

Práticas de controle interno na administração pública: percepção dos colaboradores de uma autarquia municipal

Internal control practices in public administration: perception
of employees of a municipal authority

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i1.974>

Valdézia Farrapo Lima¹

Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino²

Clayton Robson Moreira da Silva³

Joelma Leite Castelo⁴

RESUMO

Este estudo verificou a percepção dos colaboradores de uma autarquia municipal sobre as práticas de controle interno, com base no modelo Coso (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). Para tanto, realizou-se um estudo descritivo e com abordagem quantitativa. Para a coleta de dados, utilizou-se um levantamento (*survey*), com aplicação de um questionário presencial em uma autarquia municipal situada no estado do Ceará. Dos 70 colaboradores da instituição, 67 participaram da pesquisa, o que representa uma amostra de 95,71%. Foram analisados quatro componentes do controle interno, considerando a percepção dos colaboradores e com base no modelo Coso: (i) ambiente de controle; (ii) avaliação de risco; (iii) atividade de controle; e (iv) informação e comunicação. Os resultados indicam que os componentes com maior adequação ao Coso foram ambiente de controle e atividade de controle, como mais da metade de suas práticas de controle interno percebidas pelos colaboradores. Em contrapartida, os componentes avaliação de risco e informação e

1 Bacharel em ciências contábeis pela Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). E-mail: valdezialima@gmail.com

2 Professora da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). Mestra em administração e controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: cintiavmg@gmail.com

3 Professor do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí (IFPI). Doutor em administração e controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: clayton.silva@ifpi.edu.br

4 Professora da Universidade Estadual do Ceará (UECE). Doutora em administração e controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: joelma.castelo@uece.br

comunicação apresentaram baixa adequação ao modelo Coso, sendo que nenhuma das práticas relacionadas à avaliação de risco foi percebida pelos colaboradores. Ainda, observou-se que menos da metade dos respondentes afirmaram ter conhecimento sobre a temática controle interno. Assim, esta pesquisa pode contribuir com o processo de implementação e melhoria do controle interno na organização, uma vez que os gestores públicos podem identificar seus pontos fortes e fracos, auxiliando no delineamento de estratégias e na tomada de decisão.

Palavras-chave: práticas de controle interno; Coso; autarquia municipal.

ABSTRACT

This study verified the perception of employees at a municipal authority regarding internal control practices, based on the Coso (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) model. To this end, a descriptive study with a quantitative approach was carried out. To collect data, a survey was used, with the application of an in-person questionnaire in a municipal authority located in the state of Ceará. Of the institution's 70 employees, 67 participated in the survey, representing a sample of 95.71%. Four components of internal control were analyzed, considering the perception of employees and based on the Coso model: (i) control environment; (ii) risk assessment; (iii) control activity; and (iv) information and communication. The results indicate that the components with the greatest suitability for Coso were control environment and control activity, with more than half of its internal control practices perceived by employees. On the other hand, the risk assessment and information and communication components showed low adequacy to the Coso model, with none of the practices related to risk assessment being noticed by employees. Furthermore, it was observed that less than half of the respondents stated that they had knowledge about the topic of internal control. Thus, this research may contribute to the process of implementing and improving internal control in the organization, since public managers can identify their strengths and weaknesses, helping to outline strategies and decision making.

Keywords: internal control practices; Coso; municipal authority.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 17/06/2024

Data de aprovação: 28/08/2024

Data de versão final: 18/09/2024

Data de publicação online: 13/12/2024

1 INTRODUÇÃO

Com o intuito de proteger seu patrimônio, as empresas carecem de artificios que assegurem o contexto de suas atividades rotineiras. Para salvaguardar seu capital, o controle interno age dentro da entidade como um agente que utiliza táticas estratégicas, tendo como objetivo a execução de informações transparentes e cautelosas a fim de contribuir para uma gestão bem estruturada (Almeida, 2017). Diante dos desafios enfrentados pelas organizações, o controle interno vem sendo foco de vários estudos devido ao seu papel informacional dentro das corporações, contribuindo para que as empresas alcancem seus objetivos e continuidade (Cunha; Callado, 2019).

Nas instituições públicas, esse cenário não é diferente, tendo em vista a capacidade dos controles internos de reconhecer falhas e acertos nas contas públicas e calcular sua operacionalidade, efetividade e legalidade, sendo indispensáveis para o bom funcionamento e eficiência da administração pública (Cunha; Callado, 2019; Almeida; Pinho; Machado, 2019; Mota, 2018). Nesse sentido, além de todas as contribuições que o controle traz para a entidade com suas informações, o departamento de controle interno ainda apresenta relatórios e considerações, como *feedback* dos dados obtidos através de suas análises, possibilitando ao gestor público ferramentas necessárias para uma boa gestão (Araújo et al., 2018).

Ressalta-se que o departamento de controle interno acompanha a realização de todas as atividades do ente, seja ela orçamentária, financeira

ra, contábil, patrimonial ou operacional, resultando em práticas gerenciais mais transparentes, culminando no atendimento em benefício da sociedade (Cunha; Callado, 2019). Nessa perspectiva, foi criado o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Coso), que tem o objetivo de ajudar organizações a melhorarem seu desempenho, aprimorando o controle interno, o gerenciamento de riscos, a governança e a diminuição de fraudes (Coso, 2023). Soares e Pinho (2022) argumentam que a estrutura atualizada do Coso ajuda as organizações a desenharem seus próprios sistemas de controle interno, ao evidenciar diretrizes sobre a temática.

Estudos recentes (Vasconcelos; Bezerra; Castelo, 2024; Oliveira; Viana; Câmpelo, 2023; Oliveira; Vasconcelos; Viana, 2022; Soares; Rodrigues Jr., 2019) analisaram o controle interno no setor público, utilizando a metodologia Coso. Uma abordagem usual nessas investigações é a avaliação do controle interno na percepção de gestores e servidores públicos. Araújo e Souto (2017) asseveram que, a partir da percepção dos servidores sobre o planejamento, execução, manutenção e correção dos controles internos dentro da organização, é possível identificar pontos fortes e fracos e como eles contribuem no processo de gerenciamento da instituição, auxiliando no delineamento de estratégias de tomada de decisão.

Nesse contexto, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: qual a percepção dos colaboradores de uma autarquia municipal sobre as práticas de controle interno? Nesse sentido, o objetivo desta pesquisa é verificar a percepção dos colaboradores de uma autarquia municipal sobre as práticas de controle interno, com base no modelo Coso. Ressalta-se que o modelo Coso é utilizado globalmente e é reconhecido como uma forma de avaliar a eficácia dos controles internos (Coso, 2013), aperfeiçoar a fiscalização e qualidade da organização (Rae; Sands; Subramaniam, 2017) e auxiliar na formulação de políticas públicas (Akinleye; Kolawole, 2020). Logo, percebe-se a relevância da temática e do modelo aplicado.

A realização dessa pesquisa em uma autarquia se justifica, tendo em vista que as autarquias são consideradas entidades mais viáveis de in-

tervenção com foco na melhoria do desempenho no serviço público (Carvalho; Oliveira; Silva, 2013). Além disso, há poucos estudos envolvendo administração indireta e esfera municipal (Mattar, Fonseca, 2023). Com isso, acredita-se que o controle interno em uma autarquia, objeto desse estudo, é primordial, uma vez que, segundo Morais *et al.* (2017), a autarquia tem sua atribuição vinculada ao interesse da população em prestar serviço público de qualidade, que é o ponto central da administração pública.

Portanto, esse estudo pode contribuir para a ampliação do debate sobre a temática. Ademais, a partir do resultado dessa pesquisa, a autarquia estudada pode aderir à perspectiva de seus colaboradores e criar um modelo próprio de sistema de controle interno. Este artigo está organizado em cinco seções. A primeira compreende a introdução, seguida pelo referencial teórico sobre o tema exposto. Na terceira seção está a metodologia, apresentando todos os passos necessários para a obtenção dos dados. Na sequência, está a análise dos resultados e, por fim, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se a história e desenvolvimento do controle interno no Brasil, bem como sua conceituação do ponto de vista de diversos autores. Foi enfatizada a importância e essencialidade do mecanismo do controle interno no setor público. Além disso, são apresentados estudos realizados em diferentes ambientes que utilizaram essa ferramenta.

2.1 Controle interno

O controle interno integra todas as providências necessárias para que a entidade proteja seu patrimônio, examine se seus dados contábeis são confiáveis, acrescentando a isso um eficiente processo produtivo e incentivando a conformidade às normas administrativas propostas (Attie, 2018). Marx (2016) destaca que o controle interno tem duas funções im-

portantes: a segurança do ativo da empresa contra irregularidades e o aprimoramento da efetividade da entidade. Logo, as atividades voltadas para o controle contábil prezam pela credibilidade das informações registradas, enquanto o controle administrativo almeja aperfeiçoar a administração para alcançar melhores resultados operacionais (Marx, 2016).

Conceitualmente, a literatura sobre o controle interno não era homogênea, uma vez que vários profissionais (por exemplo: contadores, advogados e administradores) apresentavam percepções distintas acerca desse termo (Araújo; Souto, 2017). Por causa disso, em 1992, o Coso expôs um conceito, posteriormente atualizado em 2013, o qual foi aceito universalmente como referência do que é o sistema de controle interno (Araújo; Souto, 2017), tornando-se uma das estruturas mais conhecidas no mundo em relação ao controle interno (Rhoden *et al.*, 2019).

O Coso estimula que as organizações criem um sistema de controle interno, para realizar mecanismos de controle de forma eficaz e eficiente e, acima de tudo, para que seja utilizado nas atividades da empresa, com o propósito de moderar os riscos para padrões aceitáveis (Ayres *et al.*, 2018). Braga *et al.* (2018) reforçam que o modelo Coso proporciona uma visão integrada dos componentes, os quais são indispensáveis para a continuidade da avaliação dos controles internos.

Dessa forma, o controle interno, na visão do Coso (2013), é um método guiado por diversos fatores, como administração, membros que fazem parte da governança e outros colaboradores da entidade, elaborado para viabilizar confiabilidade com o devido rigor no que se refere às execuções, à comunicação e à compatibilidade. Para Barbosa e Santos (2019), o controle interno age como uma parte fundamental para que os colaboradores estejam alinhados com as diretrizes organizacionais, a fim de alcançar as metas estabelecidas, relacionando, dessa forma, com os resultados conquistados, buscando inspirar e incentivar o comportamento dos funcionários da empresa.

As organizações buscam profissionais que sejam capazes de implantar e fazer a manutenção dos sistemas de controle interno, fato que não acontece com as pequenas e médias empresas, seja pela falta de recursos ou pouco discernimento para aplicação desse instrumento (Barbosa; Santos, 2019). A implementação adequada do controle interno permite que os colaboradores da entidade o utilizem de forma satisfatória, gerando informações úteis (Barbosa; Santos, 2019). Portanto, para que a empresa obtenha vantagem da utilização do sistema de controle interno, deve-se, inicialmente, haver um planejamento sobre o custo-benefício desse instrumento para a entidade, abrangendo todas as pessoas que fazem parte dela, desde os cargos mais altos até as posições mais baixas (Oliveira; Santos; Lunkes, 2021).

2.2 Controle interno na administração pública

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 é considerada o marco inicial normativo do sistema de controle interno na administração pública brasileira (Machado; Paschoal, 2016). A partir da Carta Magna, o dever do controle interno, além de estar relacionado ao orçamento, também está ligado à legalidade de todas as demais atividades da gestão, bem como dos resultados alcançados, à eficiência e à eficácia da administração pública, a dar apoio ao controle externo (Brasil, 1988).

Escândalos que causaram muita polêmica na década de 1990, como a CPI do Governo Collor e a CPI do Orçamento, geraram grande repercussão, reforçando o aspecto legalista da atuação do controle interno (Klein Jr., 2020). Com base nisso, novas iniciativas para penalizar os dirigentes públicos responsáveis por tais atos emergiram. Assim, com a finalidade de regularizar as determinações já vigentes, surge a Lei Complementar nº 101, no ano de 2000, conhecida popularmente como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), designando métodos mais robustos e limitações aos órgãos públicos (Lopes; Valadares; Leroy, 2020).

Além disso, órgãos de controle foram criados com o propósito de auxiliar no processo de monitoramento, como é o caso da Controladoria-Geral da União (CGU). Criada em 2003, a CGU é considerada uma agência de anticorrupção no país, sendo responsável por auxiliar a Presidência da República na defesa do patrimônio público e no incremento da transparência da gestão (CGU, 2023). A criação e elevação da CGU ao *status* de ministério centralizou e fortaleceu o controle interno no Brasil (Loureiro *et al.*, 2012).

Em 2011, foi publicada a Lei nº 12.527, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), que prevê o acesso de qualquer pessoa às informações requeridas, sendo o sigilo considerado como exceção e a publicidade como cláusula geral (Brasil, 2011), marcando assim um avanço na transparência das entidades públicas. Portanto, as mudanças advindas da administração pública e a efetivação do processo de ajuste fiscal fizeram com que o gestor público mudasse a forma de comandar, iniciando um novo ciclo na área pública (Beuren; Zonatto, 2014).

Silva, Abreu e Couto (2017) evidenciaram que a quantidade de normas publicadas sobre controle interno aumentou consideravelmente após o comunicado da Operação Lava Jato, havendo o aprimoramento nas técnicas de controle interno, demonstrando a importância desse mecanismo para monitorar, gerir riscos, e combater fraude e adulteração na administração pública. Apesar de o controle interno ser um instrumento previsto legalmente, Soares (2012) complementa que a fiscalização e o acompanhamento da administração pública contribuem para que seu objetivo principal, o bem-estar social, seja alcançado. Para Braga *et al.* (2018), no setor público, o sistema de controle interno age em diversas áreas, proporcionando a devida cautela para execução das metas, concordância com normas e regulamentos ou fornecimentos de informes internos e externos.

Devido a sua importância, a inexistência ou a ineficiência do controle interno afetam o planejamento e as finanças públicas municipais (Spenden; Perez, 2020). Logo, o controle interno deve estar alinhado

do como uma união de boas práticas que devem ser adotadas a fim de aprimorar suas estratégias, tais como: a produtividade; a capacitação de servidores; o bom relacionamento com terceiros, sejam eles investidores, fornecedores, clientes, governo, entre outros (Oliveira; Santos; Lunkes, 2021). Discute-se que o controle interno pode auxiliar a administração pública a melhorar a sua eficiência, principalmente nas áreas de planejamento, execução e fiscalização, tendo em vista que as principais falhas observadas foram: baixa eficiência de controles administrativos; escassez de ferramentas organizacionais capazes de reconhecer e combater eventuais irregularidades e fraudes (Olivieri, 2016).

Carmo *et al.* (2024) avaliaram a eficiência e eficácia dos procedimentos de controles internos de uma indústria de confecção do Vale do Caí, no Rio Grande do Sul, a partir da metodologia Coso ERM, que tem o foco em gerenciamento de riscos empresariais. Os autores observaram uma desorganização em todos os componentes da gestão de riscos, o que pode comprometer a funcionalidade da estrutura total da entidade, e concluíram que a aplicação do método Coso ERM nessa empresa analisada, em seu formato e conceitos originais, não se mostrou eficaz no sentido de gerenciamento de riscos.

Lucas *et al.* (2022) verificaram a adequação dos controles internos das políticas de suprimentos de oito universidades federais da Região Sul do Brasil, com os padrões dispostos pelo Coso. Os autores realizaram essa pesquisa analisando os manuais dos almoxarifados dessas universidades e concluíram que poucas universidades federais da Região Sul possuem divulgação externa e comunicação de informações que percorram todos os níveis hierárquicos, indicando possíveis deficiências na forma de controle interno nas universidades.

Mattar e Fonseca (2023) investigaram o desempenho do sistema de controle interno do Departamento Autônomo de Água e Esgotos de Araraquara, do estado de São Paulo, quanto à aderência aos 17 princípios definidos pela estrutura integrada de controles internos do Coso, com pes-

quisa documental em textos legislativos e dos relatórios de fiscalização e sentenças do Tribunal de Contas. Os autores identificaram que a autarquia, entre 2016 e 2018, não realizava, adequadamente, o apoio ao controle externo e que havia pouca aderência aos princípios do Coso, mas a partir de 2019 e 2020, houve evolução na adoção gradual do Coso.

Para Braga *et al.* (2018), no setor público, o sistema de controle interno age em diversas áreas, proporcionando a devida cautela para execução das metas, atendimento às normas e regulamentos ou fornecimento de informes internos e externos. Para Almeida (2014), os órgãos públicos exercem um papel relevante para a sociedade na prestação de serviços básicos, como: educação, saúde, segurança, saneamento etc. Ademais, o Estado deve monitorar as ações desenvolvidas pelos gestores públicos, e uma das formas para analisar a eficiência é a implantação de um adequado ambiente de controle (Almeida, 2014).

Sendo assim, é necessário que o controle interno seja implantado e firmado nas entidades públicas, inserido de forma estratégica e integrado à governança, partindo do princípio de que a responsabilidade de sua estruturação é de seus gestores e seu caráter deve ser preventivo (Bona; Borba; Miranda, 2020). Todavia, a implementação de um sistema de controle interno sem o devido acompanhamento não gera os efeitos esperados pela administração pública (Almeida, 2014). Para que isso ocorra efetivamente, faz-se necessário o desenvolvimento de um modelo com normas bem definidas, a fim de que os colaboradores compreendam seus deveres, garantindo a confiabilidade da gestão (Meirelles, 2018).

Nessa perspectiva, entende-se que o sistema de controle interno é de grande relevância para apuração, acompanhamento e certificação que a entidade está em consonância com as leis, bem como a supervisão das regras impostas e no controle de instabilidades que possam surgir, com o objetivo primordial de proteger a conduta e os recursos públicos (Souza; Bauer; Coletti, 2020). Investigar sobre a estrutura dos sistemas de controle interno na gestão pública, e os motivos que podem beneficiar a implemen-

tação de um ambiente de controle em uma entidade que ainda não usufrui desse instrumento são temas que necessitam de maior investigação (Beuren; Zonatto, 2014). Ademais, destaca-se a importância de assimilar de forma coerente e acessível o controle interno, evidenciando os benefícios gerados aos processos de gestão da administração pública, seja nos âmbitos federal, estadual e municipal, ou em setores específicos, como saneamento básico, educação, saúde, segurança, transporte, desenvolvimento econômico (Beuren; Zonatto, 2014).

Para que seja implantado um efetivo sistema na área pública é preciso que haja um fortalecimento dessa temática, devendo o controle interno ser inserido de forma estratégica, apoiando, dessa forma, a governança dentro da entidade (Bona; Borba; Miranda, 2020). Quando devidamente inserido, o sistema de controle interno ajuda evitando desperdícios de recursos e produzem relatórios que influenciam na tomada de decisão dos administradores (Abbas; Iqbal, 2012). Além disso, a existência do controle interno dentro dos órgãos diminui a probabilidade de ocorrer fraudes e erros que impactem nos resultados dessas administrações, trazendo ações corretivas (Araújo *et al.*, 2016).

2.3 Desafios na implantação do controle interno

Souza *et al.* (2007) verificaram que, nos municípios do Paraná, a prática de implantação de um departamento de controle interno não é comum; além disso, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná não exigia que os municípios adotassem tal implantação, o que tornava a adoção facultativa. De acordo com os autores, as principais causas verificadas para a inexistência de um departamento de controle interno foram: os custos na implantação, aquisição de vários equipamentos para dar suporte e a falta de espaço físico, ou seja, por mais que os servidores reconhecessem sua importância para a entidade, as despesas de sua instalação tornavam inviável.

Diversos fatores devem ser analisados para o estabelecimento ou consolidação do sistema de controle interno nas organizações, como impedimentos que bloqueiam a melhoria da gestão de risco, valor e qualificação do capital humano (Valentim; Silva; Passos, 2016). Capovilla *et al.* (2018) avaliaram as estruturas de controle interno em organizações governamentais e identificaram que uma das características que dificulta toda a estrutura de controle interno é o baixo conhecimento dos funcionários em reconhecer seus papéis nos processos operacionais.

Em municípios de menor porte, o que dificulta a sistemática de estabelecimento do controle interno é a insuficiência de recursos materiais, humanos e técnicos, que dispõem de uma estrutura administrativa limitada (Angeli; Silva; Santos, 2020). Alinhado a isto, Monteiro (2015) ressalta que a escassez de pessoal em número e qualificação técnica são os principais obstáculos para o bom funcionamento de um sistema de controle interno.

A carência de implantação do sistema de controle interno é evidente, seja em instituições públicas, seja em privadas, porém, os órgãos públicos são mais tardios e burocráticos em aderir medidas que visam o melhor acompanhamento de seus recursos (Souza *et al.*, 2007). Assim, a falta de cuidado em observar os fatores que podem impossibilitar a concretização e o progresso dessa unidade de controle provoca danos para o órgão público e, conseqüentemente, para a sociedade como um todo (Beuren; Zonatto, 2014).

Gattringer, Marinho e Martins (2022) analisaram que, na administração pública dos municípios do estado de Santa Catarina, os dirigentes dos órgãos necessitam dedicar maior atenção aos canais de atendimento à população, seja para receber um parecer dos serviços prestados, como para a coleta de informações junto à ouvidoria. Além disso, os autores também observaram que o estabelecimento e a supervisão dos objetivos por parte dos gestores são de suma importância para o gerenciamento público, uma vez que a inexecução dos regulamentos orçamentários, financeiros e patrimoniais podem ocasionar penalidades para o responsável

da entidade. Outra dificuldade encontrada na administração pública é a carência de gratificações e proventos apropriados aos funcionários que exercem cargos relevantes e estão sujeitos a pressões constantes (Gattringer; Marinho, 2020).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, serão apresentados os procedimentos metodológicos da pesquisa, abrangendo a tipologia da pesquisa, a unidade de análise, população e amostra, o instrumento de coleta de dados e os procedimentos de análise de dados.

3.1 Tipologia da pesquisa

Trata-se de um estudo quantitativo, com objetivo descritivo, conduzido por meio de survey. Segundo Marconi e Lakatos (2017), a pesquisa quantitativa tem o objetivo de retratar com precisão as características numéricas de grupos como um todo, sejam eles organizações, populações ou outras categorias específicas. Quanto ao objetivo, a pesquisa é descritiva, pois verifica a percepção dos colaboradores de uma autarquia municipal sobre as práticas de controle interno, descrevendo aspectos do fenômeno investigado e buscando estabelecer a relação entre as variáveis existentes (Silva, 2017). Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa de levantamento (*survey*), aplicada a um grupo de pessoas de uma única instituição, permitindo assim investigar os fenômenos de forma eficaz (Mucci; Frezatti; Dieng, 2016). A coleta de dados foi realizada por meio da aplicação de um questionário, técnica apontada como a mais acessível para os participantes de uma pesquisa (Araújo; Souto, 2017).

3.2 Unidade de análise, população e amostra

A pesquisa foi realizada em uma autarquia de um município do estado do Ceará. A população do estudo é constituída de 70 servidores concursados e nomeados dessa autarquia municipal, sendo um diretor presidente do órgão, quatro diretores dos setores (financeiro, administrativo, operacional e engenharia) e 15 gerentes. Os demais servidores ocupam cargos de assistentes administrativos, assessores técnicos, auxiliar de serviços gerais, estagiários e outros. Ressalta-se que foram excluídos da população os servidores cedidos para outras instituições e funcionários que trabalham no campo. A amostra da pesquisa foi por conveniência, uma vez que considerou a disponibilidade e o acesso aos indivíduos participantes da pesquisa (Scarparo, 2008). Assim, participaram da pesquisa 67 colaboradores, representando uma amostra de 95,71%.

3.3 Instrumento de coleta de dados

O instrumento de coleta de dados foi um questionário, aplicado de forma presencial durante o mês de fevereiro de 2023. O questionário foi dividido em duas partes. A primeira parte tinha perguntas referentes ao perfil do respondente, como: sexo, idade, setor, cargo, tempo de serviço, nível de escolaridade e tipo de contratação. A segunda parte buscou mensurar a percepção dos servidores sobre os componentes de controle interno na autarquia. Para tanto, nesta seção, havia 52 afirmativas que deveriam ser avaliadas através da Escala Likert de cinco pontos, em que: 1 - discordo totalmente; 2 - discordo parcialmente; 3 - não concordo e nem discordo; 4 - concordo parcialmente; e 5 - concordo totalmente.

No Quadro 1, são apresentadas as assertivas relacionadas à percepção sobre os componentes de controle interno, que foram adaptadas da pesquisa de Gattringer, Marinho e Martins (2022).

Quadro 1 – Afirmativas sobre os componentes de controle interno

Componentes	Descrição
Ambiente de Controle	A Autarquia reforça a existência do código de conduta e ética, bem como o programa de cumprimento às regras.
	A Autarquia estabelece formalmente as normas de conduta e ética.
	A Autarquia avalia regularmente a adesão às normas de conduta e ética fixadas.
	A Autarquia adota providências sobre desvios de conduta em tempo hábil.
	A Autarquia estabelece limites de autoridade (na Autarquia).
	Na Autarquia, as atribuições de cada cargo estão definidas claramente.
	As linhas de subordinação estão estabelecidas claramente na Autarquia.
	A Autarquia estabelece claramente a delegação e limites de autoridade.
	A Autarquia capta e retém pessoas competentes e alinhadas aos seus objetivos.
	A Autarquia faz respeitar as linhas de autoridade e responsabilidade estabelecidas.
	A Autarquia estabelece formalmente o plano de cargos, carreiras e salários.
	A Autarquia exerce regularmente avaliação dos servidores sobre sua conduta na função (desempenho e assiduidade).
	A Autarquia mantém programa de capacitação, treinamento e conscientização.
	A Autarquia estabelece linhas de substituição de chefes e gerentes, assim como há planos de preparação para a sucessão.
A Autarquia estabelece gratificações e incentivos em razão de desempenho, disciplina e conduta.	
Avaliação de Risco	Há quantificação dos objetivos e metas no longo prazo.
	Há quantificação das metas fiscais no curto prazo.
	Há acompanhamento sistemático dos objetivos e metas quantificados no longo e médio prazo com elaboração de relatório gerencial.
	Os registros contábeis refletem adequadamente as operações financeiras e patrimoniais em conformidade com as normas aplicáveis.
	Os registros contábeis refletem adequadamente as operações orçamentárias e de compensação em conformidade com as normas aplicáveis.
	Os relatórios e demonstrações contábeis refletem o patrimônio e a aplicação das políticas públicas para a Autarquia.
	Há gerenciamento dos riscos nos processos de lançamento, inscrição e arrecadação da receita pública para evitar erros e fraudes.
	Há gerenciamento dos riscos nos processos de contratação de pessoal, pagamento da folha e encargos.
	Há gerenciamento dos riscos nos processos de compras, convênios e contratos.
	Há gerenciamento dos riscos por meio de atividade de auditoria interna.

Quadro 1 – Afirmativas sobre os componentes de controle interno (continuação)

Componentes	Descrição
Atividade de Controle	As operações ocorrem mediante documentação confiável.
	Há segurança dos ativos (prevenção e detecção) por meio do controle de proteção física.
	Adota procedimentos de conferência e reconciliações nas contas financeiras (devedores e credores) e de estoques.
	Adota procedimentos de conferência por lista de checagem - checklist, no momento do recebimento de mercadorias, serviços e obras.
	Utiliza controle de acesso restrito de pessoas nos setores de guarda de ativos (financeiros e patrimoniais).
	Adota política de segregação de funções (prevenção) para reduzir riscos e erros humanos.
	Controles dos sistemas de informática são executados (acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet e banco de dados, considerações de segurança).
	Os equipamentos de informática são renovados com frequência evitando a obsolescência.
	Os sistemas informatizados são atualizados com periodicidade.
	Os dados armazenados em sistemas informatizados permitem a apuração de registros por natureza de evento.
	Os sistemas mantidos em Tecnologia de Informação limitam ou bloqueiam operações ilegais ou irregulares.
	Os sistemas informatizados com aquisição de tecnologia relevante e desenvolvimento de atividades de controle do processo de manutenção são avaliados constantemente.
	As diretrizes de gestão (políticas e procedimentos) estão alicerçadas em normas e regulamentos.
	Estabelecimento de responsabilidade e prestação de contas para a execução de políticas e procedimentos para alcançar os objetivos.
	Objetivos mensurados por meio de indicadores de desempenho.
	Indicadores de desempenho revistos com regularidade.
	Adoção de medidas de avaliação e reavaliação para corrigir rumos e atingir objetivos no devido tempo (quando necessário).
	A execução das operações ocorre em tempo hábil.
Tarefas executadas mediante ação de pessoal competente.	

Quadro 1 – Afirmativas sobre os componentes de controle interno (continuação)

Componentes	Descrição
Informação e Comunicação	A comunicação interna possui qualidade, atinge todos os envolvidos e atende ao princípio custo-benefício.
	A estrutura organizacional está formalizada e devidamente comunicada a todos os integrantes.
	Há canal de comunicação com a alta administração.
	A alta administração expõe os planos com clareza.
	As informações são disponibilizadas a todos os envolvidos.
	Há canais para comunicação aberta (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima).
	A ouvidoria é atuante.
Há canais de apresentação de sugestões e críticas.	

Fonte: adaptado de Gattringer, Marinho e Martins (2022).

De acordo com o Quadro 1, observa-se que as afirmativas foram divididas em quatro componentes, considerando o modelo Coso: (i) ambiente de controle; (ii) avaliação de risco; (iii) atividade de controle; e (iv) informação e comunicação. Ressalta-se que o componente monitoramento, que é outro componente do modelo Coso, não foi utilizado nessa pesquisa, porque não se aplicava, tendo em vista que a autarquia investigada não apresentava controle interno constituído na época da pesquisa. Da mesma forma, algumas afirmativas, que continham a palavra controle interno, foram excluídas pela mesma justificativa. Por fim, os respondentes também deveriam informar, de acordo com a Escala Likert de 1 a 5, o grau de concordância com a afirmativa: “Eu conheço o tema controle interno”.

3.4 Procedimentos de análise de dados

Após a coleta, os dados foram organizados em planilhas do Microsoft Excel© e apresentados em tabelas. No perfil do respondente, foram calculados frequência e percentual. Na segunda parte do questionário, as respostas foram organizadas em percentual em relação à percepção dos colaboradores

e à adequação ao Coso. Além disso, para verificar a confiabilidade do instrumento que permitiu mensurar os componentes do controle interno, foi calculado o Alfa de Cronbach. Para identificar se a autarquia utilizava determinada prática de controle interno, utilizou-se uma metodologia semelhante a de Soares e Pinho (2022), conforme descrita a seguir:

a) para as respostas discordo totalmente (1), discordo (2) e indiferente (3), atribuiu-se o valor de 0; para as respostas concordo (4) e concordo totalmente (5), atribuiu-se o valor de 1;

b) nas afirmativas em que a maioria das respostas tinha valor 1, considerou-se que a percepção dos respondentes foi favorável ao item; nas afirmativas em que a maioria das respostas tinha valor 0, considerou-se que a percepção dos respondentes foi desfavorável ao item;

c) quando a percepção foi favorável, interpretou-se que há adequação ao modelo Coso; quando a percepção foi desfavorável, interpretou-se que não há adequação ao modelo Coso.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção está dividida em duas partes: a primeira refere-se à descrição e análise dos dados referentes às variáveis do perfil da amostra; enquanto a segunda parte trata da análise descritiva dos componentes de controle interno e adequação ao Coso, bem como o nível de conhecimento sobre o tema por parte dos respondentes.

4.1 Perfil dos respondentes

Na Tabela 1, são apresentados dados referentes à frequência e o percentual das variáveis: sexo, faixa etária, setor, cargo, tempo de serviço, nível de escolaridade, tipo de contratação, se ocupa cargo de direção e se exerce cargo comissionado.

Tabela 1 – Perfil dos respondentes

Categoria	Classificação	Frequência	Percentual
Sexo	Homem	39	58,21%
	Mulher	28	41,79%
Faixa etária	Entre 18 e 30 anos	20	29,85%
	Entre 31 e 45 anos	29	43,28%
	Entre 46 e 59 anos	14	20,90%
	60 anos ou mais	4	5,97%
Setor	Diretoria administrativa	19	28,36%
	Diretoria de engenharia	8	11,94%
	Diretoria financeira	17	25,37%
	Diretoria da presidência	12	17,91%
	Diretoria de operações	11	16,42%
Cargo	Assessor técnico	11	16,42%
	Assistente administrativo	12	17,91%
	Assistente técnico	6	8,96%
	Assistente de operações	5	7,46%
	Auxiliar de serviços gerais	6	8,96%
	Diretor	5	7,46%
	Gerente	12	17,91%
	Procurador	3	4,48%
	Ouvidor	1	1,49%
Tempo de serviço (em anos)	Estagiário	6	8,96%
	1 a 5 anos	35	52,24%
	6 a 10 anos	21	31,34%
	11 a 25 anos	6	8,96%
Nível de escolaridade	26 anos ou mais	5	7,46%
	Nível fundamental	1	1,49%
	Ensino médio	8	11,94%
	Superior incompleto	19	28,36%
	Superior completo	19	28,36%
	Pós-graduação/MBA	15	22,39%
	Mestrado	4	5,97%
	Doutorado	1	1,49%

Tabela 1 – Perfil dos respondentes (continuação)

Categoria	Classificação	Frequência	Percentual
Tipo de contratação	Servidor público	28	41,79%
	Estagiário	6	8,96%
	Cargo comissionado	27	40,30%
	Terceirizado	2	2,99%
	Programa mais emprego	4	5,97%
Ocupa cargo de direção	Sim	14	20,90%
	Não	53	79,10%
Exerce cargo comissionado	Sim	38	56,72%
	Não	29	43,28%

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Com base na Tabela 1, percebe-se que os homens representam 58% da amostra total, enquanto a faixa etária dominante é de 31 a 45 anos (43,28%). Quanto ao setor, nota-se uma distribuição equilibrada, em que 28,36% trabalham na diretoria administrativa e 25,37% na diretoria financeira da autarquia. Com relação aos cargos ocupados, assistente administrativo e gerentes são os de maior predominância, ambos com 17,91%. Já na categoria tempo de serviço, há maior amostra na faixa entre 1 e 5 anos, com 52,24%, ou seja, mais da metade dos respondentes trabalham há pouco tempo na entidade. Sobre o nível de escolaridade, a maioria dos respondentes tem, pelo menos, curso superior incompleto. Quanto ao tipo de contratação, 41,79% são servidores públicos efetivos, 79,10% não ocupam cargo de direção e 56,72% exercem cargos comissionados.

4.2 Percepção dos colaboradores sobre os componentes de controle interno

A percepção dos colaboradores da autarquia sobre os componentes do controle interno foi mensurada com base nas assertivas das escalas propostas por Gattringer, Marinho e Martins (2022). Para verificar a confiabilidade das escalas, calculou-se o Alfa de Cronbach (α). De modo geral,

utiliza-se o valor de 0,7 como parâmetro para indicar que um conjunto de itens apresenta consistência interna (Hair Jr. *et al.*, 2009; Landis; Koch, 1977). Ao analisar os componentes do controle interno, foram encontrados os seguintes resultados: ambiente de controle ($\alpha = 0,949$); avaliação de risco ($\alpha = 0,879$); atividade de controle ($\alpha = 0,929$); e informação e comunicação ($\alpha = 0,893$). Esses resultados indicam elevada consistência interna das escalas utilizadas para mensurar os componentes do controle interno (Landis; Koch, 1977).

Em relação à percepção dos colaboradores sobre os componentes de controle interno, a Tabela 2 evidencia a percepção dos colaboradores no que se refere às assertivas relacionadas ao componente ambiente de controle.

Tabela 2 – Componente Ambiente de Controle

Questões	Percepção Favorável	Percepção Desfavorável	Adequação ao Coso
A Autarquia reforça a existência do código de conduta e ética, bem como o programa de cumprimento às regras.	67,16%	32,84%	SIM
A Autarquia estabelece formalmente as normas de conduta e ética.	73,13%	26,87%	SIM
A Autarquia avalia regularmente a adesão às normas de conduta e ética fixadas.	46,27%	53,73%	NÃO
A Autarquia adota providências sobre desvios de conduta em tempo hábil.	61,19%	38,81%	SIM
A Autarquia estabelece limites de Autoridade (na Autarquia).	73,13%	26,87%	SIM
Na Autarquia, as atribuições de cada cargo estão definidas claramente.	58,21%	41,79%	SIM
As linhas de subordinação estão estabelecidas claramente na Autarquia.	68,66%	31,34%	SIM
A Autarquia estabelece claramente a delegação e limites de autoridade.	64,18%	35,82%	SIM
A Autarquia capta e retém pessoas competentes e alinhadas aos seus objetivos.	50,75%	49,25%	SIM
A Autarquia faz respeitar as linhas de autoridade e responsabilidade estabelecidas.	67,16%	32,84%	SIM

Tabela 2 – Componente Ambiente de Controle (continuação)

Questões	Percepção Favorável	Percepção Desfavorável	Adequação ao Coso
A Autarquia estabelece formalmente o plano de cargos, carreiras e salários.	25,37%	74,63%	NÃO
A Autarquia exerce regularmente avaliação dos servidores sobre sua conduta na função (desempenho e assiduidade).	29,85%	70,15%	NÃO
A Autarquia mantém programa de capacitação, treinamento e conscientização.	49,25%	50,75%	NÃO
A Autarquia estabelece linhas de substituição de chefes e gerentes, assim como há planos de preparação para a sucessão.	25,37%	74,63%	NÃO
A Autarquia estabelece gratificações e incentivos em razão de desempenho, disciplina e conduta.	23,88%	76,12%	NÃO

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Na Tabela 2, observa-se que, das 15 afirmativas acerca do ambiente de controle, a maioria delas (nove) apresentou percepção favorável dos respondentes, sugerindo que essas práticas estão em conformidade com o Coso. Percebe-se que 73,13% dos respondentes entendem que a autarquia analisada estabelece formalmente as normas de conduta e ética, bem como estabelece os limites de autoridade dentro da autarquia. Em contrapartida, a maior parte dos colaboradores apresentou percepção desfavorável no que se refere ao estabelecimento formal do plano de cargos, carreiras e salários (74,63%) e de gratificações e incentivos em razão de desempenho, disciplina e conduta (76,12%). Discute-se que esse componente necessita de aprimoramento, principalmente no que tange ao relacionamento direto com os colaboradores. Estes resultados estão alinhados com as pesquisas de Gattringer e Marinho (2020) e Gattringer, Marinho e Martins (2022), que também notaram deficiências relacionadas ao estabelecimento do plano de cargos, carreiras e salários, gratificações e incentivos em razão de desempenho, disciplina e conduta.

Embora tenham sido identificadas falhas, a autarquia apresenta boa adequação do componente ambiente de controle interno do Coso, tendo em vista que a maioria das práticas desse componente está alinhada ao modelo, na percepção dos colaboradores.

Na Tabela 3, apresentam-se os resultados referentes às assertivas relacionadas ao componente Avaliação de Risco.

Tabela 3 – Componente Avaliação de Risco

Questões	Percepção Favorável	Percepção Desfavorável	Adequação ao Coso
Há quantificação dos objetivos e metas no longo prazo.	29,85%	70,15%	NÃO
Há quantificação das metas fiscais no curto prazo.	29,85%	70,15%	NÃO
Há acompanhamento sistemático dos objetivos e metas quantificados no longo e médio prazo com elaboração de relatório gerencial.	35,82%	64,18%	NÃO
Os registros contábeis refletem adequadamente as operações financeiras e patrimoniais em conformidade com as normas aplicáveis.	41,79%	58,21%	NÃO
Os registros contábeis refletem adequadamente as operações orçamentárias e de compensação em conformidade com as normas aplicáveis.	46,27%	53,73%	NÃO
Os relatórios e demonstrações contábeis refletem o patrimônio e a aplicação das políticas públicas para a Autarquia.	32,84%	67,16%	NÃO
Há gerenciamento dos riscos nos processos de lançamento, inscrição e arrecadação da receita pública para evitar erros e fraudes.	44,78%	55,22%	NÃO
Há gerenciamento dos riscos nos processos de contratação de pessoal, pagamento da folha e encargos.	46,27%	53,73%	NÃO
Há gerenciamento dos riscos nos processos de compras, convênios e contratos.	49,25%	50,75%	NÃO
Há gerenciamento dos riscos por meio de atividade de auditoria interna.	28,36%	71,64%	NÃO

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Com base na Tabela 3, constata-se que nenhuma das assertivas acerca da avaliação de risco estava em adequação ao Coso, ou seja, a maioria dos respondentes apresentou percepção desfavorável em relação a esse componente. Nota-se que 49,25% dos respondentes concordam que há gerenciamento dos riscos nos processos de compras, convênios e contratos. Outros 46,27% entendem que os registros contábeis refletem adequadamente as operações orçamentárias e de compensação em conformidade com as normas aplicáveis, bem como existe um gerenciamento dos riscos nos processos de contratação de pessoal, pagamento da folha e encargos. Entretanto, observou-se que a maioria dos respondentes apresentou percepção desfavorável sobre o gerenciamento dos riscos por meio da atividade de auditoria interna (71,64%), assim como sobre a quantificação dos objetivos e metas no longo prazo (70,15%) e metas fiscais no curto prazo (70,15%).

Dessa forma, nenhuma das práticas do componente avaliação de risco pode ser considerada aderente ao Coso. Percebe-se, assim, um ponto de atenção na autarquia quanto a esse componente de controle interno, demonstrando que a organização estudada parece não examinar os impactos de possíveis riscos, tampouco a probabilidade de acontecerem. Sendo assim, a instituição deve direcionar uma maior atenção para a avaliação de riscos.

Na Tabela 4, são apresentados os resultados do componente relativo à atividade de controle.

Tabela 4 – Componente Atividade de Controle

Questões	Percepção Favorável	Percepção Desfavorável	Adequação ao Coso
As operações ocorrem mediante documentação confiável.	64,18%	35,82%	SIM
Há segurança dos ativos (prevenção e detecção) por meio do controle de proteção física.	32,84%	67,16%	NÃO
Adota procedimentos de conferência e reconciliações nas contas financeiras (devedores e credores) e de estoques.	37,31%	62,69%	NÃO
Adota procedimentos de conferência por lista de checagem - checklist, no momento do recebimento de mercadorias, serviços e obras.	55,22%	44,78%	SIM

Tabela 4 – Componente Atividade de Controle (continuação)

Questões	Percepção Favorável	Percepção Desfavorável	Adequação ao Coso
Utiliza controle de acesso restrito de pessoas nos setores de guarda de ativos (financeiros e patrimoniais).	53,73%	46,27%	SIM
Adota política de segregação de funções (prevenção) para reduzir riscos e erros humanos.	38,81%	61,19%	NÃO
Controles dos sistemas de informática são executados (acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet e banco de dados, considerações de segurança).	53,73%	46,27%	SIM
Os equipamentos de informática são renovados com frequência evitando a obsolescência.	25,37%	74,63%	NÃO
Os sistemas informatizados são atualizados com periodicidade.	58,21%	41,79%	SIM
Os dados armazenados em sistemas informatizados permitem a apuração de registros por natureza de evento.	59,70%	40,30%	SIM
Os sistemas mantidos em Tecnologia de Informação limitam ou bloqueiam operações ilegais ou irregulares.	61,19%	38,81%	SIM
Os sistemas informatizados com aquisição de tecnologia relevante e desenvolvimento de atividades de controle do processo de manutenção são avaliados constantemente.	46,27%	53,73%	NÃO
As diretrizes de gestão (políticas e procedimentos) estão alicerçadas em normas e regulamentos.	52,24%	47,76%	SIM
Estabelecimento de responsabilidade e prestação de contas para a execução de políticas e procedimentos para alcançar os objetivos.	50,75%	49,25%	SIM
Objetivos mensurados por meio de indicadores de desempenho.	23,88%	76,12%	NÃO
Indicadores de desempenho revistos com regularidade.	23,88%	76,12%	NÃO
Adoção de medidas de avaliação e reavaliação para corrigir rumos e atingir objetivos no devido tempo (quando necessário).	31,34%	68,66%	NÃO
A execução das operações ocorre em tempo hábil.	46,27%	53,73%	NÃO
Tarefas executadas mediante ação de pessoal competente.	68,66%	31,34%	SIM

Fonte: dados da pesquisa (2023).

De acordo com os dados da Tabela 4, verifica-se que, das 19 assertivas em relação à atividade de controle, mais da metade (10) das práticas estão adequadas ao Coso. Na percepção dos colaboradores, 68,66% entendem que as tarefas são executadas mediante ação de pessoal competente e 64,18% que as operações ocorrem mediante documentação confiável. Por outro lado, as assertivas “Objetivos mensurados por meio de indicadores de desempenho” (76,12%), “Indicadores de desempenho revistos com regularidade” (76,12%) e “Os equipamentos de informática são renovados com frequência evitando a obsolescência” (74,63%) apresentaram maiores percepções desfavoráveis dos servidores, indicando que a autarquia apresenta dificuldades quanto aos indicadores de desempenho e na renovação dos equipamentos de informática.

Ressalta-se que o objetivo do controle interno é operar como um instrumento de cooperação para o gestor público e, simultaneamente, como um artifício de salvaguarda e preservação dos recursos públicos para o benefício de todos (Cavalcante; Peter; Machado, 2011). No que diz respeito à tecnologia, Cruz, Silva e Spinelli (2016) afirmam que, mesmo essa área tendo evoluído ao longo do tempo na administração pública, ainda precisa aperfeiçoar os sistemas que dão assistência no atendimento aos indivíduos. Sobre os indicadores de desempenho, evidencia-se a fragilidade da utilização desse recurso para a fixação e o acompanhamento das metas e dos objetivos da entidade, podendo dessa forma interferir na efetividade da organização. A utilização de indicadores de desempenho poderia auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, orientando as suas ações a fim de que a organização alcance seus objetivos de forma eficaz. Dessa forma, o componente atividade de controle é adotado parcialmente pela autarquia, uma vez que 10 das 19 práticas estão em conformidade com o Coso.

Na Tabela 5, serão apresentados os resultados descritivos do componente informação e comunicação.

Tabela 5 – Componente Informação e Comunicação

Questões	Percepção Favorável	Percepção Desfavorável	Adequação ao Coso
A comunicação interna possui qualidade, atinge todos os envolvidos e atende ao princípio custo/benefício.	47,76%	52,24%	NÃO
A estrutura organizacional está formalizada e devidamente comunicada a todos os integrantes.	62,69%	37,31%	SIM
Há canal de comunicação com a alta Administração.	62,69%	37,31%	SIM
A alta Administração expõe os planos com clareza.	41,79%	58,21%	NÃO
As informações são disponibilizadas a todos os envolvidos.	43,28%	56,72%	NÃO
Há canais para comunicação aberta (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima).	38,81%	61,19%	NÃO
A Ouvidoria é atuante.	49,25%	50,75%	NÃO
Há canais de apresentação de sugestões e críticas.	43,28%	56,72%	NÃO

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Na Tabela 5, verifica-se que, das oito assertivas acerca do componente informação e comunicação, apenas duas (2) se encontram em adequação ao Coso. Constata-se que 62,69% dos respondentes entendem que a estrutura organizacional está formalizada e devidamente comunicada a todos os integrantes e há um canal de comunicação com a alta administração. Por outro lado, observou-se uma percepção desfavorável em relação às seguintes práticas: existência de canais para comunicação aberta (61,19%); clareza na exposição de planos por parte da alta administração (58,21%); disponibilização de informações a todos os envolvidos (56,72%); existência de canais de apresentação de sugestão e críticas (56,72%); qualidade da comunicação interna (52,24%); ouvidoria atuante (50,75%). Sendo assim, apenas duas das oito práticas desse componente estão em conformidade com o Coso, sugerindo a necessidade de ações

para melhorar a comunicação interna e externa da autarquia: (i) entre seus colaboradores, para que haja um conhecimento de como a direção alinha e gere suas atividades; e (ii) com o público externo, a fim de que haja um feedback do serviço prestado à população.

Por fim, sobre o nível de conhecimento dos colaboradores sobre o tema controle interno, verificou-se que 41,79% dos respondentes concordam que conhecem o tema controle interno, entretanto 23,88% dizem não conhecer e 34,33% se mostraram indiferentes, ou seja, 58,21% dos respondentes não têm plena compreensão do assunto proposto. Dessa forma, entende-se que os colaboradores responderam com base nas percepções desenvolvidas a partir da sua vivência profissional. Sendo assim, faz-se necessária a compreensão dos colaboradores sobre o papel do controle interno, a fim de que possam desenvolver suas atividades com autonomia e consciência sobre a finalidade e importância do controle interno (Lopes et al., 2020).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo verificar a percepção dos colaboradores de uma autarquia municipal sobre as práticas de controle interno, com base no modelo Coso. Quanto aos quatro componentes de controle interno (ambiente de controle, avaliação de risco, atividade de controle e informação e comunicação), observou-se que o componente com maior nível de adequação da autarquia foi o ambiente de controle, com 60% (9 de 15) das práticas em conformidade com o Coso. Entretanto, a principal deficiência desse componente são as mesmas encontradas em outros estudos, o que sinaliza dificuldades na administração pública em estabelecer formalmente o plano de cargos, carreiras e salários, e gratificações e incentivos em razão de desempenho, disciplina e conduta dos colaboradores.

Por outro lado, o componente com maior fragilidade foi o de avaliação de risco, com 100% das práticas em desacordo com o Coso. Nesse contexto, observa-se que a autarquia precisa implementar melhorias e

aprimoramentos nesse componente, principalmente no que tange à quantificação dos objetivos e metas no curto e longo prazo, tendo em vista que essas ações podem minimizar os riscos, de modo que haja a prevenção contra acontecimentos que possam trazer prejuízos à entidade.

A informação e comunicação é outro componente que precisa de maior atenção e acompanhamento dos gestores da autarquia. Apenas 25% (2 de 8) das práticas apresentaram adequação ao Coso. Constatou-se que embora exista um canal de comunicação com a alta administração, há necessidade de clareza nesse contato. Além disso, percebe-se uma demanda na criação e/ou melhoria de mecanismos de informação anônima e canais de sugestões e críticas.

Quanto ao componente atividade de controle, houve uma adequação razoável, em que 52,63% (10 de 19) das práticas desse componente estavam em adequação ao Coso. Os pontos fortes mostram a confiança que os servidores têm nas tarefas por serem executadas por pessoas competentes e nas operações por ocorrerem mediante documentação confiável. No entanto, a pesquisa mostra defasagem dos equipamentos de informática e na revisão dos indicadores de desempenho. Esse resultado mostra que, na percepção dos respondentes, a carência se encontra nos recursos de equipamentos que a autarquia proporciona, bem como nos conjuntos de dados que quantificam sua performance de acordo com seus objetivos organizacionais.

Ressalta-se que esses resultados refletem a visão dos colaboradores dessa autarquia sobre as práticas de controle interno, uma vez que a autarquia estudada não apresenta um sistema de controle interno estruturado. Do mesmo modo, apenas 41,79% dos respondentes afirmaram conhecer o conceito de controle interno. Nessa perspectiva, conclui-se que a utilização dos quatro componentes do modelo Coso contribuiu para identificar quais práticas estão presentes na autarquia municipal, mesmo sem haver um setor estruturado, sendo possível detectar pontos fortes e fracos, auxiliando em uma possível implementação de um setor de controle interno. Além disso, o estudo proporciona aos administradores públicos uma forma de buscar melhorar a sua gestão por meio da utilização de controles internos.

Lucas *et al.* (2022) ressaltam que, ao se observar as falhas de controle interno, pode-se visualizar também oportunidades de melhoria nas práticas e na eficiência dos controles internos. Além disso, a aplicação da pesquisa pode gerar um efeito educativo, levando os colaboradores a buscarem compreender melhor sobre o controle interno e seu papel, elevando o nível de conhecimento desses agentes sobre a temática.

Como limitações do estudo, destaca-se o fato da amostra compreender apenas colaboradores de uma única autarquia municipal, logo, os dados não podem ser ultrapassados para outras realidades. Desse modo, sugere-se como futuras pesquisas, amostras que possam abranger autarquias em municípios de outros estados, a fim de comparar os resultados obtidos nesse artigo.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Q.; IQBAL, J. Internal control system: Analyzing theoretical perspective and practices. **Middle-East Journal of Scientific Research**, v. 12, n. 4, p. 530-538, 2012.

AKINLEYE, G. T.; KOLAWOLE, A. D. Controles internos e desempenho de instituições terciárias selecionadas no estado de Ekiti: uma abordagem de estrutura do comitê de organizações patrocinadoras (Coso). **Jornal Internacional de Revista Financeira**, v. 11, n. 1, p. 405-416, 2020.

ALMEIDA, A. M. P.; PINHO, R. C. S.; MACHADO, M. V. V. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 17, n. 2, p. 74-113, 2019.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: abordagem moderna e completa. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ALMEIDA, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, 2014.

ANGELI, A. E.; SILVA, J. W. G.; SANTOS, R. A. D. As controladorias municipais em perspectiva analítica: diagnóstico da atuação das unidades de controle interno dos municípios de Alagoas. **Revista da CGU**, v. 12, n. 21, p. 23-44, 2020.

ARAÚJO, D. J. C.; LIBONATI, J. J.; MIRANDA, L. C.; RAMOS, F. S. Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do Coso II. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 2, p. 39-58, 2016.

ARAÚJO, J. C. O.; SILVA, K. M. S.; LIMA, F. G. V.; SILVA, A. S. Controladoria na gestão pública: um estudo na unidade de controle interno (UCI) do município de Castanhal sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). **Brazilian Journal of Development**, v. 4, n. 7, p. 3755-3772, 2018.

ARAÚJO, R. H. M.; SOUTO, S. D. A. S. Avaliação de controles internos no setor público: o caso da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 49, n. 139, p. 72-83, 2017.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

AYRES, L. C. N.; CRUZ, V. L.; SANTOS, R. R. D.; LEONE, R. J. G. Controle interno em empresas familiares de pequeno porte: uma aplicação do modelo Coso II. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 12, n. 1, p. 3-17, 2018.

BARBOSA, L. F. G.; SANTOS, O. M. D. O controle interno como ferramenta gerencial nas pequenas e médias empresas: uma análise por meio da percepção dos contadores. **Pensar Contábil**, v. 21, n. 74, p. 4-13, 2019.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, 2014.

BONA, R. S.; BORBA, J. A.; MIRANDA, R. G. Barômetro de risco da governança municipal: aplicação de um modelo de avaliação nas prefeituras catarinenses. **Revista da CGU**, v. 12, n. 21, p. 45-63, 2020.

BRAGA, M. V. A.; MARTINS, A. C. M.; MARANHÃO, C. F.; CUNHA, W. P.; SANTOS, R. T. D. Relato do uso do modelo Coso na gestão de contratos em governos. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 1-8, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 6 out. 2022.

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; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 6 out. 2022.

CAPOVILLLA, R. A.; GONÇALVES, R. S.; DANTAS, J. A.; OLIVEIRA, A. B. S. Modelo de maturidade de estruturas de controle interno em organizações governamentais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 11, n. 2, p. 267-289, 2018.

CARMO, M.; BERTOLLO, D. L.; MOTTA, M. E. V.; ECKERT, A. Modelo Coso ERM na avaliação de sistemas de controles internos: análise em uma indústria de confecção do Vale do Caí/RS. **Pensamento & Realidade**, v. 38, n. 1, p. 14-35, 2023.

CARVALHO, V.; OLIVEIRA, T. A.; SILVA, D. C. Valores organizacionais em instituições públicas brasileiras: percepções dos servidores em diferentes posições hierárquicas e tipos de entidade da administração indireta. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 14, n. 5, p. 74-103, 2013.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: um estudo na Região Metropolitana de Fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Internal Control – Integrated Framework**. 2013. Disponível em: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2023.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **About Us**. Disponível em: <https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx>. Acesso em: 22 abr. 2023.

CGU. Controladoria-Geral da União. **Histórico**. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/historico/historico-2#:~:text=Criada%20em%2028%20de%20maio,%C3%A2mbito%20do%20Poder%20Executivo%2C%20sejam>. Acesso em: 25 abr. 2023.

CRUZ, M. C. M. T.; SILVA, T. A. B.; SPINELLI, M. V. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 14, n. 3, p. 721-743, 2016.

CUNHA, T. M.; CALLADO, A. L. C. Funções das controladorias municipais: um estudo nas prefeituras das capitais brasileiras. **Revista Gestão Organizacional**, v. 12, n. 3, p. 123-140, 2019.

GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V. O uso do modelo Coso na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 75-95, 2020.

GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V.; MARTINS, Z. B. Contribuição dos componentes do modelo Coso no controle interno da administração pública: um estudo nos municípios do estado de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 19, n. 51, p. 162-179, 2022.

HAIR JR., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

KLEIN JUNIOR, V. H. Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability? **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 14, n. 1, p. 1-12, 2020.

LANDIS, J. R.; KOCH, G. G. The measurement of observer agreement for categorical data. **Biometrics**, v. 33, n. 1, p. 159-174, 1977.

LOPES, G. B.; VALADARES, J. L.; AZEVEDO, R. R.; BRUNOZI JÚNIOR, A. C. Evidências de isomorfismo e decoupling na gestão de controladorias municipais do Estado de Minas Gerais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 13, n. 2, p. 89-111, 2020.

LOPES, G. B.; VALADARES, J. L.; LEROY, R. S. D. 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**, v. 25, n. 1, p. 25-34, 2020.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; OLIVIERI, C.; TEIXEIRA, M. A. C. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 17, n. 60, p. 54-67, 2012.

LUCAS, J. V.; OLIVEIRA, E. L. S.; FERREIRA, J. N.; SILVA, R. B.; PEIXE, B. C. S. Controles Internos no Setor Público: uma análise do modelo Coso aplicado ao almoxarifado das universidades federais do sul do Brasil. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 14, n. 1, 2022.

MACHADO, M. R., PASCHOAL, B. Monitorar, investigar, responsabilizar e sancionar: a multiplicidade institucional em casos de corrupção. **Novos Estudos Cebrap**, v. 35, n. 1, p. 11-36, 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARX, C. A. Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil. **Revista da CGU**, v. 8, n. 12, p. 351-371, 2016.

MATTAR, G. R.; FONSECA, S. A. Controle Interno em apoio ao Controle Externo: os princípios do Coso no Departamento Autônomo de Água e Esgotos de Araraquara-SP. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 15, n. 3, p. 101-126, set./dez., 2023.

MEIRELLES, H. L. **Direito municipal brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

MORAIS, G. M.; OLIVEIRA, G. V.; LEITE, F. C. S.; PERES, P. J. J.; FREITAS, C. G.; RIBEIRO, D. S.; ALMEIDA, C. C.; PINTO, A. G.; SILVA, F. E. As autarquias e seu papel na administração pública. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, v. 1, n. 7, p. 312-321, 2017.

MOTA, G. B. A. C. A obrigatoriedade do controle interno na administração pública brasileira. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 16, n. 1, p. 459-485, 2018.

MUCCI, D. M.; FREZATTI, F.; DIENG, M. As múltiplas funções do orçamento empresarial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 20, n. 3, p. 283-304, 2016.

OLIVEIRA, L. G. L.; VASCONCELOS, F. F.; VIANA, V. M. S. Avaliação da estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará para os anos de 2016 a 2018. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 20, n. 1, p. 163-189, 2022.

OLIVEIRA, L. G. L.; VIANA, V. M. S.; CAMPÊLO, M. R. B. Análise da autoavaliação do controle interno das instituições do sistema de justiça estadual do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 21, n. 2, p. 206-230, 2023.

OLIVEIRA, R. F.; SANTOS, E. A. D.; LUNKES, R. J. Controle interno: um estudo com profissionais contábeis da Grande Florianópolis-SC. **Revista de Administração da Unimep**, v. 19, n. 2, p. 142-160, 2021.

OLIVIERI, C. **A atuação dos controles interno e externo ao Executivo como condicionante da execução de investimento em infraestrutura no Brasil**. Texto para Discussão n. 2.252. Rio de Janeiro: Ipea, 2016. 54 p. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7322/1/td_2252.pdf. Acesso em: 23 ago. 2022.

RAE, K.; SANDES, J.; SUBRAMANIAM, N. Associações entre os cinco componentes da estrutura integrada de controle interno do Coso como base da governança corporativa de qualidade. **Australasian Accounting Business and Finance Journal**, v. 11, n. 1, p. 28-54, 2017.

RHODEN, J. T.; BERTOLLO, D. L.; ECKERT, A.; PAULA, R. L. Modelo Coso ERM na avaliação de sistemas de controles internos: análise em uma indústria de concreto e cerâmica do Vale do Caí/RS. **Pensamento & Realidade**, v. 34, n. 2, p. 43-63, 2019.

SCARPARO, H. **Psicologia e pesquisa: perspectivas metodológicas**. 2. ed. Porto Alegre: Sulina, 2008.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. Salvador: UFBA, 2017.

SILVA, A. H. C.; ABREU, C. L.; COUTO, D. C. F. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017.

SOARES, F. C. V. C.; RODRIGUES JR., M. S. Percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia Coso. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 17, n. 1, p. 225-251, 2019.

SOARES, L. F.; PINHO, R. C. S. Controle interno na administração pública: estudo em uma Instituição de Ensino Superior (IES) pública federal. **Contextus: Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 20, n. esp., p. 1-18, 2022.

SOARES, L. L. **Características do sistema de controle interno municipal: um estudo na Prefeitura de Municipal de Ouro Preto**. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Ciências Empresariais, Universidade Fumec, Belo Horizonte, 2012.

SOUZA, A. B.; BAUER, M. M.; COLETTI, L. A importância da governança corporativa e do controle interno na área contábil. **Gestão e Desenvolvimento**, v. 17, n. 1, p. 148-174, 2020.

SOUZA, D. C.; RIBEIRO, R. R. M.; KÜHL, M. R.; CLEMENTE, A. Controle interno na administração pública municipal: uma amostragem da implantação no estado do Paraná. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 26, n. 2, p. 29-39, 2007.

SPEEDEN, E. A.; PEREZ, O. C. Fatores que impactam na qualidade do planejamento orçamentário dos municípios do Estado de São Paulo. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 12, n. 1, p. 1-17, 2020.

VALENTIM, I. C. D.; SILVA, L. O.; PASSOS, J. G. Controle interno e gestão de risco: uma revisão baseada em estudos brasileiros. **Interface: Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 13, n. 1, p. 69-89, 2016.