

DESVENDANDO FRONTEIRAS DA CONTABILIDADE: CARACTERIZAÇÃO E ANÁLISE DOS ARTIGOS SOBRE CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO EM PERIÓDICOS NACIONAIS

 <https://doi.org/10.56238/arev6n3-236>

Data de submissão: 19/10/2024

Data de publicação: 19/11/2024

Michelle Geralde Souza Silva

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Santa Cruz:
Ilhéus – BA, Brasil
E-mail: mgssilva@uesc.br
Orcid: <https://orcid.org/0009-0003-5562-5518>

Solange Rodrigues dos Santos Corrêa

Doutora em Ciências Sociais em Desenvolvimento, Agricultura e Sociedade pela Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ)
Universidade Estadual de Santa Cruz (UESC)
Ilhéus-BA, Brasil
E-mail: srscorrea@uesc.br
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6849-8242>

Almeciano José Maia Junior

Doutorando em Direito – UFSC
Professor do DCAC (Departamento de Ciências Administrativas e Contábeis)
Universidade Estadual de Santa Cruz – UESC
Itabuna, Bahia, Brasil
E-mail: ajmaiajr@uesc.br
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8417-8150>

Givaldo Correa dos Santos Neto

Professor Auxiliar do DCAC (Departamento de Ciências Administrativas e Contábeis), Universidade Estadual de Santa Cruz - UESC
Itabuna, Bahia, Brasil
E-mail: gcsantos@uesc.br
Celular: (73) 99154-8399
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7395-3724>

Edenilton Santana

Prof. Esp. Departamento de Ciências Administrativas e Contábeis
Universidade Estadual de Santa Cruz
Ilhéus, Bahia, Brasil
E-mail: edenilton@uesc.br
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6849-8242>

Núbia Aparecida Pinto Coelho

Doutoranda em Educação pela UFSCar.

Professora Assistente do DCAC (Departamento de Ciências Administrativas e Contábeis) na

Universidade Estadual de Santa Cruz,

Itabuna, Bahia, Brasil

E-mail: napcoelho@uesc.br

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3488-8744>

Gustavo da Cruz

Doutor pela ULPGC (Espanha) com Pós-doutorado pela Universidade de Birminghan (Inglaterra)

Docente do Departamento de Ciências Administrativas e Contábeis - DCAC da Universidade

Estadual de Santa Cruz - UESC

E-mail: dacruz7777@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6525-1298>

RESUMO

Este estudo investiga a abordagem do controle interno no setor público na literatura acadêmica nacional na última década. A justificativa do estudo reside na importância do controle interno para a eficiência, eficácia e transparência na gestão de recursos públicos, prevenindo fraudes e corrupção. A literatura revela uma disparidade significativa na quantidade e profundidade das pesquisas sobre controle interno em periódicos nacionais, indicando a necessidade de uma análise mais aprofundada. Deste modo, o objetivo é mapear o panorama atual das publicações sobre controle interno, caracterizando o escopo dos estudos, identificando temas e metodologias predominantes e medindo o impacto dessas pesquisas na academia e na prática. A pergunta central é: "Quais são os principais temas, metodologias e impactos das publicações sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais de contabilidade?" A metodologia inclui a análise bibliométrica de artigos publicados em periódicos nacionais de contabilidade, utilizando critérios específicos de inclusão e exclusão. A coleta de dados envolve a identificação de artigos relevantes em base de dados acadêmica, seguida pela análise de conteúdo para caracterizar os temas e metodologias adotados. Os resultados esperados incluem a identificação de um aumento no interesse acadêmico pelo tema, a caracterização dos principais temas e metodologias utilizadas, e a medição do impacto dessas publicações na prática do controle interno no setor público. Este estudo visa oferecer informações tanto para a academia quanto para a prática profissional, identificando áreas para futuras pesquisas e contribuindo para o fortalecimento das práticas de controle interno e governança pública.

Palavras-chave: Controle interno, Contabilidade pública, Transparência, Accountability.

1 INTRODUÇÃO

A eficiência, eficácia e transparência na gestão de recursos públicos pilares fundamentais para a boa governança e confiança na administração pública. O controle interno no setor público surge como um mecanismo crucial para alcançar esses ideais, desempenhando um papel vital na prevenção de fraudes e corrupção, além de garantir a aplicação adequada dos recursos. Apesar de sua importância indiscutível, a literatura acadêmica revela uma disparidade significativa na profundidade e abrangência das pesquisas sobre controle interno, especialmente quando comparada a outras áreas da contabilidade. Essa observação levanta questões importantes sobre a representação, abordagem e impacto desses estudos no âmbito do setor público.

A fim de ilustrar, na pesquisa bibliométrica acerca do perfil dos artigos publicados sobre controle interno no setor público em jornais nacionais e internacionais, entre 1983 a 2011, Beuren e Zonatto (2014) identificaram 133 artigos científicos indexados na base de dados Scopus. Desse total, somente um havia sido publicado em periódico nacional, a Revista de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas.

Apesar do volume insignificante de publicações em jornais nacionais, os autores observaram o crescente interesse da comunidade científica sobre essa temática ao longo do período de concentração, atingindo seu pico no ano de 2011, com 20 artigos publicados. Além disso, foi identificado que os 133 artigos científicos adquiridos foram publicados em 116 periódicos diferentes, demonstrando que, embora não tenha ocorrido uma continuidade de publicações sobre o tema nos periódicos detalhados, havia um número significativo de periódicos interessados no ceder espaço para o tema. Souza e Crozatti (2020), por sua vez, ao realizar uma pesquisa bibliométrica sobre as funções da controladoria no setor público em comparação com o setor privado em artigos indexados na base de dados Scopus e Web of Science e publicados antes de 2019, destacam que uma predominância de estudos nacionais específicos para o setor privado.

Diante desse contexto, os objetivos desta pesquisa são mapear de forma abrangente o panorama das publicações sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais de contabilidade na última década. De forma específica, busca-se caracterizar o escopo dessas publicações, identificar os principais temas e metodologias adotadas e medir o impacto dessas pesquisas na academia e na prática, além de identificar lacunas que apontem para futuras investigações.

Identificar e analisar essas dimensões constitui o cerne do problema de pesquisa, visando contribuir para o aprimoramento das práticas de controle e gestão pública. Consequentemente, a pergunta de pesquisa que orienta este estudo é: "Quais são os principais temas, metodologias e

impactos das publicações sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais de contabilidade?"

A justificativa para a realização deste estudo reside na sua capacidade de fornecer insights valiosos tanto para o meio acadêmico quanto para a prática profissional. Para acadêmicos, oferece uma análise crítica da literatura existente, destacando áreas para futuras pesquisas. Para profissionais e gestores públicos, os resultados têm o potencial de informar práticas de controle mais robustas, contribuindo para uma gestão pública mais transparente e eficiente. Portanto, ao explorar a fundo o campo do controle interno no setor público, este trabalho promete enriquecer o debate acadêmico e prático, oferecendo diretrizes para o fortalecimento das políticas de controle interno e, conseqüentemente, para a melhoria da governança pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A CONTABILIDADE E OS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTAS DA GOVERNANÇA PÚBLICA

Do parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal (1988)¹, depreende-se que a sociedade civil, também denominada de principal segundo a Teoria da Agência, enquanto detentora do poder e “proprietária” dos recursos públicos, delega aos gestores públicos (agentes) a responsabilidade pela administração dos bens e serviços para promoção do bem estar social. Entretanto, dessa relação entre principal e agente, podem surgir conflitos de interesse (também denominados conflitos de agência), que crescem à medida que mais autonomia têm os administradores públicos e menos informação e controle sobre os recursos públicos têm os proprietários (TCU, 2020).

A Contabilidade, por meio de seus relatórios, reduz essa assimetria informacional, atuando como instrumento de avaliação dos agentes e resguardo do interesse do principal (Machado; Fernandes; Bianchi, 2016). Não por acaso, o registro e divulgação dos relatórios contábeis visam fornecer informações relevantes, confiáveis e tempestivas sobre a entidade pública aos usuários, ou seja, informações úteis para a orientação na tomada de decisão e também para a **prestação de contas e responsabilização (accountability)** (CFC, 2016).

No que concerne a *accountability*, a Lei de Responsabilidade Fiscal visando fomentar a transparência e o controle social, determina a disponibilização, em tempo real e em meios eletrônicos de acesso público, das informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 48, inciso II) (Brasil, 2000). A Lei de Acesso à

¹Art. 1º, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”

Informação, por sua vez, amplia essa prestação de contas para todas as atividades exercidas pelos órgãos e entidades (art. 7º e 8º) (Brasil, 2011).

Com isso, informações referentes às transferências de recursos para estados e municípios, gastos do governo por área de atuação, licitações e contratos administrativos celebrados, entre outros, podem ser obtidos através do Portal da Transparência do Governo Federal criado em 2004 pela Controladoria Geral da União (CGU, 2024), órgão central do Controle Interno no âmbito federal. Cumpre dizer que esse portal da transparência, bem como os portais da transparência dos demais entes federativos, reúnem dados de sistemas de gestão financeira e administrativa, que são utilizados pelos agentes públicos na execução de suas atividades.

Isso posto, essa **transparência ativa** permite o acesso aos dados públicos produzidos ou custodiados pelo governo, independente de requerimento, e instrumentaliza para prevenção e combate à corrupção, em defesa do patrimônio público, não só o controle social, realizado pelos cidadãos, mas também a Unidade de Controle Interno responsável por supervisionar e monitorar os procedimentos de controle interno executados pela gestão do próprio órgão; e os Órgãos do Controle Externo, cuja competência pertence aos representantes da sociedade no Poder Legislativo com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas.

Por esta razão, os procedimentos de controle interno observados pelos agentes públicos no exercício de suas funções têm papel fundamental na divulgação de informações que serão usadas para a tomada de decisão e também para a promoção da *accountability*. Esses procedimentos de controle interno atuam para diminuir a predisposição a erros e fraudes e fornecer garantia razoável, aos interessados, de acesso a informações legítimas e fidedignas (Braga Neto; Vasconcelos; Luca, 2013), promovendo, assim a **confiabilidade** tanto nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais divulgados quanto na gestão do órgão público.

Silva, Echternacht e Silva (2023) defendem que o desenvolvimento de um sistema de controle interno adequado é indispensável para o setor público que necessita aplicar recursos escassos de forma eficiente. Moraes Júnior, Abreu e Melo (2022) explicam que esse sistema de controle interno não só é integrado pelos controles contábeis, mas também pelos controles administrativos focados na eficiência e eficácia das rotinas administrativas das organizações. Assim, o sistema de controle interno, influencia na **capacidade de resposta** do setor público no que diz respeito à satisfação das expectativas de seus usuários em relação à quantidade, qualidade e rapidez dos serviços prestados (TCU, 2020).

Entretanto, cumpre esclarecer que o sistema de controle interno supramencionado diz respeito aos controles internos da gestão de cada órgão e entidade. O controle interno da gestão envolve um conjunto de procedimentos como as rotinas de autorizações de transações e conferências de

informações, entre outros, operados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução das atividades, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos (Brasil, 2016).

Não devem, portanto, ser confundido com as atividades do Sistema de Controle Interno relacionadas no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, nem com as atribuições da auditoria interna, cuja finalidade específica é oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas destinadas ao aprimoramento dos controles internos da gestão (Brasil, 2016).

Dito isso, a accountability, a transparência, a confiabilidade e a capacidade de resposta, nada mais são do que alguns dos princípios da governança para o setor público (TCU, 2020), que tem nos procedimentos de controle interno uma ferramenta capaz de fortalecê-la. Deste modo, o estabelecimento de um sistema de controle interno (ou controle interno da gestão) eficaz, auxilia os gestores públicos atuando de forma preventiva na identificação, tratamento e monitoramento de riscos, como erros, ações antieconômicas e fraudes, viabilizando o alcance dos objetivos das entidades em relação a confiabilidade de relatórios internos e externos, a conformidade na aplicação de leis e regulamentos e a eficiência e efetividade das operações (Braga Neto; Vasconcelos; Luca, 2013; Coso, 2013; Brasil, 2016).

2.2 A EVOLUÇÃO DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE NO CENÁRIO DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Os órgãos de controle surgiram com o Estado Democrático de Direito e a limitação dos poderes do soberano (Bleme; Santos, 2023, p. 16024). No Brasil, no entanto, a fiscalização pelos órgãos de controle interno com foco na execução orçamentária foi exigida, legalmente, somente com a publicação da sexagenária Lei Federal nº 4.320/1964, que regulamentou a contabilidade pública (Moraes Júnior; Abreu; Melo, 2022). Por meio dessa norma, coube ao Poder Executivo o exercício do Controle Interno e ao Poder Legislativo, o Controle Externo no que diz respeito à verificação quanto à probidade da administração, a aplicação do dinheiro público e o cumprimento do previsto na Lei de Orçamento (Brasil, 1964).

Quase três anos depois, o Decreto Lei nº 200/1967, que estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa, determinou que o controle deveria ser exercido em todos os níveis, compreendendo o controle pela chefia competente, na execução dos programas e observância das normas pelos seus subordinados, o controle pelos órgãos próprios de cada sistema no exercício das atividades auxiliares e o controle pelos órgãos de contabilidade e auditoria no que diz respeito a aplicação do dinheiro público e guarda dos bens (Brasil, 1967).

Nessa mesma linha de raciocínio o Modelo das Três Linhas criado pelo *Institute of Internal Auditors*, atualizado em 2020, orienta que todos os agentes públicos responsáveis pela entrega de produtos ou serviços, incluindo os setores de apoio, exercem o papel de primeira linha na responsabilidade pela identificação, avaliação e mitigação dos riscos da atividade. Os papéis de segunda linha cabem aos setores responsáveis, entre eles a Unidade de Controle Interno do próprio órgão, por supervisionar, assessorar e monitorar as atividades de gerenciamento de riscos e procedimentos de controles internos executadas pelos papéis de primeira linha (IIA, 2020).

Já os papéis de terceira linha cabem aos Órgãos Centrais de Controle Interno, as Controladorias, que visam prestar avaliação e assessoria, com base nos pressupostos de independência e objetividade, sobre a adequação e eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e controles internos (IIA, 2020). A Controladoria Geral da União, criada pela Lei Federal nº 10.683 de 2003 representa, atualmente, no âmbito federal, o órgão central do Sistema de Gestão de Risco e Controle Interno, do Sistema de Correição, do Sistema de Ouvidoria e do Sistema de Integridade, Transparência e Acesso à Informação (CGU, 2024).

Retornando um pouco no tempo, com a redemocratização do país, a Constituição Federal de 1988 estendeu aos três Poderes e esferas do governo (federal, estadual e municipal), a manutenção de Sistema de Controle Interno, de forma integrada, incluindo como parâmetro de fiscalização a legalidade, a legitimidade, a economicidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 1988).

A Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, por sua vez, instituída com o objetivo de equilibrar as contas públicas através de uma gestão fiscal responsável e transparente e mediante ações para prevenir riscos e corrigir desvios, ampliou a ação do Controle Interno, atribuindo-lhe, junto ao Controle Externo, a responsabilidade pela fiscalização do cumprimento da referida norma, bem como pelas informações prestadas no Relatório de Gestão Fiscal emitido pelos titulares dos Poderes e dos órgãos (Brasil, 2000).

Para Sousa, Souto e Nicolau (2017, p.159) a Lei nº 4.320/1964 e o Decreto nº 200/1967 sedimentaram os controles mais clássicos de Max Weber e Taylor, com seu foco na burocracia, enquanto a Constituição de 1988 e a Lei Complementar nº 101/2000 reforçaram a necessidade de “institucionalização dos conceitos e práticas para atuação dos sistemas gerenciais na proteção do patrimônio e na busca da eficácia das políticas públicas, especialmente fiscais, entretanto ainda de forma desconectada de uma abordagem prática efetiva”.

2.3 EFICÁCIA NO CONTROLE INTERNO DA GESTÃO SEGUNDO COSO

O *Internal Control - Integrated Framework*, também conhecido como COSO-IC ou COSO I, criado em 1992 pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* com objetivo de orientar as organizações quanto às melhores práticas de controle interno (Coso, 2013), explica que para haver eficácia no controle interno, é necessário a presença e o adequado funcionamento de cinco componentes, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle interno, informação e comunicação e monitoramento.

No contexto de escândalos de corrupção e uso corporativista da máquina pública, a adesão do Tribunal de Contas da União as recomendações da INTOSAI, que já havia absorvido as bases conceituais e de componentes do COSO, alinhou o setor público ao modelo *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, COSO ERM ou COSO II, criado em 2004 para complementar o modelo anterior, com maior ênfase ao processo de gestão de risco, resultando na publicação da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01/2016 (Sousa; Souto; Nicolau, 2017).

Conforme preconizado nesse ato normativo, o ambiente de controle refere-se ao conjunto de normas, processos e estruturas que possibilitam o desenvolvimento do sistema de controle interno na organização (Brasil, 2016). Assim, por exemplo, os valores éticos e o nível de conhecimento e habilidades dos agentes públicos são elementos do ambiente de controle que fornecem base para o entendimento e a execução relacionadas aos procedimentos de controle interno.

Já a avaliação de risco refere-se ao processo permanente de identificação, mensuração e resposta adequada ao risco, ou seja, a decisão por evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar o risco depende do nível desejável de mitigação do risco identificado (Brasil, 2016). As atividades ou procedimentos de controle interno, por sua vez, devem atuar executando ações que mitigam riscos (Brasil, 2016). Entre os procedimentos de controle tem-se a segregação de funções, a restrição de acesso a autorização de transações, as rotinas de verificação das transações quanto à validade e legalidade e de verificação dos registros contábeis quanto à integralidade e exatidão.

Entretanto, para que os procedimentos de controle não sejam realizados apenas de forma reativa a cobranças de órgãos fiscalizadores externos, é necessário que haja comprometimento por parte de cada agente público. Além disso, a informação produzida ou recebida de fontes internas ou externas deve ser difundida em todas as direções (dos níveis hierárquicos superiores aos inferiores e vice-versa e entre níveis hierárquicos equivalentes), devendo ser, entre outras características, atualizada, precisa e acessível (Brasil, 2016).

Nesse sentido, a elaboração de um código de ética e de um manual de procedimentos, a exemplo do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) elaborado pela Secretaria

do Tesouro Nacional (STN), bem como adoção de um Sistema de Informação Gerencial, são ferramentas muito úteis na disseminação de informações e padronização de rotinas internas.

Santana e Behling (2021) aferiram a eficácia da comunicação realizada, por meio da Nota Informativa Especial da 5ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (NIEsp), entre a Unidade de Controle Interno (UCI) e as 36 (trinta e seis) Unidades Gestoras Vinculadas (UGV) espalhadas pelos estados do Paraná e Santa Catarina. Os autores concluíram que a NIEsp, que reúne normas, orientações e interpretações acerca da correta maneira de execução dos procedimentos nas áreas administrativa, contábil e patrimonial, fornece um suporte relevante na forma como os atos são conduzidos pelos agentes públicos e tem participação efetiva na tomada de decisões dos gestores.

Alves *et al* (2020) avaliaram a implementação, resultados e receptividade do Sistema de Acompanhamento da Gestão (SAG) nas atividades de controle interno das Unidades Gestoras (UG) do Comando do Exército Brasileiro. Os resultados apontaram que o sistema desenvolvido é um aliado na geração de relatórios gerenciais que ajudam na tomada de decisão pelo comando das unidades bem como, para a maioria dos respondentes, auxilia nas atividades de controle interno possibilitando a consulta de dados para elaboração do Relatório de Prestação de Contas Mensal, acompanhamento da execução orçamentária referente aos empenhos e o controle patrimonial, entre outros.

Por fim, o último componente (monitoramento) é o responsável por avaliar a eficácia, eficiência, efetividade e economicidade na implementação dos componentes do controle interno a fim de realizar tempestivamente as correções das deficiências apontadas nesse processo (Brasil, 2016). Sua ausência induz a erros recorrentes e, às vezes, de fácil resolução, como os constatados por Gonçalves *et al* (2019) nos relatórios de prestação de contas dos projetos de pesquisa financiados pela Fundação de Apoio à Pesquisa do Distrito Federal (FAPDF).

Para os autores, a ausência de mapeamento das ressalvas cumulativas apresentadas nos relatórios de prestação de contas, aliado a uma comunicação ineficiente sobre procedimentos a serem adotados, impediu a correção de erros relevantes e de pouca complexidade como a não apresentação de três orçamentos para aquisição de bens de capital ou a não apresentação de nota fiscal para comprovar a aquisição do item. Estudos que analisaram a qualidade das práticas de controle interno evidenciadas no Relatório de Gestão dos estados brasileiros Souza Junior e Silva (2016), ou sob a ótica de atores organizacionais Souza, Souto e Nicolau (2017), também revelaram fragilidades dos controles internos, sobretudo, na implementação do monitoramento.

Assim, é importante destacar ainda que, conforme preceitua o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), os cinco componentes supracitados trabalham em conjunto. Portanto, quando ocorre uma ineficiência ou ausência em qualquer um deles, as

organizações não terão um sistema de controle interno (ou controle interno da gestão) eficaz. Deste modo, essa avaliação e aprimoramento dos controles internos deve ser um processo contínuo a fim de assegurar que eles permaneçam adequados ao longo do tempo uma vez que estão sujeitos a não ser mais aplicados da forma como foram planejados ou se tornarem insuficientes para apoiar a realização de novos objetivos (Coso, 2013).

3 METODOLOGIA

O presente estudo tem como objetivo mapear de forma abrangente o panorama atual das publicações sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais de contabilidade, através da análise bibliométrica dos artigos publicados na última década (2013 a 2023). Segundo Beuren e Zonatto (2014) os estudos bibliométricos são utilizados para fornecer evidências a respeito dos estágios de desenvolvimento da literatura, permitindo compreender os casos de sucessos e identificar os principais desafios e, assim, fornecer novas oportunidades de pesquisas.

Para realização da coleta dos dados foi utilizada ferramenta de pesquisa avançada disponível no portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Instrumento de política pública, o portal foi criado pelo governo federal no ano de 2000, com o intuito de democratizar o acesso à informação científica, constituindo, atualmente, um dos maiores acervos mundiais, oferecendo acesso a textos completos disponíveis em mais de 38 mil publicações periódicas, internacionais e nacionais Miranda e Carvalho (2017).

Ao acessar a base de dados escolhida, no mês de abril de 2024, utilizou-se como filtro de busca nos títulos dos periódicos e nos títulos e assuntos dos artigos, publicados, entre os anos de 2013 a 2023, as palavras-chaves “Controle Interno” e “Contabilidade”. Os critérios utilizados resultaram em 108 artigos publicados com enfoque na área contábil ou na gestão pública. Desse total, 6 artigos estavam em duplicidade.

Ao refinar mais a pesquisa, tendo em vista o objetivo deste estudo, foi verificado em quais periódicos os artigos haviam sido publicados e realizada apenas a leitura dos resumos dos artigos publicados em periódicos nacionais. Assim, foram excluídos 3 artigos publicados em periódicos internacionais, 60 artigos científicos sobre controle interno no setor privado e 11 artigos que não condizem com o objetivo do estudo, a exemplo do artigo de Haveroth *et al* (2019) sobre a relação do Locus de Controle Interno e Externo com a resiliência, de acordo com as características sociais dos estudantes de Contabilidade.

Os 28 artigos científicos restantes foram lidos na íntegra e analisados sob uma abordagem quantitativa, com base em indicadores bibliométricos, seguindo as categorias de análise estabelecidas

por Beuren e Zonatto (2014) a fim de identificar o ano de publicação, periódicos em que foram publicados, quantidade de autores por artigo, autores mais prolíferos no período analisado e a concentração das referências bibliográficas. No que diz respeito à tipologia da pesquisa foi adotada a classificação de Raupp e Beuren (2003) quanto aos procedimentos para coleta de dados e à abordagem do problema.

A análise quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto na análise de dados (Raupp; Beuren, 2003). Os dados obtidos foram registrados e tratados por meio do software Microsoft Excel, versão 2016, e demonstrados por meio de tabelas e gráficos. Segundo Soares, Picolli e Casagrande (2018) “a ausência da análise quantitativa descaracteriza a pesquisa bibliométrica, que pode, dependendo do conteúdo, ser classificada como pesquisa bibliográfica”.

Por fim, sob uma ótica qualitativa, os artigos foram analisados quanto ao assunto abordado. Os resultados da pesquisa são apresentados a seguir.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 A ABORDAGEM QUANTITATIVA DOS DADOS

A análise quantitativa dos 28 artigos publicados sobre controle interno no setor público foi realizada com base em indicadores bibliométricos.

A tabela 1 apresenta os periódicos em que os artigos foram publicados e ano de publicação. Ao analisá-la é possível observar que, no período selecionado, os 28 artigos foram publicados em 19 periódicos diferentes e que mais da metade dos periódicos, 11 ao todo (57,89%), só tiveram uma publicação sobre o tema. A Revista Catarinense da Ciência Contábil do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina e a Revista Contemporânea de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, cada uma com 3 publicações, foram os periódicos mais prolíferos.

Além disso, o ano no qual houve mais publicações de artigos científicos sobre controle interno no setor público foi o de 2022, com 5 publicações, seguido pelos anos de 2013 e 2016 com 4 publicações em cada. Em contrapartida, não houve nenhuma publicação no ano de 2023.

| Tabela 1. Relação de Periódicos por Quantidade e Ano de Publicação | | | | | | | | | | | | | |
|--|-----------------------------------|---------------------------------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|---------------------|----|
| Título do Periódico / Instituição | Quali s (2017 - 2020) | Ano de Publicação / Número de Artigos | | | | | | | | | | Total por periódico | |
| | | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 | 28 | 29 | | 30 |
| | | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | | 0 |
| Revista Universo Contábil da FURB - SC | A3 | 1 | 1 | | | | | | | | | | 2 |
| Revista Ciências Sociais em Perspectiva da UNIOESTE - PR | - | 1 | | | | | | | | | | | 1 |
| Revista da CGU | B2 | | | | | | | | 1 | | | | 1 |
| Cadernos Gestão Pública e Cidadania da FGV - SP | A3 | 1 | | | | | | | | | | | 1 |
| Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI - PI | B1 | | | | 1 | | 1 | | | | | | 2 |
| Revista Catarinense da Ciência Contábil do CRCSC - SC | A3 | | | | 1 | | | 1 | | | 1 | | 3 |
| Revista Brasileira de Contabilidade do CFC - DF | B2 | 1 | | 1 | | | | | | | | | 2 |
| Revista Gestão em Análise da Unichristus - CE | B2 | | | | | | | | | 1 | | | 1 |
| Revista Científica Hermes da FIPEN - SP | B1 | | | | | | | | 1 | | | | 1 |
| Revista Científica Acertte da Articulare Editora LTDA - SP | - | | | | | | | | | 1 | | | 1 |
| Revista Mineira de Contabilidade da CRCMG - MG | A4 | | | | 1 | | | | | | | | 1 |
| Revista Contemporânea de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina - SC | A3 | | | 1 | | | 1 | | | | 1 | | 3 |
| Revista de contabilidade e organizações da Universidade de São Paulo - SP | A3 | | | | | | | | 1 | | | | 1 |
| Revista de Contabilidade da UFBA - BA | B1 | | | 1 | | | 1 | | | | | | 2 |
| SINERGIA - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis da FURG - RS | B1 | | | | | | | | | | 1 | | 1 |
| Sociedade, Contabilidade e Gestão da UFRJ - RJ | A3 | | | | | | | | | | 1 | | 1 |
| Revista UNEMAT de Contabilidade da UNEMAT - MT | B2 | | 1 | | | | 1 | | | | | | 2 |
| Revista Brasileira de Administração Científica da CBPC - SE | B3 | | | | 1 | | | | | | | | 1 |
| Revista Paraense de Contabilidade do CRCPA - PA | B3 | | | | | | | | | | 1 | | 1 |
| Total por ano | | 4 | 2 | 3 | 4 | 2 | 2 | 1 | 3 | 2 | 5 | 0 | 28 |

Fonte: Elaborado pelos autores

Seguindo com as análises, foram verificadas as características relacionadas com os autores dos artigos, quais sejam a quantidade de autores por artigo e os autores mais prolíferos no período analisado. Adicionalmente, foi verificado também a titulação dos autores e a instituição representada por eles.

Na tabela 2 constam a quantidade de autores por artigos publicados, predominando artigos escritos por mais de um autor, aproximadamente 78,57%.

Tabela 2. Quantidade de Autores por Artigo

| Quantidade de Autores | Total de Artigo | Incidência |
|-----------------------|-----------------|------------|
| Apenas 1 autor | 6 | 21,43% |
| Com 2 autores | 6 | 21,43% |
| Com 3 autores | 8 | 28,57% |
| Com 4 autores | 7 | 25% |
| Com 5 autores | 1 | 3,57% |
| Total | 28 | 100% |

Fonte: Elaborado pelos autores

No que diz respeito ao perfil dos autores, nos 28 artigos analisados, foram identificados 75 autores diferentes, com pós-doutorado (2); doutorado (24); mestrado (11); mestrado ou doutorado em andamento (17); e especializações (6), ou seja, 80% dos autores possuíam pós-graduação, conforme declarado no artigo, o que revela a qualidade dos artigos produzidos no período. Para os casos em que a titulação não foi declarada no artigo, procedeu-se à consulta realizada na plataforma Lattes do CNPQ, considerando o ano de publicação do artigo em relação à obtenção da titulação dos autores. Os outros 16% dos autores dos artigos eram compostos por bacharéis em ciências contábeis, 8 ao todo, ou com graduação em andamento, 4. Não foi possível identificar a titulação de 3 autores (4%). Entretanto, nenhum destes autores escreveu mais do que um artigo sobre a temática no período analisado.

Na Tabela 3 constam as instituições representadas pelos autores do artigo bem como os estados com maior representatividade, com uma abordagem semelhante à empregada por Eckert *et al* (2014) em sua pesquisa bibliométrica sobre fraudes contábeis. Ao todo foram identificadas 29 instituições representadas pelos autores, haja vista não ter sido possível identificar a instituição de um dos artigos e em dois artigos haver cooperação interinstitucional, de modo que havia duas instituições representadas nesses artigos.

Tabela 3. Instituição de ensino representada pelos autores

| Instituição | UF | Qtd. de Artigo por Instituição | Representatividade por instituição (%) | Representatividade por região brasileira (%) |
|-------------|----|--------------------------------|--|--|
| UNB | DF | 2 | 6,90 | 11,11 |
| UNEMAT | MT | 1 | 3,45 | |
| UFBA | BA | 1 | 3,45 | 22,22 |
| UFC | CE | 1 | 3,45 | |
| UFPE | PE | 1 | 3,45 | |
| UFRPE | PE | 2 | 6,90 | |
| UFPB | PB | 1 | 3,45 | |
| UFRA | AM | 1 | 3,45 | 7,41 |
| UNIR | RO | 1 | 3,45 | |

| | | | | |
|--|----|----|------|-------|
| UFES | ES | 2 | 6,90 | 25,93 |
| FUCAPE | ES | 1 | 3,45 | |
| UFMG | MG | 1 | 3,45 | |
| UNIMONTES | MG | 1 | 3,45 | |
| UERJ | RJ | 1 | 3,45 | |
| FECAP | SP | 1 | 3,45 | |
| UFPR | PR | 1 | 3,45 | 33,33 |
| UCS | RS | 1 | 3,45 | |
| UPF | RS | 1 | 3,45 | |
| PUC SC | SC | 2 | 6,90 | |
| UniVali | SC | 2 | 6,90 | |
| UDESC | SC | 1 | 3,45 | |
| UNOESC | SC | 1 | 3,45 | |
| Universidad Complutense de Madrid | - | 1 | 3,45 | |
| Universidade de Aveiro e Universidade do Minho | - | 1 | 3,45 | N/A |
| Total de Instituições | | 29 | 100% | 100% |

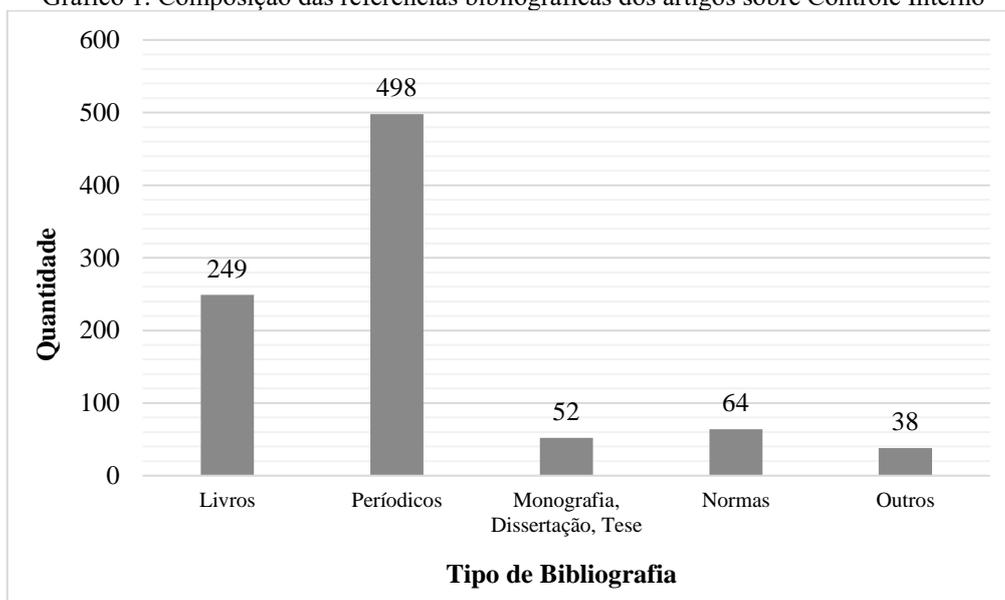
Fonte: Elaborado pelos autores

A partir da análise dos dados, é possível observar que a Universidade de Brasília - UNB, o Centro Universitário da Católica de Santa Catarina em Jaraguá do Sul - UNERJ, a Universidade Federal do Espírito Santo - UFES, a Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI e Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE são as instituições com maior representatividade, com a publicação de dois artigos na última década. Além disso, o estado com maior representatividade é o estado de Santa Catarina, com a publicação de seis artigos (20,69%); seguido pelos estados de Pernambuco e Espírito Santo com três publicações (10,34%) em cada; Minas Gerais e Rio Grande do Sul, com duas publicações (6,90%) em cada.

No que diz respeito à composição e à concentração das referências, nos 28 artigos disponibilizados pelo portal de periódicos da Capes foram encontradas 1.026 referências, sendo o artigo intitulado *The basis for accounting principles*, publicado na *The Accounting Review* da *American Accounting Association* e de autoria de DR Scott, a referência mais antiga (1941).

Após exclusão das referências repetidas entre os artigos, obteve-se 901 referências diferentes compostas por 498 (54,73%) periódicos; 249 (27,36%) livros; 64 (7,03%) normas; e 52 (5,71%) monografias de graduação e especialização, dissertações e teses, com prevalência das dissertações (53,85%), conforme ilustrado abaixo:

Gráfico 1. Composição das referências bibliográficas dos artigos sobre Controle Interno

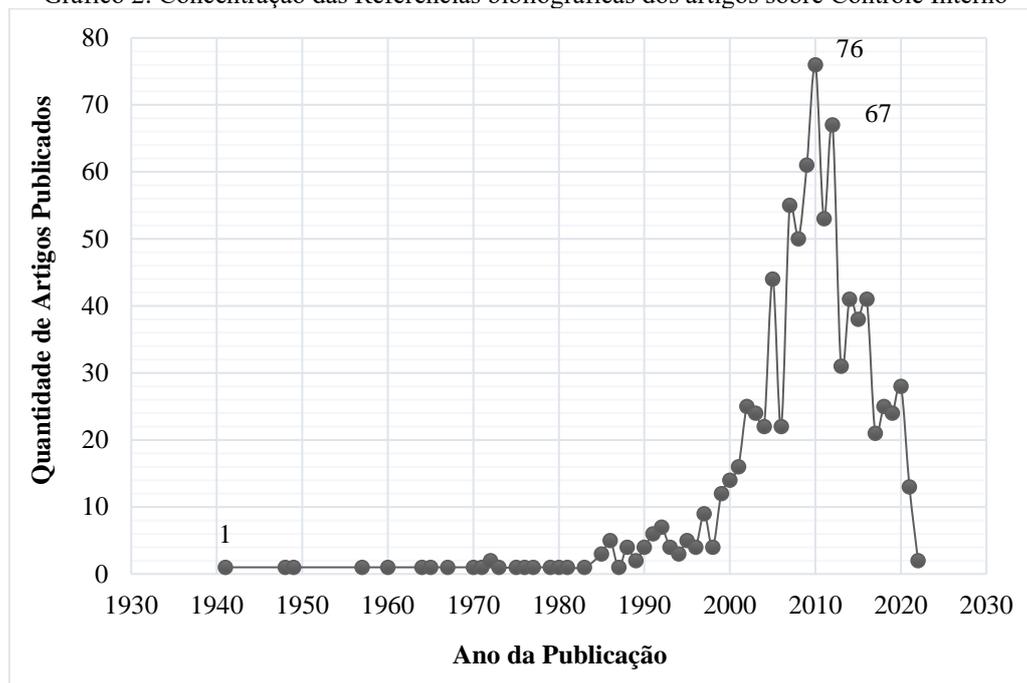


Fonte: Elaborado pelos autores

Esse resultado diverge do encontrado por Eckert *et al* (2014). Embora os autores tenham notado um aumento expressivo da consulta a periódicos em relação aos livros no ano de 2012, concluíram que 35% das referências bibliográficas dos 36 artigos analisados eram compostas por livros e 31% por periódicos. Para os autores, tal circunstância indicava uma abordagem mais conservadora, e não acompanhava o avanço da ciência, uma vez que os livros demoram mais a serem atualizados.

No Gráfico 2 abaixo é possível verificar que o ano de 2010 foi o mais referenciado, com 76 publicações, seguido pelo ano de 2012, com 67 publicações. Através da concentração das referências bibliográficas citadas nos 28 artigos analisados, observa-se uma predominância por uma literatura mais recente haja vista a maior parte das referências, 89,50%, terem sido publicadas após os anos 2000. Por outro lado, esse dado também pode significar o baixo número de publicações, antes dos anos 2000, sobre o tema.

Gráfico 2. Concentração das Referências bibliográficas dos artigos sobre Controle Interno



Fonte: Elaborado pelos autores

Esse resultado converge com o de Beuren e Zonatto (2014), que analisou 132 periódicos internacionais e 1 periódico nacional em seu recorte temporal de 28 anos (1983 - 2011) e apontou o ano de 2010 como o mais citado entre os autores bem como identificou que 49,82% das referências utilizadas referiam-se a artigos publicados no período de 2000 a 2011. No Gráfico 2 acima observa-se também que esse período é o de maior volume de publicações referenciadas, 52,14%.

Por fim, no que diz respeito à tipologia da pesquisa quanto: (i) aos procedimentos para coleta de dados, os autores utilizaram a pesquisa documental (45,95%), pesquisa bibliográfica (29,73%), levantamento (16,22%), estudo de caso (5,4%) e pesquisa participante (2,7%); (ii) à abordagem do problema, 46,43% dos autores optaram pela abordagem qualitativa; 35,71%, pela abordagem quantitativa e 17,86%, pela abordagem mista.

4.2 A ABORDAGEM QUALITATIVA DOS DADOS

Seguindo com as análises, no que diz respeito aos assuntos abordados, a maior parte dos autores (25% dos artigos), concentraram suas pesquisas no período de transição de convergência contábil do setor público aos padrões internacionais. A partir da análise das demonstrações financeiras, notas explicativas e relatórios do Controle Interno, ou ainda sob a ótica de profissionais contábeis, em comparação com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP ou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, os autores verificaram o estágio, o

impacto e os fatores capazes de influenciar na adoção da reforma contábil, bem como estabeleceram índices para medição do *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais.

Em comum, esses estudos destacaram que as inovações trazidas pela reforma contábil tais como o enfoque patrimonial (NBC T 16.1) com a adoção do regime de competência (NBC T 16.5) e a adoção do plano de contas padrão (NBC T 16.5) além da obrigatoriedade de inclusão de Notas Explicativas (NBC T 16.6), permitiria melhorar a qualidade e comparabilidade na evidenciação das informações contábeis patrimoniais para a tomada de decisão, além de majorar a transparência e responsabilização das ações praticadas pelos administradores públicos (Magalhães *et al*, 2013; Tres; Rissardo, 2015; Costa; Nunes; Almeida, 2016; Lemos *et al*, 2018). A existência de uma Unidade de Controle Interno atuante (Tres; Rissardo, 2015; Piccini; Bezerra Filho; Marques, 2022; Mata, 2022), bem como o suporte da alta administração (Mata, 2022; Tres; Rissardo, 2015), foram apontados como algumas das ferramentas de vital importância para o alcance desses resultados.

Entretanto, apesar dos benefícios advindos com a reforma contábil no setor público, a adesão às normas não é tarefa fácil, sobretudo para cidades com população abaixo de cinquenta mil habitantes e que não contam com estrutura física e de pessoal (Costa; Nunes; Almeida, 2016). Os resultados da pesquisa de Braga Neto, Vasconcelos e Luca (2013) revelaram o baixo número de estados, apenas nove, que faziam a evidenciação dos relatórios de Controle Interno, em meio eletrônico, durante a prestação de contas e o baixo índice de atendimento aos dispositivos preceituados na NBC T 16.8 - Controle Interno, contrariando o preceituado pelas boas práticas de governança. O número máximo de evidências do cumprimento da norma foi encontrado no estado do Ceará (24 itens, 40%, atendidos de um total de 60 itens investigados), enquanto que no Pará, não foi constatada nenhuma evidência.

As limitações impostas ao desempenho das atribuições dos profissionais nas Unidades de Controle Interno - UCI, bem como os desafios enfrentados também foram objeto de estudo dos artigos analisados. Moreno *et al* (2017) demonstraram a origem das fragilidades do sistema de controle interno, no estado de Rondônia, com base nas legislações que tratam da institucionalização da Unidade de Controle Interno - UCI. Os autores destacaram a importância de que os regulamentos abordassem questões sobre a subordinação da UCI e forma de contratação a fim de garantir a autonomia e independência dos servidores, evitar as manipulações nas análises e intervenções nas atividades, além de gastos contínuos com treinamento e aperfeiçoamento de servidores não estáveis e sem responsabilização pelos atos praticados.

Bona (2022), por sua vez, mapeou 15 atividades entre as mais executadas pelas 295 controladorias catarinenses, identificadas no rol de 337 atividades da Controladoria Geral da União. Essas atividades estavam distribuídas entre as 6 macrofunções da controladoria: apoio ao controle

externo, auditoria, controle interno, ouvidoria, transparência e correição. Os resultados revelaram que 82% dos prefeitos de 232 municípios de Santa Catarina com até 50.000 habitantes mantêm quantidade insuficiente de recursos humanos para o cumprimento das finalidades institucionais, com unidades composta por somente um servidor.

O autor também identificou que 60% dos esforços de trabalho são aplicados em atividades de apoio ao controle externo, como emissão de parecer sobre diárias ou adiantamento de recurso, em detrimento do apoio à melhoria da gestão e o funcionamento do ciclo anticorrupção proveniente da interação com as demais macrofunções.

Luz, Clazer e Ribeiro (2016) apontaram, entre as dificuldades encontradas pelos controladores internos municipais da região da AMCESPAR - PR, a falta de suporte jurídico com orientações quanto à legislação vigente e sanções aplicáveis para subsidiar as decisões nas atividades de correções e prestações de contas. Os autores também destacaram a subestimação, pelos gestores, da função de assessoramento nas atividades de planejamento e execução orçamentária, com impacto na prestação de contas. Nesse sentido, Cordão e Ramos (2014) sugerem, sob a ótica dos gestores, que a realização de cursos aumentaria a percepção dos mesmos quanto à importância do Controle Interno, bem como a atualização e disseminação de informações.

Ao longo do Referencial Teórico do presente estudo, foi evidenciado as pesquisas de Gonçalves *et al* (2019), Souza Junior e Silva (2016) e Souza, Souto e Nicolau (2017) que destacaram a maturidade dos controles internos implementados em órgãos e entidades públicas em conformidade com os componentes do COSO.

Por fim, apenas dois casos de sucesso foram identificados entre os artigos e também evidenciados ao longo do Referencial Teórico. Esses estudos referiam-se à implementação de ferramentas que agregam valor ao exercício do controle interno como o uso de um manual de procedimentos (Santana; Behling, 2021) e a implantação de um sistema de gestão da informação (Alves *et al*, 2020) a fim de auxiliar na comunicação das Unidade de Controle Interno com a Unidades Gestoras, bem como na tomada de decisão.

Esses resultados corroboram a pesquisa bibliométrica de Beuren e Zonatto (2014) que identificaram que a maioria dos estudos exploraram temas relacionados com as causas de problemas e poucos buscaram analisar os casos de sucesso. Deste modo, deixa-se como sugestão para investigações futuras uma vez que a análise dos casos de sucesso “podem contribuir ao entendimento de como o tema investigado contribui para a melhoria dos processos de gestão pública, bem como as situações que contribuem para ou favorecem a melhoria dos serviços prestados e dos recursos aplicados” Beuren e Zonatto (2014, p. 1153).

5 CONCLUSÃO

O presente estudo investigou a abordagem do controle interno no setor público, por meio da pesquisa bibliométrica. Com base nos critérios de seleção estabelecidos, a pesquisa realizada identificou 88 artigos sobre controle interno publicados em periódicos nacionais entre 2013 e 2023. Esses dados revelam um aumento da produção nacional sobre controle interno na última década, conforme diagnosticado no estudo de Beuren e Zonatto (2014) cuja pesquisa, embora tenha retornado apenas 1 artigo científico sobre controle interno publicado em periódico nacional, entre 1983 a 2011, chamou atenção para o crescente interesse da comunidade científica sobre essa temática ao longo do período analisado, bem como o número significativo de periódicos dispostos a ceder espaço para a temática.

Contudo, o número de artigos publicados ainda é pequeno se comparado à relevância do tema e sobretudo, quando desse total percebe-se maior interesse pelo setor privado (68,18%) em relação ao setor público (37,89%). Esse resultado corrobora o de Souza e Crozatti (2020) que ao investigar sobre as funções da controladoria em ambos os setores identificou a predominância de estudos nacionais voltados para o setor privado.

Em relação à quantidade de autores por artigo, embora tenham sido identificados um total de 75 autores para os 28 artigos, nenhum deles escreveu mais do que um artigo sobre a temática disponibilizado na base de dados da Capes no período analisado. Esse resultado converge com o estudo de Beuren e Zonatto (2014). Em sua pesquisa, somente 4 dos 106 diferentes autores identificados escreveram mais de um artigo sobre esse tema, isto é, 2 artigos. Os autores atribuíram o resultado encontrado ao baixo interesse de pesquisadores pela continuidade de suas investigações sobre o controle interno na área pública.

Na presente pesquisa observou-se ainda que embora esses autores representem instituições de todas as regiões do país, o que equivale a dizer que o estudo é disseminado em todo país (Eckert *et al*, 2014), a região sul tem o maior número de instituições representadas pelos autores (33,33%), seguidos pelas instituições da região sudeste (25,93%) e do nordeste, que apesar de numeroso em estados, figura na terceira posição (22,22%).

No tocante à análise qualitativa dos dados, foram discriminados alguns pontos que merecem atenção para a implementação de um sistema de controle interno eficaz, sobretudo em municípios de pequeno porte, como a necessidade de suporte legal, jurídico e da alta administração, a qualificação dos profissionais e o número adequado de servidores para o cumprimento das atribuições, que não se restringe a assessorar os órgãos de controle externo, mas também aos gestores, inclusive no que diz respeito ao planejamento e a execução orçamentária e as ações para a gestão de risco.

Espera-se com essa pesquisa fornecer insights para a área acadêmica e também contribuir com a prática profissional, ao destacar os pontos que merecem atenção e melhoria haja vista a importância da implementação do sistema de controle interno eficaz para garantir, para além da conformidade com a legislação, a confiabilidade e fidedignidade dos relatórios contábeis, a promoção da eficiência operacional e a salvaguarda do patrimônio do órgão e entidade pública.

REFERÊNCIAS

ALVES, D. B.; CAVALCANTI, A. S.; NASCIMENTO JUNIOR, H. S. do; CEOLIN, A. C. Avaliação da aceitação e uso do sistema de acompanhamento da gestão (SAG) para o controle interno no Exército Brasileiro. *Revista Científica Hermes*, [S. l.], v. 27, p. 274–295, 2020.

BEUREN, I. M.; RAUPP, F. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: Ilse Maria Beuren. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003, v. 1, p. 76-97.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. da S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1135-1164, 2014.

BLEME, N. F.; SANTOS, N. de A. Aspecto substantivo das macrofunções: evidências apontadas pela Controladoria Pública. *Revista de Gestão e Secretariado*, [S. l.], v. 14, n. 9, p. 16022–16042, 2023.

BONA, R. S. de. Mensuração de Capacidade Operacional e Alocação de Recursos Humanos nas Macrofunções da Controladoria Pública Municipal brasileira. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, [S. l.], v. 17, p. 67-88, 2022.

BRAGA NETO, J. G.; VASCONCELOS, A. C. de; LUCA, M. M. M. de. Controle Interno nos Relatórios Anuais dos Estados Brasileiros à Luz da NBC T 16.8. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, São Paulo, v. 18, n. 62, 2013.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2024.

BRASIL. Decreto nº 200/1967, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1998]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 24 jun. 2024

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 24 jun. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 24 jun. 2024

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.html. Acesso em: 24 jun. 2024.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; Controladoria Geral da União. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, DF: MPOG; CGU, 2016. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197. Acesso em: 24 jun. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP - Estrutura Conceitual. Brasília, DF: CFC, 2016. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2024.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. O que é e como funciona o Portal da Transparência do Governo Federal. Disponível em: <https://portaldatransparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona>. Acesso em: 24 jun. 2024.

CORDÃO SOBRINHO, J. P. C.; RAMOS, P. G. . O Controle Interno como Instrumento Auxiliar na Gestão Municipal: Estudo de Caso no Município de Confresa. Revista Unemat de Contabilidade, v. 3, p. 21-36, 2014.

COSTA, A. de J. B.; NUNES, M. V.; ALMEIDA, A. P. de. A aplicação do manual de contabilidade aplicado ao setor público em municípios brasileiros: o caso do município de Cristópolis no estado da Bahia. XII Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade – USP – Contabilidade e Controladoria do Século XXI. São Paulo, 29 a 31 de julho de 2015.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; PEZZI, G. M. Fraudes Contábeis: Caracterização e análise das publicações em periódicos e eventos nacionais de contabilidade. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 10, n. 1, p. 84-103, 2014.

GONÇALVES, R. de S.; GONÇALVES, A. de O.; MARQUES, Álvaro B.; GORDO, L. B. Prestação de contas de projetos de pesquisa: uma análise dos relatórios e dos controles internos em uma fundação de apoio no Brasil. Revista Catarinense da Ciência Contábil, [S. l.], v. 18, p. 1–19, 2019.

HAVEROTH, J.; GANZ, A. C. S.; BILK, A.; SILVA, M. Z. Relação entre Locus de Controle e resiliência de acordo com as características sociais dos estudantes de Contabilidade. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, [S. l.], v. 13, n. 1, 2019.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Modelo das Três Linhas do IIA 2020: Uma atualização das Três Linhas de Defesa. [S. l.], IIA, 2020.

KINZLER, E. C. de S.; MELLO, G. R. de. Influência do controle interno na efetividade da Governança Pública nos municípios paranaenses. Revista Catarinense da Ciência Contábil, [S. l.], v. 22, p. e3389, 2023.

LEMOS, J. P.; LEMOS, L. E. P.; GAMA, J. R.; CALIMAN, D. R. A institucionalização do regime de competência no setor público. Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI, v. 5, n. 1, p. 66, 2018.

LUZ, T. E.; CLAZER, E. A.; RIBEIRO, F. Atribuições e dificuldades dos controladores internos municipais na região da AMCESPAR (PR). Revista Brasileira de Administração Científica, v. 7, p. 1, 2016.

MACHADO, D. G.; FERNANDES, F. C.; BIANCHI, M. Teoria da Agência e Governança Corporativa: Reflexão acerca da Subordinação da Contabilidade à Administração. *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade*, [S. l.], v. 4, n. 10, p. 39-55, 2016.

MAGALHÃES, F. R.; FERREIRA, A. C. S.; SANTOS, C. A. L.; NASCIMENTO, J. C. H. B. NBCASP e IPSAS: Uma análise do processo de convergência sob a ótica do Accrual Basis Accounting. *RBC: Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, DF, v. 201, p. 57-68, 2013.

MATA, R. S. da. Índice de Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais no Setor Público: uma análise dos municípios do Estado do Espírito Santo. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, [S. l.], v. 21, p. e3327, 2022.

MIRANDA, A. C. C.; CARVALHO, A. V. Análise do uso do portal de periódicos da Capes: estudo com os egressos do PPGA/UFRN. *Ponto de Acesso*, v. 11, p. 60-80, 2017.

MORAES JÚNIOR, V. F. de; ABREU, D. A. G. de; MELO, J. F. M. de. A contabilidade e o nível de controle interno municipal. *Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão*, Ibirama, v. 11, n. 20, p. 001-014, 2022.

MORENO, G. C. De L.; SILVA NETO, J. M. da; MIRANDA, L. C.; REIS JÚNIOR, C. da S.; SILVA, F. F. da. Abordagens ao ponto cego da unidade de controle interno nos poderes municipais do Estado de Rondônia. *Revista Unemat de Contabilidade*, v. 6, n. 11, 2017.

PICCINI, A. J.; BEZERRA FILHO, J. E.; RIBAS MARQUES, L. Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais: estágio de adesão dos municípios brasileiros. *SINERGIA - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis*, [S. l.], v. 26, n. 1, 2022.

SANTANA, S. L. T. de; BEHLING, H. P. Comunicação entre controle interno e unidades gestoras vinculadas: uma análise na 5ª inspetoria de contabilidade e finanças do exército. *Revista Gestão em Análise*, Fortaleza, v. 10, n. 3, p. 123-139, 2021.

SILVA, C. A. B. A. da; ECHTERNACHT, T. H. de S.; SILVA, J. M. R. da. Sistema de controle interno: um estudo na controladoria geral do estado da paraíba área temática: contabilidade aplicada ao setor público e terceiro setor. *Revista de Gestão e Secretariado*, [S. l.], v. 14, n. 4, p. 5396-5415, 2023.

SOARES, S. V.; PICOLLI, I. R. A.; CASAGRANDE, J. L. Pesquisa Bibliográfica, Pesquisa Bibliométrica, Artigo de Revisão e Ensaio Teórico em Administração e Contabilidade. *Administração: Ensino e Pesquisa*, [S. l.], v. 19, n. 2, p. 308-339, 2018.

SOUZA JUNIOR, M. de; SILVA, M. Z. Gestão pública estadual: percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, [S. l.], v. 15, n. 46, p. p. 47-60, 2016.

SOUZA, L. C.; CROZATTI, J. Funções da controladoria no setor público versus no setor privado: uma leitura bibliométrica. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CURSOS*, 27., 2020, [S. l.]. Anais eletrônicos [...] [S. l.].

SOUSA, R. G. de; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, [S. l.], v. 14, n. 31, p. 155–176, 2017.

THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura*. Tradução de PricewaterhouseCoopers Brasil. São Paulo: PWC3, 2013.

TRES, T. G. F.; RISSARDO, A. A reforma da contabilidade governamental brasileira: análise da percepção dos profissionais da contabilidade da região do Corede Serra (RS). *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, DF, v. 44, n. 216, p. 13 - 25, nov./dez. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. 3. ed. Brasília, DF: TCU, 2020. 242p. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/integra/gestao-do-conhecimento/publicacoes/referenciais-externos/referencial_basico_governanca_orgaos_entidades.pdf/view. Acesso em: 26 jun. 2024.

VALE, P. C. B. do; SILVA, M. V. D. de C. LEGALIDADE OU “4S”? Estudo sobre as principais mudanças nas análises de pareceres e relatórios emitidos por Instituições de Controle Interno e Externo perante o Orçamento Tradicional e o Orçamento Programa. *Revista de Contabilidade da UFBA*, [S. l.], v. 12, n. 1, p. 186–208, 2018.