



O que apontam os estudos sobre o controle interno no setor público? Insights de uma revisão sistemática da literatura

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Carlos José dos Santos [ORCID iD](#)¹, Doutor/Ph.D. Renata Turola Takamatsu [ORCID iD](#)¹, Doutor/Ph.D. Cláudia Ferreira da Cruz [ORCID iD](#)²

¹UFMG, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brazil. ²UFRJ, Rio de Janeiro, RJ, Brazil

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Carlos José dos Santos

[0000-0003-3575-9618](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade

Doutor/Ph.D. Renata Turola Takamatsu

[0000-0003-4423-9024](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade

Doutor/Ph.D. Cláudia Ferreira da Cruz

[0000-0001-5238-2029](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós graduação em Ciências Contábeis

Resumo/Abstract

O objetivo desse trabalho foi identificar o estado atual da literatura internacional sobre o controle interno no setor público disponíveis em periódicos internacionais indexados nas bases de dados Scopus, Science Direct, Web of science e ProQuest. Para seleção do corpus de artigos foi adotada a metodologia Methodi Ordinatio. Identificou-se um total de 72 artigos publicados entre os anos de 2005 e 2022 e observou-se que está havendo um aumento na produção científica sobre a temática analisada. Os achados indicam que os atores criam práticas de controle interno por meio do trabalho institucional de construção de identidades, mudanças normativas, construção de redes, mimetismo e educação. As categorias que indicam a manutenção das práticas de controle interno foram através do trabalho institucional de permissão, policiamento, dissuasão, incorporação e rotinização. A ruptura das práticas de controle interno, por sua vez, se deu pelo trabalho institucional de desconexões de sanções e desvinculação das fundações morais. A partir disso, contribuiu-se com o desenvolvimento do corpo de conhecimento sobre o controle interno no setor público, orientando os esforços de pesquisadores nas áreas de relacionamento entre o controle interno com gerenciamento de riscos; auditoria; governança pública e a qualidade dos relatórios financeiros.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



O que apontam os estudos sobre o controle interno no setor público? Insights de uma revisão sistemática da literatura

RESUMO

O objetivo desse trabalho foi identificar o estado atual da literatura internacional sobre o controle interno no setor público disponíveis em periódicos internacionais indexados nas bases de dados *Scopus*, *Science Direct*, *Web of science* e *ProQuest*. Para seleção do *corpus* de artigos foi adotada a metodologia *Methodi Ordinatio*. Identificou-se um total de 72 artigos publicados entre os anos de 2005 e 2022 e observou-se que está havendo um aumento na produção científica sobre a temática analisada. Os achados indicam que os atores criam práticas de controle interno por meio do trabalho institucional de construção de identidades, mudanças normativas, construção de redes, mimetismo e educação. As categorias que indicam a manutenção das práticas de controle interno foram através do trabalho institucional de permissão, policiamento, dissuasão, incorporação e rotinização. A ruptura das práticas de controle interno, por sua vez, se deu pelo trabalho institucional de desconexões de sanções e desvinculação das fundações morais. A partir disso, contribuiu-se com o desenvolvimento do corpo de conhecimento sobre o controle interno no setor público, orientando os esforços de pesquisadores nas áreas de relacionamento entre o controle interno com gerenciamento de riscos; auditoria; governança pública e a qualidade dos relatórios financeiros.

Palavras-chave: Controle interno, Setor público, Governos locais, Revisão sistemática da literatura, *Methodi Ordinatio*.

1. INTRODUÇÃO

No setor público, o controle interno tem sido implantado compulsoriamente através da promulgação de leis e regulamentos nacionais e locais. O sistema de controle interno é um mecanismo que visa garantir a eficácia, eficiência e o uso eficaz dos recursos públicos. Ele inclui ações de verificação, monitoramento e avaliação das atividades realizadas pelos órgãos e entidades públicas, de modo a garantir a legalidade, a lisura, a qualidade e a responsabilidade na gestão dos recursos (Bonsu, Appiah, Gyimah & Owusu-Afriyie, 2022). Mesmo amparado por um arcabouço normativo, as práticas de controle interno nos governos locais não têm sido efetivas e atuantes, por outro lado, quando prefeitos, gestores e controladores são contrários à sua adoção, tem-se prevalecido sistemas de controles internos cerimoniais (Lopes, Valadares, Azevedo & Júnior, 2020).

No contexto brasileiro, por exemplo, ainda existe uma grande desigualdade na implementação das práticas de governança entre os municípios. Os resultados das pesquisas mostram que os municípios costumam seguir a mesma diretriz geral - criar uma estrutura de governança para orientar a tomada de decisões e gerenciar os recursos públicos - mas ainda existem grandes diferenças no nível de adoção das práticas de controle interno entre eles. Além disso, há evidências de que os municípios têm dificuldade em seguir as diretrizes estabelecidas, o que tem gerado ineficiência na utilização dos recursos públicos (Cruz, Silva, & Spinelli, 2016; Bona, 2022).

No contexto internacional, as pesquisas empíricas sobre o controle interno no setor público têm apresentado diversas direções de pesquisa demonstrando ser um campo fértil para novas investigações. Contudo, a literatura internacional não apresenta um consenso na conceituação e definição do termo. Destaca-se que algumas linhas de investigações têm sido influenciadas pelo conceito de controle interno sobre os relatórios financeiros, muito influenciada pela lei Sarbanes-Oxley (Chalmers, Hay & Khlif, 2019). Outras correntes de



investigações, tem apresentado uma visão holística do controle interno como uma estrutura



organizacional implantada na organização capaz de auxiliar a gestão a alcançar suas metas e objetivos, tendo como referência os componentes de controle interno COSO/INTOSAI (Henk, 2020).

Algumas revisões sistemáticas anteriores focaram na literatura do controle interno em diversos ambientes organizacionais, especialmente, no ambiente corporativo (Chalmers *et al.*, 2019; Henk, 2020; Alabdullah & Maryanti, 2021). Outras revisões dedicaram a temas mais específicos como, por exemplo, fraquezas materiais de controle interno (Lu & Ma, 2019), relatórios de controle interno sob a SOX (Schneider, Gramling, Hermanson & Ye, 2009) e análise bibliométrica para identificar o perfil dos artigos sobre o controle interno na gestão pública utilizando a base de dados *Scopus* (Beuren & Zonatto, 2014; Cachay, Couto, Pimentel & Castanho, 2022). Ainda, algumas revisões anteriores buscaram examinar a literatura do controle interno no setor público no contexto brasileiro, utilizando bases nacionais (Moraes, Aquino, Silva & Castelo, 2019; Lopes, Valadares & Leroy, 2020; Rocha & Giacomelli, 2021; Lobo & Ferreira, 2022) e ou anais de congressos científicos (Oliveira & Anjos, 2020).

Dessa forma, a questão de pesquisa que norteou este estudo foi: Qual o estado atual das pesquisas sobre o controle interno no setor público na literatura internacional? Nesse sentido, o objetivo deste artigo foi identificar o estado atual da literatura sobre o controle interno no setor público. Para isso, foi realizada uma revisão sistemática da literatura (RSL), com as seguintes questões adicionais de pesquisa:

- (1) De onde vêm as pesquisas internacionais sobre o controle interno no setor público?
- (2) Quais são as principais linhas de investigação?
- (3) Quais são as bases teóricas utilizadas?
- (4) Como são criadas, mantidas e interrompidas as práticas de controle interno?

De acordo com Galvão e Ricarte (2019), a qualidade de uma RSL além do rigor metodológico, é importante que as buscas sejam realizadas no maior número de bases de dados possíveis, além de que o trabalho seja realizado por no mínimo dois autores para minimização de subjetividade e garantir o conhecimento necessário no tema e nos aspectos metodológicos de uma revisão. Além disso, é necessário que a metodologia utilizada seja bem descrita e documentada para que seja possível realizar a avaliação crítica das descobertas, bem como, possibilitar a sua replicação.

Até onde se sabe, essa é a primeira revisão sistemática abrangente sobre o controle interno no setor público. Essa revisão sistemática inova ao ampliar a *string* de busca, adotar quatro bases de dados e realizar o processo de seleção e triagem duplo cego por pelo menos dois pesquisadores. Além disso, inova ao adotar uma metodologia de decisão multicritério validada e consolidada na literatura internacional. O *Methodi Ordinatio* é uma ferramenta de seleção, triagem e classificação que oferece uma visão abrangente dos artigos científicos, analisando e ranqueando os trabalhos a partir de três fatores principais: ano de publicação, número de citações e fator de impacto do periódico (Pagani, Kovaleski & Resende, 2015).

Destaca-se ainda, que a análise de conteúdo dos artigos do portfólio será conduzida pela lente teórica do trabalho institucional, conforme sugerido por Lawrence e Suddaby (2006). Esse novo olhar permitirá uma análise das estruturas de controle interno do setor público de maneira mais abrangente, levando em conta as influências externas, como a cultura organizacional, a forma como as normas são estabelecidas e como são interpretadas e aplicadas. Por meio dessa lente, também será possível analisar como os indivíduos e grupos interagem com o ambiente institucional para criar, manter e romper com as práticas de controle interno das instituições do setor público.



2. PERCURSO METODOLÓGICO

A RSL é um método de pesquisa que surgiu nas ciências médicas e ganhou destaque em outras áreas do conhecimento, sendo considerada uma investigação em si mesma com caráter retrospectivo (Igarashi, Igarashi & Borges, 2015). Casarin *et al.* (2020) explicam que a RSL são estudos que objetivam sintetizar a literatura ou descrever o estado da arte sobre determinada temática, bem como identificar as lacunas existentes. Sampaio e Mancini (2007) afirmam que a validade de uma RSL depende da qualidade dos dados extraídos das fontes primárias.

Para a execução da presente RSL adotou-se a metodologia *Methodi Ordinatio* proposta por Pagani *et al.* (2015). A metodologia conforme discutida por Campos, Pagani, Resende e Pontes (2018) tem como finalidade selecionar e ranquear os estudos de acordo com a relevância científica. O *Methodi Ordinatio* é uma metodologia de decisão multicritério que engloba três fatores em um artigo científico para classificá-lo como relevante, o ano de publicação, o número de citações e o fator de impacto do periódico (Pagani *et al.*, 2015). A Figura 1 sumariza as etapas do *Methodi Ordinatio*.

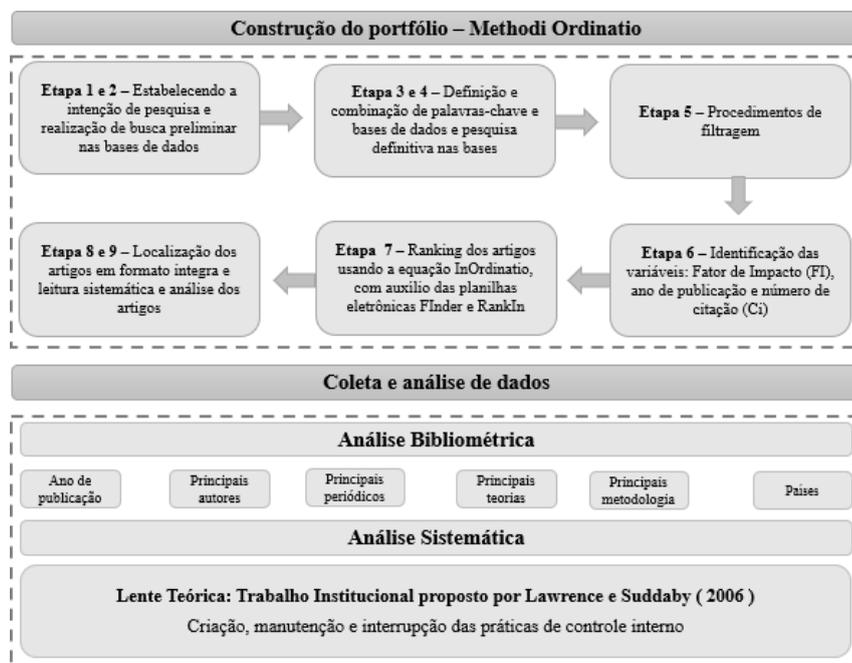


Figura 1. Construção do portfólio bibliográfico

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme apresentado na Figura 1, o *Methodi Ordinatio* é composto por 9 etapas que serão abordadas na sequência. As etapas 1 e 2 consistem na definição dos objetivos e intenção de pesquisa, e buscas preliminares são realizadas para definição da *string* de busca e a base de dados a serem consultadas. Para tal, buscaram-se os termos: *internal control*, *internal control system*, *controllership*, *public sector*, *municipality*, *municipal*, *public administration*, *local government*, constantes no título, no resumo e palavras-chave nas bases de dados *Scopus*, *Science Direct*, *Web of science* e *ProQuest*, utilizando-se os operadores booleanos “AND” e “OR”. As buscas ocorreram em dezembro de 2022 e não se restringiram marco temporal, os textos deveriam estar disponíveis nos seguintes idiomas: inglês, português e espanhol.

As etapas 3 e 4, consistiram na busca definitiva nas bases de dados selecionadas. A etapa 5 consistiu nos procedimentos de filtragem, para tanto, foram estabelecidos os seguintes critérios de exclusão: artigos duplicados, artigos de conferência, capítulos de livros, artigos

XVII
CONGRESSO
ANPCONT

Universidade Presbiteriana Mackenzie
29 de Novembro a 01 de Dezembro de 2023
São Paulo-SP



teóricos, artigos que não atendiam ao objetivo de pesquisa ou abordou de forma superficial,



onde os termos foram usados apenas como exemplos, os termos aparecem apenas nas palavras-chave e/ou referências e os termos são apenas expressões citadas, eliminados pela leitura do título, resumo e palavras-chave.

A triagem de documentos foi conduzida por um dos pesquisadores e revisada pelos demais. O processamento desta etapa, contou com o auxílio do aplicativo *Rayyan*. De acordo com Ouzzani, Hammady, Fedorowicz e Elmagarmid, (2016) o *Rayyan* é uma ferramenta semiautomatizada criada para auxiliar pesquisadores na triagem inicial de títulos e resumos. Seu diferencial de outras ferramentas está justamente na acurácia de identificar duplicadas, extração automática de dados de texto completo, risco automático de análise de viés, economia de tempo, e ainda, permite a colaboração de outros pesquisadores na mesma revisão. A Tabela 1 detalha os procedimentos de filtragem.

Tabela 1. Procedimentos de filtragem

Bases de dados	<i>Web of science</i>	<i>Science Direct</i>	<i>Scopus</i>	<i>ProQuest</i>	Amostra final
Total de artigos	175	45	265	70	555
(-) Excluído por tipo de documento	-47	-5	-54	-6	-112
Amostra parcial					443
(-) Duplicados					-116
Amostra Parcial					327
(-) Protocolo de exclusão					-223
Amostra Parcial					104
(-) InOrdinatio negativo					-29
Amostra parcial					75
(-) Não localizados					-03
Amostra final					72

Fonte: dados da pesquisa

O protocolo de exclusão foi processado da seguinte forma:

- (a) 121 estudos analisados não estavam diretamente relacionados ao controle interno e foram excluídos da amostra final do estudo.
- (b) 51 estudos foram descartados porque estavam relacionados ao uso da auditoria interna, auditoria externa e auditoria operacional, porém não trataram do controle interno.
- (c) 27 estudos foram descartados porque estavam relacionados ao controle interno, porém no contexto de empresas da iniciativa privada ou do terceiro setor de uma determinada área geográfica.
- (d) 17 estudos foram descartados porque examinaram o controle interno no contexto de procedimentos médicos e hospitalares do setor público.
- (e) 7 estudos foram descartados porque realizaram apenas pesquisa teórica sobre o controle interno.

Na etapa 6, foram coletadas as variáveis fator de impacto, número de citações e ano de publicação dos artigos selecionados na etapa anterior. Com a finalidade de otimizar o trabalho e garantir maior confiabilidade na coleta das informações, adotou-se a planilha eletrônica inteligente *Finder*, proposta por (Pagani, Pedroso, Picinin, Bilynkiewicz & Kovaleski, 2021a). Essa planilha captura automaticamente as informações de autoria, título, ano de publicação, periódico e ISSN. O ISSN auxilia na identificação automática das métricas dos periódicos.

Para a execução da etapa 7, utilizou-se a planilha eletrônica *RankIn*, criada por (Pagani, Pedroso, Picinin, Bilynkiewicz & Kovaleski, 2021b), que evita a inserção mecânica das variáveis, otimiza o tempo e minimiza os erros de operacionalização. A *RankIn* consiste em duas planilhas inteligentes que tratam e operacionalizam os dados referentes aos três fatores,



promovendo o ranqueamento dos trabalhos de forma rápida e eficiente, de acordo com a relevância científica multicritério.

Na versão original do *Methodi Ordinatio*, os valores do fator de impacto e número de citações são fixos, sendo atribuídos pesos de importância apenas ao critério ano de publicação. A versão *Methodi Ordinatio 2.0*, versão flexível, apresenta os mesmos critérios de relevância científica da versão original. No entanto, para garantir maior confiabilidade e robustez na qualificação dos estudos, a versão 2.0 permite atribuir pesos aos três critérios, variando de 0 a 10, consoante a importância que os investigadores atribuem ao tema em desenvolvimento (Pagani, Pedrosa, Santos, Picinin & Kovaleski, 2022). Na versão *Methodi Ordinatio 2.0*, o *InOrdinatio* é dado pela aplicação da Equação 1 que se segue:

$$\text{InOrd. v2} = \{(\Delta * \text{FI}) - [\lambda * (\text{Anopesq} - \text{Anopub}) / \text{HalfLife}] + \Omega * \sum \text{Ci} / [(\text{Anopesq} + 1) - \text{Anopub}]\} \quad (1)$$

De acordo com Pagani *et al.* (2022) os elementos da equação são: FI é a métrica do periódico (foram utilizados o *CiteScore* do ano anterior, ou a estimativa JCR no caso de *CiteScore* inexistente); Δ é o valor entre 0 e 10 que o pesquisador atribui à importância do FI; O AnoPesq (é o ano em que a revisão foi aplicada, no caso 2022); AnoPub (ano em que o artigo do PB foi publicado); λ é o valor entre 0 e 10 que o pesquisador atribui à relevância do ano de publicação. Destaca-se que quanto mais próximo de 10 considera-se a importância e atualidade das pesquisas em relação ao ano de publicação. O *Half-life* é a mediana do *Cited Half-life* de periódicos com JCR ano base 2020 (7,6); Ω é o valor entre 0 e 10 que o pesquisador atribui à importância da média anual de citações do estudo; e Ci (número de citação do artigo coletado na plataforma *Google Scholar*).

Dada a interdisciplinaridade do tema, os pesquisadores atribuíram o valor 10 aos três critérios, ponderando igualmente os três fatores. Adicionalmente, estabeleceu-se como critério de qualidade, prosseguir no PB apenas estudos com *InOrdinatio* igual ou maior a zero. Com isso, 29 artigos foram excluídos por apresentar *InOrdinatio* negativo.

Por fim, as etapas 8 e 9 resultaram na localização dos artigos na íntegra para leitura sistemática e análise de conteúdo. Três estudos não foram localizados na íntegra no momento da análise, seja por falha no *link* ou porque o arquivo não estava disponível para consulta. Portanto, a amostra final da presente RSL classificada por relevância científica, foi composta por 72 artigos.

Para a análise dos dados, os pesquisadores contaram com o auxílio do *software* QGis e Microsoft Excel. Quanto a análise bibliométrica, os aspectos investigados foram: ano de publicação, principais autores, principais periódicos, palavras-chave, principais metodologias, teorias e países. Quanto a análise sistemática será orientada pela taxonomia de diferentes tipos de trabalho institucional para as três categorias de atividades: criação, manutenção e ruptura de instituições proposta por Lawrence e Suddaby (2006).

3. RESULTADOS

3.1. Análise Bibliométrica do PB

Com o propósito de descrever o perfil demográfico da produção científica sobre o tema, é apresentada a Figura 2, que contempla a evolução da quantidade de publicações por ano. Nesse sentido, verifica-se que a primeira publicação sobre o tema controle interno no setor público ocorreu em 2005, de acordo com os parâmetros estabelecidos no protocolo de revisão e a metodologia adotados nesta pesquisa. Além disso, observa-se que os últimos cinco anos (2018, 2019, 2020, 2021 e 2022) concentraram mais de 60% das publicações do PB, o que demonstra o aumento do interesse por parte dos pesquisadores nessa temática (Henk, 2020), possivelmente derivado da necessidade de se repensar a atuação organizacional dos governos

XVII
CONGRESSO
ANPCONT

Universidade Presbiteriana Mackenzie
29 de Novembro a 01 de Dezembro de 2023
São Paulo-SP



loais frente ao aumento da corrupção, conluio, desvios de recursos e incidência de fraudes



(Antón, 2020; Maulidi & Ansell, 2020). A linha de tendência indica que o interesse pelo conceito de controle interno no setor público está em ascensão, o que indica uma tendência de crescimento.

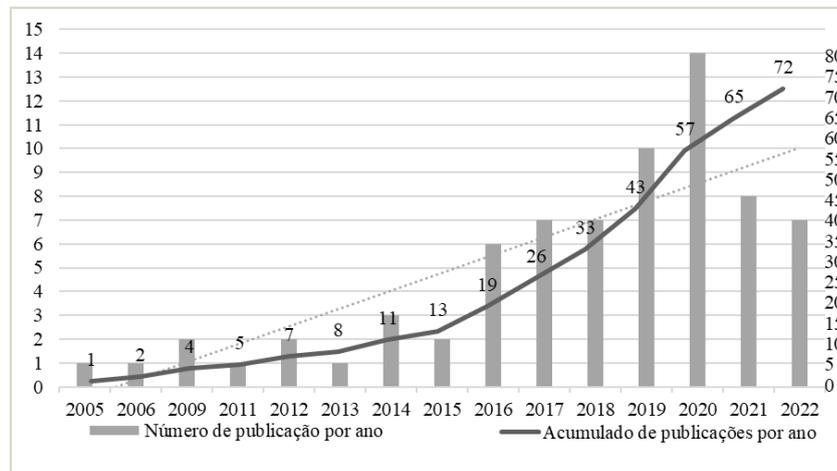


Figura 2. Quantidade de publicações por ano

Fonte: Elaborado pelo autor

Apesar da ascensão das investigações sobre a temática, os artigos estão pulverizados em 63 periódicos que abrangem áreas como: *Accounting; Management Accounting; Business and Finance; Public Administration; Finance; Economics; Law and Management; Public Policy; Management Public; e Auditing Studies*. A dispersão dos trabalhos sugere que o conceito de controle interno tem natureza interdisciplinar, consistentes com os achados de Beuren e Zonatto (2014) e Henk (2020). A Tabela 2 apresenta os periódicos mais produtivos no campo da pesquisa de controle interno no setor público.

Tabela 2. Periódicos mais produtivos do PB

Ranking	Periódico	Número de periódicos	Quantidade de artigos por periódico
1º	<i>Procedia-Social and Behavioral Sciences</i>	1	4
2º	<i>International Journal of Public Administration</i>	1	3
3º	<i>Administratie si Management Public; Public Administration Review; Journal of Financial Crime; Public Budgeting and Finance.</i>	4	2

Fonte: dados da pesquisa

Dentre os 72 artigos do PB foram identificados 183 autores, o que representa uma média de 2,5 autores por artigo. Destaca-se que apenas 12 autores publicaram mais de um artigo. Por outro lado, nota-se uma baixa continuidade dos pesquisadores em dar sequência nas investigações sobre o tema, visto que 171 autores (93,4%) publicaram apenas uma vez no período. Os autores Gras-Gil, E.; Hernández-Fernandez, J.; Moreno- Enguix, M. D.; Reginato, E.; e Afiah, N. N.; publicaram três artigos cada. Já os autores Fadda, I.; Aswar, K.; Kong, Y. S.; Machmuddah, Z.; Matkin, D. S. T.; Maulidi, A.; Rodríguez, R. C.; participaram com dois artigos cada.

A análise bibliométrica também permite examinar em qual ambiente institucional essas pesquisas vêm sendo desenvolvidas. Essa proposição torna-se ainda mais relevante na medida em que o sistema de controle interno é institucionalizado nos governos locais, o que se altera conforme a legislação adotada a nível nacional e local. De maneira geral as pesquisas foram

XVII
CONGRESSO
ANPCONT

Universidade Presbiteriana Mackenzie
29 de Novembro a 01 de Dezembro de 2023
São Paulo-SP



realizadas no contexto de municípios, condados, distritos e províncias, e tendo como *locus* de



amostra) utilizaram a abordagem multimétodo para expandir sua pesquisa e garantir maior robustez para seus achados.

As pesquisas empíricas sobre o controle interno não têm apresentado um *framework* de teorias de base para a interpretação dos fenômenos observados, o que reforça os achados de Beuren e Zonatto (2014) e Henk (2020). Neste sentido, a presente RSL mostra que 44 dos estudos (61% da amostra) não utilizaram uma lente teórica para explicar e fundamentar os fatores e fenômenos investigados. Para as demais pesquisas, e de acordo com as descobertas de revisões sistemáticas anteriores (Brennan & Solomon, 2008; Henk, 2020), a abordagem teórica mais popular tem sido a teoria da agência. A teoria da agência tem sido utilizada para explicar as relações entre controladores e controlados, assim como as relações entre gestores e cidadãos (usuários da informação), principalmente nas pesquisas que buscam analisar a influência do controle interno no desempenho do setor público (por exemplo, Moreno-Enguix, Gras-Gil & Henández-Fernández, 2019) e na qualidade dos relatórios financeiros (por exemplo, Sumaryati, Novitasari & Machmuddah, 2020). Além disso, os estudos contam, por exemplo, com as teorias organizacionais e/ ou comportamentais (teoria da contingência, teoria institucional, teoria neo-institucional, teoria da governança, teoria dos *stakeholders*, teoria do papel organizacional, *stewardship theory*, teoria da assimetria informacional, capital institucional, resistência a mudança, teoria da conformidade e teoria da autodeterminação) para sua análise.

3.2. Análise sistemática do PB

3.2.1 O conceito de controle interno no setor público

Os resultados da revisão bibliométrica de Beuren e Zonatto (2014) e da RSL de Henk (2020), sugerem que a pesquisa no campo do controle interno em diferentes níveis organizacionais apresenta uma estrutura deficitária. Essa constatação também foi observada nas investigações empíricas sobre controle interno aplicado ao setor público, uma vez que, a falta de estrutura conceitual, heterogeneidade da cultura organizacional e a ausência de normatização a nível local, ainda são problemáticas no campo da investigação empírica. Nessa etapa, foram identificadas diversas linhas de pesquisas dentre os 72 artigos da amostra, conforme apresentado na Tabela 3. Primeiro, há pesquisas que discutem os sistemas de gestão de riscos, metodologias para identificação, avaliação, monitoramento, ambiente contingencial e fatores que favorecem ou inibem o seu desenvolvimento e implementação. Em segundo lugar, a linha controle interno e auditoria discute a importância da auditoria interna para o controle interno e a relação do controle interno com a auditoria externa, que no setor público é exercida pelos tribunais de contas. Em terceiro lugar, uma abundante linha de pesquisa discute os mecanismos de controle utilizados para assegurar o alcance dos objetivos organizacionais, potencializando a *accountability*, *compliance*, profissionalização, diversidade, implementação e práticas adotadas. Em quarto lugar, outra linha de investigação contemporânea discute questões sobre o efeito do controle interno na qualidade das demonstrações financeiras.

Tabela 3. Visão geral sobre as linhas de investigação identificadas na área de controle interno no setor público

Linhas de investigação	Temáticas abordadas
Controle interno e gerenciamento de riscos.	Controle interno e COSO-ERM; Avaliação de risco e combate à fraude; Ambiente contingencial; Eficiência operacional; Estrutura regulatória.
Controle interno e auditoria	Importância da auditoria interna para o controle interno; Relacionamento entre controle interno e controle externo e/ou auditoria externa; controle interno e auditoria como ferramentas de combate a corrupção e fraude.



Controle interno e governança pública e Relação entre controle interno, *accountability* e transparência; Relação entre controle interno e *compliance*; Profissionalização dos servidores do controle interno; Cultura organizacional, resistência a mudança e controle interno; Diversidade e controle interno; Relação entre controle interno, inovação e



	desempenho organizacional; Determinantes do controle interno; Regulamentação, implementação e práticas adotadas; percepção sobre o conflito, ambiguidade e diferenças de expectativas da função do controle interno.
Controle interno e seu efeito sobre a qualidade das demonstrações financeiras	Influência/impacto do controle interno na qualidade das demonstrações financeiras; Controle interno e nível de divulgação dos relatórios financeiros; Deficiências e fraquezas materiais de controle interno.

Fonte: elaborado pelos autores

Dada a natureza interdisciplinar do tema controle interno e as diferentes correntes de investigação na literatura, constata-se que não há um consenso quanto a definição do seu conceito. Para Woods (2009) os regulamentos nacionais e internacionais refletem a visão de que temas como controle interno, governança corporativa e gerenciamento de riscos são interdependentes, contudo, na prática pesquisadores e profissionais enfrentam um dilema quanto as fronteiras entre os conceitos dessas temáticas, podendo ser um tanto confusas e nem sempre está claro se o gerenciamento de risco é um suporte ao controle interno ou vice e versa. Para Henk (2020), isso se deve ao fato de o controle interno ter sido fortemente influenciado por pressões institucionais ligadas a normatização imposta pela Lei Sarbanes-Oxley e a implementação da Diretiva de Auditoria da União Europeia, e ainda, com as constantes atualizações do COSO estrutura integrada. Portanto, a literatura sobre o controle interno no setor público, e talvez a estrutura de controle interno implantada, desenvolveu-se em direções contrárias em diferentes regiões geográficas, dada a cultura organizacional e as normas e regulamentos nacionais e locais.

As pesquisas voltadas para as linhas de “controle interno e auditoria” e “controle interno e seu efeito sobre a qualidade das demonstrações financeiras”, tem sido bastante influenciadas por pesquisadores norte-americanos, onde há uma predominância do conceito de controle interno sobre os relatórios financeiros, assim como ocorre nas pesquisas de controle interno em empresas privadas e de capital aberto, sendo definido como o conjunto de regras, políticas, procedimentos e padrões adotados para garantir clareza, compreensibilidade e confiabilidade das demonstrações financeiras (Peterson, 2018; Dewi *et al.*, 2019; Moreno-Enguix *et al.*, 2019; 2020; Gaines & Kasztelnik, 2021; Pratiwi *et al.*, 2022). Conforme acentuado por Park *et al.* (2017), os controles internos potencializam a elaboração e divulgação de demonstrações financeiras livres de distorções materiais e permitem que as organizações se antecipem para prevenir contra desvios financeiros, intencionais ou não, em sua prática diária.

Embora na literatura dos EUA tem predominado o conceito de controle interno sobre os relatórios financeiros para empresas privadas e de capital aberto (Henk, 2020), não parece haver um consenso entre os pesquisadores da temática no setor público, por exemplo, Roberts e Candra (2006) apresentam uma definição mais ampla do conceito onde o controle interno é usado para monitorar e gerenciar o desempenho da organização com o objetivo de garantir que as atividades sejam realizadas de forma eficiente e eficaz, que os recursos sejam usados de forma responsável e que os riscos sejam controlados, em conformidade com as leis, aplicáveis. O controle interno no setor público, portanto, não se limita apenas ao controle sobre os relatórios financeiros, tem um papel muito mais estratégico, consiste em várias políticas, procedimentos e controles, que devem ser projetados e implementados de forma a proporcionar garantias razoáveis de que os objetivos organizacionais serão alcançados, de acordo com as normas e regulamentos.

De maneira geral, as pesquisas internacionais de controle interno no setor público coadunam com essa visão holística do conceito que diz respeito a eficiência das operações dentro das organizações. Em diferentes regiões geográficas a metodologia COSO tem sido a estrutura de controle interno mais adotada (por exemplo, Kong, Lartey, Bah & Biswas, 2018;

XVII
CONGRESSO
ANPCONT

Universidade Presbiteriana Mackenzie
29 de Novembro a 01 de Dezembro de 2023
São Paulo-SP



Cunha & Callado, 2019; Azevedo, Leitão & Callado, 2019; Pinho & Rodrigues, 2020; Antón,



2020; Khersiat, 2020; Pratiwi *et al.*, 2022; Shonhadji & Maulidi, 2022). A estrutura do COSO, por sua vez, diz respeito a todo o ambiente de controle, e um dos aspectos importantes do conceito de controle interno, está relacionado aos componentes de monitoramento e avaliação de riscos. Nesse sentido, as pesquisas de controle interno no setor público estão intimamente ligadas ao gerenciamento de riscos (Woods, 2009). Por fim, Henk (2020) esclarece que enquanto pesquisadores norte-americanos tendem a se concentrar no controle interno sobre relatórios financeiros, autores de outras partes do mundo têm um enfoque mais amplo, que inclui aspectos como governança, ética, responsabilidade social, *accountability*, transparência e *compliance*.

Ao investigar a influência do sistema de controle interno e do sistema de *compliance* sobre a *accountability* do setor público da Malásia, Kamil, Shariffuddin & Rahman, (2022), mostram que o controle interno é um recurso fundamental para o processo de *accountability* nas organizações públicas, bem como auxilia na prevenção e detecção de fraudes e erros, aumentando a qualidade dos dados e informações financeiras relacionadas às transações da organização. Para Ilias, Abdulatiff, Zakaria e Wahab (2016) o controle interno atua sobre os controles financeiros e não financeiros, destacando a natureza de controle interno integrado, que está intimamente associado a ideia de gerenciamento de riscos corporativos (Stamatović *et al.*, 2020).

Ressalta-se ainda, que nas pesquisas aplicadas ao setor público, o controle interno tem sido tratado como “sistema” (Reginato *et al.*, 2016; Ferreira, Santos & Vasconcelos, 2021; Gaines & Kasztelnik, 2021). O sistema de controle interno não é apenas um processo ou procedimento pontual implementado em um determinado momento do tempo, mas também uma estrutura interligada em operação contínua que envolve todos os níveis organizacionais (Jatmiko *et al.*, 2020; Kamil *et al.*, 2022). Além dos termos “controle interno” e “sistema de controle interno”, a literatura internacional tem utilizado diferentes termos, que podem incluir, “controle financeiro interno” (Antoniuk *et al.*, 2021), “mecanismos de controle interno” (Hoai, Hung & Nguyen, 2022) e “sistema de gestão de riscos” (Kong *et al.*, 2018).

Adicionalmente, as pesquisas sobre controle interno no setor público brasileiro, tem-se utilizado de diversas terminologias para se referir a temática, que podem incluir, “órgão central de controle interno” (Bona, 2022), “auditoria interna” (Azevedo *et al.*, 2019) e “controladoria” (Cunha & Callado, 2019; Pinho & Rodrigues, 2019; Gadelha, Gouveia & Sarmiento, 2022), isso se deve ao fato da ausência de legislação específica sobre a implantação de sistema de controle interno (Bona, 2022) e ainda, a heterogeneidade de procedimentos de fiscalização exercida pelos tribunais de contas subnacionais (Lino *et al.*, 2019).

3.2.2 Criação de práticas de controle interno no setor público

Lino *et al.* (2019) argumentam que as reformas introduzidas no setor público falharam por não conseguirem criar práticas de controle interno nos governos locais, muitas vezes, as mudanças não saíram do texto da lei, e quando foram implementadas foram apenas cerimoniais. Isso acontece porque a reforma só se torna realidade quando há um comprometimento de todos os atores envolvidos para implementar as mudanças (Arellano-Gault, 2012). Isso inclui a criação de novas políticas, a mudança na cultura organizacional, a capacitação dos funcionários e a criação de mecanismos de monitoramento para garantir que as reformas sejam implementadas (Reginato *et al.*, 2016). Essa integração entre atores para a implementação de mudanças é o que Lawrence e Suddaby (2006) chamam de “construção de identidades”. A construção de identidades é um processo contínuo, pois os atores sociais estão sempre redefinindo e reinterpretando suas identidades de acordo com as novas realidades sociais.

A categoria “mudanças normativas” é uma tipologia do trabalho institucional

XVII
CONGRESSO
ANPCONT

Universidade Presbiteriana Mackenzie
29 de Novembro a 01 de Dezembro de 2023
São Paulo-SP



classificado por Lawrence e Suddaby (2006) com a intenção de reconectar os conjuntos de



práticas e fundamentos morais e culturais. Nesse sentido, os trabalhos foram identificados pelas ações coercitivas ou não, voltadas a promover mudanças nas práticas existentes por meio da criação de um *framework* de normas, padrões e procedimentos compulsórios ou por meio de ações deliberadas pelos atores com poder. Reginato *et al.* (2014) ao descrever o processo de reforma normativa dos sistemas de controle interno dos municípios italianos e alemães encontraram diferenças e semelhanças significativas. Os autores destacam que na Itália, as reformas advindas da NPM foram instituídas por lei e baseadas em uma abordagem de cima para baixo. A Alemanha, por sua vez, não houve pressões do governo federal e estadual para a introdução das reformas nos seus controles internos. As principais forças motrizes da inovação se deram pela iniciativa dos atores com poder a nível local (prefeito) e a participação de uma consultoria especializada criada e financiada pela associação de municípios para esse fim.

Partindo da premissa que os atores internos e externos das organizações públicas conhecem as melhores práticas de criação de controles internos, a literatura aponta conceitos importantes que viabilizam aos atores criar práticas inovadoras. Estas incluem a elaboração de procedimentos de controle, monitoramento, avaliação periódica e revisão dos procedimentos de controle. Peterson (2018), por exemplo, destaca a importância do poder e da *accountability*. Em seu estudo que analisa a associação das deficiências de controle interno e as eleições municipais, a autora constata que os municípios que utilizam as eleições em vez da nomeação política ou outros meios de contratação para a função de responsável pela área de finanças têm menos probabilidade de divulgar uma fraqueza material. Este resultado é consistente com a teoria de um efeito de *accountability* que, neste caso, é um processo no qual os funcionários eleitos são mais propensos a desempenhar bem em seu trabalho, pois sabem que serão responsabilizados pelos resultados. A autora destaca ainda, a melhoria no relacionamento interorganizacional, uma vez que, os órgãos reguladores (controle externo) estão preocupados em garantir a qualidade dos relatórios no setor público. Por outro lado, tem-se os contribuintes (controle social) que estão preocupados em aumentar a eficiência da aplicação dos recursos e minimizar o abuso e desperdício de recursos públicos dos municípios. Este tipo de trabalho institucional pode ser descrito pelo que Lawrence e Suddaby (2006) chamam de “construção de redes”, onde grupos de atores internos e externos formam conexões interorganizacionais para identificação das práticas e normas relevantes para a conformidade, monitoramento e avaliação.

Embora em muitos governos locais os sistemas de controle interno criam práticas apenas cerimonial, sua estrutura tem sido espelhada em ideias e estruturas disponíveis como o COSO. Adotar o *framework* dessas organizações, refere-se as ações sociais que Lawrence e Suddaby (2006) descrevem como “mimetismo”, este trabalho institucional é usado para promover a associação de novas práticas com o conjunto existente de tecnologias e regras, a fim de facilitar a sua adoção. O mimetismo ajuda a tornar o processo de incorporação de novas tecnologias mais suave, pois os atores sociais envolvidos estão mais familiarizados com as práticas e regras já estabelecidas. Para Ferreira *et al.* (2021) O *framework* do COSO fornece recomendações sobre como avaliar e melhorar os controles internos existentes. Ele incentiva as organizações a adotarem uma abordagem proativa de controle interno, que inclui a identificação de riscos e a implementação de medidas preventivas para gerenciar, avaliar e monitorar esses riscos (Montenegro *et al.*, 2018; Gaines & Kasztelnik, 2021; Gadelha *et al.*, 2022). Por outro lado, em governos locais com uma cultura organizacional corrupta ou comportamento organizacional antiético, o modelo COSO terá uma menor probabilidade de funcionar adequadamente em tais contextos (Maulidi & Ansell, 2020; Shonhadji & Maulidi, 2022). Henk (2020) menciona que no nível prático, a implantação dessas estruturas por si só não é suficiente para garantir a real aplicação dessas ferramentas. Os atores, portanto, precisam empenhar no desenvolvimento de



outros trabalhos institucionais para que a institucionalização do sistema de controle interno seja exitosa.

O último trabalho institucional de criação identificado, refere-se à “educação” (Lawrence & Suddaby, 2006). Este tipo de trabalho institucional pode ser reconhecido pela profissionalização do sistema de controle interno, pela busca por conhecimentos, habilidades, dedicação, obrigações sociais, autonomia, autorregulação e afiliação a comunidade de profissionais (Nofianti & Suseno, 2014; Afiah, Alfian & Sofia, 2020). Para Bogt, Helden e Kolk (2016), um controlador deve ser capaz de avaliar criticamente todos os custos e benefícios de programas e projetos complexos, e isso requer expertises e conhecimentos que vão além do conhecimento financeiro. Cunha e Callado (2019) argumentam que assim como na iniciativa privada o *controller* do setor público tem buscado migrar de um perfil técnico para um perfil mais gerencial-estratégico. No entanto, várias pesquisas tem demonstrado a ausência de estruturação, profissionalização e autonomia dos sistemas controles internos do setor público (Azevedo *et al.*, 2019; Bona, 2022, Khelil & Khelif, 2022).

3.2.3 Manutenção de práticas de controle interno no setor público

Uma das ações de manutenção que a literatura descreve é a “permissão”, refere-se as atividades desempenhadas por indivíduos e grupos, que trabalham juntos para criar padrões de comportamento e interação (Lawrence & Suddaby, 2006). Estas ações podem incluir a mobilização de atores internos e externos para o estabelecimento de leis e regulamentos para a promoção de boas práticas e a implementação de medidas para melhorar o desempenho do sistema de controle interno. Azevedo *et al.* (2019) mencionam que em muitos governos locais brasileiros tem-se implantado um sistema de controle interno, com estrutura organizacional, integrada, participativa, contínua e que desempenha papel de avaliação dos resultados da gestão, criados por meio de leis e regulamentos. Lino *et al.* (2019), por sua vez, complementam ao mencionar a importância dos atores externos para legitimação das práticas de controle interno dos governos locais brasileiros. Contudo, os autores destacam que apesar das iniciativas de capacitação, sensibilização e fiscalização exercida pelos tribunais de contas, pouco se tem avançado na adoção de sistemas de controle interno atuante.

Uma prática de manutenção das atividades do controle interno no setor público é a função de auditoria interna. Para Aikins *et al.* (2022) a auditoria interna ajuda a identificar e avaliar os riscos, melhorar a governança e a eficiência operacional, avaliar a eficácia dos controles internos, apoiar a tomada de decisões e ajudar a garantir a conformidade com as leis, regulamentos, padrões e diretrizes. Por outro lado, no setor público o papel do auditor interno tem enfrentado diversas barreiras e dificuldades, em um dos casos descrito por Khelil e Khelif (2022), um entrevistado argumenta que o gestor enxerga o auditor interno como um peão em um jogo de tabuleiro, que o gestor o movimenta de acordo com suas metas e objetivos pessoais. Em outras palavras, o auditor ideal para esse tipo de gestor é aquele complacente, passivo e que não questiona as irregularidades da gestão. Um dos entrevistados por Maulidi e Ansell (2020), argumenta que para otimizar o desempenho do trabalho do auditor interno, é preciso um trabalho integrado entre todos os atores da organização para criação e manutenção de um clima organizacional ético. A auditoria interna é um tipo de trabalho institucional que Lawrence e Suddaby (2006) chama de “policiamento” que se refere as atividades realizadas para assegurar que as organizações cumpram as leis, regulamentos e políticas estabelecidas.

A categoria “Dissuasão” é uma tipologia do trabalho institucional classificada por Lawrence e Suddaby (2006), como as barreiras coercitivas à mudança institucional que se referem às estratégias usadas pelos governos para manter o *status quo* e impedir a mudança institucional. Estas barreiras são geralmente impostas por meio de leis, regulamentos, políticas



e práticas que limitam ou proibem determinadas formas de mudança institucional. Reginato *et*



al. (2016) realizaram um estudo de casos múltiplos para identificar o impacto da resistência a mudança na reforma do sistema de controle interno dos municípios italianos, constataram que os municípios em vez de abraçar a reforma, tentaram "fingir" o cumprimento das leis, o que significa que eles seguiram as formas exigidas, mas não realizaram as ações necessárias para implementar a reforma. Isso significa que, em vez de fazer as alterações necessárias, eles se contentaram com a manutenção do *status quo*. Lino *et al.* (2019) mencionam que quando um sistema de controle interno é criado e mantido apenas para cumprir a legislação sem a intenção em torná-lo efetivo, naturalmente surge uma atuação cerimonial. Bona (2022) constata que nos municípios brasileiros de médio e pequeno porte sequer possuem uma estrutura mínima de sistema de controle interno, o que se tem praticado é a nomeação de um servidor para o cumprimento da legislação.

O uso crescente da tecnologia da informação (TI) no setor público tem contribuído para a otimização dos processos de controle interno. Pratiwi *et al.* (2022) evidenciam que a capacidade do trabalho institucional do sistema de controle interno dos governos locais podem ser potencializados se forem apoiados pelo utilização da tecnologia de informação. Abbaszadeh, Salehi e Faiz (2019) descrevem a relação entre a tecnologia da informação e os sistemas de controle interno. Os autores constatam que a TI aumenta a eficácia e eficiência dos controles internos através da implementação e execução de cálculos complexos no processamento de um grande volume de dados observáveis, acessibilidade e precisão dos dados para uma análise mais robusta da informação, melhoria do monitoramento, avaliação de riscos e aprimoramento da segregação efetiva de funções através de *softwares*, bancos de dados e sistemas operacionais aplicados. No estudo de caso descrito por Woods (2009), as práticas de controle interno foram influenciadas positivamente pelas tecnologias da informação e comunicação (TIC). Além disso, as TIC foram classificadas como variável contingente indireta porque subsidia a seleção, coleta, tabulação e agrupamento de informações relacionadas a desempenho e risco. Por outro lado, o uso de TIC inadequada ou com limitações no seu fornecimento pode inviabilizar o acesso a informações de risco e operação efetiva do sistema de controle interno.

Outras pesquisas dedicaram a investigar a influência da tecnologia da informação na qualidade dos relatórios financeiros, contudo, não há um consenso na literatura dos reais impactos e benefícios. Aswar Wiguna, Hariyani e Ermawati (2021) mostram que a TI teve impacto positivo e significativo sobre a qualidade das demonstrações financeiras. Os autores alegam que a rotinização da TI nos controles internos impactam positivamente os relatórios financeiros quando não sofrem obstáculos na implementação de sistemas e quando os atores da organização estão familiarizados com as novas ferramentas. Jatmiko *et al.* (2020) mostram que a TI não afetam a qualidade das demonstrações financeiras. Isso significa que a TI não foi utilizada de maneira adequada tanto em termos de rede quanto de *software*, e ainda, não foram evidenciadas iniciativas de gestão tecnológica dos governos locais analisados. Em outra vertente de introdução de práticas organizacionais, Roberts e Candreva (2006) mencionam a manutenção dos sistemas de controle interno através da adoção de práticas e procedimentos em que a organização é responsável por autoavaliar, corrigir e reportar a eficácia dos controles, o que os autores chamam de controle dos controles internos. Ferreira *et al.* (2021) mostram que os municípios que desempenham funções contábeis têm melhor capacidade de autoavaliação, contudo, os piores resultados foram relacionados a estrutura de controle interno e avaliação de riscos. Isso significa que, apesar de ter boa capacidade técnica e especialização, os municípios ainda precisam melhorar sua estrutura de controle interno e avaliação de riscos.

Tanto a implementação de *software* de TI que melhora o desempenho do controle interno, quanto a prática de autoavaliação da estrutura de controle, correspondem ao trabalho institucional de "incorporação e rotinização". Para Lawrence e Suddaby (2006), as ações de



incorporação e rotinização podem incluir a criação de políticas e procedimentos, a implantação de um sistema de monitoramento e avaliação, a implementação de treinamentos e a criação de mecanismos de *feedback* para garantir que as normas e políticas da instituição sejam seguidas.

3.2.4 Ruptura de práticas de controle interno no setor público

O trabalho institucional de ruptura classificado como “desconexões de sanções”, está intimamente ligado as ações dos atores com o objetivo de interromper conexões entre recompensas e sanções de um determinado conjunto de procedimentos, práticas e regras existentes (Lawrence & Suddaby, 2006). Trabalhos tem tratado do sistema de controle interno e seu ambiente regulatório a nível nacional e local (Reginato *et al.*, 2014; Ilias *et al.*, 2016; Henrique *et al.*, 2016; Cunha & Callado, 2019; Azevedo *et al.*, 2019; Pinho & Rodrigues, 2020). Curiosamente, o caso descrito por Hoai *et al.* (2020) demonstra que em países emergentes mesmo com políticas de controle interno implantadas nos padrões internacionais, ainda é comum a ausência de legislação específica que trata de diretrizes para a implantação compulsória do sistema de controle interno no setor público, como é o caso do Vietnã. Lino *et al.* (2019) mostram indícios de que em muitas situações os atores com poder e contrários a lógica institucional de controle buscam brechas na legislação para acionar o poder judiciário para o desmantelamento de instituições, legitimando o trabalho institucional de ruptura desconexões de sanções.

No setor público, é comum os atores sociais líderes dos governos locais interrompam as práticas de controle interno existentes, Maulidi e Ansell (2020) mencionam que em organizações públicas corruptas é comum um grupo de funcionários fazerem vistas grossas e até mesmo apoiarem uns aos outros para atingir um determinado objetivo, minando as práticas de controle interno. O argumento de um dos entrevistados pelos autores é de que a estrutura de controle interno implantada nas organizações públicas investigadas tem sido derrotada ou deixada de ser eficiente. Outro entrevistado relata que as ações fraudulentas têm sido muito mais ágeis no processo de atualização e adaptação do que as novas ferramentas de controle. No caso relatado por Khelil e Khelif (2022), os auditores internos vivem um dilema entre as lógicas comercial e profissional, quando a opinião do auditor desagrade os atores com poder, ele é visto como inimigo. Muitas vezes, os auditores tentam solucionar esses conflitos minimizando suas responsabilidades na prevenção e reporte de irregularidades para evitar o risco de perseguição e demissão. Antón (2020) descreve limitações no trabalho do auditor que exerce funções de controle interno, principalmente em governos locais de pequeno e médio porte, que se dá pela falta de apoio dos líderes, resistência política, técnica e humana a mudança. Como os atores destes contextos acreditam que suas ações são adequadas, esse tipo de ação é definido como “desvinculação das fundações morais”. Refere-se, portanto, à prática de desenvolver novas formas de organização que possam substituir as estruturas e normas atuais, permitindo a realização de mudanças fundamentais dentro de um contexto cultural específico (Lawrence & Suddaby, 2006).

4. CONCLUSÃO

Esta revisão sistemática da literatura procurou identificar o estado atual da literatura internacional sobre o controle interno no setor público. Inicialmente, apresenta-se um panorama dos estudos, mostrando o quanto eles estão dispersos em relação a análise temporal, autores, periódicos e ambiente institucional que as pesquisas vêm sendo desenvolvidas. No decorrer deste estudo observou-se que o controle interno no setor público é um tema de natureza interdisciplinar que apresenta duas correntes de aplicação, a primeira, muito influenciada pela



legislação norte-americana, que visa garantir a confiabilidade e qualidade das demonstrações



financeiras, e a segunda, um conceito mais amplo, visto como uma estrutura organizacional capaz de garantir a eficiência e eficácia das operações.

A discussão sobre o conceito de controle interno no setor público, mostra o quão o ambiente regulatório a nível de país influencia a definição do tema. O *framework* do COSO tem sido a estrutura mais frequente adotada em governos locais. No entanto, há uma clara dicotomia entre a implementação de um sistema de controle interno eficiente e sustentável (atuante) e a implantação apenas para cumprimento formal das leis e regulamentos (cerimonial). Ao analisar os estudos da amostra pela lente teórica do trabalho institucional foi possível identificar diversos atores sociais responsáveis pela institucionalização do controle interno nas organizações do setor público. Alguns atores internos com poder, por exemplo, prefeito e controlador, possuem papel central nessa institucionalização, quando são favoráveis a lógica de controle, irão fomentar as diretrizes, políticas e procedimentos de implementação do controle interno. Ao serem contrários a lógica de controle, irão minar as práticas de controle interno, favorecendo ações mal-intencionadas de conluio, fraudes e desvio de recursos públicos.

A literatura sobre o trabalho institucional sugere que os atores sociais institucionalizam as práticas de controle interno de três maneiras: criação, manutenção e ruptura de instituições. No setor público, os achados indicam que os atores criam práticas de controle interno por meio do trabalho institucional de construção de identidades, mudanças normativas, construção de redes, mimetismo e educação. Os achados revelam que as práticas de controle interno dos governos locais são mantidas pelo trabalho institucional de permissão, policiamento, dissuasão, incorporação e rotinização. Embora os sistemas de controle interno do setor público sejam implantados compulsoriamente através de leis e regulamentos, ainda é comum, principalmente em economias emergentes a falta de legislação que obriguem a sua implantação. Nesse sentido, a ruptura das práticas de controle interno é possível para atores do setor público onde há uma fragilidade na estrutura de controle interno ou predomina uma cultura organizacional antiética, onde a atuação do controle interno torna-se irrelevante e questionável, por meio do trabalho institucional de desconexões de sanções e desvinculação das fundações morais.

Esta revisão mostrou que atores internos e externos se esforçam para implementar as diretrizes de controle interno de forma eficaz, mas também apontou que a execução das práticas de controle interno depende de um engajamento dos atores com poder para fomentar sua implementação. Além disso, o estudo indicou que o controle interno é um processo em construção contínua e que requer um envolvimento “ativo” e na direção da “lógica do controle” dos atores envolvidos para que o sistema de controle seja atuante. No entanto, vários tipos de trabalho institucional propostos por Lawrence e Suddaby (2006) não foram identificados na revisão. No setor público, é comum os atores sociais lidarem com pressões institucionais, reformas administrativas, alteração da legislação e resistência a mudança a nível individual e organizacional. Com isso, essas situações podem mudar a maneira como o controle interno é entendido e aplicado, e podem exigir que os atores envolvidos se adaptem para atender às novas exigências.

Em relação às contribuições do estudo, foi apresentada uma revisão dos tópicos mais recentes e tendências futuras para as práticas de controle interno no setor público. Do ponto de vista teórico, a análise por meio da lente teórica do trabalho institucional, permitiu compreender o funcionamento do sistema de controle interno, como as práticas são construídas, validadas e transformadas dentro das instituições. Por meio desta abordagem teórica, foi possível ainda, examinar as relações entre os atores e as consequências sociais e culturais de suas práticas. Do ponto de vista acadêmico, esta revisão fornece a pesquisadores, professores e grupos de pesquisas, um guia com as vertentes teóricas utilizadas, metodologias aplicadas e principais linhas de pesquisas para subsidiar o desenvolvimento de futuras pesquisas empíricas com base nas lacunas da literatura.



Do ponto de vista gerencial, fornece aos reguladores, gestores públicos e profissionais, conceitos, definições, procedimentos, a fim subsidiar a implementação, criação e manutenção de práticas de controle interno que fortaleçam o sistema de controle interno do setor público. Além desta introdução, o presente artigo abordará a sua fundamentação teórica, a metodologia da pesquisa (seleção do portfólio e coleta e análise dos dados), os resultados (análise bibliométrica e análise de conteúdo), conclusão e referências.

Naturalmente, a presente revisão sistemática possui limitações, especialmente em razão das escolhas metodológicas. O estudo do controle interno no setor público é um campo multidisciplinar, e requer diferentes possibilidades de abordagem. Por exemplo, na prática, a definição de controle interno, auditoria interna, controladoria, mecanismo de controle interno, controle financeiro interno, controle contábil e controle administrativo, ainda não são claras e muitas vezes são confusas. Com isso, optou-se por determinados termos de pesquisa que procuraram identificar o controle interno no setor público como tema central dos estudos que comporiam a amostra e seriam analisados. No entanto, podem não ter sido captado nas buscas, importantes trabalhos que tenham utilizado como foco central outras questões como a auditoria interna, fraude no setor público, controle financeiro, administrativo e contábil, e que não tenham inserido nos títulos, resumos e palavras-chave, a *string* de busca relacionado ao “controle interno no setor público”.

Além disso, o estudo apresenta uma limitação ao utilizar uma metodologia de seleção e classificação multicritério, que relacionou três variáveis, ano de publicação, número de citações e fator de impacto do periódico. Como critério de qualidade, estabeleceu-se a análise dos artigos com índice InOrdinatio maior ou igual a zero, é possível que a inclusão de mais artigos com classificação inferior permita novas conclusões e *insights*. Apesar disso, entende-se que os resultados alcançados nessa revisão são valiosos para consolidar a pesquisa recente sobre o controle interno no setor público e indicar que é um campo promissor para novas pesquisas.

Novas revisões sistemáticas da literatura são necessárias. Sugere-se que futuras revisões, ampliem as bases de dados a serem consultadas, inclusive em bases nacionais e regionais, construção de uma *string* de busca mais ampla, que outras metodologias de seleção e sistematização sejam adotadas de forma a privilegiar estudos relevantes publicados em periódicos sem fator de impacto. Sugere-se ainda, revisões sobre o controle interno no setor público com objetivos mais específicos, por exemplo, identificar na literatura internacional se o controle interno afeta a qualidade das demonstrações financeiras do setor público; identificar por meio da literatura a relação da auditoria interna e o controle interno; relacionar o controle interno do setor público com temas transversais como, por exemplo, fraudes, cultura organizacional, ambiente regulatório, transparência, *accountability* e *compliance*.

Também são bem vindas revisões sistemáticas com metanálise, bem como a análise de outras possíveis variáveis como: análise bibliométrica das referências dos artigos do portfólio; formação de rede de autores e instituições, distribuição geográfica dos autores do portfólio, dentre outras. E ainda, adotar outras lentes teóricas, técnicas de análise de conteúdo e análise do discurso que consigam melhor captar o estado da arte sobre o controle interno no setor público.

REFERÊNCIAS

- Abbaszadeh, M. R., Salehi, M., & Faiz, S. M. (2019). Association of information technology and internal controls of Iranian state agencies. *International Journal of Law and Management*, 61(1), 133-150.
- Afiah, N. N., Alfian, A., & Sofia, P. (2020). Effect of employee competence and internal control systems on accounting information quality of the local government in West Java

XVII
CONGRESSO
ANPCONT

Universidade Presbiteriana Mackenzie
29 de Novembro a 01 de Dezembro de 2023
São Paulo-SP



region. *Utopía y Praxis Latinoamericana*, 25(1), 146-154.



- Aikins, A. E., Mensah, J. V., & Kumi-Kyereme, A. (2022). Investigating the conditions under which internal auditing is carried out in selected local governments in the Central Region of Ghana. *Asian Journal of Accounting Research*, 15(1), 134-150.
- Alabdullah, T. T., & Maryanti, E. (2021). Internal Control Mechanisms in Accounting, Management, and Economy: A review of the Literature and Suggestions of New Investigations. *International Journal of Business and Management Invention*, 10(9), 8-12.
- Antón, M. P. S. (2020). Internal control of public administrations. Its role in prevention and the fight against the corruption of the public powers. *Revista Catalana de Dret Public*, 60, 87-101.
- Antoniuk, O., Koval, N., Savitska, S., Mulyk, Y., Kuzyk, N., & Koshchynets, M. (2021). Development of internal control and audit in Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*, 12(6), 376-390.
- Arellano-Gault, D. (2012). The Evaluation of Performance in the Mexican Federal Government: A Study of the Monitoring Agencies' Modernization Process. *Public Administration Review*, 72(1), 135-142.
- Aswar, K., Wiguna, M., Hariyani, E., & Ermawati, E. (2021). Quality of financial statements in Indonesian local governments: An empirical investigation. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(6), 993-999.
- Azevedo, T. K. G. N., Leitão, C. R. S., & Callado, A. A. C. (2019). Functions of municipal comptroller offices: a study among city halls from Pernambuco State. *Administratie si Management Public*, (32), 139-155.
- Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. D. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, 48, 1135-1163.
- Bogt, H. T., Helden, J., & Kolk, B. (2016). New development: Public sector controllership—reinventing the financial specialist as a countervailing power. *Public Money & Management*, 36(5), 379-384.
- Bona, R. (2022). Local integrity system in Brazil: Analysis of internal actors in small cities of Santa Catarina/. *Cadernos de Gestão Pública e Cidadania*, 27(86), 1-20.
- Bonsu, A. B., Appiah, K. O., Gyimah, P., & Owusu-Afriyie, R. (2022). Public sector accountability: do leadership practices, integrity and internal control systems matter?. *IIM Ranchi journal of management studies*, 2(1), 4-15.
- Brennan, N. M., & Solomon, J. (2008). Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: an overview. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), 885-906.
- Cachay, L. M. T., Couto, G., Pimentel, P., & Castanho, R. A. (2022). Internal Control and Its Application in Public Management: A Literature Review. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 19, 326-337.
- Campos, E. A. R., Pagani, R. N., Resende, L. M., & Pontes, J. (2018). Construction and qualitative assessment of a bibliographic portfolio using the methodology Methodi Ordinatio. *Scientometrics*, 116(2), 815-842.
- Casarin, S. T., Porto, A. R., Gabatz, R. I. B., Bonow, C. A., Ribeiro, J. P., & Mota, M. S. (2020). Types of literature review: considerations of the editors of the Journal of Nursing and Health. *Journal of Nursing and Health*, 10(5), 1-7.
- Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*, 42(1), 80-103.



- Cruz, M. D. C. M. T., Silva, T. A. B., & Spinelli, M. V. (2016). O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. *Cadernos EBAPE. BR*, 14, 721-743.
- Cunha, T. M., & Callado, A. L. C. (2019). Funções das controladorias municipais: um estudo nas prefeituras das capitais brasileiras. *Revista Gestão Organizacional*, 12(3), 123-140.
- Dewi, N., Azam, S., & Yusoff, S. (2019). Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. *Management Science Letters*, 9(9), 1373-1384.
- Ferreira, G. J. B. C., Santos, J. G. C., & Vasconcelos, A. C. (2021). Avaliação do Controle Interno e Tamanho dos Órgãos sob Jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará. *Administração Pública e Gestão Social*, 13(2), 1-21.
- Gadelha, A. L. L., Gouveia, L. B., & Sarmiento, A. M. (2022). Essential internal control: evidence from the executive branch of the State of Ceará. *Revista de Gestão*, 30(1), 32-46.
- Gaines, V. W., & Kasztelnik, K. (2021). Personnel Factors of Corporate Internal Auditing on the Contemporary Microeconomics Environment in the United States. *Contemporary Economics*, 15(2), 138-153.
- Galvão, M. C. B., & Ricarte, I. L. M. (2019). Revisão sistemática da literatura: conceituação, produção e publicação. *Logeion: Filosofia da informação*, 6(1), 57-73.
- Henk, O. (2020). Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. *Journal of Management Control*, 31(3), 239-273.
- Henrique, J. C., Chagas, L., Guimarães, V. A., & Leal Junior, I. C. (2016). Análise da sistemática de controle interno do município de Três Rios. *Revista Pensamento contemporâneo em Administração*, 10(3), 31-41.
- Hoai, T. T., Hung, B. Q., & Nguyen, N. P. (2022). The impact of internal control systems on the intensity of innovation and organizational performance of public sector organizations in Vietnam: the moderating role of transformational leadership. *Heliyon*, 8(2), 1-10.
- Igarashi, W., Igarashi, D. C. C., & Borges, B. J. (2015). Systematic review and its potential contribution in "business, management and accounting". *Gestão & Regionalidade (Online)*, 31(91), 1-15.
- Ilias, N., Abdulatiff, N. K., Zakaria, W. Z. W., & Wahab, N. (2016). The effects of management control systems on service quality performance in Malaysian local authorities: Management perspective. *International Review of Management and Marketing*, 6(4), 915-920.
- Jatmiko, B., Irawan, D., Machmuddah, Z., & Laras, T. (2020). Factors affecting regional government financial statements: Evidence from Indonesia. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 9(2), 89-89.
- Khersiat, O. M. (2020). The efficiency of applying the internal control components based on COSO framework to transparently carry out tasks and services, ensure integrity and enhance quality and efficiency: Case study-the greater amman municipality. *International Journal of Financial Research*, 11(2), 371-381.
- Khelil, I., & Khlif, H. (2022). Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: a qualitative study in the Tunisian public sector. *Meditari accountancy research*, 30(1), 121-141.
- Kong, Y., Lartey, P. Y., Bah, F. B. M., & Biswas, N. B. (2018). The value of public sector risk management: An empirical assessment of Ghana. *Administrative Sciences*, 8(3), 1-18.



- Lawrence, T., & Suddaby, R. (2006). Institutions and institutional work. In S. R. Clegg, C. Hardy, T. Lawrence, & W. R. Nord (Eds.), *The SAGE handbook of organization studies* (2nd ed.). London: SAGE.
- Lino, A. F., Carvalho, L. B. D., Aquino, A. C. B. D., & Azevedo, R. R. D. (2019). Lack of institutional work and organizational change failure in Brazilian local governments. *Revista de Administração Pública*, 53, 375-391.
- Lobo, M. G. A. A., & Ferreira, M. B. (2022). Implantação de compliance no setor público brasileiro: Uma revisão de literatura. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, 8(11), 191-207.
- Lopes, G. B., Valadares, J. L., Azevedo, R. R., & Júnior, A. C. B. (2020). Evidências de isomorfismo e *decoupling* na gestão de controladorias municipais do Estado de Minas Gerais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 89-111.
- Lopes, G. B., Valadares, J. L., & Leroy, R. S. D. (2020). Sistema de Controle Interno no Setor Público: o que se tem discutido na academia desde a Lei de Acesso à Informação?. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 25 (1), 22-34.
- Lu, Y., & Ma, D. (2019). Internal Control Weakness: A Literature Review. *Accounting and Finance Research*, 8(2), 121-142.
- Maulidi, A., & Ansell, J. (2020). Tackling practical issues in fraud control: a practice-based study. *Journal of Financial Crime*. 28(2), 493-512.
- Kamil, N. L. M., Shariffuddin, S. E., & Rahman, N. H. A. (2022). Nurturing Accountability Practices among Bureaucrats: What Contextual Factors Tell Us?. *Jurnal Pengurusan*, 64, 45-56.
- Nofianti, L., & Suseno, N. S. (2014). Factors affecting implementation of good government governance (GGG) and their implications towards performance accountability. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 98-105.
- Montenegro, T. M., Oliveira, L. C. A. M., & Lopes, M. S. (2018). A adequabilidade do controle interno no Comando da Aeronáutica: Uma percepção endógena. *Innovar*, 28(68), 51-66.
- Moraes, S. S., Aquino, C. V. M. G., Silva, C. R. M., & Castelo, J. L. (2019). Produção Acadêmica sobre Controle Interno no Setor Público. In *X Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2019. IAG/PUC-Rio*.
- Moreno-Enguix, M. D. R., Gras-Gil, E., & Henández-Fernández, J. (2019). Relation between internet financial information disclosure and internal control in Spanish local governments. *Aslib Journal of information management*, 71(2), 176-194.
- Moresi, E. A. D., & Pinho, I. (2021). Proposta de abordagem para refinamento de pesquisa bibliográfica. *New Trends in Qualitative Research*, 9, 11-20.
- Oliveira, D. J., & Anjos, M. A. D. (2020). A importância do controle interno: um estudo bibliométrico nos principais Congressos De Contabilidade. *Revista GeTeC*, 9(24), 37-57.
- Ouzzani, M., Hammady, H., Fedorowicz, Z., & Elmagarmid, A. (2016). Rayyan—a web and mobile app for systematic reviews. *Systematic reviews*, 5(1), 1-10.
- Pagani, R. N., Kovaleski, J. L., & Resende, L. M. (2015). Methodi Ordinatio: a proposed methodology to select and rank relevant scientific papers encompassing the impact factor, number of citations, and year of publication. *Scientometrics*, 105(3), 2109-2135.
- Pagani, R.N., Pedroso, B., Picinin, C.T., Bilynkievycz, C.S., Kovaleski, J.L. (2021a). FINDER. Sistema para Captura, Tratamento e Organização de Dados. UEPG. Registro de Programa de Computador Processo N°: BR512021002567-9, INPI.



- Pagani, R.N., Pedroso, B., Picinin, C.T., Bilynkievycz, C.S., Kovalski, J.L. (2021b). RankIn. Ferramenta para Operacionalização Quantitativa, Ranqueamento e Organização de Dados. UEPG. Registro de Programa de Computador Processo N°: BR512021002568-7, INPI.
- Pagani, R. N., Pedroso, B., Santos, C. B., Picinin, C. T., & Kovalski, J. L. (2022). Methodi Ordinatio 2.0: revisited under statistical estimation, and presenting FInder and RankIn. *Quality & Quantity*, 1-40.
- Park, Y. J., Matkin, D. S., & Marlowe, J. (2017). Internal control deficiencies and municipal borrowing costs. *Public Budgeting & Finance*, 37(1), 88-111.
- Peterson, A. N. (2018). Differences in internal control weaknesses among varying municipal election policies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(3), 191-206.
- Pinho, J. G. S., & Rodrigues, R. C. (2020). Controladoria na Gestão Pública: uma análise das práticas adotadas nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 11(3), 44-61.
- Pratiwi, M. E., Din, M., Masdar, R., Amir, A. M., Zahra, F., Kahar, A., & Meldawati, L. (2022). Utilization of information technology to increase human resources capacity and internal control systems on local government financial reporting information. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 28, 1-11.
- Reginato, E., Fadda, I., & Paglietti, P. (2016). The influence of resistance to change on public-sector reform implementation: the case of Italian municipalities' internal control system. *International Journal of Public Administration*, 39(12), 989-999.
- Reginato, E., Landis, C., Fadda, I., & Pavan, A. (2014). German and Italian municipalities' internal control systems: convergence to a Neo-Weberian reform pattern?. *International Journal of Public Administration*, 37(10), 601-610.
- Roberts, N., & Candraeva, P. J. (2006). Controlling internal controls. *Public Administration Review*, 66(3), 463-465.
- Rocha, E., & Giacomelli, J. G. C. (2021). controles internos em auditoria: análise da produção em periódicos classificados sistema Qualis CAPES. *Revista Científica Acerte*, 1(5), 1-18.
- Sampaio, R. F., & Mancini, M. C. (2007). Estudos de revisão sistemática: um guia para síntese criteriosa da evidência científica. *Brazilian Journal of Physical Therapy*, 11, 83-89.
- Schneider, A., Gramling, A. A., Hermanson, D. R., & Ye, Z. S. (2009). A review of academic literature on internal control reporting under SOX. *Journal of Accounting Literature*, 28(1), 1-46.
- Shonhadji, N., & Maulidi, A. (2022). Is it suitable for your local governments? A contingency theory-based analysis on the use of internal control in thwarting white-collar crime. *Journal of financial crime*, 29(2), 770-786.
- Stamatović, M., Maksimović, S., & Sućeska, A. (2020). Risk management as a part of the internal system of financial controls-practice in the public sector of Serbia. *Economy & Market Communication Review*, 10(2), 431-451.
- Sumaryati, A., Novitasari, E. P., & Machmuddah, Z. (2020). Accounting information system, internal control system, human resource competency and quality of local government financial statements in Indonesia. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(10), 795-802.
- Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81.