnicas próprias do SCI (Calixto; Velázques, 2005).

A Estrutura Integrada do Controle Interno, elaborada pelo COSO, especifica cinco componentes do referido sistema, conforme Figura 1 (COSO, 2013).

O ambiente de controle é composto por normas, processos e estruturas que orientam a condução do controle interno na organização. Ele abrange integridade, valores éticos, governança, estrutura organizacional, delegação de responsabilidades, gestão de talentos e mecanismos de incentivos e recompensas por performance (COSO, 2013). O ambiente de controle pode ser refletido na cultura da empresa, nos valores éticos, na filosofia e no estilo operacional, na estrutura organizacional e nas políticas e procedimentos de recursos humanos (Chan; Chen; Liu, 2020).

As atividades de controle, por sua vez, são ações que visam garantir que as diretrizes da administração sejam seguidas e que os riscos sejam mitigados. Essas atividades ocorrem em todos os níveis da entidade, em diferentes estágios dos processos administrativos, podendo ser de natureza preventiva ou de detecção, podendo incluir autorizações, verificações, reconciliações, revisões de desempenho, entre outras (COSO, 2013). Essas atividades são um componente importante do controle interno, podendo efetivamente melhorar a qualidade da contabilidade, reduzir a assimetria das informações e ter um impacto positivo nos programas corporativos, incluindo projetos de

Figura 1 - Os cinco componentes do controle interno



Fonte: elaborado pelas autoras com base no COSO (2013).

inovação e de desempenho da gestão (Chan; Chen; Liu, 2020).

A avaliação de riscos é um processo dinâmico e contínuo que identifica e avalia os riscos aos quais a organização está exposta, considerando as tolerâncias estabelecidas. Esse processo é fundamental para determinar como os riscos serão gerenciados. Para isso, é necessário primeiro estabelecer objetivos claros ligados aos diferentes níveis da entidade, permitindo identificação e análise adequadas dos riscos (COSO, 2013). Além da avaliação, o COSO II também trata sobre a resposta aos riscos, que pode consistir em evitar, reduzir, compartilhar e aceitar, com a finalidade de obter um risco residual compatível com o apetite ao risco da gestão (COSO, 2007).

Com relação à informação e à comunicação, a primeira refere-se aos dados importantes e de qualidade que a administração obtém, gera e utiliza, tanto de fontes internas quanto externas, para apoiar o funcionamento dos outros componentes do controle interno. A segunda (comunicação) é o processo contínuo e iterativo de fornecer, compartilhar e obter essas informações, envolvendo a transmissão de informações e garantindo que elas fluam adequadamente (COSO, 2013).

Por fim, o monitoramento avalia o desempenho dos sistemas de controle interno por meio de avaliações contínuas, independentes ou uma combinação de ambas, visto que os principais métodos de monitoramento incluem gerenciamento regular, atividades de supervisão, contabilidade de responsabilidade, auditorias periódicas, sistemas de detecção de fraudes e outras ações (Chan; Chen; Liu, 2020). Os resultados são avaliados com relação aos critérios pré-estabelecidos e, havendo a identificação de falhas no controle, os responsáveis são comunicados para que sejam tomadas medidas corretivas (COSO, 2013).

3 EFICIÊNCIA, EFETIVIDADE E INTEGRIDADE

Os sistemas de controle interno visam garantir a eficiência e a efetividade da gestão administrativa (Zatsarinnaya *et al*., 2021). Entende-se, portanto, que um SCI que atinge esse objetivo, também possui essas duas características, ou seja, um controle interno que proporciona eficiência e efetividade à gestão é um controle interno eficiente e que possui efetividade.

Enquanto a eficiência se concentra no processo e na otimização dos recursos, a efetividade está focada nos resultados e no sucesso em longo prazo. Assim, concentrar-se apenas na eficiência, em detrimento da efetividade, pode ser limitante e perigoso (Najar, 2020).

Os dois conceitos devem ser combinados para desenvolver uma organização de sucesso, pois alcançar a eficiência geralmente resulta na obtenção de eficácia e, como resultado, as capacidades e a produtividade da organização podem ser maximizadas (Najar, 2020).

A integridade, por sua vez, pode ser entendida como o conjunto de mecanismos institucionais que buscam garantir que a administração pública permaneça fiel ao seu propósito principal de fornecer os resultados esperados pela população de maneira adequada, imparcial e eficiente. Assim, a integridade de uma instituição depende da qualidade de sua gestão interna, que deve ser capaz de mobilizar recursos e estrutura para alcançar seus objetivos por meio de uma organização racional e processos eficientes (CGU, 2015).

Assim, ainda que os três conceitos sejam distintos, todos convergem para o mesmo objetivo, que é melhorar qualidade e os resultados das operações e dos processos da administração pública. Existe também uma interdependência, visto que a falta de um pode comprometer o resultado dos outros. Os três termos também podem ser entendidos como métricas fundamentais para medir o desempenho da organização, uma vez que a eficiência mede o uso dos recursos, a efetividade mede o alcance dos resultados, e a integridade assegura a aderência das ações administrativas aos objetivos institucionais.

4 MÉTODO

As revisões de literatura podem ser enquadradas em dois tipos distintos, conforme os procedimentos adotados na sua condução e a maneira como seus resultados são apresentados, podendo ser narrativas ou sistematizadas. As narrativas mostram amplamente o desenvolvimento de um assunto, de modo rápido e não sistemático, enquanto as sistemáticas respondem a uma pergunta específica, por meio de um método claro e reproduzível. (Cavalcante; Oliveira, 2020). Na presente pesquisa, foi adotada a revisão de literatura sistemática, que exige um método rígido para seu desenvolvimento, com base em um protocolo a ser cumprido com rigor. O método deve ser explícito e reproduzível, de forma a viabilizar uma busca sistematizada das publicações pertinentes ao assunto estudado (Casarin *et al*., 2020).

Para a busca, foram identificadas as principais palavras-chave e elencada a seguinte *string: (“civil service” OR “government” OR “public administration” OR “public service”) AND (“internal control”) AND (“efficiency” OR “effectiveness” OR “integrity”).*

A utilização de repositórios e de indexadores digitais é uma prática que facilita, sobremaneira, o acesso à produção científica de qualidade, por isso, na presente pesquisa, foram consultadas duas das principais bases de dados internacionais: *Scopus* e *Web of Science* (Almeida; Gracio, 2019).

A primeira base retornou 145 resultados e a segunda 107. Posteriormente, foram aplicados os seguintes critérios de inclusão e exclusão dispostos no quadro 1:

Quadro 1 - Critérios de inclusão e exclusão da pesquisa bibliográfica

Inclusão	**Exclusão**
Artigos	Livros, capítulo de livros, publicações em conferências científicas.
Estudos sobre Administração Pública, Business, Management and Accounting e controle interno.	Conteúdo não alinhado às áreas de interesse
Publicados entre 2018 e 2023	Artigos indisponíveis
Publicados em português, inglês ou espanhol	Artigos duplicados

Fonte: dados da pesquisa.

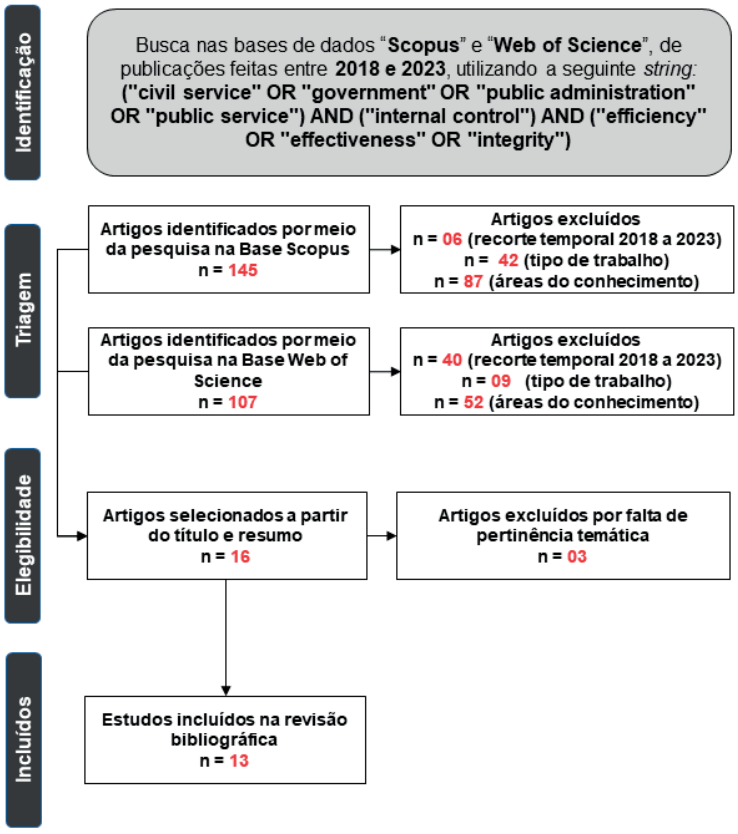
O critério de exclusão “conteúdo não alinhado às áreas de interesse” apresentou, majoritariamente, os seguintes temas, não correlacionados ao controle interno na administração pública: educação, tecnologia e inovação, gestão financeira e sistema financeiro não relacionados à área pública.

Após a aplicação dos critérios de inclusão e exclusão, restaram 16 artigos, que foram lidos na sua integralidade, com o objetivo determinar a relevância de cada um para a pesquisa.

Dos 16 artigos, três revelaram não guardar pertinência temática com este estudo: um, por abordar o controle interno apenas sob a égide do controle social, e outros dois por tratarem, exclusivamente, do controle interno relativo à contabilidade pública ou privada. Os três foram, portanto, excluídos.

Dessa forma, 13 artigos passaram por todas as etapas e foram qualificados. As quantidades e as etapas de avaliação podem ser observadas no fluxograma apresentado na figura 2.

Figura 2 - Fluxograma de seleção de artigos do portfólio



Fonte: elaborado pelas autoras.

Os 13 artigos utilizados nesta pesquisa bibliográfica estão dispostos no quadro 2 e abrangem 9 países. O país dominante, no qual a maioria dos estudos foi realizada, é o Brasil, contando com quatro estudos. Dois estudos são referentes à Malásia, e os demais foram conduzidos nos seguintes países: Gana, Iraque, Sérvia, Indonésia, Kosovo, África do Sul e Espanha.

Os artigos brasileiros qualificados abordaram o controle interno nos seguintes estados: Santa Catarina, Ceará, Minas Gerais e São Paulo. Com relação ao ano de publicação, 3 artigos foram publicados em 2019, 4 em 2020, 5 em 2021 e 1 em 2023.

Quadro 2 - Lista dos artigos qualificados na pesquisa realizada nas bases de dados Scopus e Web of Science, após aplicação de todos os critérios de inclusão e exclusão

Nº	Artigo	Contexto
1	Sistema de integridade local no Brasil: análise dos atores internos em pequenas cidades de Santa Catarina (De Bona, 2022)	O artigo analisa o Sistema de Integridade Local em 282 municípios Catarinenses com menos de 100 mil habitantes.
2	Avaliação do Controle Interno e Tamanho dos Órgãos sob Jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará (Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021)	O estudo analisa dados das autoavaliações dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), como o objetivo de avaliar o controle interno desses órgãos

3	Determinantes da Conformidade com o Controle Interno em Organizações Públicas; Utilizando Controles Preventivos, Detectivos, Corretivos e Diretivos. (Lartey *et al*., 2019)	Avalia o impacto dos 4 tipos de controle (detecção, preventivos, corretivos e diretivos) na qualidade e conformidade nos órgãos públicos de Acra, Gana
4	Corrupção na educação superior pública? Estudo das Ifes de Minas Gerais. (Oliveira; Cruz, 2021)	Analisa de que forma o ambiente organizacional se configura para o combate à corrupção, tendo como base a instauração de processos administrativos disciplinares (PADs)
5	Elementos que impactam a qualidade do planejamento orçamentário dos municípios do estado de São Paulo. (Speeden; Perez, 2020)	O trabalho explora fatores que têm relação com a qualidade do planejamento orçamentário, incluindo o controle interno.
6	Governança corporativa e seu impacto na eficiência do controle interno em instituições governamentais sem fins lucrativos: um estudo exploratório. (Ismail; Kathim; Al-Kanani, 2023)	A pesquisa realizada no Iraque, que analisou a importância de 15 variáveis do controle interno, que poderiam contribuir com a implementação da boa governança corporativa.
7	Elementos que podem levar à corrupção: um estudo de caso na Agência de Governo da Malásia. (Abdul; Yusoff; Mohamed, 2019)	O artigo investiga elementos que podem influenciar a corrupção nos procedimentos organizacionais que ocorrem na Malásia.
8	Impacto do controle interno em empresas fundadas por unidade do governo autônomo local: O caso da República da Sérvia. (Radovic; Vitomir; Popovic, 2021)	Os autores investigam se a introdução de controles internos poderia ter um impacto na melhoria da governação em empresas de utilidade pública fundadas por unidades de governo autônomo na Sérvia.
9	A minimização de oportunidades poderia prevenir a fraude? Um estudo empírico na perspectiva dos auditores. (Handayani; Kawedar, 2021)	Pesquisa feita na Indonésia, que teve como objetivo analisar a possível minimização de fraudes por meio de métodos de prevenção e detecção, controle interno, política de gestão e integridade da gestão.
10	Uma visão geral sobre o desenvolvimento do controle interno em Entidades do Setor Público: Evidências de Kosovo. (Ujkani; Vokshi, 2019)	Neste artigo, foram analisados os relatórios anuais sobre o funcionamento do sistema PIFC no setor público de Kosovo no período de 2014 a 2017
11	Controle e responsabilidade na gestão da cadeia de suprimentos: Evidências de um município metropolitano sul-africano. (Sibanda; Zindi; Maramura, 2020)	Os pesquisadores analisaram os fatores de risco na cadeia de compras públicas que ameaçam a accountability e como eles podem ser mitigados em um Município Metropolitano da África do Sul.
12	Gênero e sistemas de controlo interno nos governos locais espanhóis. (Gras-Gil; Moreno-Enguix; Henández-Fernández, 2020)	Buscou determinar se os sistemas de controle interno nos governos locais melhoraram por meio da presença de mulheres em cargos de gestão.
13	Impactos da responsabilidade, integridade e controle interno na criação de valor organizacional: Evidências de Empresas Governamentais Ligadas da Malásia. (Said *et al*., 2020)	O estudo examinou o papel da boa governança, mediante os sistemas de integridade corporativa e de controle interno, para a criação de valor das empresas vinculadas ao governo da Malásia.

Fonte: dados da pesquisa.

A análise do contexto dos artigos qualificados demonstra uma relação com densidade entre a atuação do controle interno e o aperfeiçoamento da governança pública ou a diminuição da ocorrência de fraudes e corrupção. Os artigos que avaliaram o SCI não demonstram a adoção de um padrão único de avaliação, visto que cada estudo optou por uma abordagem diferenciada, como a análise a partir dos diferentes tipos de controle interno ou a partir da autoavaliação das próprias entidades.

5 RESULTADOS

Os 13 artigos analisados na revisão sistemática revelaram a existência de diversos aspectos relacionados ao controle interno que podem resultar em uma administração pública mais eficiente, além de promover uma melhor governança, maior conformidade e accountability dos órgãos. Alguns desses aspectos foram condensados em uma nuvem de palavras (figura 3).

Figura 3 – Nuvem de palavras de alguns dos aspectos identificados nos artigos

Fonte: elaborado pelas autoras.

Analisando os resultados evidenciados pela revisão sistemática, foram identificados dez principais aspectos relacionados à eficiência, efetividade e integridade da administração pública, dispostos no quadro 3.

Quadro 3 - Conceito dos aspectos identificados na pesquisa bibliográfica e respectivos autores que fizeram referência a eles

Nº	Aspecto evidenciado	Conceito	Autores que fazem referência ao aspecto evidenciado
1	Capacitação dos servidores	"Cursos, treinamentos, seminários, congressos e assemelhados, internos ou externos, nacionais ou internacionais, presenciais ou a distância que contribuam para o desenvolvimento do SCI, desde que tenham conteúdo compatível com as atribuições de suas funções exercidas e pertinência temática com os objetivos estratégicos definidos" (CGE-MG, 2022).	De Bona, 2022; Gras-Gil; Moreno-Enguix; Henández-Fernández, 2020; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Ismail; Kathim; Al-Kanani, 2023; Oliveira; Cruz, 2021; Sibanda; Zindi; Maramura, 2020

2	Segregação de funções	"Consiste na separação de funções de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações, evitando o acúmulo de funções por parte de um mesmo servidor" (Brasil, 2008).	Gras-Gil; Moreno-Enguix; Henández-Fernández, 2020; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Ismail; Kathim; Al-Kanani, 2023; Oliveira; Cruz, 2021
3	Procedimentos regulatórios próprios, claros e bem definidos	A documentação é um dos princípios do controle interno, assim, as instituições devem manter registros claros de sua estrutura de controle, incluindo objetivos, procedimentos e detalhes relevantes das transações e fatos significativos (Conaci, 2024)	De Bona, 2022; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Ismail; Kathim; Al-Kanani, 2023; Oliveira; Cruz, 2021
4	Avaliação de riscos ou gestão de riscos;	Processo que consiste em identificar, analisar, avaliar, monitorar e tratar potenciais situações ou eventos indesejados, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização (SERPRO, 2022).	De Bona, 2022; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Ismail; Kathim; Al-Kanani, 2023; Oliveira; Cruz, 2021
5	Aplicação de responsabilização (correição)	Dever da Administração Pública de proceder à apuração de infrações administrativas e impor as correspondentes penalidades, ante o cometimento de infrações funcionais, isto é, aquelas que resultam do descumprimento de deveres ou incidência em proibições vinculados às atribuições do cargo, função ou emprego público (CGE-MS, 2022).	Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Ismail; Kathim; Al-Kanani, 2023; Abdul; Yusoff; Mohamed, 2019; Oliveira; Cruz, 2021
6	Monitoramento	Processo de avaliação de controle interno ao longo do tempo a fim de verificar as deficiências e evidenciar a eficácia dos controles internos (dos Santos; de Souza; Hillen, 2013).	Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Ismail; Kathim; Al-Kanani, 2023; Abdul; Yusoff; Mohamed, 2019; Sibanda; Zindi; Maramura, 2020; Ujkani; Vokshi, 2019
7	Comprometimento da alta gerência	Adotar uma atitude de apoio permanente ao controle interno. A postura da alta administração influencia diretamente todos os aspectos das ações gerenciais, sendo o comprometimento dos dirigentes essencial para criar uma atitude positiva em relação ao controle interno. Quando a administração valoriza o controle interno, os demais membros da organização tendem a seguir essa atitude, respeitando os controles estabelecidos. A criação de uma unidade de controle interno, por exemplo, demonstra a importância desse sistema. No entanto, se a alta administração não dá a devida atenção ao controle interno, é provável que os objetivos de controle da organização não sejam alcançados (INTOSAI, 2007).	De Bona, 2022; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Ismail; Kathim; Al-Ka nani, 2021;

8	Estrutura do sistema bem dimensionada e com a quantidade ideal de servidores;	Diante do grau de responsabilidade da unidade de controle interno e da amplitude das atividades a serem desenvolvidas, cabe ao gestor assegurar os recursos humanos, materiais e tecnológicos necessários ao bom desempenho da função. A estrutura dependerá do porte da organização e do volume de atividades a serem controladas. É possível que, em um órgão, apenas um servidor seja capaz de realizar as atividades, enquanto em outras poderá ser necessária à criação de uma equipe (Conaci, 2024).	De Bona, 2022; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021
9	Autonomia do setor (abrangendo estabilidade do servidor e posicionamento adequado do setor no organograma do órgão ou entidade)	Os profissionais do SCI devem ter autonomia profissional, o que não se confunde com ausência de hierarquia. Embora subordinados às normas públicas, eles precisam de prerrogativas como acesso a documentos e informações, além da liberdade para investigar e tomar medidas conforme a legislação, sem sofrer pressões indevidas.	De Bona, 2022; Gras-Gil; Moreno-Enguix; Henández-Fernández, 2020;
10	Canal de denúncias adequado	Utilizar um canal de denúncias adequado e garantir a confidencialidade e a discrição no tratamento das denúncias recebidas, assegurando que todos os registros e procedimentos sigam, rigorosamente, a legalidade desde o início. Emitir orientações para os servidores responsáveis pelo canal sobre o dever de tratar as informações de forma segura, evitando vazamentos, omissões ou falhas no registro, e garantindo o comprometimento com a oficialização das manifestações (Firmino, 2024).	Handayani; Kawedar, 2021; Oliveira; Cruz, 2021.

Fonte: elaborado pelas autoras com base nos autores mencionados.

Entre os aspectos apontados, a capacitação dos servidores foi a mais observada, tendo aparecido em quase 50% das referidas pesquisas, seguido pela prática de avaliação de riscos, a segregação de funções, a utilização de procedimentos regulatórios bem definidos e a aplicação de correções.

De Bona (2022) identificou que a quantidade de recursos humanos alocados nas unidades de controle interno é um elemento relevante e interfere na capacidade de cumprimento das atividades inerentes ao sistema. O autor também observou que, pela fata de contingente, grande parte dos esforços das unidades de controle interno fica voltada para o apoio ao controle externo, em detrimento das demais finalidades constitucionais.

Ainda com relação aos servidores alocados na unidade de controle interno, é importante destacar que a quantidade de pessoal deve ser proporcional ao tamanho do órgão e da demanda a ser atendida. Uma maior eficiência dos controles internos pode estar relacionada à otimização dos recursos financeiros e humanos nessas unidades orçamentárias, indicando que órgãos menos "inchados" poderão ser mais eficientes (Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021).

Atrelada à necessidade de alocação de recursos humanos suficientes está a necessidade de que os gestores conheçam a importância das atividades desempenhadas pelas unidades de controle e as necessidades das referidas unidades. Isso porque a efetiva alocação de recursos em controle depende do nível de prioridade atribuída pelos administradores eleitos, ou seja, da alta gestão, responsável pelas decisões do órgão ou da entidade (De Bona, 2022).

É possível afirmar que o comprometimento da alta gestão é primordial, não apenas para o sucesso do controle interno, mas também para o sucesso da própria gestão. Isso se dá pelo fato de que sistemas de controle interno fortes e atuantes podem proporcionar aumento da renda total, reduzir o nível de endividamento da entidade e desempenhar um papel importante na criação de valor para a organização (Gras-Gil; Moreno-Enguix; Henández-Fernández, 2020; Radovic; Vitomir; Popovic, 2021; Said *et al*., 2020).

Outro aspecto apontado que pode interferir na eficiência do SCI é o nível de qualificação e a experiência dos servidores que desempenham as funções de controle interno. Baixa qualificação pode indicar maior duração das atividades de controle, ou execução inadequada dessas atividades, enquanto uma boa capacitação dos servidores proporciona oportunidades de mitigação de riscos (De Bona, 2022; Sibanda; Zindi; Maramura, 2020).

Além da qualidade dos agentes (capacitação) e da atuação da alta gestão, outros aspectos são amplamente reconhecidos como fundamentais para a eficiência dos SCI, é o caso da segregação de funções e da estabilidade dos agentes de SCI (Gras-Gil; Moreno-Enguix; Henández-Fernández, 2020). Podem ser citadas, também, a estruturação da análise de riscos, a adoção de um planejamento estratégico almejando a estruturação do SCI, a delegação de competência e a conduta ética (De Bona, 2022; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021).

Ismail, Kathim e Al-Kanani (2023) enumeraram quinze aspectos de controle interno mais relevantes para garantir a implementação de uma boa governança nos órgãos públicos. Entre eles, estão a importância do papel da alta administração, a segregação de funções, o gerenciamento dos riscos e a utilização de procedimentos claros para distribuir poderes e responsabilidades, abrangendo a segregação de funções.

Uma das limitações para o alcance da eficácia pelo sistema é o não cumprimento das recomendações emitidas aos gestores, pelo controle interno, ao longo dos anos. Essa situação resulta em deficiências na efetividade do controle interno, que reduzem a eficácia das atividades da organização e geram perdas financeiras (Handayani; Kawedar, 2021).

Dessa forma, as atividades de monitoramento são um ponto chave para aumentar as possibilidades de êxito da atuação do SCI (Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Ismail; Kathim; Al-Kanani, 2023). Entende-se, também, que um ambiente de controle e monitoramento interno mais rigoroso tornaria menos provável o envolvimento da administração em atividades corruptas e prejudiciais à administração pública (Abdul; Yusoff; Mohamed, 2019).

A responsabilização também pode ser vista como aspecto relevante para a eficácia do SCI, visto que ela possui uma relação significante e negativa com a corrupção, o que pode indicar que os indivíduos - ao saberem que sofrerão sanções caso pratiquem desvios de conduta - tendem a desempenhar suas atividades dentro da conformidade (Abdul; Yusoff; Mohamed, 2019; Handayani; Kawedar, 2021).

Se a eficácia do sistema de controle interno for alta, a oportunidade para o perpetrador cometer fraude será menor. Entretanto, o método de prevenir e detectar atos fraudulentos, isoladamente, não é capaz de minimizar a oportunidade para o fraudador (Handayani; Kawedar, 2021).

A responsabilização é uma parte do controle interno corretivo que possui uma forte relação quanto ao combate à corrupção (Abdul; Yusoff; Mohamed, 2019). Com relação ao tema, Oliveira e Cruz (2021) apontam aspectos

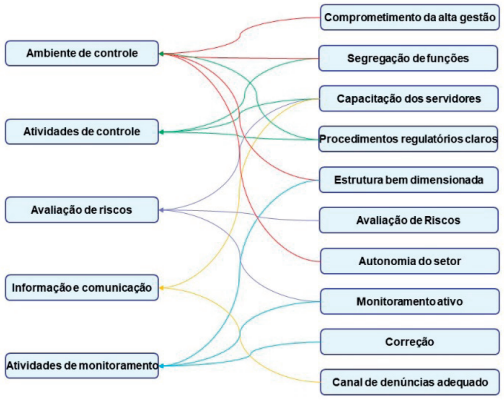
que geram maior dificuldade para as atividades de prevenção e de combate à corrupção, entre elas o corporativismo, a falta de capacitação dos servidores, o acúmulo de tarefas (falta de segregação de funções), a ausência de unidade de correição e a postura reativa das ouvidorias e das comissões de ética e integridade.

Outros aspectos também foram evidenciados na pesquisa, porém em menor frequência. Por exemplo, Gras-Gil, Moreno-Enguix eHenández-Fernández (2020) relatam que a transparência influencia o nível de qualidade do controle interno. Também demonstram que locais que possuem mais recursos e maior igualdade de oportunidades entre homens e mulheres são capazes de implementar melhores sistemas de controles internos.

6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Verificou-se que os aspectos potencializadores da eficiência, efetividade e integridade nas organizações públicas podem ser relacionados com os componentes do controle interno, como visto na figura 4.

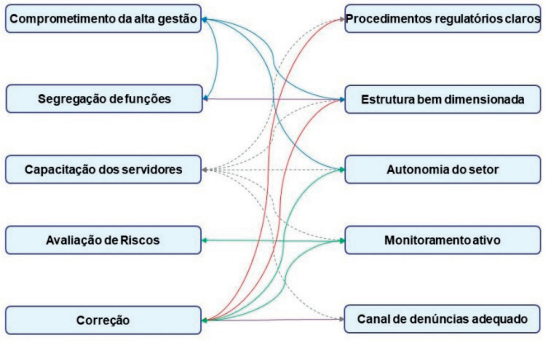
Figura 4 – Relação entre os componentes do controle interno e os aspectos influenciadores da eficiência, efetividade e integridade



Fonte: elaborado pelas autoras com base nos dados da pesquisa.

Além de estarem relacionados com os componentes do controle interno, os aspectos evidenciados também inter-relacionarem-se uns com os outros, como representado na figura 5.

Figura 5 – Aspectos influenciadores da eficiência, efetividade e integridade, inter-relacionados entre si



Fonte: elaborado pelas autoras com base nos dados da pesquisa.

O ambiente de controle é diretamente influenciado pelo comprometimento da alta gestão. Esse elemento é requisito indispensável para a criação de uma cultura organizacional baseada na integridade e em valores éticos. Ademais, a atuação da alta gestão, buscando promover um ambiente de controle robusto, está intimamente ligada à autonomia do setor de controle interno, permitindo que este atue de forma independente e livre de interferências.

Essa independência reforça a eficiência das atividades de controle que, por sua vez, são suportadas por uma estrutura organizacional suficientemente dimensionada para lidar com as demandas da organização. O dimensionamento adequado, com o capital humano proporcional à quantidade e à especificidade das tarefas a serem executadas, viabiliza a correta segregação de funções, uma vez que os servidores não precisariam acumular a execução de tarefas incompatíveis entre si.

As atividades de controle, por sua vez, são fortalecidas pela existência de procedimentos regulatórios claros e bem definidos, que orientem as ações do SCI, evitando incertezas e subjetividades. Esses procedimentos, por sua vez, também se relacionam com o componente ambiente de controle, que é definido como “um

conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização" (COSO, 2013).

O componente informação e comunicação tem uma correlação direta com aspectos como a capacitação dos servidores e a existência de um canal de denúncias adequado. O treinamento contínuo dos servidores garante que eles estejam aptos a realizar suas funções de controle interno com conhecimento e eficiência. Ao mesmo tempo, a implementação de canais de denúncia adequados favorece uma comunicação eficaz dentro da organização, facilitando a identificação de fraudes e irregularidades.

Quanto ao componente de avaliação de riscos, além estar de diretamente conectado ao aspecto de mesmo nome, também encontra relação com o aspecto monitoramento. Esse processo contínuo de identificação e mitigação de potenciais ameaças deve ser acompanhado de um monitoramento, para garantir que os riscos identificados sejam adequadamente gerenciados. A prática de monitoramento permite ajustar continuamente os controles e responder, rapidamente, ao surgimento de novos riscos, garantindo a eficiência e a conformidade do sistema de controle.

O monitoramento, como componente final da estrutura de controle interno, está diretamente ligado à responsabilização e à adequação da estrutura do sistema, assegurando que erros ou falhas sejam detectados de forma tempestiva e que os responsáveis sejam devidamente corrigidos ou responsabilizados. Além disso, a adequação da estrutura do sistema de controle é necessária para permitir que o monitoramento seja realizado de forma eficaz, com recursos e pessoal suficientes para atender às necessidades da entidade.

Com relação à capacitação, esta se relaciona com todos os componentes do controle interno e com os aspectos identificados porque garante que os servidores possuam as habilidades e conhecimentos necessários para executar suas funções de forma efetiva, incentivando a correta segregação de funções, uma boa análise de riscos e o cumprimento dos procedimentos regulatórios. Além disso, facilita a comunicação precisa, assegura o monitoramento contínuo e permite uma atuação mais independente e alinhada com os objetivos da organização, assegurando a conformidade dos processos.

Assim, essas relações formam um ciclo contínuo de aprimoramento, no qual cada um dos aspectos e dos componentes fortalecem uns aos outros, assegurando uma gestão eficiente, efetiva e íntegra.

7 CONCLUSÕES

Este artigo evidenciou os aspectos mais relevantes, segundo a revisão bibliográfica, para a eficiência, efetividade e integridade do sistema de controle interno e, consequentemente, da própria administração pública.

O desenvolvimento e implementação do SCI nos processos de gestão desempenha um papel importante para proporcionar uma boa gestão financeira, transparência e eficácia nas entidades do setor público (Ujkani; Vokshi, 2019). Entretanto, uma fraca atuação dos controles internos torna difícil a detecção antecipada de práticas antiéticas, injustas ou ineficientes (Sibanda; Zindi; Maramura, 2020).

Assim, é necessário garantir não apenas a implementação do sistema, mas também um funcionamento integrado, robusto e eficiente. A partir da pesquisa, entende-se que cada um dos cinco componentes da estrutura do controle interno desempenha um papel fundamental para mitigação de riscos e a promoção de uma gestão pública cada vez mais responsável.

Ao correlacionar os aspectos evidenciados na revisão sistemática entre si, e estes com os componentes da estrutura de controle interno, percebe-se como essas dinâmicas se interligam para fortalecer a governança pública. Juntos, esses elementos formam um SCI robusto, promovendo operações mais eficientes e alinhadas aos objetivos institucionais, assegurando o uso responsável dos recursos.

Estudos futuros poderiam analisar, de forma mais detalhada, o impacto de cada aspecto no aprimoramento do controle interno, além de explorar outros aspectos que não foram abrangidos pelo presente artigo, como a utilização da tecnologia para a padronização e o aperfeiçoamento das atividades de controle; em especial, com o uso da inteligência artificial e de ferramentas de automação.

Além disso, investigar as diferenças do impacto de cada aspecto entre órgãos de diferentes portes e setores da administração pública ajudaria a identificar práticas específicas que poderiam ser replicadas em contextos diversos. A implementação de uma abordagem mais direcionada pode fortalecer ainda mais o SCI, garantindo que ele evolua para atender às demandas crescentes da administração pública.

REFERÊNCIAS

ABDUL, Sharifah Liyana Marissa Malik Syed; YUSOFF, Haslinda; MOHAMED, Nafsiah. Factors that might lead to corruption: a case study on malaysian government agency. **International Journal of Financial Research**, v. 10, n. 3, p. 216-229, May 2019.

AGÊNCIA DE FOMENTO DO ESTADO DO AMAZONAS - AFEAM. **Estrutura de controles internos e conformidade (compliance)**. 2019. Disponível em: https://www.afeam.am.gov.br/wp-content/uploads/2021/08/Estrutura-de-controle-internos-e-conformidade-compliance.pdf. Acesso em: 5 set. 2024.

ALMEIDA, Catia Candida; GRACIO, Maria Claudia Cabrini. Produção científica brasileira sobre o indicador "Fator de Impacto": um estudo nas bases SciELO, Scopus e Web of Science. **Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação**, v. 24, n. 54, p. 62-77, 2019. DOI: http://dx.doi.org/10.5007/1518-2924.2019v24n54p62. Disponível em: https://periodicos.ufsc.br/index.php/eb/article/view/1518-2924.2019v24n54p62. Acesso em: 5 set. 2024.

BARROS, Ana Maria Dinardi Barbosa. Corrupção no Brasil: casos emblemáticos e ações de enfrentamento uma retrospectiva até 2019. **Revista científica do UBM, Barra Mansa**, v. 135, n. 4, p. 861-880, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 5.615/2008**. 2ª Câmara. ACORDAM em considerar legais para fins de registro os atos de concessão a seguir relacionados, conforme os pareceres emitidos nos autos. Brasília, DF, 2008. Disponível em: https://link.ufms.br/epVXc. Acesso em: 5 set. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020**. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União. Brasília, 2020. Disponível em: https://link.ufms.br/eH0Yc. Acesso em: 30 mar. 2024.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 81, 2005.

CAMERON, Wayne. Public accountability: effectiveness, equity, ethics. **Australian Journal of Public Administration**, v. 64, n. 4, p. 59-67, 2004. DOI: http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-8500.2004.00402.x.

CASARIN, Sidnéia Tessmer *et al*. Tipos de revisão de literatura: considerações das editoras do Journal of Nursing and Health. **Journal of Nursing and Health**, v. 10, n. 5, esp., Mar. 2020. Disponível em: https://link.ufms.br/ObpNZ. Acesso em: 22 out. 2023.

CAVALCANTE, Lívia Teixeira Canuto; OLIVEIRA, Adélia Augusta Souto de. Métodos de revisão bibliográfica nos estudos científicos. **Psicologia em revista**, v. 26, n. 1, p. 82-100 jan./abr. 2020. DOI: http://dx.doi.org/10.5752/P.1678-9563.2020v26n1p82-100.

CONTROLADORIA-GERAL DO DISTRITO FEDERAL (CG-DF). **Cartilha de governança e compliance do Distrito Federal**. 2024. Disponível em: https://www.cg.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2021/03/Cartilha-versao-2-SUGOV2.pdf. Acesso em: 5 set. 2024.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS (CGE-MG). Resolução nº 13, de 26 de junho de 2022. Aprova as diretrizes para capacitação de servidores que atuam na atividade de auditoria interna governamental. **Diário Executivo**: ano 130, n. 139, Belo Horizonte, p. 4-5, 8 jul. 2022.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL (CGE-MS). **Manual de Procedimentos Disciplinares**. Campo Grande, 2022. Disponível em: https://link.ufms.br/Exwzz. Acesso em: 5 set. 2024.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Guia de integridade pública**: orientações para a administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF, 2015. Disponível em: https://link.ufms.br/Nwom2. Acesso em: 5 set. 2024.

CHALMERS, Keryn; HAY, David; KHLIF, Hichem. Internal control in accounting research: a review. **Journal of Accounting Literature**, v. 42, n. 1, p. 80-103, 2018. DOI: http://dx.doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002.

CHAN, Kam C.; CHEN, Yining; LIU, Baohua. The linear and non-linear effects of internal control and its five componentes on corporate innovation: Evidence from chinese firms using COSO framework. **European Accounting Review**, v. 26, n. 1, p. 733-765, 22 June 2020.

CHEN, Jun *et al*. Internal Control and Stock Price Crash Risk: Evidence from China. **European Accounting Review, Taylor & Francis Journals**, v. 30, n. 4, p. 125-152, jan. 2015.

CONACI. **Manual do controle interno**. Disponível em https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2022/01/Manual-do-controle-i-nterno.pdf. Acesso em: 5 set. 2024.

COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos**: estrutura integrada: sumário executivo. 2007. Disponível em: https://link.ufms.br/O1Yu8. Acesso em: 5 set. 2024.

COSO. **Controle Interno - Estrutura Integrada**: sumário Executivo. 2013. Disponível em: https://link.ufms.br/61hOf. Acesso em: 30 mar. 2024.

CRUVINEL, Gustavo Alves; RIBEIRO, Aline do Espírito Santo; OLIVEIRA, Álen Rodrigues de. Controle Interno na Gestão Pública Municipal. **Conselho Nacional de Controle Interno**, maio 2022. Disponível em: https://conaci.org.br/noticias/controle-interno-na-gestao-publica-municipal/. Acesso em: 28 out. 2023.

DE BONA, Rodrigo. Local integrity system in Brazil: Analysis of internal actors in small cities of Santa Catarina. **Cadernos Gestao Pública e Cidadania**, v. 27, n. 86, Jan./Apr. 2022. DOI: http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v27n86.82898.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FERREIRA, Glinton José Bezerra de Carvalho; SANTOS, José Glauber Cavalcante dos; VASCONCELOS, Alessandra Carvalho de. Avaliação do Controle Interno e Tamanho dos Órgãos sob Jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). **Administração Pública e Gestão Social**, v. 13, n. 2, abr. 2021.

FIRMINO, Thaiane. **CGE-MS promove palestra sobre recebimento e apuração de denúncias**. Entrevistada: Cássia Monteiro da Silva Burigato Costa, 15 mar. 2024. Disponível em: https://link.ufms.br/apLBf/. Acesso em: 4 set. 2024.

FONSECA, Anabela dos Reis; JORGE, Susana; NASCIMENTO, Caio. O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas instituições de ensino superior. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 2, p. 243-265, mar./abr. 2020. Disponível em: https://

link.ufms.br/ELykm. Acesso em: 4 set. 2024.

GRAS-GIL, Ester; MORENO-ENGUIX, María del Rocío; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, Joaquín. Gender and internal control systems in Spanish local governments. **Gender in Management**, v. 35, n. 5, p. 463-480, 2020.

HANDAYANI, Sri; KAWEDAR, Warsito. Could the minimization of opportunity prevent fraud? An empirical study in the auditors' perspective. **Accounting**, v. 7, n. 5, p. 1157-1166, 2021.

IIA. **Modelo das três linhas do IIA 2020**: uma atualização das três linhas de defesa. 2020. Disponível em: https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf. Acesso em: 31 mar. 2024.

INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. 2007. Disponível em: https://link.ufms.br/Y3C3I. Acesso em: 11 out. 2023.

ISMAIL, mijbil Dway; KATHIM, Ali Manfi; AL-KANANI, Majeed Musa. Corporate governance and its impact on the efficiency of internal control on non-profit government institutions: an exploratory study. **International Journal of Professional Buseness Review**; v. 8, n. 1, p. 1-21, 2023.

LARTEY, Peter Yao; KONG, Yusheng; BAH, Fatoumata Binta Maci; JALADI, Santosh Rupa; AKOLGO, Isaac Gumah. Determinants of Internal Control Compliance in Public Organizations; Using Preventive, Detective, Corrective and Directive Controls. **International Journal of Public Administration**, v. 43, n. 8, p. 711-723, Aug. 2019. Disponível em: https://doi.org/10.1080/ 01900692.2019.1645689. Acesso em: 31 mar. 2024.

NAJAR, B. Efficiency and/or Effectiveness in Managing Organizations. **Journal of Education and Culture Studies**, v. 4, n. 2, p. 131-138, 2020. DOI: https://doi.org/10.22158/jecs.v4n2p131. Disponível em: https://link.ufms.br/i5dBE. Acesso em: 31 mar. 2024.

OLIVEIRA, Jamile Camargos de; CRUZ, Marcus Vinicius Gonçalves da. Corrupção na educação superior pública? Estudo das Ifes de Minas Gerais. **Revista de Administração Pública**, v. 55, n. 6, p. 1295-1311, 2021.

OTOO, Frank Nana Kweku; KAUR, Manpreet; RATHER, Nissar Ahmed. Evaluating the impact os internal control systems on organizational effetiveness. **Journal of Management & Research**, v. 21, n. 1, p. 135-154, 2023. Disponível em: https://link.ufms.br/5Eha4. Acesso em: 5 set. 2024.

RADOVIC, Milan; VITOMIR, Jelena; POPOVIC, Slobodan. Impact of internal control in enterprises founded by local self-government units: the case of Republic of Serbia. **Engineering Economics**, v. 32, n. 1, p. 82-90, 2021.

ROCHA, Sérgio Santana *et al*. Gestão pública: o papel do controle interno no processo de tomada de decisão. **Revista Foco**, v. 15, n. 2, e. 389, p. 1-21, out. 2022. Disponível em: https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/389/366. Acesso em: 4 set. 2024.

SAID, Jamaliah Binti; ALAM, Mahmudul; RADZI, Nurazwani Mat; ROSLI, Mohamad Hafiz. Impacts of accountability, integrity, and internal control on organisational value creation: Evidence from Malaysian government linked companies. **International Journal of Business Governance and Ethics**, v. 14, n. 2, p. 206-223, 2020.

SANTOS, Cerli da Luz dos; SOUZA, Rita Cássia de; HILLEN, Cristina. Controle interno: análise baseada na metodologia COSO em uma empresa de Campo Mourão/PR. *In:* ENCONTRO DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA, 3., 2013, Curitiba. **Anais** [...]. Curitiba, 2013. Disponível em: https://link.ufms.br/h7xtS. Acesso em: 5 set. 2024.

SERPRO. **Política corporativa de gestão de riscos e controles internos**. 2022. Disponível em: https://link.ufms.br/DWp4K. Acesso em: 5 set. 2024.

SIBANDA, Modeni Mudzamba; ZINDI, Beauty; MARAMURA, Tafadzwa Clementine. Control and accountability in supply chain management: Evidence from a South African metropolitan municipality. **Cogent Business and Management**, v. 7, n. 1, 2020. Disponível em: https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1785105. Acesso em: 31 mar. 2024.

SILVA, Dyego Alves da *et al*. Gestão de riscos no setor público: revisão bibliométrica e proposta de agenda de pesquisa. **Revista do Serviço Público**, v. 72, n. 4, p. 824-854, 2021.

SPEEDEN, Eduardo Andrade; PEREZ, Olivia Cristina. Fatores que impactam na qualidade do planejamento orçamentário dos municípios do estado de São Paul. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 12, 2019.

TATAROVA, Tetyana. Conceito e conteúdo do controle na gestão financeira pública. **Entrepreneurship, Economy and Law**, p. 188-194, jun. 2020.

UJKANI, Sead; VOKSHI, Nexhmie Berisha. An overview on the development of internal control in public sector entities: Evidence from Kosovo. **International Journal of Economics and Business Administration**, v. 7, n. 4, p. 320-335, 2019.

ZATSARINNAYA, Elena Ivanovna; MAILYAN, Alexey Armenovich; PRODANOVA, Natalia Alekseevna; SOTNIKOVA, Lyudmila Viktorovna; GUSKOV, Sergey Viktorovich; KOSNIKOVA, Oksana Vladimirovna. Process and risk-based principles of internal control in the organization's management system. **Laplage em Revista**, June 2021. Disponível em: https://link.ufms.br/tPi8G. Acesso em: 31 mar. 2024.

Submetido: 17 set. 2024
Aprovado: 10 mar. 2025