

idp

idm

MESTRADO PROFISSIONAL

EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**NÍVEL DE MATURIDADE DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE
INTERNO DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO GEOGRÁFICA
IMEDIATA DE IMPERATRIZ: UMA AVALIAÇÃO COM BASE NO
MODELO COSO I**

FREDMAN FERNANDES DE SOUZA

Brasília-DF, 2025

FREDMAN FERNANDES DE SOUZA

**NÍVEL DE MATURIDADE DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE
INTERNO DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO GEOGRÁFICA
IMEDIATA DE IMPERATRIZ: UMA AVALIAÇÃO COM
BASE NO MODELO COSO I**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador

Professor Doutor Luiz Ricardo Teixeira Cavalcante

Brasília-DF 2025

FREDMAN FERNANDES DE SOUZA

NÍVEL DE MATURIDADE DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO GEOGRÁFICA IMEDIATA DE IMPERATRIZ: UMA AVALIAÇÃO COM BASE NO MODELO COSO I

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 28 / 08 / 2025

Banca Examinadora

Prof. Dr. Luiz Ricardo Teixeira Cavalcante - Orientador

Prof. Dr. Paulo Alexandre Batista de Castro

Prof. Dr. Mathias Schneid Tessmann

Código de catalogação na publicação – CIP

S729n	<p>Souza, Fredman Fernandes de</p> <p>Nível de maturidade dos órgãos de controle interno dos municípios da região geográfica imediata de Imperatriz: uma avaliação com base no Modelo COSO I / Fredman Fernandes de Souza. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025.</p> <p>160 f. :</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Luiz Ricardo Teixeira Cavalcante</p> <p>Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.</p> <p>1. Gestão pública. 2. Controles internos. 3. Ambiente de controle. 4. Avaliação de riscos. I.Título</p> <p>CDD 341.31</p>
-------	---

Elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me dar sabedoria neste momento, nossa Senhora pela sua intercessão e por todos os anjos e santos do céu.

Aos meus familiares, em especial aos meus pais Ferdiman e Violeta que de forma incondicional estão comigo. Aos meus irmãos Flaiman, Fluiman, Wilaman e Ferdiman Junior que são referência na minha vida. A minha querida Elenyta Carvalho por me fazer bem.

Aos amigos do mestrado em especial ao Robson Lopes, Adalberto Pereira e Gustavo Poppius pela parceria e apoio nos debates e estudos que fizeram o enriquecimento e fortalecimento desta trajetória.

Ao professor Dr. Luiz Ricardo Cavalcante, pela contribuição nesta pesquisa.

RESUMO

Souza, Fredman Fernandes de. **Nível de Maturidade dos Órgão de Controle Interno dos Municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz**: Uma Avaliação com Base no Modelo COSO I. Dissertação (Mestrado) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), Imperatriz, 2025.

Esta dissertação tem como objetivo avaliar o nível de maturidade dos órgãos de controle interno dos municípios que compõem a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, com base no modelo COSO I (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Para tanto, foi desenvolvido e validado um instrumento de pesquisa pautado nos cinco componentes do framework COSO 2013: Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação, e Monitoramento. A pesquisa empírica abrangeu 11 municípios, cujos dados permitiram mensurar a aderência às práticas de controle interno e identificar fragilidades e potencialidades no funcionamento dessas estruturas. Os resultados demonstram que, embora a média geral de maturidade seja classificada como “aprimorada” segundo a escala adotada, há expressivas disparidades entre os municípios, especialmente nos componentes de Avaliação de Riscos e Ambiente de Controle. A dissertação conclui que o fortalecimento dos controles internos municipais requer a institucionalização de instrumentos normativos, a segregação de funções, a qualificação dos profissionais envolvidos e o compromisso político com a governança pública. A partir da análise dos dados, são apresentadas recomendações para o aprimoramento contínuo das práticas de controle interno nos municípios pesquisados, com vistas à promoção da eficiência, da integridade e da transparência na gestão pública local.

Palavras chave: Controle Interno. COSO I. Maturidade Organizacional. Gestão Pública. Municípios. Governança.

ABSTRACT

This dissertation aims to assess the maturity level of internal control bodies in the municipalities that comprise the Immediate Geographic Region of Imperatriz, based on the COSO I (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) model. To this end, a research instrument was developed and validated, grounded in the five components of the COSO 2013 framework: Control Environment, Risk Assessment, Control Activities, Information and Communication, and Monitoring. The empirical research included 11 municipalities, and the data enabled the measurement of adherence to internal control practices, as well as the identification of weaknesses and strengths in the functioning of these structures. The findings indicate that, although the overall maturity level is classified as “improved” according to the adopted scale, significant disparities exist among the municipalities, particularly in the Risk Assessment and Control Environment components. The dissertation concludes that strengthening municipal internal control systems requires the institutionalization of normative instruments, segregation of duties, professional qualification of personnel, and political commitment to public governance. Based on data analysis, the study provides recommendations for the continuous improvement of internal control practices in the surveyed municipalities, aiming to promote efficiency, integrity, and transparency in local public administration.

Keywords: Internal Control. COSO I. Organizational Maturity. Public Management. Municipalities. Governance.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CGU	Controladoria Geral da União
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CF/1988	Constituição Federal de 1988
CF/1988	Constituição Federal de 1988
CI	Controle Interno
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Pesquisa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
INC	Instrução Normativa Conjunta
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPE	Ministério Público Estadual
MPF	Ministério Público Federal
QACI	Questionário de Avaliação de Controles Internos
RGI	Região Geográfica Imediata
REGIC	Região de Influência das Cidades
TCU	Tribunal de Contas da União

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1

Escala de maturidade dos Controles Internos

41

Figura 2

Triângulo da Fraude

50

Figura 3

Cubo COSO - Relação entre Componentes, Objetivos e Estrutura Organizacional

55

Figura 4

Mapa da Região Geográfica Imediata de Imperatriz, Maranhão

68

Figura 5

Resultado geral da avaliação dos controles internos e a melhor e pior avaliação por componente do COSO 2013

93

Gráfico 1

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle

95

Gráfico 2

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle

96

Gráfico 3

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle

97

Gráfico 4

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle

98

Gráfico 5

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle

99

Gráfico 6

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle

100

Gráfico 7

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle

101

Gráfico 8

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle

102

Gráfico 9

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle

103

Gráfico 10

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

105

Gráfico 11

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

106

Gráfico 12

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

107

Gráfico 13

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

108

Gráfico 14

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

109

Gráfico 15

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

110

Gráfico 16

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

112

Gráfico 17

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

113

Gráfico 18

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

114

Gráfico 19

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Controle

116

Gráfico 20

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Controle

117

Gráfico 21

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Controle

119

Gráfico 22

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Controle

120

Gráfico 23

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação

121

Gráfico 24

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação

123

Gráfico 25

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação

124

Gráfico 26

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação

125

Gráfico 27

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação

126

Gráfico 28

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Monitoramento

127

Gráfico 29

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Monitoramento

128

Gráfico 30

Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Monitoramento

129

LISTA DE QUADROS

Quadro 1

Objetivos específicos, modelo e princípios operacionais

.....57

Quadro 2

Escala de Valores da Avaliação dos controles internos

.....85

Quadro 3

Interpretação do resultado do nível de maturidade

.....87

LISTA DE TABELAS

Tabela 1

Produto Interno Bruto (PIB) da Região Geográfica Imediata de Imperatriz
.....**70**

Tabela 2

Renda da população da Região Geográfica Imediata de Imperatriz
.....**72**

Tabela 3

Resultado geral dos municípios sobre a avaliação dos controles internos
.....**92**

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 17

2. REFERENCIAL TEÓRICO 25

2.1 CONTROLE 25

2.2 CONTROLE INTERNO 28

2.3 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA 30

2.3.1 CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE APOIO NO GERENCIAMENTO DOS GASTOS PÚBLICOS 33

2.3.2 ACCOUNTABILITY E O CONTROLE INTERNO 33

2.3.3 A IMPLEMENTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM AMBIENTE DE GOVERNANÇA 35

2.4 FORMAS DE CONTROLE 36

2.4.1 CONTROLE PRÉVIO OU PREVENTIVO 37

2.4.2 CONTROLE CONCOMITANTE OU SUCESSIVO 37

2.4.3 CONTROLE SUBSEQUENTE OU CORRETIVO 38

2.5 MATURIDADE E O NÍVEL DE MATURIDADE 38

2.5.1 MODELOS DE MATURIDADE 38

2.5.2 CRÍTICAS AOS MODELOS DE MATURIDADE 39

2.5.3 MATURIDADE ORGANIZACIONAL 40

2.6 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS 42

2.7 LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO 46

2.7.1 ERROS DE JULGAMENTO 47

2.7.2 FALHAS E COLAPSO 48

2.7.3 CONLUÍO 48

2.7.4 BURLA DE GESTORES 51

2.7.5 CUSTO VERSUS BENEFÍCIOS 52

2.8 METODOLOGIA DO COSO 53

2.9 ESTRUTURA DOS OBJETIVOS, COMPONENTES E PRINCÍPIOS DO COSO 55

2.9.1 AMBIENTE DE CONTROLE 58

2.9.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS 60

2.9.3 ATIVIDADES DE CONTROLE 61

2.9.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO 62

2.9.5 ATIVIDADES DE MONITORAMENTO 64

SUMÁRIO

2.10 REGIÃO GEOGRÁFICA IMEDIATA DE IMPERATRIZ MARANHÃO.....	65
---	----

3. METODOLOGIA.....76

3.1 TIPO DE PESQUISA E METODOLOGIA UTILIZADA.....	78
3.2 UNIDADE DE ANÁLISE	80
3.3 FONTES DE DADOS.....	81
3.3.1 APLICAÇÃO DOS QUESTIONÁRIOS	81
3.3.2 ENTREVISTAS.....	82
3.3.3 COLETA DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES	82
3.3.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO E POPULAÇÃO	83
3.3.5 PROCEDIMENTO DAS ANÁLISES	84
3.3.6 ANÁLISE DOS RESULTADOS	88

4. AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE MATURIDADE DOS CONTROLES INTERNOS DA REGIÃO GEOGRÁFICA IMEDIATA DE IMPERATRIZ 91

4.1 AMBIENTE DE CONTROLE	95
4.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS.....	104
4.3 ATIVIDADES DE CONTROLE.....	116
4.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO.....	121
4.5 ATIVIDADES DE MONITORAMENTO	127

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS 133

REFERÊNCIAS.....	138
------------------	-----

APÊNDICES.....	149
----------------	-----



1

INTRODUÇÃO

A consolidação do regime democrático e do princípio da responsabilidade na gestão pública no Brasil exigiu a construção de mecanismos institucionais capazes de assegurar o uso eficiente, legal e transparente dos recursos públicos. Nesse contexto, o controle passou a ser compreendido como uma função estratégica do Estado, com papel preventivo e corretivo diante de riscos, desvios e ineficiências administrativas.

O ordenamento jurídico nacional estabeleceu uma arquitetura de controle composta por instâncias externas e internas, cada qual com atribuições próprias e complementares. No âmbito do controle interno, observa-se o fortalecimento de estruturas técnicas voltadas à orientação, fiscalização e correção dos atos administrativos, promovendo maior racionalidade na gestão pública e ampliando a capacidade estatal de resposta às demandas sociais.

Mais do que uma exigência normativa, o controle interno tornou-se um instrumento de governança pública. Seu desenvolvimento tem permitido maior integração entre planejamento, execução e avaliação, possibilitando que os gestores atuem com base em dados confiáveis e análises prospectivas. Ao mesmo tempo, contribui para reforçar a legitimidade institucional ao evidenciar compromisso com os princípios da legalidade, da economicidade e da transparência.

A compreensão do controle interno como instrumento de modernização administrativa e de indução à melhoria da gestão tem ganhado relevo, especialmente em contextos subnacionais, onde as assimetrias institucionais são marcantes. Nesse cenário, avaliar o grau de maturidade dos sistemas de controle interno torna-se fundamental para identificar fragilidades, potencialidades e caminhos para o aprimoramento contínuo da administração pública.

Apesar do avanço normativo e da institucionalização dos sistemas de controle interno no âmbito municipal, a efetivação prática desses mecanismos ainda encontra barreiras significativas, especialmente em municípios de pequeno e médio porte. A ausência de uma estrutura organizacional adequada, a escassez de servidores

qualificados e a limitação orçamentária revelam-se obstáculos persistentes, comprometendo a atuação dos órgãos responsáveis pelo acompanhamento da gestão pública e afetando diretamente a capacidade estatal de assegurar a boa governança local.

No executivo municipal, cabe à Controladoria Geral do Município exercer a função de unidade central do controle interno. Trata-se de uma instância administrativa que, além de atuar na verificação da legalidade dos atos, exerce função orientadora, opinativa e preventiva, com o propósito de contribuir para a conformidade da administração com os princípios legais e para o aperfeiçoamento contínuo dos processos internos.

A qualidade do desempenho dessa estrutura, no entanto, está diretamente vinculada à capacidade técnica e operacional do seu corpo funcional, bem como às condições institucionais que lhe são oferecidas. Para que o controle interno possa desempenhar suas atribuições com efetividade, é imprescindível que haja investimento na formação e qualificação dos servidores designados para essa função, além da disponibilização de espaço físico e equipamentos mínimos que viabilizem seu funcionamento.

Quando essas condições são negligenciadas, o órgão de controle perde autonomia, reduz sua eficácia e passa a funcionar de forma meramente simbólica, sem impacto real sobre os processos decisórios ou sobre a prevenção de irregularidades. Tal negligência revela não apenas fragilidade institucional, mas um descompromisso com a própria missão pública de garantir integridade, transparência e eficiência na gestão local.

Assim como ocorre em diversos segmentos da administração pública, os órgãos de controle interno também enfrentam limitações estruturais e funcionais que comprometem sua capacidade de atuação. A ausência de instrumentos mínimos, a precariedade de recursos materiais e a escassez de servidores qualificados refletem um cenário recorrente, que impacta diretamente na qualidade e na efetividade das ações de controle.

Quando essas unidades operam sem a infraestrutura adequada, perdem a capacidade de fornecer informações consistentes para subsidiar o processo decisório, comprometendo a eficiência e a integridade da gestão.

Diante dessa realidade, tem crescido o estímulo à institucionalização de estruturas de controle mais eficazes no âmbito da administração pública municipal. A implementação de mecanismos capazes de identificar riscos, corrigir falhas e prevenir irregularidades passou a ser considerada condição indispensável para a melhoria da governança. Essa mudança de perspectiva é impulsionada, em parte, pela crescente demanda da sociedade por integridade, eficiência e responsabilidade na condução dos assuntos públicos.

Para viabilizar a construção de sistemas mais robustos, os gestores têm recorrido a metodologias reconhecidas internacionalmente como referência em boas práticas. Dentre elas, destaca-se o modelo de controle interno desenvolvido pelo COSO, que fornece uma abordagem estruturada e abrangente para o fortalecimento institucional.

Baseado em cinco componentes interdependentes — ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento —, o *framework* permite uma análise sistemática da capacidade das organizações em promover a conformidade, mitigar riscos e alcançar seus objetivos estratégicos.

Ao ser utilizado como parâmetro de diagnóstico, esse modelo favorece a identificação de fragilidades e a proposição de soluções específicas para diferentes contextos organizacionais. Sua adoção, especialmente no nível local, contribui para a construção de uma cultura de controle orientada por princípios técnicos, capaz de alinhar a atuação das unidades de controle interno às exigências normativas e às expectativas sociais.

A urgência de aprimoramento dessas estruturas torna-se ainda mais evidente diante do panorama nacional, marcado por assimetrias na institucionalização do controle interno. Dados recentes revelam que parcela expressiva dos municípios ainda não possui unidades formalizadas, e entre os que as instituíram, predomina uma estrutura fragilizada, com equipes reduzidas e baixa capacidade operacional.

Esse cenário demanda iniciativas estratégicas de fortalecimento institucional, especialmente em regiões onde as deficiências estruturais comprometem a qualidade da administração pública e a efetividade das políticas públicas implementadas.

A proposta desta pesquisa consiste em analisar o nível de maturidade das estruturas de controle interno dos municípios que integram a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, no estado do Maranhão, a partir da aplicação do modelo conceitual estabelecido pelo COSO I. A escolha desse referencial metodológico se justifica pela sua capacidade de oferecer uma abordagem estruturada e adaptável à realidade das administrações públicas locais.

Ao mapear o estágio de desenvolvimento institucional desses órgãos de controle, busca-se não apenas diagnosticar eventuais fragilidades, mas também fornecer subsídios para o aperfeiçoamento contínuo das práticas de controle interno. A análise pretendida visa estimular a adoção de medidas que fortaleçam a governança municipal, aumentem a capacidade de resposta às transformações nos ambientes administrativos e ampliem a efetividade dos mecanismos de prevenção e correção de desvios.

Espera-se, com isso, oferecer aos gestores públicos da região um instrumento analítico que os auxilie na compreensão do grau de consolidação de suas estruturas de controle, favorecendo a tomada de decisões mais estratégicas, alinhadas à necessidade de garantir conformidade normativa, eficiência na gestão e integridade institucional.

A relevância desta pesquisa reside na carência de estudos sistemáticos que ofereçam um diagnóstico preciso sobre o estágio de maturidade das estruturas de controle interno no âmbito do Poder Executivo Municipal no Brasil, em especial nas cidades que compõem a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, no estado do Maranhão.

Essa lacuna revela a necessidade de aprofundar a compreensão sobre como esses municípios têm estruturado e operacionalizado seus mecanismos de controle, especialmente diante dos desafios impostos pelas restrições institucionais e orçamentárias locais.

A região selecionada para o estudo apresenta características demográficas e administrativas que a tornam especialmente pertinente para a análise proposta. Composta por dezessete municípios e uma população superior a meio milhão de habitantes, distribui-se entre centros urbanos de maior expressão, como Imperatriz — polo regional e segunda maior cidade do estado — e localidades de menor porte, cuja estrutura de gestão tende a ser mais vulnerável a assimetrias institucionais.

Essa diversidade oferece um cenário fértil para a investigação comparada e para a identificação de padrões, fragilidades e potencialidades no funcionamento das unidades de controle interno, contribuindo para o avanço do conhecimento aplicado à realidade municipal.

A heterogeneidade socioeconômica e administrativa dos municípios que compõem a Região Geográfica Imediata de Imperatriz oferece um campo de investigação particularmente instigante, permitindo observar como os sistemas de controle interno se adaptam e operam em realidades institucionais marcadas por diferentes níveis de capacidade estatal. Essa diversidade amplia o alcance analítico da pesquisa, ao permitir a identificação de padrões estruturais, assimetrias funcionais e práticas de controle eventualmente replicáveis em contextos semelhantes.

Embora a importância do controle interno na promoção da integridade administrativa e da eficiência governamental seja amplamente reconhecida, ainda são escassos os estudos que se debruçam sobre sua operacionalização no contexto municipal, especialmente em regiões fora dos grandes centros urbanos.

A ausência de diagnósticos regionais limita a formulação de estratégias de fortalecimento institucional baseadas em evidências, e impede que as singularidades locais sejam adequadamente consideradas na elaboração de políticas públicas voltadas ao aperfeiçoamento da gestão.

Neste cenário, a pesquisa propõe-se a responder a três questões centrais: qual é o estágio atual de maturidade das estruturas de controle interno nos municípios da região estudada? Em que medida os componentes previstos no modelo COSO I estão sendo aplicados — ou poderiam ser incorporados — aos sistemas municipais de controle? E, por fim, que medidas estratégicas podem ser formuladas para promover o fortalecimento dessas estruturas, considerando os limites e potencialidades das administrações locais?

Ao buscar respostas para esses questionamentos, o estudo pretende oferecer uma contribuição prática e técnica ao debate sobre o aprimoramento do controle interno na esfera municipal. Espera-se, com isso, fornecer subsídios relevantes para gestores, controladores e órgãos de fiscalização, capazes de orientar iniciativas de modernização

institucional, alinhadas à realidade administrativa da região e comprometidas com os princípios da boa governança.

O controle interno tem se consolidado como um dos pilares da governança pública contemporânea, especialmente no âmbito municipal, onde as limitações estruturais e a proximidade entre o gestor e a comunidade tornam ainda mais sensível a necessidade de práticas administrativas eficientes, transparentes e orientadas ao interesse público.

A crescente complexidade dos processos administrativos e a ampliação das responsabilidades do poder público municipal tornam indispensável a existência de mecanismos de controle capazes de garantir a integridade, a economicidade e a eficácia da gestão.

A literatura especializada aponta para o papel estratégico dos sistemas de controle interno na promoção de práticas gerenciais responsáveis e no combate a desvios, falhas e desperdícios. Sua presença efetiva permite o fortalecimento da capacidade institucional, a ampliação da transparência dos atos administrativos e o aperfeiçoamento dos processos decisórios, por meio da oferta de informações confiáveis aos gestores.

Contudo, não basta que esses sistemas existam formalmente; é necessário compreender em que medida estão estruturados, como funcionam na prática e qual é o seu nível de maturidade. Essa avaliação se mostra ainda mais relevante em contextos regionais específicos, como o da Região Geográfica Imediata de Imperatriz, que reúne municípios com características socioeconômicas distintas, enfrentando desafios diversos no que se refere à institucionalização de práticas de controle.

Avaliar essas estruturas à luz de modelos amplamente reconhecidos, como o framework COSO I, contribui não apenas para o diagnóstico das condições atuais, mas também para a formulação de estratégias voltadas ao seu fortalecimento.

A proposta de análise crítica sobre a maturidade dos sistemas de controle interno nos municípios da região selecionada responde à necessidade de subsidiar ações concretas de aperfeiçoamento da gestão pública local. Ao trazer à tona as potencialidades e fragilidades desses sistemas, este trabalho se insere no esforço coletivo de construir

administrações públicas mais eficientes, éticas e comprometidas com os princípios constitucionais que regem a atuação estatal.

Diante desse panorama introdutório, torna-se necessário aprofundar a discussão conceitual que fundamenta a presente pesquisa, especialmente no que se refere aos elementos estruturantes dos sistemas de controle interno e à aplicabilidade do modelo COSO I no contexto da administração pública municipal.

Para tanto, o capítulo seguinte dedica-se à construção do referencial teórico, contemplando as principais categorias analíticas envolvidas, os marcos normativos pertinentes, as contribuições da literatura especializada e a contextualização regional do objeto de estudo.



2

REFERENCIAL TEÓRICO

A compreensão do controle interno como ferramenta de governança pública exige o domínio de uma base teórica sólida, capaz de articular os conceitos fundamentais da gestão pública com os mecanismos que asseguram sua legalidade, eficiência e *accountability*.

O referencial teórico que sustenta esta pesquisa parte da análise do controle interno enquanto instrumento estruturante das administrações municipais, especialmente diante do desafio de consolidar práticas administrativas orientadas à racionalidade, à transparência e ao bom uso dos recursos públicos.

O estudo aborda inicialmente os fundamentos conceituais do controle interno, situando-o no contexto da gestão pública e examinando sua evolução normativa e funcional. Em seguida, analisa-se o modelo COSO (2013) como uma metodologia de referência para avaliação da maturidade desses sistemas, destacando seus princípios estruturantes e sua aplicabilidade ao setor público.

Por fim, são discutidos estudos anteriores que empregaram o referencial COSO no diagnóstico de estruturas de controle, permitindo a interlocução com experiências similares e contribuindo para a delimitação do escopo analítico da presente investigação.

2.1 CONTROLE

O controle constitui uma função essencial da administração, responsável por acompanhar de forma sistemática os procedimentos adotados por uma organização, com o objetivo de assegurar a conformidade entre os resultados alcançados e os padrões previamente estabelecidos.

Essa função envolve uma análise comparativa contínua entre o que foi planejado e o que efetivamente foi executado, permitindo a identificação de desvios e a adoção de medidas corretivas.

Do ponto de vista epistemológico, a capacidade de controlar está relacionada ao desenvolvimento do conhecimento humano e à

necessidade de preservar a estabilidade, a segurança e o bem-estar social.

À medida que evolui, o ser humano busca elaborar métodos e instrumentos que lhe permitam intervir sobre fenômenos que possam comprometer seus objetivos, reduzindo incertezas e prevenindo resultados indesejáveis (Silva, 2013).

No campo da administração, a função de controle mantém uma relação direta e indissociável com o planejamento. Sem metas, padrões ou indicadores previamente definidos, o controle se torna inócuo, uma vez que carece de parâmetros para avaliação.

Da mesma forma, o planejamento que não é acompanhado por mecanismos de controle tende a perder eficácia, pois não dispõe de garantias quanto à sua execução e aderência ao que foi previsto. Essa interdependência revela o caráter estratégico do controle como instrumento de suporte à gestão organizacional (Chiavenato, 2000).

Castro (2016), ao rememorar o pensamento de Montesquieu, observa que o exercício do poder tende, inevitavelmente, a se desviar de seus propósitos quando não encontra mecanismos de contenção eficazes. A perspectiva de que o poder necessita de limites acompanha o desenvolvimento histórico do Estado, refletindo a necessidade de disciplinar a atuação dos agentes públicos em consonância com os interesses coletivos.

A etimologia do termo "controle" revela também aspectos relevantes para a sua compreensão conceitual. Conforme ressaltam Cavalheiro e Flores (2007, p. 20), a origem da palavra remonta ao francês *contre-rôle*, expressão utilizada para designar um tipo de registro paralelo ao original, cuja função consistia em verificar a exatidão e a veracidade das informações. A esse respeito, Guerra (2019) destaca que o termo foi incorporado ao vocabulário da língua portuguesa no ano de 1922, com o significado de ato de controlar, envolvendo atividades como fiscalização, monitoramento e verificação rigorosa segundo critérios previamente definidos.

Ainda segundo Guerra (2019), no contexto jurídico brasileiro, o emprego técnico do termo "controle" remonta ao ano de 1941, tendo sido inicialmente utilizado por Seabra Fagundes em sua obra *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. Desde então,

o conceito passou a integrar de forma sistemática o vocabulário jurídico nacional, especialmente no campo do Direito Administrativo.

Diversos autores da doutrina nacional propõem definições relevantes sobre o conceito de controle no contexto da Administração Pública. Entre eles, destaca-se Hely Lopes Meirelles, ao considerar o controle como a prerrogativa exercida por determinado poder, órgão ou autoridade, com vistas à vigilância, orientação e correção da atuação funcional de outro ente.

Bento José Bugarin (1994), por sua vez, acrescenta que essa faculdade abrange tanto a verificação da legalidade quanto a análise de mérito dos atos administrativos, com o propósito de assegurar a realização dos interesses coletivos.

No campo da administração, Barros (2017) rememora as contribuições de Henri Fayol, teórico fundamental da Teoria Clássica da Administração, que estruturou o processo administrativo em cinco funções interligadas: planejamento, organização, coordenação, comando e controle (POCCC).

Dentro dessa estrutura, o controle ocupa posição estratégica como a atividade responsável por monitorar o desempenho das demais funções e assegurar sua efetividade. Trata-se, portanto, da função que permite aferir a conformidade dos resultados obtidos com os objetivos traçados.

Essa abordagem é também evidenciada em obras consagradas de administração, como a de Chiavenato (2012), que enfatiza o controle como instrumento fundamental para o acompanhamento e a avaliação de processos e resultados. Attie (1992) corrobora esse entendimento ao sustentar que nenhuma organização se sustenta sem a implementação de mecanismos que garantam a continuidade e a confiabilidade de suas operações e informações.

Apesar de sua importância para o aprimoramento da gestão pública, o controle ainda encontra resistência no ambiente institucional. Conforme observam Cavalheiro e Flores (2007), historicamente o termo foi alvo de controvérsias e interpretações equivocadas, sendo por vezes associado a práticas de ingerência ou restrição.

No entanto, os autores esclarecem que o controle, em sua acepção constitucional, é um instrumento voltado à salvaguarda do interesse público, permitindo a identificação e correção de falhas e irregularidades no âmbito da administração.

Atualmente, o controle assume uma configuração complexa e multifacetada, abrangendo um conjunto articulado de ações destinadas à fiscalização, inspeção, exame, monitoramento e verificação das atividades administrativas. Tais ações são conduzidas com base em critérios previamente definidos, com o propósito de avaliar a conformidade dos atos praticados em relação às diretrizes estabelecidas e identificar eventuais desvios, de modo a permitir sua correção e assegurar a legalidade e a eficácia da gestão pública (Guerra, 2019).

O controle pode ser sistematizado em três modalidades principais: controle interno, externo e social. O controle interno é exercido pela própria Administração Pública, consistindo no acompanhamento e avaliação das atividades desenvolvidas pelos seus próprios órgãos ou unidades. Já o controle externo ocorre quando um ente distinto exerce fiscalização sobre os atos da Administração, sendo esta uma atribuição típica dos Poderes Legislativo e Judiciário, bem como dos Tribunais de Contas (Brasil, 2010).

A essas modalidades soma-se o controle social, que se refere à atuação dos cidadãos e das organizações da sociedade civil na supervisão das ações do Estado, por meio de mecanismos de participação e transparência.

Conforme apontam Guerra (2019) e Mileski (2018), a classificação do controle pode se dar a partir de diferentes critérios. Quanto à localização, pode ser interno, externo ou social; quanto ao órgão executor, pode assumir natureza administrativa, legislativa (ou política), judicial ou técnica; no que se refere ao momento de sua realização, pode ocorrer de forma prévia, concomitante ou posterior ao ato administrativo; por fim, quanto à finalidade, pode ter como foco a legalidade ou o mérito das decisões e condutas adotadas.

2.2 CONTROLE INTERNO

A literatura especializada apresenta diversas concepções sobre o controle interno, sendo uma das primeiras definições formulada pelo

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), ainda em 1949. Nessa concepção inicial, o controle interno corresponde ao plano de organização e ao conjunto de procedimentos coordenados, adotados com a finalidade de salvaguardar os ativos, assegurar a fidedignidade dos registros contábeis, fomentar a eficiência operacional e promover a adesão às diretrizes estabelecidas pela administração.

Em termos mais contemporâneos, o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), na versão atualizada de seu *framework* em 2013, define o controle interno como um processo conduzido pelas instâncias de governança e gestão, bem como pelos demais colaboradores da organização, com o intuito de proporcionar segurança razoável quanto à consecução de objetivos relacionados às operações, à conformidade e à fidedignidade das informações divulgadas.

A partir dessa concepção, o controle interno configura-se como uma ferramenta estratégica para assegurar a eficácia da administração, seja em entes públicos ou entidades privadas.

Di Pietro (2016) propõe uma abordagem dual do conceito, considerando os sentidos orgânico e funcional. Sob a ótica orgânica, o controle interno corresponde a uma unidade organizacional específica, tal como as Controladorias Municipais, que desempenham a função institucional de fiscalização e avaliação dos atos administrativos.

Já sob o aspecto funcional, é concebido como controle administrativo, exercido pela própria estrutura executiva, conforme a definição clássica de Meirelles (2015), que o caracteriza como a revisão dos próprios atos da Administração em busca da legalidade e do mérito.

O Tribunal de Contas da União (TCU), em curso voltado à avaliação dos controles internos, assinala que o conceito pode assumir distintas dimensões conforme o referencial teórico adotado. Pode abranger desde controles simples, como registros individuais, até sistemas complexos que integram toda a estrutura de controle de uma organização, além de ser entendido como uma das funções essenciais da administração, ao lado do planejamento, da organização e da direção (Carvalho Neto; Papariello, 2012).

A eficácia do controle interno, por sua vez, torna-se cada vez mais central nas organizações públicas e privadas, especialmente à medida que crescem o volume de operações e os recursos geridos. Tal relevância é observada tanto no campo acadêmico quanto no ambiente corporativo, com estudos que evidenciam sua função estratégica na governança e na prevenção de falhas (Farias; De Luca; Machado, 2009; Monteiro, 2015; Pereira, 2004).

Do ponto de vista econômico, Chen *et al.* (2015) demonstram que a fragilidade dos controles internos pode acarretar aumento do custo de capital e maior exposição a dívidas, em comparação com entidades que mantêm sistemas de controle robustos. Corroborando essa perspectiva, Chalmers, Hay e Khelif (2018) indicam que a qualidade dos relatórios financeiros, a consistência dos resultados e a eficiência na gestão de estoques estão diretamente relacionadas à solidez dos mecanismos de controle interno.

Nesse contexto, o controle interno revela-se elemento indispensável à boa gestão, posto que nenhuma organização pode ser gerida de maneira satisfatória sem dispor de mecanismos eficazes de controle. Para Attie (2011) e Santos (2014), esse sistema deve estar presente em todos os níveis institucionais, fornecendo suporte à tomada de decisão e promovendo a eficiência organizacional.

Quando ausente ou deficiente, acarreta vulnerabilidades significativas, comprometendo a governança dos recursos e expondo os entes às consequências de má gestão (COSO, 1992).

Assim, os conceitos de controle interno no setor público e no setor privado convergem para a ideia de um processo contínuo, integrado e disseminado entre todos os níveis da organização. Não se trata de um mecanismo isolado, mas de uma engrenagem que visa ao alcance dos objetivos institucionais com racionalidade, segurança e transparência, ainda que existam particularidades conforme a natureza da entidade ou a origem normativa do modelo adotado.

2.3 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No contexto da Administração Pública, o controle constitui princípio essencial, dotado de natureza obrigatória e irrenunciável por parte dos órgãos administrativos. De acordo com Carvalho Filho (2015), trata-se de um conjunto de mecanismos voltados à fiscalização das

atividades estatais, restringindo a atuação dos órgãos públicos aos limites previamente definidos pela legislação e pelas diretrizes institucionais.

Nesse sentido, afirmar que uma entidade está sujeita ao controle significa reconhecer que sua atuação deve observar parâmetros objetivos, afastando qualquer pretensão de atuação discricionária plena.

O controle interno na Administração Pública, também denominado controle administrativo, refere-se à fiscalização exercida pelos próprios entes públicos sobre suas atividades. Tal controle configura-se como autocontrole, ou seja, é realizado por unidades que integram a mesma estrutura organizacional que executa e supervisiona os atos administrativos.

Conforme ensina Meirelles *et al.* (2018), o controle interno abrange tanto a legalidade quanto o mérito dos atos administrativos, sendo um instrumento voltado à promoção da legitimidade, da eficiência e da consecução do interesse público.

A disciplina normativa do controle interno encontra amparo no artigo 76 da Lei nº 4.320/1964, que estabelece a competência do Poder Executivo para exercer o controle da execução orçamentária em três dimensões: a verificação da legalidade dos atos relacionados à arrecadação e à despesa; a fidelidade funcional dos agentes encarregados da guarda de bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho previsto no orçamento, tanto sob o aspecto financeiro quanto em relação à execução de obras e à prestação de serviços (Brasil, 1964).

Nesse sentido, Souza (2006) destaca que o controle interno deve abranger aspectos de natureza gerencial, programática e jurídico-administrativa, funcionando como mecanismo de autoavaliação da atuação governamental. Para Souza (2011), a principal função do controle reside em garantir que os objetivos da Administração Pública sejam efetivamente alcançados, promovendo maior transparência na gestão dos recursos públicos e atuando preventivamente na identificação e correção de eventuais irregularidades.

Importante ressaltar que o controle interno não se limita a procedimentos burocráticos e complexos. Conforme observam Reske Filho, Jacques e Marian (2005), sua implementação deve ser compatível

com a estrutura da organização, apresentando uma relação custo-benefício equilibrada que não inviabilize sua efetividade.

A Constituição Federal de 1988 conferiu especial relevo ao controle interno, ao consolidar o modelo de duplo controle — interno e externo — e ao incentivar o exercício do controle social pelos cidadãos, em parceria com os órgãos institucionais de fiscalização (Brasil, 2025). Com o advento da Emenda Constitucional nº 19/1998, no contexto das reformas administrativas dos anos 1990, o controle interno passou a abarcar também o monitoramento contábil, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, bem como de quaisquer beneficiários de recursos públicos (Brasil, 1998).

A Carta Magna trata do controle interno em diversos dispositivos. O artigo 31 estabelece que a fiscalização municipal será exercida pelo Poder Legislativo, com o auxílio do controle externo e do controle interno do Poder Executivo. O artigo 70 dispõe sobre a exigência de legalidade, legitimidade, economicidade e observância de normas na aplicação de recursos e concessão de renúncias fiscais (Brasil, 2025).

O artigo 74, por sua vez, determina que os três Poderes mantenham, de forma integrada, sistemas de controle interno voltados à avaliação do cumprimento de metas governamentais, da execução orçamentária, bem como ao suporte às atividades de controle externo (Brasil, 2025).

A atuação do controle interno deve ser orientada por princípios de autonomia técnica e independência funcional. Seus agentes devem operar de maneira articulada com os demais órgãos de controle, como os Tribunais de Contas e o Ministério Público, mantendo, contudo, uma atuação própria e ativa.

Em caso de constatação de irregularidades ou ilegalidades, é dever funcional do controle interno notificar as autoridades competentes, sob pena de responsabilidade solidária pelos danos eventualmente causados ao erário.

Para Silva (2013), o controle interno exerce papel estratégico na formulação e execução das políticas públicas, devendo atuar de forma integrada ao processo de planejamento e gestão. Sua finalidade, nesse cenário, é assegurar o uso eficiente dos recursos públicos, prevenindo falhas, fraudes e desperdícios, bem como promover a qualidade dos

serviços entregues à população, em consonância com o princípio da eficiência.

2.3.1 CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE APOIO NO GERENCIAMENTO DOS GASTOS PÚBLICOS

O controle interno revela-se como instrumento indispensável para o gerenciamento eficiente dos gastos públicos, ao viabilizar o acompanhamento contínuo, a auditoria e a análise dos processos administrativos. Tais mecanismos contribuem para assegurar a transparência, a economicidade, a eficiência e a eficácia da ação governamental, elementos essenciais à consecução das finalidades públicas.

Nesse sentido, Botelho (2011) observa que o controle interno exerce a função de monitorar a execução orçamentária, tanto no que se refere às receitas quanto às despesas, oferecendo subsídios aos gestores por meio de relatórios que evidenciem distorções, uso indevido de recursos ou indícios de danos ao erário.

A presença de um sistema de controle bem estruturado proporciona informações tempestivas para a tomada de decisões, contribuindo para o alinhamento das práticas administrativas aos princípios constitucionais da administração pública.

A eficácia na alocação dos recursos públicos requer uma metodologia de gestão orientada por parâmetros de eficiência e efetividade, sendo o controle interno parte integrante dessa estrutura. Balbe (2013) reforça que o controle interno se configura como ferramenta eficaz para o gerenciamento dos gastos públicos, em razão de sua capacidade de identificar falhas e promover correções em tempo hábil.

O papel das unidades de controladoria nos diversos níveis de governo — federal, estadual e municipal — consiste, assim, em proteger o interesse público diante do uso dos recursos coletivos, mitigando riscos de desperdícios, falhas operacionais e desvios de finalidade.

2.3.2 ACCOUNTABILITY E O CONTROLE INTERNO

No âmbito da administração pública, a adoção de instrumentos de controle robustos e integrados é condição necessária para mitigar

fraudes e reduzir a vulnerabilidade do patrimônio público (Araújo et al., 2016).

A Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu arcabouço normativo, a existência de dois tipos de controle: o externo, a cargo do Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o interno, exercido por unidades administrativas da própria estrutura estatal, no exercício de autocontrole (Brasil, 2025). Esse último busca assegurar a legalidade dos atos administrativos e prevenir a ocorrência de irregularidades.

A efetividade do controle interno depende de sua atuação proativa, da qualidade dos processos institucionais e da integridade dos agentes responsáveis. Conforme Kewo (2017), a existência de um controle interno funcional, coeso e bem articulado reduz a probabilidade de falhas que comprometam os objetivos institucionais.

A construção desse sistema exige a definição clara de competências, a vigilância sobre os processos e o monitoramento dos resultados esperados.

No contexto democrático, o controle interno encontra respaldo no princípio da *accountability*, conceito que se refere à obrigação dos gestores de prestar contas à sociedade sobre a forma como conduzem os recursos públicos. Kewo (2017) destaca que a *accountability*, ao estimular a transparência, fortalece a governança pública, ao passo que promove a ampla divulgação das ações administrativas e o engajamento social nos processos decisórios.

A transparência administrativa desempenha papel estratégico na formação de uma cultura institucional orientada pela ética e pela responsabilidade pública. Filgueiras (2011) argumenta que a publicidade dos atos administrativos permite à sociedade desenvolver senso crítico em relação às políticas públicas implementadas, reforçando a legitimidade das ações governamentais.

Essa visão é compartilhada por Rocha (2013), que compreende a *accountability* como o dever dos gestores de prestarem contas à coletividade sobre a utilização dos recursos públicos, incumbência que, embora recaia sobre o Estado, demanda igualmente a atuação fiscalizadora da sociedade civil.

Rocha (2008) aprofunda esse entendimento ao conceituar a *accountability* como a responsabilização contínua dos agentes públicos em virtude dos atos praticados no exercício do poder delegado pela sociedade. Tal postura contribui não apenas para a transparência e eficiência administrativas, mas também para o fortalecimento dos mecanismos de controle e da democracia participativa.

A prestação de contas, nesse contexto, deve ser vista como uma política de publicidade institucional e de legitimação da atuação estatal (Filgueiras, 2011).

Por fim, observa-se que a articulação entre *accountability* e controle interno promove a proteção do patrimônio público, assegura maior eficiência na gestão e amplia os benefícios decorrentes de uma administração pública comprometida com a legalidade e o interesse coletivo.

Como destaca Pederneiras *et al.* (2018), a integração entre os controles interno, externo e social constitui elemento essencial para o aperfeiçoamento da governança pública e da qualidade dos serviços prestados.

2.3.3 A IMPLEMENTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM AMBIENTE DE GOVERNANÇA

A consolidação de um sistema de controle interno sólido, independente e estrategicamente estruturado representa fator determinante para a integridade institucional e a consecução dos objetivos organizacionais. Quando eficaz, esse sistema assegura a fidedignidade das informações gerenciais, a conformidade legal dos atos praticados e a eficiência operacional dos processos, sendo fundamental para a sustentabilidade da governança.

Matias-Pereira (2010) contextualiza a evolução do pensamento administrativo, destacando que a Teoria Geral da Administração passou por sucessivas transformações. Iniciou-se com a ênfase nas tarefas, por meio da administração científica de Taylor; evoluiu para o foco na estrutura com as contribuições de Fayol e Max Weber; e posteriormente voltou-se às pessoas com a teoria comportamental e a teoria do desenvolvimento organizacional.

Posteriormente, com a teoria dos sistemas e a teoria da contingência, passou-se a compreender as organizações como sistemas dinâmicos, em constante interação com o ambiente externo.

Na abordagem sistêmica, conforme reforça Matias-Pereira (2010), o controle é entendido como função essencial para garantir a retroalimentação do sistema, viabilizando sua adaptação contínua às mudanças do ambiente. Trata-se de um instrumento que permite às organizações preservar sua coerência funcional diante das transformações sociais, econômicas e políticas.

Em ambientes organizacionais complexos, como os da Administração Pública, a existência de um sistema de controle interno bem estruturado contribui para a mitigação de riscos operacionais, financeiros e estratégicos, além de proteger os ativos institucionais contra fraudes, erros e desperdícios.

A atualização e o aprimoramento permanente desse sistema resultam em maior eficiência, melhor alocação de recursos e incremento da confiança institucional.

Nesse sentido, Mileski (2011) observa que o controle interno atua de maneira integrada à governança, ao ser institucionalizado sob a coordenação de um órgão central e operado de forma sistêmica dentro da Administração Pública. Essa atuação visa assegurar a legalidade dos atos administrativos, aferir os resultados das políticas públicas e avaliar a eficácia e eficiência das ações governamentais.

O controle pode ocorrer em momentos distintos — prévio, concomitante ou posterior — e assumir naturezas diversas, como o controle contábil ou o controle administrativo, sempre com a finalidade de apoiar a realização dos objetivos institucionais previamente estabelecidos.

2.4 FORMAS DE CONTROLE

As práticas administrativas englobam diversos mecanismos de controle interno que se manifestam de maneira rotineira nas atividades dos colaboradores, muitas vezes de forma imperceptível. Conforme Silva (2013), esses mecanismos são sistematizados em três formas principais de controle: o controle prévio ou preventivo, o concomitante ou sucessivo e o controle subsequente ou corretivo.

2.4.1 CONTROLE PRÉVIO OU PREVENTIVO

O controle prévio caracteriza-se por sua atuação anterior à prática do ato administrativo, com o intuito de evitar condutas ilegais ou contrárias ao interesse público. Silva (2011, p. 29) define esse tipo de controle como aquele que “[...] quando exercido antes de ser praticado o ato administrativo, visa prevenir a prática de ato ilegal ou não conveniente com o interesse público”.

Na mesma linha, Botelho (2011, p. 27) observa que se trata do controle “que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia”. Este controle propicia a criação de normas, fluxos e manuais que reduzem custos operacionais, otimizam o tempo de execução e minimizam falhas.

Além disso, o controle preventivo busca institucionalizar diretrizes e limites operacionais claros, promovendo maior padronização e qualidade nas ações administrativas. A normatização prévia, quando bem estruturada, contribui significativamente para a eficiência dos processos organizacionais, evitando distorções e retrabalhos (Silva, 2013).

2.4.2 CONTROLE CONCOMITANTE OU SUCESSIVO

O controle concomitante ocorre simultaneamente à execução do ato administrativo, permitindo o monitoramento em tempo real e a realização de ajustes imediatos.

De acordo com Ramis (2013), esse tipo de controle acompanha a realização do ato, visando assegurar sua conformidade desde a origem. Silva (2013, p. 7) complementa que o controle concomitante “acompanha a realização da atividade administrativa no momento do ato, para que este não se desvirtue de sua natureza, evitando falhas, desvios e até fraudes”.

Trata-se, portanto, de uma forma de controle fundamental para garantir a aderência às normas e aos objetivos institucionais, favorecendo a correção de rumos ainda durante o processo decisório e executivo.

2.4.3 CONTROLE SUBSEQUENTE OU CORRETIVO

Já o controle subsequente, também denominado corretivo, é aquele exercido após a prática do ato, com o objetivo de avaliar sua legalidade, eficiência e eficácia.

Quando identificado algum vício ou desconformidade, esse controle possibilita a retificação do ato, inclusive com a possibilidade de anulação ou convalidação (Botelho, 2011; Ramis, 2013). Para Silva (2013, p. 27), trata-se do controle “[...] que atua posteriormente à realização do ato, depois de consumado, avaliando se houve a regular aplicação dos recursos públicos e, ainda, se ela foi eficiente”.

Além de permitir a responsabilização por eventuais irregularidades, o controle corretivo constitui uma fonte valiosa para o aprimoramento institucional, por possibilitar a retroalimentação do sistema e o aprendizado organizacional contínuo.

2.5 MATURIDADE E O NÍVEL DE MATURIDADE

A compreensão do conceito de maturidade organizacional é essencial para a análise da efetividade dos sistemas de controle interno no setor público. Nesta seção, será apresentado o referencial teórico sobre maturidade, com ênfase na definição de níveis e nas metodologias utilizadas para mensurar o grau de desenvolvimento dos processos institucionais.

A discussão permite estabelecer parâmetros objetivos para avaliação da governança, bem como orientar os gestores públicos na adoção de práticas alinhadas à melhoria contínua e ao fortalecimento da *accountability*.

2.5.1 MODELOS DE MATURIDADE

Modelos de maturidade são estruturas conceituais que permitem mensurar o grau de desenvolvimento de processos, competências organizacionais ou áreas específicas dentro de uma instituição.

Conforme Becker, Knackstedt e Pöppelbuß (2009), esses modelos apresentam níveis evolutivos predefinidos que indicam estágios de progresso típicos de determinado domínio, sendo

instrumentos eficazes para avaliação e planejamento da qualidade dos processos.

Wendler (2012) reforça a ampla aplicabilidade desses modelos, com destaque para áreas como gestão pública, controle interno, governança e sustentabilidade.

Segundo Pöppelbuß e Röglinger (2011), os modelos podem possuir finalidade descritiva, prescritiva ou comparativa. No primeiro caso, oferecem um diagnóstico da situação atual. No segundo, orientam a adoção de melhorias. E no terceiro, viabilizam benchmarking entre instituições.

Bruin *et al.* (2005) interpretam essas finalidades como fases evolutivas, nas quais o modelo parte do diagnóstico (descrição), avança para a prescrição de melhorias e, por fim, torna-se ferramenta de comparação entre organizações similares.

2.5.2 CRÍTICAS AOS MODELOS DE MATURIDADE

Apesar da difusão de sua aplicação, os modelos de maturidade também enfrentam críticas relevantes. Wendler (2012) alerta para a ausência de validação empírica em muitos modelos disponíveis, bem como para o excesso de novos modelos desenvolvidos sem considerar os já existentes.

Autores como Bruin *et al.* (2005) questionam a rigidez dos modelos, que muitas vezes são simplificações excessivas da realidade. Teo e King (1997) acrescentam que tais modelos negligenciam múltiplos caminhos possíveis de evolução organizacional, enquanto Mettler e Rohner (2009) recomendam que sejam configuráveis conforme as especificidades contextuais.

Outros estudiosos, como King e Kraemer (1984), argumentam que a evolução organizacional deve ser compreendida a partir de fatores de mudança e não apenas como uma linha contínua de estágios. Já Becker, Knackstedt e Pöppelbuß (2009) e Iversen, Nielsen e Norbjerg (1999) criticam a adoção acrítica de diagramas como os do modelo CMM, sem uma avaliação de sua pertinência a contextos específicos.

Embora essas limitações mereçam atenção, Wendler (2012) ressalta o crescente interesse acadêmico na temática, evidenciado pela

multiplicidade de estudos recentes. Scott (2007) identifica a crescente adoção de modelos de maturidade no setor privado, em especial pelas consultorias e desenvolvedores de software, o que corrobora sua utilidade prática.

Este trabalho propõe a utilização do framework COSO I para avaliar o nível de maturidade dos controles internos em municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz, no Maranhão. A metodologia utilizada possui validação teórica (Coy; Dixon, 2004) e foi aplicada empiricamente mediante estudos de casos múltiplos conforme orientações de Yin (2015), conforme detalhado no capítulo 3.

2.5.3 MATURIDADE ORGANIZACIONAL

A maturidade organizacional refere-se à capacidade de uma instituição operar de maneira plena, articulada e eficaz, maximizando resultados e minimizando riscos. Urdang e Flexner (1968) definem maturidade como o desenvolvimento completo de uma atividade ou processo. No mesmo sentido, o Michaelis (2010) associa o conceito à plenitude, excelência e eficácia das ações.

Silveira (2009) destaca que os modelos baseados em estágios de maturidade têm por objetivo oferecer um panorama evolutivo do comportamento organizacional, permitindo antecipar mudanças estruturais e promover uma gestão proativa. Para Prado (2010; 2016), organizações maduras são mais eficientes na entrega de produtos e serviços, cumprindo prazos e custos com maior precisão, sendo a maturidade um indicador direto da capacidade de gestão de processos e projetos.

Autores como Harmon (2004) enfatizam que organizações maduras atingem seus objetivos com menor esforço, por meio de práticas estruturadas e padronizadas. Curtis, Hefley e Miller (1995) apontam que os níveis de maturidade refletem o grau de capacidade organizacional alcançado por meio da evolução de processos.

Já Maier, Moultrie e Clarkson (2012) observam que os modelos devem apresentar uma lógica evolutiva clara e critérios bem definidos, permitindo o diagnóstico, a comparação e o planejamento estratégico.

A representação em estágios cumulativos, segundo Bruin *et al.* (2005), requer rotulagem clara e critérios objetivos que facilitem a distinção entre os diferentes níveis. Dessa forma, quanto mais elevado

o nível de maturidade de uma organização, maior será sua capacidade de adaptação, inovação e obtenção de resultados consistentes.

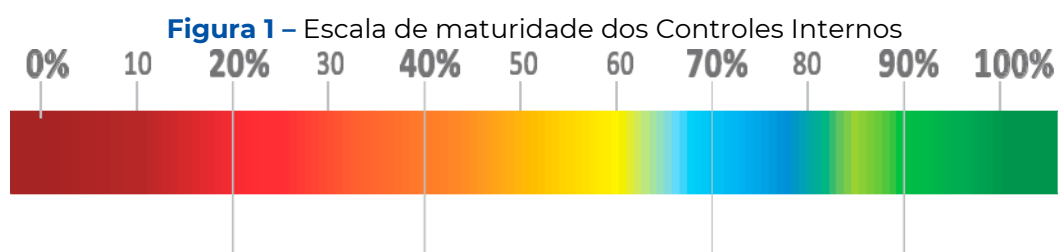
Dada a natureza organizacional e administrativa do controle interno, é possível concebê-lo como um processo passível de avaliação segundo critérios de maturidade, à semelhança de outros processos institucionais. Essa abordagem permite aferir o grau de estruturação, integração e eficácia dos controles internos adotados pela organização.

A definição de controle interno apresentada pelo COSO (2013) evidencia que sua evolução depende de múltiplas dimensões organizacionais, tais como a estrutura formal da instituição, o conjunto de políticas, rotinas e procedimentos estabelecidos, bem como os aspectos humanos envolvidos na implementação e manutenção dos controles.

Essa lógica sistêmica pressupõe que a maturidade do controle interno está atrelada à capacidade da organização de alinhar tais elementos a padrões reconhecidos de governança e integridade.

Diante da complexidade envolvida na mensuração da maturidade desses elementos, especialmente em ambientes institucionais com estruturas e práticas heterogêneas, optou-se, neste estudo, por adotar como referência a escala de maturidade desenvolvida pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Essa escala foi concebida especificamente para aferir o nível de maturidade dos controles internos no âmbito das organizações públicas brasileiras, oferecendo uma estrutura clara, progressiva e validada para fins de diagnóstico. A seguir, apresenta-se a figura que ilustra os níveis definidos pelo TCU para avaliação do controle interno:



Fonte: Brasil (2014).

Para a operacionalização da escala de maturidade adotada nesta pesquisa, recorreu-se ao instrumento desenvolvido pelo Tribunal de

Contas da União, consubstanciado na ficha avaliativa de controles internos, constante do item 7.1 da Portaria TCU nº 277/2010 (Brasil, 2010).

Esse questionário, elaborado com o objetivo de mensurar o grau de estruturação dos controles internos nas organizações públicas, foi adaptado neste estudo à estrutura conceitual do modelo COSO I, conforme detalhado no Apêndice A.

A metodologia de avaliação baseia-se na atribuição de pontuações às respostas fornecidas pelos gestores ao referido instrumento, cujos resultados são posteriormente confrontados com outras fontes de evidência, tais como documentos institucionais e entrevistas realizadas no contexto da pesquisa. Tal triangulação assegura maior robustez e confiabilidade aos índices obtidos.

Assim, a avaliação do nível de maturidade dos controles internos nos municípios estudados será conduzida a partir da escala proposta pelo TCU, sendo os critérios de interpretação dos níveis descritos de forma detalhada no Capítulo 3 – Procedimentos Metodológicos.

2.6 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

A elevação dos padrões de desempenho organizacional representa um desafio contínuo para instituições que almejam consolidar sua atuação por meio da geração de resultados sustentáveis. Nesse contexto, a recorrência de fraudes em grandes corporações desempenhou papel decisivo na formulação de mecanismos voltados à mitigação de riscos de não conformidades, bem como na promoção da eficiência gerencial (Farias; De Luca; Machado, 2009).

Historicamente, os processos formais de avaliação dos controles internos tiveram início nos Estados Unidos, impulsionados por escândalos contábeis que culminaram na insolvência de expressivas empresas. Já em 1936, os padrões estabelecidos pelo *American Institute of Accountants* (AIA) destacavam como propósito central do controle interno a salvaguarda dos ativos organizacionais (Hay, 1993).

A partir de então, a concepção de controle interno passou por uma evolução significativa, refletindo uma ênfase crescente na confiabilidade das informações utilizadas na elaboração das demonstrações financeiras, o que evidenciou a tendência de ampliação do escopo desse instrumento (Hay, 1993).

A exigência de avaliação do controle interno foi formalmente incorporada aos padrões de auditoria do American Institute of Accountants (AIA) em 1948. Naquela ocasião, o controle interno era conceituado como o conjunto de medidas e procedimentos adotados por uma organização com o propósito de salvaguardar seus ativos, verificar a fidedignidade dos dados contábeis e promover a aderência às políticas administrativas estabelecidas (Hay, 1993). Nesse sentido

Controle interno abrange o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados adotados por uma empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a acurácia e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas gerenciais prescritas (AIA, 1949, p. 6 apud Hay, 1993).

Em 1992, foi instituído o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), entidade sem fins lucrativos voltada à promoção da integridade nos relatórios financeiros, com foco na ética, na efetividade dos controles internos e na governança corporativa (Dias, 2010).

Naquele mesmo ano, o comitê publicou o relatório *Internal Control – Integrated Framework*, que passou a ser amplamente reconhecido como referência internacional para o desenvolvimento, a implementação e a avaliação da eficácia dos sistemas de controle interno. Este documento ficou conhecido como COSO I, e consolidou uma abordagem estruturada e integrada para o controle das atividades organizacionais.

Posteriormente, em 2004, o COSO apresentou o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, denominado COSO II ou COSO ERM. Essa nova estrutura não substituiu o modelo anterior, mas ampliou seus fundamentos, ao integrar os controles internos à gestão de riscos corporativos.

A proposta do COSO II (2004) consistiu em expandir a abordagem tradicional do controle interno, inserindo-a em um sistema mais abrangente de gerenciamento de riscos, reafirmando o papel do controle como componente essencial da governança e da sustentabilidade organizacional.

Em 2013, o COSO promoveu uma atualização significativa no framework COSO I. As alterações introduzidas envolveram, principalmente, a formalização de 17 princípios fundamentais, que

esclareceram os requisitos para um sistema eficaz de controle interno; a incorporação de aspectos vinculados às transformações nos ambientes organizacionais, marcados pela crescente complexidade e dependência de tecnologias; e a ampliação do escopo dos objetivos operacionais e de relatórios, aumentando a aplicabilidade do modelo a diferentes contextos (COSO, 2013).

No âmbito brasileiro, a Reforma Administrativa promovida pela Emenda Constitucional n.º 19, de 4 de junho de 1998 (Brasil, 1998), representou um marco normativo na adoção de uma administração pública gerencial. Essa reforma incorporou princípios como eficiência, economicidade, eficácia e qualidade na prestação de serviços públicos, além de fomentar a difusão de práticas gerenciais modernas voltadas à reestruturação do Estado e ao aprimoramento da gestão pública (Castro, 2014).

A partir dessa perspectiva, a avaliação dos controles internos passou a ser incorporada às práticas dos órgãos de controle externo, especialmente dos Tribunais de Contas. Essa avaliação permite aferir a eficácia dos mecanismos internos de controle nas entidades públicas, conforme exemplificado no Acórdão TCU n.º 1074/2009 – Plenário, que demonstra a aplicação de tais critérios no monitoramento das atividades administrativas (Carvalho Neto; Papariello, 2012).

Desse modo,

A avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos. (Brasil, 2009, p. 7).

A avaliação dos controles internos contribui significativamente para o aperfeiçoamento dos processos organizacionais, permitindo mitigar riscos, fortalecer os mecanismos institucionais de controle e ampliar a efetividade da gestão pública (Brasil, 2009).

De acordo com Carvalho Neto e Papariello (2012), essa avaliação deve ser conduzida de forma contínua, dado que possibilita agregar valor às rotinas institucionais, orientar a extensão e o foco das atividades de auditoria e fornecer subsídios para a formulação de recomendações e planos de ação voltados à melhoria dos processos internos.

Esses autores ainda assinalam que o processo avaliativo dos controles internos oportuniza o exame detalhado das atividades cotidianas da instituição, de seus procedimentos operacionais e de sua execução em diferentes níveis. A partir dessa análise, é possível verificar se as ações empreendidas estão alinhadas aos princípios da eficácia, da eficiência e da efetividade (Carvalho Neto; Papariello, 2012).

Nessa mesma linha, Castro (2014) sustenta que a avaliação dos controles internos constitui uma necessidade permanente e deve envolver o comprometimento institucional como um todo. Para tanto, é fundamental dispor de uma estrutura bem definida, com regras claras e pessoal qualificado, dotado de imparcialidade e responsabilidade.

Nessa perspectiva, a avaliação atua como instrumento de apoio gerencial, conferindo segurança razoável quanto à possibilidade de alcance dos objetivos estratégicos estabelecidos pela alta direção (Intosai Gov 9100, 2004).

O movimento em prol da qualificação das práticas de controle interno levou diversas entidades, em nível nacional e internacional, a definirem parâmetros normativos claros para sua avaliação. Normas como as emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), a ISSAI, e o Instituto dos Auditores Internos enfatizam a necessidade de aferição sistemática do funcionamento do sistema de controle interno e da comunicação tempestiva de eventuais inconsistências às instâncias superiores da administração.

No Brasil, a Instrução Normativa n.º 01, de 6 de abril de 2001 (Brasil, 2001), estabelece a avaliação dos controles internos como um dos objetivos centrais das instituições públicas, podendo ser realizada por auditorias internas – conduzidas por servidores qualificados da própria organização – ou pelo controle externo, exercido pelos Tribunais de Contas.

Compete aos auditores internos verificar a efetividade dos sistemas de controle, a observância às normas institucionais e a conformidade com os regulamentos e políticas vigentes, de forma a contribuir com o cumprimento da missão institucional do órgão público avaliado.

No âmbito do Tribunal de Contas da União, a metodologia de avaliação dos controles internos dialoga com os fundamentos do *Internal Control – Integrated Framework* (1992), proposto pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), denominado COSO I (1992).

Essa aproximação metodológica evidencia um processo evolutivo na abordagem dos controles internos nas unidades jurisdicionadas, rompendo com modelos tradicionais excessivamente focados na forma e na conformidade e priorizando a atuação preventiva e proativa.

À luz desse contexto, torna-se relevante promover a avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios integrantes da Região Geográfica Imediata de Imperatriz. A aplicação de um modelo metodológico amplamente reconhecido contribui para o diagnóstico das fragilidades existentes, orientando a formulação de estratégias voltadas à melhoria da gestão, ao fortalecimento dos mecanismos de controle e à mitigação de riscos.

Em última instância, busca-se garantir maior efetividade na execução das políticas públicas e no cumprimento dos objetivos institucionais delineados pelas administrações municipais.

2.7 LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

Apesar de sua relevância para a governança e para o alcance dos objetivos institucionais, o sistema de controle interno apresenta limitações que decorrem de sua própria natureza, estando sujeito a falhas quando não consegue exercer, de maneira adequada e tempestiva, suas funções preventivas, detectivas ou corretivas, o que compromete a confiabilidade das informações, a conformidade normativa e a eficiência operacional das organizações públicas.

Mesmo sistemas bem estruturados não são imunes a decisões gerenciais equivocadas, julgamentos falhos ou a eventos externos que escapam ao controle institucional e interferem na consecução das metas estabelecidas, sendo que, conforme adverte o COSO (1992; 2013), mesmo os controles considerados eficazes podem ser vulneráveis à manipulação por parte da alta administração, à atuação coordenada entre agentes para fraudar mecanismos de fiscalização ou, ainda, à

ocorrência de erros humanos que resultam da negligência, do despreparo técnico ou da ausência de supervisão adequada.

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2004) ressalta que o controle interno oferece apenas segurança razoável quanto à realização dos objetivos organizacionais, dado que não é possível eliminar por completo os riscos futuros, as incertezas contextuais e os fatores exógenos que podem impactar negativamente a administração pública, além de reconhecer que a execução dos controles por pessoas, sujeitas a desvios de conduta, falhas de julgamento ou omissões, constitui um fator limitante intransponível.

As limitações tradicionalmente atribuídas ao controle interno incluem a relação entre custos e benefícios, visto que a adoção de mecanismos de controle deve observar critérios de viabilidade econômica e proporcionalidade operacional, uma vez que controles excessivamente custosos ou complexos podem ser contraproducentes; os erros de julgamento, que são inerentes à atuação humana e comprometem decisões mesmo diante de dados aparentemente seguros; as falhas operacionais, resultantes de descuidos, equívocos ou falhas técnicas; o conluio entre indivíduos, que anula a eficácia de mecanismos de fiscalização que dependem da segregação de funções; e a burla pelos gestores, que detêm a prerrogativa de modificar, ignorar ou suprimir controles previamente instituídos.

Assim, reconhece-se que, embora o controle interno constitua uma ferramenta indispensável à boa gestão pública, à transparência e à mitigação de riscos, sua eficácia está condicionada à adoção de boas práticas institucionais, ao comprometimento da alta gestão e à existência de cultura organizacional orientada à integridade e à prestação de contas.

2.7.1 ERROS DE JULGAMENTO

A limitação dos controles internos decorrente dos erros de julgamento está diretamente associada à natureza humana dos processos decisórios, uma vez que tais decisões, muitas vezes, são tomadas sob restrições de tempo e com base em informações incompletas ou imprecisas, o que compromete a qualidade das deliberações e, conseqüentemente, a efetividade do sistema de controle.

Conforme destacado pelo COSO (1992), o componente humano dos controles internos torna-os suscetíveis à subjetividade e à pressão contextual, fatores que dificultam a adoção de escolhas racionais e bem fundamentadas.

Nesse sentido, para mitigar essa vulnerabilidade, é fundamental que as decisões administrativas estejam amparadas em documentação adequada e suficiente, permitindo a devida instrução processual que respalde a conduta do gestor, do controlador ou dos demais servidores envolvidos.

A escassez de tempo hábil para a elaboração de relatórios técnicos ou pareceres, assim como a insuficiência de registros documentais, compromete a robustez do juízo de valor exigido na tomada de decisão, elevando o risco de equívocos que podem resultar em efeitos adversos à administração pública.

2.7.2 FALHAS E COLAPSO

As falhas e colapsos nos controles internos podem decorrer de múltiplas situações em que o fator humano exerce papel determinante, tais como a má interpretação de instruções, a negligência, a distração, a fadiga ou ainda a simples ausência de compreensão adequada das rotinas e normas estabelecidas, caracterizando os chamados erros de execução. Essas situações são especialmente recorrentes em contextos nos quais servidores temporários ou substitutos assumem funções de controle em razão de afastamentos, férias ou licenças de servidores efetivos, sem o devido preparo técnico ou orientação específica, o que os torna suscetíveis a não executarem corretamente os procedimentos exigidos. Além disso, falhas podem decorrer do próprio desenho do controle, conhecido como erro de procedimento, quando, por exemplo, uma alteração no sistema é implementada sem a devida capacitação prévia dos servidores responsáveis, comprometendo a identificação de possíveis disfunções e a correção tempestiva dos desvios. Conforme observado pelo COSO (1992), a existência dessas falhas compromete a integridade do sistema de controle interno e exige monitoramento contínuo, revisão de processos e investimentos em capacitação, a fim de mitigar o risco de colapso e assegurar a efetividade das práticas organizacionais.

2.7.3 CONCLUSÃO

O conluio entre duas ou mais pessoas representa uma das principais limitações dos sistemas de controle interno, uma vez que indivíduos com conhecimento específico dos processos e das fragilidades dos controles podem, de forma coordenada, burlá-los intencionalmente com vistas à obtenção de vantagens indevidas.

Tal prática compromete não apenas a eficácia dos controles estabelecidos, mas também a integridade dos registros e das transações realizadas no âmbito organizacional.

Servidores públicos encarregados de etapas do controle, ao atuarem em conluio com colegas ou com agentes externos, tornam possível a ocorrência de fraudes sistemáticas que dificilmente serão detectadas pelos mecanismos convencionais de controle, sobretudo quando há ausência de segregação de funções ou fragilidade na supervisão (Carvalho Neto; Papariello, 2012; COSO, 2013).

Com relação à fraude, esta deve ser compreendida como um ato intencional praticado por indivíduos que visam alcançar benefícios ilegítimos, sendo comumente explicada pela articulação de três elementos: a racionalização, que diz respeito à justificação interna do agente para sua conduta; a pressão, relacionada a fatores externos ou internos que motivam a ação; e a oportunidade, que representa a existência de falhas no sistema de controle que tornam viável a prática do ato ilícito.

Essa concepção foi sistematizada por Donald Cressey (1973) naquilo que se convencionou chamar de triângulo da fraude, que pode servir de modelo para detecção de situações de alto risco de fraude, como se vê na Figura 2.

Figura 2 – Triângulo da Fraude



Fonte: Adaptado de Cressy (1973).

A fraude motivada pela pressão decorre da reação do agente fraudador a situações de ordem emocional, social ou financeira que atuam como fatores de estresse e que impulsionam a tomada de decisões indevidas.

Essa pressão pode ser originada por dificuldades financeiras inesperadas, como despesas médicas elevadas, compromissos com educação familiar, endividamento excessivo, ausência de acesso a crédito ou ainda por fatores subjetivos, como a busca por manutenção de um determinado padrão de vida ou status social.

Outras situações recorrentes incluem perdas com jogos de azar, envolvimento com drogas ou álcool, e até mesmo pressões derivadas de relacionamentos extraconjugais. Tais motivações, por estarem frequentemente ligadas ao foro íntimo do indivíduo, são de difícil detecção pelos mecanismos tradicionais de controle interno (Cressey, 1973).

A oportunidade, por sua vez, surge diante da ausência ou da debilidade dos controles internos, configurando um ambiente permissivo à prática de atos fraudulentos. Entre os fatores que favorecem essa condição, destacam-se a deficiência nos programas de capacitação e supervisão, a ineficiência de políticas institucionais voltadas à prevenção e detecção de fraudes, a baixa responsabilização dos agentes infratores, a inexistência de programas antifraude bem

estruturados e a fragilidade da cultura organizacional no que se refere à ética e à integridade.

Nesses contextos, os fraudadores agem movidos pela convicção de que não serão descobertos ou punidos, o que se deve à percepção de que não há monitoramento efetivo de suas condutas (Cressey, 1973).

A racionalização, por fim, consiste na construção de uma justificativa interna que permite ao indivíduo enxergar seu comportamento fraudulento como legítimo ou aceitável, sem comprometer a imagem positiva que possui de si mesmo.

Trata-se de um mecanismo psicológico de autoperdão que visa atenuar a dissonância cognitiva entre a conduta ilícita e os valores pessoais. Exemplo clássico dessa racionalização ocorre quando um servidor público se apropria de recursos da administração sob o argumento de que se trata de um “empréstimo temporário”, comprometendo-se subjetivamente a restituí-los futuramente, o que reforça a sensação de não estar agindo de forma reprovável (Cressey, 1973).

2.7.4 BURLA DE GESTORES

A burla de gestores constitui uma relevante limitação aos controles internos e configura-se como uma conduta dolosa do dirigente ou gestor, que, valendo-se de sua posição hierárquica e do acesso privilegiado à estrutura organizacional, decide conscientemente desrespeitar políticas e procedimentos previamente estabelecidos, com o objetivo de obter vantagens indevidas em detrimento do interesse público ou da legalidade (COSO, 2013).

Tal prática, infelizmente recorrente em diferentes esferas da administração pública brasileira, representa uma afronta direta aos princípios da administração pública e compromete a efetividade dos sistemas de controle, como reiteradamente demonstrado pelas ações de repressão promovidas por instituições como a Polícia Federal, o Ministério Público Federal, o Ministério Público Estadual e a Controladoria-Geral da União, que, por meio de operações especiais, têm desvendado esquemas de corrupção e desvio de recursos envolvendo gestores públicos em diversas regiões do país (Santos; Souza, 2017).

Nesse cenário, evidencia-se que a existência de um sistema formalmente estruturado de controle interno, por si só, não é suficiente para garantir a integridade e a regularidade das ações administrativas, sendo imprescindível que os agentes responsáveis por sua gestão e execução estejam comprometidos com padrões éticos elevados e com a promoção do interesse público.

A ausência de valores como honestidade, responsabilidade e retidão moral entre os administradores compromete de forma substancial a eficácia dos controles, pois mesmo a organização que dispõe de um arranjo institucional sólido e bem delineado poderá tornar-se vulnerável à ocorrência de fraudes se seus dirigentes não forem orientados por princípios éticos.

2.7.5 CUSTO VERSUS BENEFÍCIOS

De acordo com o COSO (2013), o controle interno oferece diversos benefícios às organizações, entre os quais se destacam o fortalecimento da confiança quanto ao alcance dos objetivos institucionais, a retroalimentação sobre a eficácia das operações e a redução da ocorrência de eventos inesperados.

Entre os efeitos positivos decorrentes da implementação de controles internos, incluem-se a produção e divulgação de informações confiáveis, a adequada manutenção de registros, a elevação da eficiência dos processos e das áreas funcionais, elementos indispensáveis à tomada de decisão e à comunicação transparente do desempenho organizacional aos seus públicos de interesse.

Para decidir sobre a implantação de um novo controle, é essencial que o risco de falha e seu possível impacto sobre o órgão ou entidade sejam analisados conjuntamente com os custos envolvidos na criação e manutenção desse controle, conforme já previsto no COSO (1992).

A Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016 estabelece que as atividades de controle interno devem observar critérios de economicidade e adequação, devendo estar alinhadas ao planejamento de longo prazo da instituição, além de serem abrangentes, coerentes e diretamente associadas aos objetivos de controle previamente definidos (Brasil, 2016).

Dentre os exemplos de práticas de controle elencados nessa normativa, destacam-se os procedimentos de autorização e aprovação, a segregação de funções (envolvendo autorização, execução, registro e fiscalização), os controles de acesso físico e lógico a recursos e registros, bem como atividades de verificação, conciliação, avaliação de desempenho operacional e supervisão.

No mesmo sentido, o Tribunal de Contas da União (Brasil, 2012) ressalta que o custo de implementação de um controle não deve superar os benefícios que dele se espera extrair, sendo essa relação custo-benefício uma das principais limitações práticas à adoção de controles mais rigorosos.

Em alguns casos, determinados riscos permanecem sem controle justamente porque as medidas para mitigá-los implicariam em gastos excessivos, sendo necessário, portanto, que a administração fundamente suas decisões com base em juízos gerenciais sobre essa equação.

No âmbito acadêmico, estudos como os de Petrovits, Shakespeare e Shih (2011) apontam o custo como um dos principais obstáculos à implantação de controles internos no setor público, considerando que esses mecanismos tendem a elevar as despesas operacionais e administrativas.

Essa visão é corroborada por Vinnari e Skaebaek (2014), os quais destacam que a gestão de riscos demanda investimentos substanciais, ao passo que os gestores ainda demonstram incertezas em relação à proporcionalidade entre os custos despendidos e os benefícios gerados pela adoção dessas práticas de controle.

2.8 METODOLOGIA DO COSO

Na presente pesquisa será realizada uma avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios que integram a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, utilizando-se como base metodológica o modelo COSO I, reconhecido internacionalmente como referencial técnico para o desenvolvimento, implementação e avaliação de controles internos.

Essa metodologia consolida e uniformiza definições essenciais relativas ao controle interno, articulando de forma integrada conceitos

fundamentais, objetivos, componentes e objetos de controle, além de estabelecer papéis e responsabilidades nos diferentes níveis da administração, bem como padrões orientadores para a institucionalização de rotinas de trabalho, mecanismos de monitoramento, estratégias de avaliação e formas de acompanhamento da efetividade do sistema de controle interno (Paiva, 2015).

A organização responsável pelo desenvolvimento dessa metodologia é o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, entidade sem fins lucrativos cuja finalidade institucional consiste na melhoria da qualidade dos relatórios financeiros mediante a promoção de uma cultura baseada na ética, na eficácia dos controles internos e na governança corporativa.

O comitê é composto por representantes de cinco relevantes associações profissionais ligadas à área financeira nos Estados Unidos, a saber: American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives International, Institute of Management Accountants e Institute of Internal Auditors (Farias; De Luca; Machado, 2010).

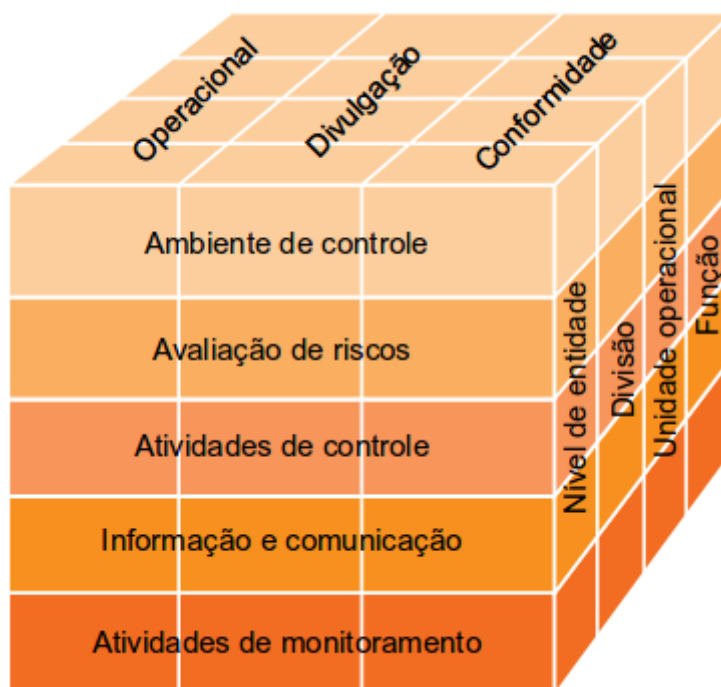
Em 1992 o COSO publicou o documento intitulado *Internal Control – Integrated Framework*, que se consolidou como modelo amplamente aceito para a estruturação e avaliação dos sistemas de controle interno nas organizações públicas e privadas.

Destaca-se que uma versão atualizada desse modelo foi lançada no ano de 2013, com inovações estruturais e conceituais. A referida metodologia é reconhecida como referência técnica para a implementação e mensuração da eficiência dos sistemas de controle interno, sendo amplamente utilizada para esse fim.

A aplicação do modelo COSO I nesta pesquisa justifica-se pelo seu enquadramento conceitual, que compreende o controle interno como um processo conduzido por membros da alta administração de uma entidade, tal como diretores, chefes ou presidentes, visando oferecer uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos organizacionais previamente definidos, entre os quais se incluem a efetividade e a eficiência das operações, a confiabilidade das informações geradas nos relatórios financeiros e o cumprimento das normas legais e regulamentares pertinentes, segundo os marcos normativos aplicáveis (COSO, 2013).

O modelo COSO I estrutura o controle interno em cinco componentes integrados à gestão institucional, os quais são considerados essenciais para a avaliação sistêmica da governança e dos processos administrativos. Tais componentes são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, conforme estão ilustrados na Figura 3.

Figura 3 – Cubo COSO - Relação entre Componentes, Objetivos e Estrutura Organizacional



Fonte: COSO 2013.

2.9 ESTRUTURA DOS OBJETIVOS, COMPONENTES E PRINCÍPIOS DO COSO

A estrutura proposta pelo COSO estabelece uma relação intrínseca entre os objetivos organizacionais, os componentes necessários para seu atingimento e a configuração estrutural da entidade, compreendendo suas unidades operacionais, departamentos e entidades legais. Essa articulação pode ser representada graficamente sob a forma de um cubo tridimensional, como indicado anteriormente na figura exposta

No modelo COSO (2013), os objetivos organizacionais são classificados em três categorias distintas: objetivos operacionais, objetivos de divulgação e objetivos de conformidade. Os objetivos

operacionais referem-se à eficácia e à eficiência das operações, abrangendo o desempenho financeiro, a produtividade administrativa e a proteção dos ativos institucionais.

Os objetivos de divulgação, por sua vez, dizem respeito à produção e disseminação de informações financeiras e não financeiras, tanto internas quanto externas, devendo observar requisitos de confiabilidade, tempestividade, transparência e outros padrões estabelecidos por órgãos reguladores, normativos ou pelas próprias diretrizes institucionais.

Já os objetivos de conformidade tratam do atendimento às normas legais e regulamentares a que a entidade está sujeita, sendo, portanto, essenciais para a manutenção da legitimidade e da responsabilidade institucional (COSO, 2013).

Além da categorização dos objetivos, o modelo COSO apresenta cinco componentes de controle interno que se inter-relacionam de forma sistêmica, orientando a gestão de riscos e o desenvolvimento de mecanismos de governança pelas organizações.

Tais componentes são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento, os quais sustentam a base funcional e normativa do controle interno.

É importante destacar que, mesmo com uma estrutura bem delineada, o sistema de controle interno apresenta limitações inerentes que impossibilitam a garantia absoluta do cumprimento dos objetivos organizacionais.

Entre essas limitações, destacam-se: a possibilidade de inadequação nos objetivos estabelecidos, os riscos decorrentes de decisões humanas tomadas sob erro ou viés, a capacidade de gestores para burlar os controles, a ocorrência de conluíus entre agentes internos e externos e a incidência de eventos alheios ao controle da entidade.

Ainda que tais limitações estejam presentes, um sistema de controle interno bem desenhado pode atenuar seus efeitos, contribuindo para a maximização da eficácia institucional (COSO, 2013).

Nesse sentido, o modelo COSO 2013 serve como importante instrumento para que auditores, gestores e avaliadores estruturem e

classifiquem os sistemas de controle interno com base em suas capacidades de gerenciamento de risco e conformidade, permitindo análises comparativas entre diferentes unidades e subsidiando a proposição de medidas corretivas que conduzam à maturidade ideal do sistema.

Como já mencionado, os cinco componentes fundamentais do COSO são operacionalizados por meio de princípios que orientam sua aplicação prática. Esses princípios estão diretamente vinculados aos objetivos específicos desta pesquisa, sendo sistematizados e apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Objetivos específicos, modelo e princípios operacionais	
Componentes do Modelo COSO I	Princípios Operacionais
Ambiente de controle	<ol style="list-style-type: none"> 1. A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos. 2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno. 3. A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos. 4. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos. 5. A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.
Avaliação de riscos	<ol style="list-style-type: none"> 6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos. 7. A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados. 8. A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos. 9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

Atividades de controle	<p>10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.</p> <p>11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.</p> <p>12. A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.</p>
Informação e comunicação	<p>13. A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.</p> <p>14. A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.</p> <p>15. A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.</p>
Atividades de monitoramento	<p>16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.</p> <p>17. A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de COSO (2013).

A seguir, será abordado os cinco componentes da estrutura de controle interno, sendo definido pelo próprio COSO.

2.9.1 AMBIENTE DE CONTROLE

O primeiro componente da estrutura de controle interno é o ambiente de controle, que, conforme a definição proposta pelo COSO (2013), corresponde ao conjunto de padrões, processos e estruturas que constituem a base para a implementação do controle interno em toda a organização.

A partir do comportamento e das diretrizes estabelecidas pelo corpo diretivo e pela alta administração, constrói-se o “tom no topo” que evidencia a importância do controle interno e estabelece os padrões de conduta esperados.

Esse compromisso se propaga pelos diversos níveis organizacionais, consolidando uma cultura institucional orientada à integridade e à ética, à definição clara de responsabilidades, à capacitação e retenção de pessoal qualificado, à estruturação da autoridade organizacional e ao rigor nas práticas de avaliação de desempenho e responsabilização.

Trata-se, portanto, de um componente que exerce influência abrangente sobre o sistema de controle interno como um todo. Para Dias (2010), o ambiente de controle traduz a própria consciência da entidade e representa sua cultura voltada ao controle.

Carvalho Neto e Papariello (2012) também o reconhece como um dos mais relevantes componentes da estrutura de controle interno, por constituir a base disciplinar e estrutural sobre a qual se sustentam os demais componentes, ao passo que a Controladoria-Geral da União (Brasil, 2016) e Capovilla (2016) destacam sua importância para a formação de uma cultura institucional responsável e vigilante.

Blumen (2015) reforça esse entendimento ao questionar quem se sentiria motivado a trabalhar em uma organização sistematicamente envolvida em escândalos de corrupção, violações éticas e irregularidades legais e fiscais. Para o autor, o ambiente de controle reflete diretamente a reputação institucional e a confiabilidade dos processos internos.

Whittington e Pany (2012) consideram o ambiente de controle como fundamento indispensável para os demais componentes da estrutura de controle interno, enquanto Johnstone, Gramling e Rittenberg (2012) demonstram que falhas nesse componente estão diretamente relacionadas a fraudes financeiras notórias, como as ocorridas nas instituições Lehman Brothers e Bear Sterns, em que os conselhos de administração, submetidos à dominância da alta gerência, deixaram de exercer sua função de supervisão.

Entre as deficiências comuns observadas no ambiente de controle, citam-se: ausência de consciência de controle na organização, comitês de auditoria sem independência, negligência na promoção da ética institucional, administração conivente com manipulações contábeis e presença de pessoal não qualificado.

Assim, pode-se sintetizar o ambiente de controle como o tom cultural da organização, o qual influencia a forma como os riscos são

percebidos, enfrentados e geridos, impactando diretamente a consciência de controle dos colaboradores (COSO, 2013).

2.9.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS

O segundo componente da estrutura de controle interno é a avaliação de riscos, definida pelo COSO (2013) como um processo dinâmico e contínuo de identificação e análise dos fatores que possam comprometer a realização dos objetivos organizacionais. Toda entidade está exposta a riscos provenientes de fontes internas e externas, os quais devem ser avaliados à luz das tolerâncias previamente estabelecidas.

A avaliação de riscos requer, inicialmente, a definição clara dos objetivos organizacionais em seus distintos níveis — operacional, de divulgação e de conformidade —, permitindo à administração identificar e analisar as ameaças que podem comprometer sua concretização.

Esse processo analítico também deve considerar a adequação dos objetivos à realidade institucional e contemplar as possíveis alterações no ambiente externo e no próprio modelo de negócios, que podem comprometer a eficácia dos controles previamente implementados.

Conforme a Intosai (2004), a avaliação de riscos deve incorporar procedimentos voltados à identificação dos riscos relevantes, considerando fatores internos e externos que influenciam a consecução dos objetivos institucionais, à estimativa da probabilidade de ocorrência e da gravidade dos impactos, à análise da tolerância organizacional ao risco e à definição das respostas possíveis, que incluem aceitação, mitigação, transferência ou eliminação.

O próprio COSO (2013) define risco como a possibilidade de que um evento venha a ocorrer com efeitos adversos sobre os objetivos. Para Johnstone, Gramling e Rittenberg (2012), todas as organizações estão sujeitas a riscos de distorção material em suas divulgações financeiras, reforçando a necessidade de monitoramento contínuo e estratégico desses riscos.

Blumen (2015) observa que os riscos são inerentes a qualquer atividade organizacional e que, embora possam ocasionar perdas significativas, também configuram oportunidades para inovação e

adaptação. O autor argumenta que, ao se conhecer e mapear os processos e produtos mais relevantes, é possível identificar os principais riscos e agir preventivamente. No entanto, esse mapeamento deve se concentrar apenas naquilo que é prioritário para o alcance dos objetivos estratégicos da entidade.

2.9.3 ATIVIDADES DE CONTROLE

O terceiro componente da estrutura proposta pelo COSO (2013) corresponde às atividades de controle, compreendidas como ações formalmente estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que visam assegurar o cumprimento das diretrizes administrativas relacionadas à mitigação de riscos.

Tais atividades são executadas em diversos níveis organizacionais e em múltiplos estágios dos processos corporativos, incluindo aqueles suportados por sistemas tecnológicos. Elas podem assumir natureza preventiva ou detectiva, sendo operacionalizadas tanto por meio de procedimentos manuais quanto automatizados, como autorizações, aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho.

A segregação de funções, considerada uma prática relevante na mitigação de riscos, é frequentemente incorporada à formulação dessas atividades; no entanto, quando a separação de funções não é exequível, devem ser adotadas medidas compensatórias de controle (COSO, 2013).

Essas atividades abrangem todos os procedimentos concretos e formais implementados com o objetivo de garantir que as respostas aos riscos sejam executadas adequadamente, assegurando a consecução dos objetivos organizacionais (Santos; Souza, 2017).

Como destaca Capovilla (2016), o controle só se justifica quando há riscos identificáveis, uma vez que toda medida de controle implica custos à organização. Assim, a implementação de atividades de controle depende necessariamente da definição prévia dos objetivos institucionais e dos riscos a eles associados.

A efetividade dessas atividades pressupõe dois elementos essenciais: a existência de uma política que determine o que deve ser feito e os respectivos procedimentos que assegurem sua execução. O grau de formalização dessas políticas e procedimentos pode variar

conforme o porte, a estrutura e a complexidade da organização, desde que o conteúdo e os princípios subjacentes não se deturpem.

É indispensável que essas atividades sejam aplicadas em todos os níveis funcionais e operacionais da organização, em conformidade com os riscos previamente identificados (COSO, 2013).

O conjunto de controles estabelecidos pode incluir medidas de caráter preventivo — como a definição de níveis de autoridade e alçadas, a segregação de funções, a rotação de pessoal e o controle de acesso a recursos e registros — e controles de natureza detectiva, tais como revisões independentes, verificações, conciliações e avaliações de desempenho e de processos operacionais.

Algumas atividades, como a supervisão direta e os procedimentos de autorização e aprovação, podem desempenhar simultaneamente funções preventivas e detectivas, contribuindo para a robustez do sistema de controle (COSO, 2013; Carvalho Neto; Papariello, 2012).

Cumprе destacar que, embora as atividades de controle integrem o sistema de controle interno, elas não se confundem com o próprio sistema. Constituem apenas um dos cinco componentes estruturantes do modelo COSO 2013, cuja abordagem integrada propõe um conjunto coeso de práticas voltadas à governança, à gestão de riscos e à integridade institucional.

2.9.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

O componente denominado *informação e comunicação* ocupa papel fundamental na estrutura do controle interno, na medida em que representa o elo entre os demais elementos da estrutura e a operacionalização dos objetivos institucionais. Segundo o COSO (2013), as informações são imprescindíveis para que a entidade exerça suas responsabilidades de controle interno, sendo essencial que sejam relevantes e de qualidade, provenientes de fontes internas e externas.

A comunicação, por sua vez, é compreendida como um processo contínuo e recursivo, por meio do qual tais informações são disseminadas, compartilhadas e recebidas entre os diversos níveis da organização, em todas as direções, promovendo alinhamento institucional e reforçando a importância das responsabilidades de controle perante todos os colaboradores.

O modelo enfatiza tanto a comunicação interna — que viabiliza a fluidez da informação vertical e horizontalmente, permitindo que a alta gestão transmita com clareza os valores e diretrizes organizacionais — quanto a comunicação externa, que cumpre o papel de receptora de dados do ambiente externo e, simultaneamente, de emissora de informações aos *stakeholders*, em consonância com as obrigações legais e as expectativas de transparência (COSO, 2013).

Autores como Johnstone, Gramling e Rittenberg (2012) e Whittington e Pany (2012) reconhecem a centralidade deste componente ao destacarem que ele abrange, entre outros aspectos, os sistemas contábeis responsáveis por registrar e reportar adequadamente todas as transações realizadas, com níveis apropriados de detalhamento e precisão, garantindo sua correta classificação, mensuração e apresentação nas demonstrações financeiras.

Esses sistemas devem ser robustos o suficiente para assegurar que os registros contábeis reflitam fidedignamente a realidade patrimonial e operacional da entidade. Blumen (2015), ao abordar criticamente as práticas de gestão, destaca que o binômio informação-comunicação constitui elemento vital à eficácia do controle interno.

O autor defende a necessidade de enfrentar os desafios de comunicação de maneira aberta e transparente, especialmente com o advento dos meios digitais, os quais exigem adaptações estruturais e culturais. Blumen (2015) observa que, frequentemente, as organizações não estão preparadas para lidar com a dinâmica contemporânea da comunicação, e que é preciso dissolver estruturas de poder que dificultam a circulação de informações.

Para ele, valores organizacionais, condutas esperadas e padrões éticos precisam ser amplamente comunicados, por meio de campanhas de sensibilização, treinamentos e instrumentos que garantam responsabilização — do contrário, dificilmente serão internalizados pelos colaboradores.

No contexto das grandes corporações, Jensen (1993) alerta para o risco de concentração do controle informacional nas mãos do executivo principal, o que pode comprometer a transparência e limitar a eficácia dos mecanismos de supervisão. Ainda que os membros do corpo diretivo possuam competências técnicas adequadas, sua atuação pode ser restringida pela assimetria informacional

deliberadamente imposta, o que reduz sua capacidade de avaliar criticamente as decisões da alta gestão.

Desse modo, o componente *informação e comunicação* deve ser compreendido como estrutura essencial para a consistência do controle interno, devendo fomentar, de forma equitativa, a circulação de dados e orientações, fortalecendo a responsabilização, a integridade e a efetividade organizacional.

2.9.5 ATIVIDADES DE MONITORAMENTO

O monitoramento configura-se como o quinto e último componente da estrutura de controle interno delineada pelo COSO (2013), sendo fundamental para garantir a continuidade e a efetividade dos demais elementos do sistema. De acordo com o referido modelo, o monitoramento é realizado por meio de avaliações contínuas, avaliações específicas (ou avulsas), ou por uma combinação de ambas.

As avaliações contínuas são incorporadas aos próprios processos organizacionais e oferecem informações em tempo hábil para a gestão, enquanto as avaliações específicas, geralmente conduzidas de forma periódica, são planejadas com base na análise de riscos e na eficácia dos mecanismos já existentes.

Ambas as formas de monitoramento têm como finalidade verificar se os componentes do controle interno estão implementados e operando adequadamente, sendo que os achados resultantes dessas avaliações devem ser comparados a critérios previamente estabelecidos, com comunicação tempestiva das deficiências à administração e ao corpo diretivo.

Whittington e Pany (2012) destacam que a função de auditoria interna exerce papel estratégico no contexto do monitoramento, justamente por sua atuação na prevenção de eventuais desvios por parte da alta gestão. Complementarmente, Crepaldi (2013) sustenta que a auditoria interna permite aferir se os controles estão sendo devidamente seguidos pelos colaboradores e se existem circunstâncias que justifiquem sua revisão ou aprimoramento.

No âmbito da administração pública federal, a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016 estabelece que o monitoramento pode ser executado por meio de revisões direcionadas ou por processos contínuos de supervisão, realizados de forma

independente ou não, abrangendo todos os componentes do controle interno (Brasil, 2016).

O objetivo é verificar atributos como eficácia, eficiência, economicidade e conformidade dos controles, além de viabilizar a correção de falhas detectadas de forma tempestiva.

O monitoramento contínuo ocorre no decurso normal das atividades organizacionais e compreende as ações de supervisão e verificação realizadas de maneira rotineira pelos agentes públicos no desempenho de suas funções. Trata-se de uma prática que contribui para a consolidação dos controles internos e para a mitigação de condutas irregulares ou ineficazes (Brasil, 2016).

Já as avaliações específicas, também denominadas avulsas ou independentes, são implementadas com base em metodologias predefinidas, tendo escopo e frequência ajustados à análise de riscos e à efetividade do monitoramento contínuo existente.

Exemplo clássico desse tipo de avaliação são as auditorias internas realizadas por unidades especializadas, com foco na verificação da adequação e desempenho dos controles instituídos, especialmente quanto ao atingimento dos resultados institucionais (Brasil, 2016).

Para Dias (2010), o monitoramento tem por função verificar se os controles internos são não apenas implementados, mas também eficazes. Segundo o autor, controles são considerados adequados quando os cinco componentes — ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento — estão efetivamente presentes e operacionais.

Ainda segundo sua análise, o sistema será eficiente se proporcionar à alta administração um grau razoável de segurança quanto ao cumprimento dos objetivos organizacionais, à confiabilidade das informações gerenciais e ao respeito às normas legais e regulamentares vigentes.

2.10 REGIÃO GEOGRÁFICA IMEDIATA DE IMPERATRIZ MARANHÃO

A regionalização do território brasileiro é uma estratégia de ordenamento espacial que busca compreender e organizar as

particularidades e semelhanças entre distintas porções do território, sendo que, na contemporaneidade, essa divisão transcende os critérios físicos ou históricos, incorporando elementos vinculados à divisão territorial do trabalho, o que implica a consideração das relações funcionais entre os centros urbanos, das hierarquias estabelecidas entre as cidades e das diferenciações espaciais que se revelam no exercício de suas funções econômicas, sociais e políticas, conforme observa Gomes (2000).

Nesse arranjo, as cidades passam a exercer papéis regionais estratégicos, uma vez que acolhem demandas oriundas de outras localidades e orientam a economia regional mediante a articulação de fluxos comerciais, administrativos e sociais que lhes conferem centralidade e as caracterizam como polos de referência territorial, constituindo-se, assim, em núcleos polarizadores que configuram regiões funcionalmente integradas, segundo análise de Sousa (2005).

A divisão regional mais recente, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e consolidada em 2017, estabeleceu a organização do espaço nacional em Regiões Geográficas Imediatas e Intermediárias, com base em critérios que priorizam as relações efetivas de integração e mobilidade entre os centros urbanos e sua hinterlândia, o que reflete a complexidade da rede urbana brasileira contemporânea, marcada por uma intensa circulação de pessoas, bens, serviços e informações (IBGE, 2017).

O processo de regionalização do país passou por diferentes etapas, desde as zonas fisiográficas da década de 1940 até a definição das Microrregiões e Mesorregiões Homogêneas, em 1968, e das Microrregiões e Mesorregiões Geográficas em 1989, sendo que a proposta mais atual substitui esse modelo por uma abordagem mais aderente à realidade contemporânea, em que as Regiões Geográficas Imediatas são formadas com base nas redes urbanas constituídas e nas transformações socioeconômicas em curso no território nacional (IBGE, 2017).

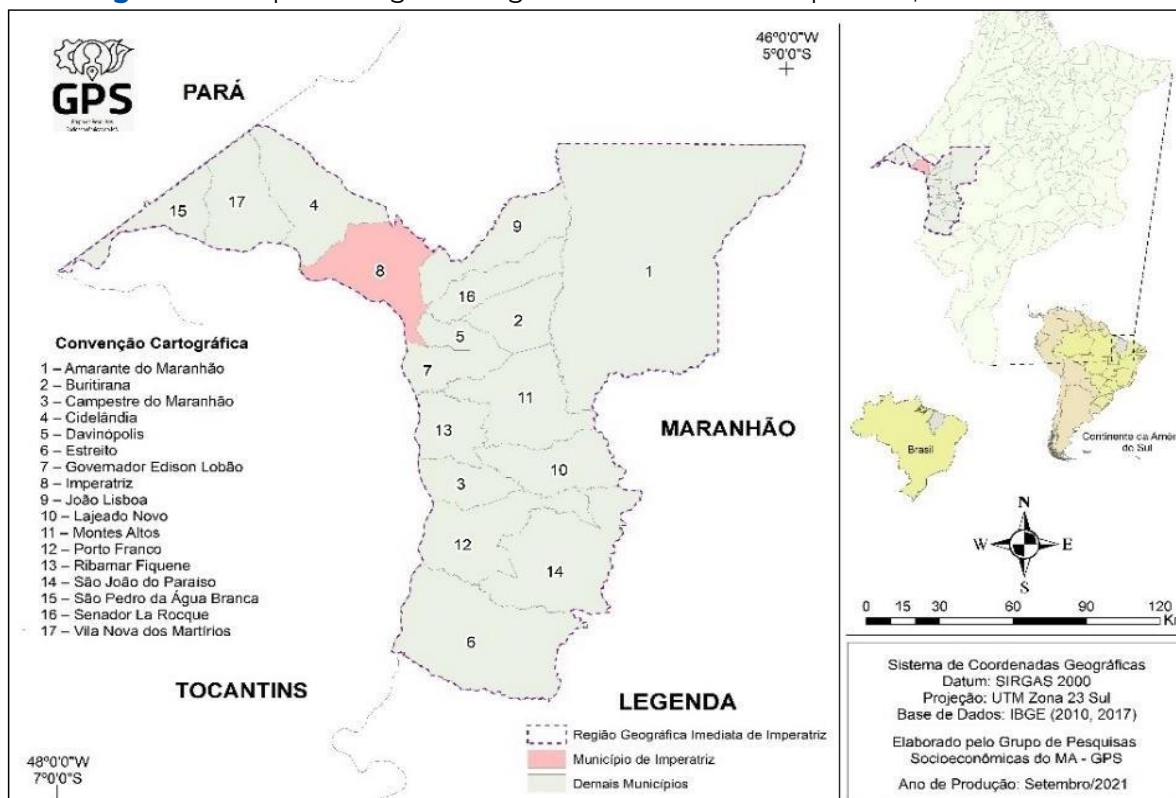
A Região Geográfica Imediata (RGI), segundo definição do IBGE, constitui-se como uma unidade espacial estruturada a partir da articulação entre centros urbanos, sendo que uma cidade central se destaca pela sua capacidade de prover os serviços mais imediatos à população regional, como os relacionados à saúde, à educação, ao mercado de trabalho e a serviços públicos essenciais, como os

prestados pelo INSS e pelo sistema judiciário, configurando-se, portanto, como espaço de convergência de fluxos populacionais, funcionais e institucionais, que se define por critérios que envolvem a quantidade de municípios — com mínimo de cinco e máximo de vinte e cinco — e uma população total de, no mínimo, cinquenta mil habitantes, conforme estabelecido nas diretrizes do IBGE (2008; 2020).

Essa concepção reconhece que o território é essencialmente dinâmico e fluido, caracterizando-se por constantes interações e por uma mobilidade espacial condicionada por transformações econômicas e sociais, o que implica a inexistência de fronteiras rígidas na delimitação de hinterlândias, especialmente diante de um sistema capitalista que tende a gerar, simultaneamente, processos de concentração e dispersão da população, como destaca Haddad (2019).

Nesse sentido, a Região Geográfica Imediata de Imperatriz representa uma das vinte e duas regiões imediatas identificadas no estado do Maranhão, tendo sido criada em 2017, e compreende dezessete municípios, dentre os quais se incluem aqueles que integram a Região Metropolitana do Sudoeste Maranhense, a região tocantina e parte da Chapada das Mesas, conforme ilustrado na Figura 4 a seguir.

Figura 4 – Mapa da Região Geográfica Imediata de Imperatriz, Maranhão



Fonte: IBGE (2010; 2017).

A Região Geográfica Imediata de Imperatriz no estado do Maranhão é composta por dezessete municípios, a saber, Amarante do Maranhão, Buritirana, Campestre do Maranhão, Cidelândia, Davinópolis, Estreito, Governador Edison Lobão, Imperatriz, João Lisboa, Lajeado Novo, Montes Altos, Porto Franco, Ribamar Fiquene, São João do Paraíso, São Pedro da Água Branca, Senador La Rocque e Vila Nova dos Martírios.

Tal recorte territorial evidencia uma articulação regional expressa em fluxos econômicos, administrativos e sociais, orientados por cidades-polo que exercem influência sobre os demais municípios integrantes da região imediata. De acordo com a Pesquisa de Regiões de Influência das Cidades (REGIC), realizada pelo IBGE em 2020, o Maranhão apresenta uma rede urbana com predominância de centros de baixa hierarquia.

Dentre os 217 municípios do estado, apenas 31 foram classificados como de hierarquia superior, sendo 14 deles enquadrados como Centros de Zona B. Esse dado revela uma baixa densidade de centralidades urbanas, o que se traduz em um padrão fragmentado e limitado de concentração populacional e econômica. Tal configuração

dificulta a oferta de serviços especializados e de infraestrutura urbana adequada às demandas complexas do desenvolvimento.

Nesse cenário, as cidades que integram a Região Geográfica Imediata (RGI) de Imperatriz assumem papel relevante como articuladoras da economia local. Sua importância se expressa especialmente nos setores de comércio e serviços, consolidando-se como pontos nodais da malha regional. Exercem funções de centralidade compatíveis com suas capacidades estruturais e institucionais dentro da rede urbana maranhense.

Destacam-se, nesse contexto, os municípios de Imperatriz, Porto Franco e Estreito, classificados como centros de hierarquia superior. Imperatriz é identificada como cidade-polo regional, classificada como Capital Regional C. Com população estimada em aproximadamente 300 mil habitantes, concentra atividades de gestão pública e privada, exercendo influência que ultrapassa os limites da RGI.

Porto Franco, por sua vez, é classificado como Centro Sub-Regional B, com população média de cerca de 70 mil habitantes. Desempenha funções urbanas de menor complexidade, com influência mais restrita às localidades próximas. Já Estreito enquadra-se como Centro de Zona A, polarizando municípios contíguos, especialmente por sua atuação no comércio e na prestação de serviços básicos.

Segundo os parâmetros definidos por Castro (2016) e pelo IBGE (2020b), dentre os municípios da RGI de Imperatriz, o município de Imperatriz apresenta o maior Produto Interno Bruto (PIB) da região. Também figura como o segundo maior PIB do estado do Maranhão, como demonstrado na Tabela 1, reforçando sua condição de centro regional estratégico.

A economia de Imperatriz se destaca especialmente pelo setor de serviços, com ênfase no comércio atacadista e varejista, que exerce papel central na geração de empregos formais e na organização das cadeias de fornecimento. A cidade também se sobressai na prestação de serviços especializados em saúde, educação, logística e consultoria.

Além disso, atividades industriais têm papel relevante, sobretudo por meio da atuação de empresas agroflorestais que exploram madeira e produzem celulose. Essa dinâmica evidencia uma estrutura

econômica diversificada e articulada com os fluxos de capitais regionais e nacionais, conforme observam Paz e Oliveira (2021).

Tabela 1 – Produto Interno Bruto (PIB) da Região Geográfica Imediata de Imperatriz				
Nome do município	Agropecuária	Indústria	Serviços	Setor público e seguridade social
Amarante do Maranhão	92.936	8.525	74.018	146.281
Buritirana	25.218	2.944	22.227	59.828
Campestre do Maranhão	66.887	20.522	43.976	50.100
Cidelândia	62.401	6.912	36.228	61.635
Davinópolis	10.141	23.252	49.392	61.135
Estreito	52.995	540.103	192.367	155.313
Governador Edison Lobão	14.111	136.771	65.678	78.724
Imperatriz	40.453	1.563.972	3.514.956	1.140.954
João Lisboa	31.446	22.453	69.110	99.817
Lajeado Novo	23.113	2.406	20.845	33.655
Montes Altos	19.815	3.083	16.887	29.641
Porto Franco	39.806	193.558	234.498	111.115
Ribamar Fiquene	41.329	8.256	22.696	32.128
São João do Paraíso	42.069	3.298	29.542	44.014
São Pedro da Água Branca	12.239	6.800	27.708	51.033
Senador La Rocque	34.764	7.095	46.444	76.678
Vila Nova dos Martírios	44.632	4.230	28.357	54.149

Fonte: IBGE (2020a).

A Tabela 2 apresenta dados referentes à população ocupada na Região Geográfica Imediata de Imperatriz (RGI) e à distribuição da renda média da população residente nos 17 municípios que a compõem. Esses dados permitem uma leitura crítica dos indicadores socioeconômicos regionais, com base nas informações do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2020a).

No ano de 2020, a taxa média de pessoas ocupadas em relação à população total na RGI era de apenas 8,7%. Esse dado evidencia a limitação estrutural do mercado de trabalho formal na região e a baixa capacidade de absorção da força de trabalho disponível. Imperatriz foi o único município a apresentar taxa significativamente superior à média regional, com cerca de 25% de sua população considerada economicamente ativa.

Essa concentração da população ocupada em Imperatriz revela sua centralidade funcional no contexto regional. Os demais municípios apresentam índices bastante reduzidos de ocupação, reforçando a assimetria estrutural da economia regional. Tal concentração demonstra a fragilidade das economias locais e a dependência de Imperatriz como polo de geração de empregos.

Os dados também apontam uma expressiva desigualdade de renda e elevados índices de pobreza nos municípios da região. Em 2020, a média de domicílios com rendimento mensal de até meio salário-mínimo por pessoa (R\$ 522,50) era de 46% do total de domicílios da RGI. Esse indicador revela uma condição estrutural de vulnerabilidade social ampla e persistente.

Entre os municípios com maiores percentuais de domicílios nessa condição, destacam-se Montes Altos e Lajeado Novo, com taxas de 54% e 52%, respectivamente. Esses números sinalizam carências severas de acesso à renda e de inclusão produtiva, agravando as dificuldades no enfrentamento da pobreza e na promoção do desenvolvimento local.

Em contrapartida, Imperatriz apresentou a menor taxa de domicílios com renda inferior a meio salário-mínimo por pessoa, alcançando 37%. Embora esse número ainda indique desigualdade social, demonstra também uma relativa capacidade de absorção de mão de obra e maior dinamismo econômico quando comparado aos demais municípios da região (IBGE, 2020a).

Tabela 2 – Renda da população da Região Geográfica Imediata de Imperatriz

Municípios	Salário médio mensal dos trabalhadores formais	% População ocupada	População com renda < 1/2 salário-mínimo	Pessoal ocupado
Amarante do Maranhão	1,7	3,8%	51,30%	1.436
Buritirana	2,4	3,20%	49,90%	519
Campestre do Maranhão	1,9	12,00%	42,30%	1.889
Cidelândia	2,4	5,50%	46,50%	818
Davinópolis	1,2	17,30%	44,30%	2.333
Estreito	1,7	8,70%	39,20%	4.347
Governador Edison Lobão	1,7	11,70%	42,50%	2.539
Imperatriz	2	25%	37,40%	66.892
João Lisboa	1,6	7,20%	45,50%	1.908
Lajeado Novo	2	3,90%	52,60%	295
Montes Altos	1,5	4,80%	54,60%	421
Porto Franco	2,2	10%	41,90%	2.643
Ribamar Fiquene	1,8	7,90%	47,40%	593
São João do Paraíso	2,1	6,50%	52,10%	731
São Pedro da Água Branca	1,9	5,70%	46,90%	620
Senador La Rocque	1,6	6,10%	48,10%	858
Vila Nova dos Martírios	2	8,80%	46,90%	1.004

Fonte: IBGE (2020a).

No que tange à dinâmica populacional, a Região Geográfica Imediata de Imperatriz apresenta um total de 509.243 habitantes, com

forte concentração demográfica no município de Imperatriz, responsável por aproximadamente 48% dessa população.

Segundo os dados do IBGE (2020a), esse contingente populacional se caracteriza, em sua maioria, por uma configuração urbana, sendo que, até aquele ano, 94% da população de Imperatriz residia em áreas urbanas.

De forma agregada, a região apresenta uma proporção média de 76% da população em áreas urbanas e 23% em zonas rurais, embora tal distribuição varie significativamente entre os municípios.

É o caso de localidades como Amarante do Maranhão – segundo município mais populoso da região –, João Lisboa e Senador La Rocque, nos quais a população se encontra majoritariamente localizada em áreas rurais, o que revela uma heterogeneidade significativa na ocupação territorial e na oferta de serviços públicos e infraestrutura básica.

Em relação ao Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), verifica-se uma correlação com os dados de Produto Interno Bruto (PIB) regional, destacando-se, novamente, os municípios de Imperatriz (0,731), Porto Franco (0,684) e Estreito (0,659) como aqueles com maior desempenho.

No entanto, essa relação não se mantém quando se observa o Índice de Gini, indicador que mede a desigualdade na distribuição da renda. Nesse aspecto, os menores níveis de desigualdade se concentram nos municípios de João Lisboa (0,44), Davinópolis (0,45) e Vila Nova dos Martírios (0,45), o que sugere que uma melhor performance econômica ou uma maior renda agregada não implica, necessariamente, em distribuição equitativa dos recursos.

Essa dissociação pode ser explicada por três aspectos fundamentais: primeiro, a renda é um dos pilares constitutivos do desenvolvimento humano, e sua concentração compromete o acesso a outras dimensões do bem-estar social; segundo, a má distribuição do excedente econômico gera padrões persistentes de desigualdade estrutural; e, por fim, no contexto do estado do Maranhão, os dados disponíveis indicam não apenas uma concentração de renda, mas também a disseminação territorial da pobreza (IBGE, 2020a).

Em virtude dessas características demográficas, econômicas e sociais, a Região Geográfica Imediata de Imperatriz foi selecionada como objeto da presente pesquisa, que tem como propósito avaliar o nível de maturidade dos sistemas de controle interno dos seus municípios, com base no modelo COSO I.

Trata-se de uma região representativa, com expressiva densidade populacional, cuja composição de 509.243 habitantes distribuídos entre 17 municípios oferece uma base empírica relevante para aplicação do modelo proposto.



3

METODOLOGIA

A presente pesquisa adota uma abordagem qualitativa, por se tratar de uma investigação cujo foco reside na compreensão aprofundada da natureza e da dinâmica dos sistemas de controle interno dos municípios pertencentes à Região Geográfica Imediata de Imperatriz (RGII), no estado do Maranhão.

Conforme destaca Richardson (1989), a abordagem qualitativa é particularmente apropriada para o exame de fenômenos sociais complexos, na medida em que privilegia a interpretação dos dados à sua quantificação.

A compreensão da realidade investigada decorre da análise do significado atribuído pelos sujeitos e pelas instituições às práticas administrativas, normativas e operacionais, permitindo ao pesquisador apreender os elementos subjetivos, contextuais e institucionais que caracterizam o objeto de estudo.

De acordo com Cassel e Symon (1994), a pesquisa qualitativa distingue-se por seu foco interpretativo, orientado ao processo e não apenas ao resultado, valorizando o contexto no qual os fenômenos ocorrem e reconhecendo o impacto do próprio processo de pesquisa sobre os sujeitos envolvidos.

No presente estudo, essa orientação é essencial para a análise do nível de maturidade dos sistemas de controle interno, uma vez que tais sistemas estão fortemente condicionados pelas peculiaridades administrativas, culturais e estruturais de cada município.

Ao privilegiar a dimensão qualitativa, buscou-se compreender como os princípios do modelo COSO I são percebidos, implementados e monitorados nas realidades locais, identificando avanços, fragilidades e possibilidades de aprimoramento institucional.

A pesquisa foi delineada sob uma perspectiva exploratória e descritiva. O caráter exploratório justifica-se pela necessidade de aprofundar o conhecimento sobre um campo ainda pouco investigado na literatura regional: o grau de aderência dos municípios da RGII ao *framework* COSO I.

Já o caráter descritivo decorre da sistematização dos dados obtidos, a fim de delinear o perfil institucional e organizacional dos sistemas de controle interno, à luz dos cinco componentes estruturantes do modelo: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento.

Quanto aos procedimentos técnicos, foram utilizados instrumentos de coleta e análise documental com base em dados secundários, oriundos de fontes oficiais, como relatórios de auditoria, dados do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (TCE-MA), Controladoria-Geral da União (CGU), e informações contidas nos portais da transparência dos respectivos municípios.

Além disso, foi utilizado um roteiro analítico construído a partir dos princípios e critérios definidos pelo modelo COSO I, com vistas à aferição do grau de presença, desenvolvimento e funcionamento dos componentes do sistema de controle interno em cada município analisado.

A unidade de análise compreende os 17 municípios que integram a RGII, conforme delimitação estabelecida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2017). A análise seguiu uma estratégia de estudo de múltiplos casos, permitindo comparar contextos distintos dentro da mesma região geográfica, o que favorece a identificação de padrões comuns, assimetrias e boas práticas institucionais.

O tratamento dos dados seguiu uma lógica de categorização temática, com base nos princípios do COSO I, articulando os dados empíricos à base teórica previamente consolidada na literatura sobre governança pública, controle interno e *accountability*.

Essa estratégia permitiu uma análise crítica e fundamentada dos achados, com destaque para os fatores que favorecem ou dificultam a consolidação de sistemas de controle interno eficazes na administração municipal.

Ressalte-se, por fim, que a pesquisa apresenta algumas limitações metodológicas. A principal delas refere-se à natureza e à disponibilidade dos dados secundários, os quais podem conter lacunas, inconsistências ou ausência de atualização, comprometendo, em certa medida, a completude da análise em determinados municípios.

Ademais, por tratar-se de um estudo baseado em fontes documentais públicas e de acesso remoto, não foi possível aplicar instrumentos de verificação in loco que pudessem aprofundar a análise qualitativa das práticas cotidianas nos órgãos de controle interno.

No entanto, essas limitações foram parcialmente mitigadas mediante a triangulação de fontes e o cruzamento sistemático de dados provenientes de diferentes bases oficiais.

Em termos éticos, destaca-se que a pesquisa não envolveu coleta de dados diretamente com seres humanos, nem exigiu a realização de entrevistas ou aplicação de questionários com sujeitos identificáveis, o que afasta a necessidade de submissão prévia ao Comitê de Ética em Pesquisa.

Ainda assim, todo o tratamento dos dados foi conduzido com responsabilidade acadêmica, respeitando-se os princípios da integridade científica, da transparência metodológica e da confidencialidade institucional, conforme as diretrizes vigentes para a produção de pesquisas na área das Ciências Sociais Aplicadas.

3.1 TIPO DE PESQUISA E METODOLOGIA UTILIZADA

A presente investigação adota, como delineamento metodológico, a estratégia do estudo de caso, voltada à análise do nível de maturidade dos sistemas de controle interno nos municípios que compõem a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, à luz do framework COSO I.

A escolha por essa abordagem decorre da natureza empírica do problema proposto, cuja complexidade requer uma análise situada no contexto real, permitindo compreender a interação entre fatores institucionais, administrativos e contextuais que influenciam a estrutura e o funcionamento dos controles internos municipais.

De acordo com Yin (2015, p. 18), o estudo de caso é “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre fenômeno e contexto não estão claramente definidos”.

Essa estratégia de pesquisa é caracterizada por sua abrangência, pelo uso intensivo de múltiplas fontes de evidência e por um processo analítico robusto.

Dentre as fontes de evidência usualmente utilizadas em estudos de caso, o autor destaca documentação, registros arquivísticos, entrevistas, observações diretas e participantes, e artefatos físicos, ressaltando que a combinação de múltiplas fontes fortalece a confiabilidade dos achados e a validade construtiva da pesquisa.

Embora esta pesquisa não tenha seguido um protocolo formal rigidamente estruturado, adotou a lógica do estudo de caso por meio de coleta e análise de dados oriundos de fontes diversas, incluindo documentos públicos, dados secundários extraídos de sistemas oficiais, entrevistas semiestruturadas com gestores públicos e aplicação de questionários.

Esse procedimento está alinhado ao princípio da triangulação metodológica, que, conforme aponta Vergara (2009), constitui-se como uma estratégia fundamental nas ciências sociais aplicadas, por permitir a confrontação e a complementaridade entre diferentes métodos e fontes de coleta, aumentando a consistência e a profundidade da análise.

A triangulação de dados permite verificar se há convergência entre as informações obtidas por diferentes meios, o que reforça a robustez interpretativa dos resultados obtidos e contribui para a compreensão mais ampla e crítica do fenômeno investigado (Triviños, 1987).

Essa escolha metodológica também contempla o princípio da saturação teórica, na medida em que os dados foram explorados até que padrões analíticos e convergências pudessem ser identificados de maneira confiável.

Quanto à tipologia da pesquisa, essa se enquadra como qualitativa, de caráter exploratório e descritivo. A pesquisa qualitativa permite interpretar e compreender fenômenos sociais complexos a partir do ponto de vista dos sujeitos e do contexto no qual estão inseridos, sendo particularmente adequada à análise de processos organizacionais e institucionais (Richardson, 1989).

Cassell e Symon (1994) destacam que esse tipo de abordagem valoriza a compreensão de significados e a ênfase no processo, ao invés da quantificação de resultados, possibilitando que o pesquisador atue com flexibilidade diante da realidade estudada.

A dimensão exploratória da pesquisa manifesta-se na busca por maior familiaridade com o objeto de estudo, ainda pouco sistematizado na literatura nacional, e foi conduzida com o auxílio de revisão bibliográfica, análise documental e entrevistas com especialistas.

Já o caráter descritivo da investigação é evidenciado pelo levantamento das características dos sistemas de controle interno nos municípios analisados, especialmente no que diz respeito à aderência aos princípios do modelo COSO I, bem como pelo uso de técnicas padronizadas de coleta, como questionário com questões estruturadas e semiestruturadas, aplicado a servidores responsáveis pelos controles internos.

Assim, o desenho metodológico adotado nesta pesquisa permitiu mapear a realidade institucional dos controles internos nos municípios da região estudada, descrever seus níveis de maturidade conforme os cinco componentes do COSO I, e analisar criticamente suas fragilidades e potencialidades, à luz de referenciais teóricos consolidados.

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

A unidade de análise desta pesquisa corresponde aos sistemas de controle interno instituídos nos municípios que compõem a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, no estado do Maranhão.

A investigação tem como objetivo central a identificação e a avaliação do nível de maturidade desses sistemas, utilizando como referencial analítico o modelo de estrutura de controles internos proposto pelo *framework* COSO I.

A análise baseou-se na observação de cinco componentes fundamentais da estrutura de controle: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e atividades de monitoramento (COSO, 2013).

A escolha dessa unidade de análise justifica-se pela relevância institucional que os sistemas de controle interno assumem no contexto da administração pública municipal, especialmente em regiões com assimetrias estruturais e desafios no campo da governança.

Para tanto, foram selecionados como respondentes os servidores que ocupam as funções de controlador geral e controlador

adjunto dos referidos municípios. Além das respostas diretas por meio de instrumentos estruturados, foram coletados e analisados documentos disponíveis em meios eletrônicos institucionais, com destaque para os portais da transparência e sites oficiais das prefeituras, os quais forneceram dados complementares acerca da constituição legal, organização interna e operacionalização dos órgãos de controle.

Essa estratégia permitiu a construção de uma base empírica robusta e coerente com o objetivo proposto, possibilitando o aprofundamento da análise e a validação cruzada das informações obtidas, em consonância com os princípios metodológicos do estudo de caso.

3.3 FONTES DE DADOS

A presente pesquisa utilizou múltiplas fontes de dados para assegurar a triangulação metodológica, conforme recomendado por Yin (2015), o que contribui para o aumento da validade interna da investigação e da confiabilidade dos achados.

As fontes selecionadas permitiram a coleta de evidências distintas e complementares, possibilitando uma visão integrada e aprofundada do objeto de estudo. Foram utilizadas, especificamente:

- a) aplicação de questionários;**
- b) realização de entrevistas;**
- c) análise documental em meios digitais.**

3.3.1 APLICAÇÃO DOS QUESTIONÁRIOS

A primeira etapa da coleta de dados consistiu na aplicação de questionários estruturados, direcionados aos controladores gerais e, na ausência destes, aos controladores adjuntos dos municípios pertencentes à Região Geográfica Imediata de Imperatriz.

O questionário foi elaborado com base na ficha avaliativa de controles internos publicada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), constante da Portaria TCU nº 277/2010, item 7.1 (Brasil, 2010), devidamente adaptada aos componentes do modelo COSO I (vide APÊNDICE A).

O instrumento aplicado é composto por 30 questões, organizadas em cinco blocos correspondentes aos componentes do COSO I: ambiente de controle (9 questões), avaliação de riscos (9 questões), atividades de controle (4 questões), informação e comunicação (5 questões), e atividades de monitoramento (3 questões).

O questionário foi disponibilizado por meio da plataforma Google Forms e enviado aos municípios por meio dos endereços eletrônicos oficiais das prefeituras, obtidos nos respectivos portais institucionais. Em alguns casos, os próprios controladores indicaram e-mails pessoais para facilitar a comunicação e garantir o recebimento do formulário.

A partir das respostas coletadas, foram realizadas análises estatísticas descritivas e iniciada a segunda etapa da pesquisa, com a finalidade de aprofundar os achados e validar as informações por meio de entrevistas e análises documentais.

3.3.2 ENTREVISTAS

Como segunda etapa, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com os controladores municipais, por meio da plataforma Google Meet. As entrevistas seguiram um roteiro baseado nas mesmas dimensões exploradas no questionário, com o intuito de verificar a consistência das respostas e captar a percepção dos respondentes sobre o funcionamento do sistema de controle interno em seus respectivos municípios (vide APÊNDICE B).

O processo de entrevista foi precedido da apresentação do pesquisador e da explicação quanto aos objetivos da pesquisa, além da garantia de anonimato e confidencialidade dos dados fornecidos. Cada entrevista teve duração média de 30 a 40 minutos.

As informações obtidas nessa etapa foram fundamentais para a triangulação dos dados e para a análise crítica das respostas, ampliando a compreensão sobre a estrutura, os desafios e as particularidades da atuação do controle interno nos contextos investigados.

3.3.3 COLETA DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES

A terceira fonte de evidência consistiu na pesquisa documental em fontes abertas, com ênfase nos portais da transparência e nos sites

institucionais das prefeituras dos 17 municípios estudados. A coleta buscou reunir documentos normativos e informações organizacionais referentes à criação, estruturação e atuação dos sistemas de controle interno.

Foram objeto da coleta: histórico de criação do órgão de controle interno; leis, decretos e portarias de sua institucionalização; organogramas municipais evidenciando a posição do controle interno na estrutura organizacional; descrições de competências e atribuições; e informações sobre mecanismos de interação com o controle externo e o controle social (e-SIC, ouvidoria, etc.). Esses dados estão sistematizados na planilha apresentada no APÊNDICE C.

A integração entre os dados obtidos nas entrevistas, nos questionários e na análise documental permitiu uma triangulação eficaz, conforme indicado por Yin (2015), assegurando maior rigor metodológico ao estudo e aprofundando a compreensão sobre o estágio de maturidade dos sistemas de controle interno nos municípios da RGII.

3.3.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO E POPULAÇÃO

A presente investigação delimitou-se aos 17 municípios que integram a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, localizada no estado do Maranhão. Essa delimitação territorial permitiu a análise regionalizada da maturidade dos sistemas de controle interno municipal, respeitando as particularidades institucionais, administrativas e socioeconômicas de cada ente federado.

Os municípios que compõem a referida região são: Amarante do Maranhão, Buritirana, Campestre do Maranhão, Cidelândia, Davinópolis, Estreito, Governador Edison Lobão, Imperatriz, João Lisboa, Lajeado Novo, Montes Altos, Porto Franco, Ribamar Fiquene, São João do Paraíso, São Pedro da Água Branca, Senador La Rocque e Vila Nova dos Martírios.

Com base na tipologia demográfica adotada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, os municípios foram classificados por porte populacional, o que contribuiu para uma melhor contextualização dos resultados. Apenas o município de Imperatriz enquadra-se como de grande porte, com população superior a 100.000 habitantes (273.110 habitantes) (IBGE, 2022).

Os municípios de pequeno porte I – aqueles com até 20.000 habitantes – compreendem: Buritirana, Campestre do Maranhão, Cidelândia, Davinópolis, Governador Edison Lobão, Lajeado Novo, Montes Altos, Ribamar Fiquene, São João do Paraíso, São Pedro da Água Branca, Senador La Rocque e Vila Nova dos Martírios. Já os municípios classificados como pequeno porte II – com população entre 20.001 e 50.000 habitantes – são: Amarante do Maranhão, Estreito, João Lisboa e Porto Franco.

A população-alvo da pesquisa corresponde aos servidores públicos responsáveis pela condução e operacionalização do controle interno municipal. Foram considerados, especificamente, os controladores gerais ou, quando aplicável, os controladores adjuntos, desde que exercessem funções de gestão no âmbito do sistema de controle interno de cada prefeitura. Ao todo, 17 indivíduos compuseram o universo pesquisado, sendo um representante por município.

3.3.5 PROCEDIMENTO DAS ANÁLISES

A avaliação dos sistemas de controle interno foi realizada em nível de entidade, tendo como unidade de análise consolidada a estrutura administrativa da prefeitura municipal, compreendendo todos os órgãos e unidades funcionais integrantes do Poder Executivo local. Essa decisão metodológica justifica-se pelas características organizacionais típicas dos municípios de pequeno porte, cuja estrutura funcional tende a ser reduzida e centralizada.

Assim, a coleta de dados e a aplicação dos instrumentos metodológicos (questionários e entrevistas) foram direcionadas aos responsáveis pelo primeiro nível da gestão, incluindo prefeitos, secretários municipais, procuradores, assessores, chefes de gabinete e, prioritariamente, os controladores internos.

Os procedimentos de coleta de dados foram conduzidos com o envio prévio de orientações detalhadas aos respondentes, realizadas por meio de correio eletrônico institucional e complementadas por contatos via aplicativo de mensagens instantâneas (WhatsApp), com o objetivo de esclarecer os propósitos da pesquisa, sua relevância para o aprimoramento da gestão pública, bem como reforçar que se tratava de uma solicitação legítima de acesso à informação, nos termos da Lei de Acesso à Informação (Brasil, 2011).

Para a coleta sistematizada dos dados, utilizou-se o questionário baseado na ficha avaliativa de controles internos da Portaria TCU nº 277/2010 (Brasil, 2010), disponível no APÊNDICE A. O instrumento foi disponibilizado na plataforma Google Forms e aplicado junto aos 17 municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz.

As perguntas foram estruturadas em formato fechado, com alternativas de resposta padronizadas em uma escala ordinal de cinco pontos, conforme orientação da referida norma do TCU, variando de:

- 1. Totalmente inválida;**
- 2. Parcialmente inválida;**
- 3. Neutra;**
- 4. Parcialmente válida;**
- 5. Totalmente válida.**

Cada controlador foi instruído a selecionar apenas uma das opções por item avaliado. A escala foi concebida para subsidiar a análise do grau de conformidade dos componentes do controle interno em relação às boas práticas preconizadas pelo modelo COSO I, permitindo, ao final, a mensuração do nível de maturidade institucional de cada ente.

A partir da tabulação das respostas, foi possível consolidar os dados em uma matriz analítica, permitindo a comparação entre os municípios e a identificação de padrões, lacunas e oportunidades de aprimoramento nos sistemas de controle interno municipais.

Quadro 2 – Escala de Valores da Avaliação dos controles internos		
Pontuação Atribuída	Maturidade do Controle Interno	Descrição da Situação Encontrada
1	Totalmente inválida	Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da prefeitura.
2	Parcialmente inválida	Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da prefeitura, porém, em sua minoria.
3	Neutra	Significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da prefeitura.

4	Parcialmente válida	Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da prefeitura, porém, em sua maioria.
5	Totalmente válida	Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da prefeitura.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de (Brasil, 2010).

Os instrumentos de avaliação utilizados ao longo da pesquisa forneceram as evidências empíricas necessárias para subsidiar o julgamento técnico dos sistemas de controle interno analisados. A aplicação de uma escala de pontuação previamente definida contribuiu para conferir maior objetividade ao tratamento dos dados e para a interpretação dos resultados, permitindo, assim, a mensuração do nível de maturidade institucional desses sistemas.

A referida escala foi adotada conforme o modelo estabelecido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), nos termos da Portaria nº 277/2010, item 7.1 (Brasil, 2010), sendo considerada adequada para aferir o grau de conformidade dos controles internos com os princípios e diretrizes do framework COSO I.

Essa metodologia possibilita a consolidação dos resultados em um índice avaliativo, que reflete o estágio de desenvolvimento do sistema de controle interno em cada município.

Cabe ressaltar que os percentuais obtidos a partir das respostas ao questionário foram utilizados para o cálculo do índice consolidado de maturidade institucional dos 17 municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz.

Essa consolidação metodológica permitirá, no Capítulo 4 — Análise dos Resultados, a apresentação de um diagnóstico abrangente, classificando os municípios conforme os níveis de maturidade adotados pelo TCU (2014) e discutidos no item 2.4.3 desta dissertação. O quadro de classificação será exposto para facilitar a análise comparativa e a identificação de boas práticas ou fragilidades estruturais nos órgãos de controle interno municipais.

Quadro 3 – Interpretação do resultado do nível de maturidade		
Pontuação média obtida	Interpretação	Descrição
00% a 20%	Inicial	Controles internos são acidentais, ad hoc, fruto do esforço individual; baixo nível de formalização; documentação sobre controles internos não disponível; ausência de comunicação sobre controles internos.
20,1 a 40%	Básico	Controles internos tratados em sua maioria informalmente; ainda não há treinamento específico e comunicação sobre controles internos.
40,1 a 70%	Intermediário	Controles internos repetitivos, há princípios e padrões documentados, e treinamento básico sobre controles internos, mas não são avaliados.
70,1 a 90%	Aprimorado	Controles internos obedecem aos princípios estabelecidos; são supervisionados e regularmente aprimorados, mas não são gerenciados.
90,1 a 100%	Avançado	Controles internos otimizados; princípios e processos de controles internos estão integrados aos processos de gestão da organização, são avaliados e gerenciados.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Brasil (2014) e Harmon (2004).

Dessa forma, as informações obtidas por meio da aplicação do questionário, da realização de entrevistas e da análise de documentos institucionais disponibilizados nos portais eletrônicos das prefeituras constituíram a base empírica para o desenvolvimento desta pesquisa.

Esses dados serviram como fundamento para a avaliação comparativa entre os resultados observados nos sistemas de controle interno dos municípios e os parâmetros estabelecidos pela escala de nível de maturidade adotada neste estudo.

O cálculo utilizado para mensurar o nível de maturidade dos controles internos seguiu a metodologia proposta pelo Tribunal de Contas da União, conforme previsto no Acórdão nº 568/2014 – Plenário (Brasil, 2014). Essa sistemática baseia-se na apuração percentual da pontuação obtida a partir do questionário de avaliação aplicado

(APÊNDICE A), adaptado à estrutura do COSO I. O procedimento é realizado da seguinte forma:

Cada questão do questionário possui uma pontuação máxima de 5 pontos;

O total de questões é de 30, perfazendo um total possível de 150 pontos ($30 \times 5 = 150$);

A pontuação efetivamente obtida por cada município (X) é dividida pelo total máximo de pontos possíveis (150);

O resultado é multiplicado por 100 para obtenção do índice percentual de maturidade:

$$\text{Nível de Maturidade (\%)} = (\text{Pontuação Obtida} \div 150) \times 100$$

Esse índice percentual será utilizado para classificar os municípios nos níveis de maturidade conforme a escala definida pelo TCU, a qual será apresentada graficamente no Capítulo 4 – Análise dos Resultados, juntamente com o diagnóstico consolidado dos órgãos de controle interno pesquisados.

A aplicação dessa metodologia visa assegurar consistência analítica na avaliação comparativa entre os entes municipais, permitindo identificar tanto avanços quanto fragilidades institucionais nos mecanismos de controle.

3.3.6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A presente pesquisa teve como objetivo avaliar o nível de maturidade dos sistemas de controle interno dos municípios que compõem a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, com base no framework COSO I, sendo esta a etapa em que se apresentam os resultados obtidos por meio da tabulação dos dados extraídos dos questionários aplicados, os quais foram posteriormente triangulados com as informações colhidas nas entrevistas realizadas com os controladores e com os documentos institucionais coletados por meio dos portais oficiais das prefeituras municipais.

Dentre os dezessete municípios contemplados no escopo da pesquisa, obteve-se retorno de onze controladores gerais, que responderam ao questionário de avaliação de controles internos, representando, portanto, a amostra efetiva deste estudo de caso.

Segundo Miranda, o questionário constitui a ferramenta mais recorrente em pesquisas dessa natureza, embora não seja necessariamente a mais adequada, servindo, contudo, como instrumento para a obtenção de informações primárias diretamente junto aos sujeitos da pesquisa (Gil, 2008), razão pela qual sua utilização, aliada a outras fontes, torna-se metodologicamente válida quando inserida em estratégia de triangulação.

Dessa maneira, os onze municípios respondentes configuram o universo amostral efetivamente analisado, o que representa cerca de 65% da população inicialmente visada no desenho da pesquisa, índice considerado expressivo quando comparado com os padrões médios de retorno em estudos com aplicação de questionários.

A literatura especializada aponta, conforme referem Vergara (2009) e Marconi e Lakatos (2010), que a taxa de devolução de questionários aplicados em campo gira entre 30% e 50%, o que reforça a robustez da amostra obtida e a legitimidade da análise dos resultados que se seguirá nos tópicos posteriores.



4

AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE MATURIDADE DOS CONTROLES INTERNOS DA REGIÃO GEOGRÁFICA IMEDIATA DE IMPERATRIZ

A avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios pertencentes à Região Geográfica Imediata de Imperatriz possibilita identificar, de forma abrangente, o estágio de desenvolvimento institucional desses órgãos no âmbito municipal.

A análise empreendida nesta pesquisa busca aferir se os referidos sistemas já alcançaram um nível de maturidade capaz de garantir o cumprimento efetivo de sua função no controle da gestão pública, a partir da observância dos princípios que norteiam as boas práticas administrativas e da conformidade com os componentes da estrutura de controle interno proposta pelo *framework* COSO I.

Esse diagnóstico geral visa, portanto, dimensionar o grau de consolidação das unidades de controle interno como mecanismos de prevenção, detecção e correção de falhas, com vistas à promoção da eficiência, da legalidade, da economicidade e da transparência na gestão municipal.

Para tanto, foi considerada a maturidade dos sistemas em termos de estrutura organizacional, normatização, integração com os demais setores da administração, fluxo de informações, capacidade de monitoramento e atuação sobre os riscos institucionais.

Na sequência, apresenta-se um panorama geral dos resultados obtidos quanto ao nível de maturidade dos controles internos nos municípios pesquisados, seguido de uma análise segmentada por componente da estrutura do COSO I.

Essa abordagem permitirá destacar tanto as fragilidades recorrentes identificadas nos diferentes municípios quanto as boas práticas eventualmente consolidadas, possibilitando uma avaliação crítica e fundamentada do estágio atual dos controles internos na região.

Tabela 3 – Resultado geral dos municípios sobre a avaliação dos controles internos	
Nível de Maturidade	Municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz
Avançado - 90,1 a 100%	1 município
Aprimorado - 70,1 a 90%	7 municípios
Intermediário - 40,1 a 70%	2 municípios
Básico - 20,1 a 40%	1 município
Inicial - 00% a 20%	0 município
Total Geral	11 municípios

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 apresenta o panorama consolidado dos resultados obtidos na avaliação dos sistemas de controle interno dos 11 municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz que participaram da pesquisa.

Dentre esses, apenas um município obteve pontuação superior a 90,1% do total possível de 150 pontos, sendo classificado no nível avançado de maturidade.

Essa classificação indica a existência de princípios e processos de controle interno plenamente integrados, devidamente avaliados e gerenciados de forma sistemática, conforme os parâmetros do modelo adotado.

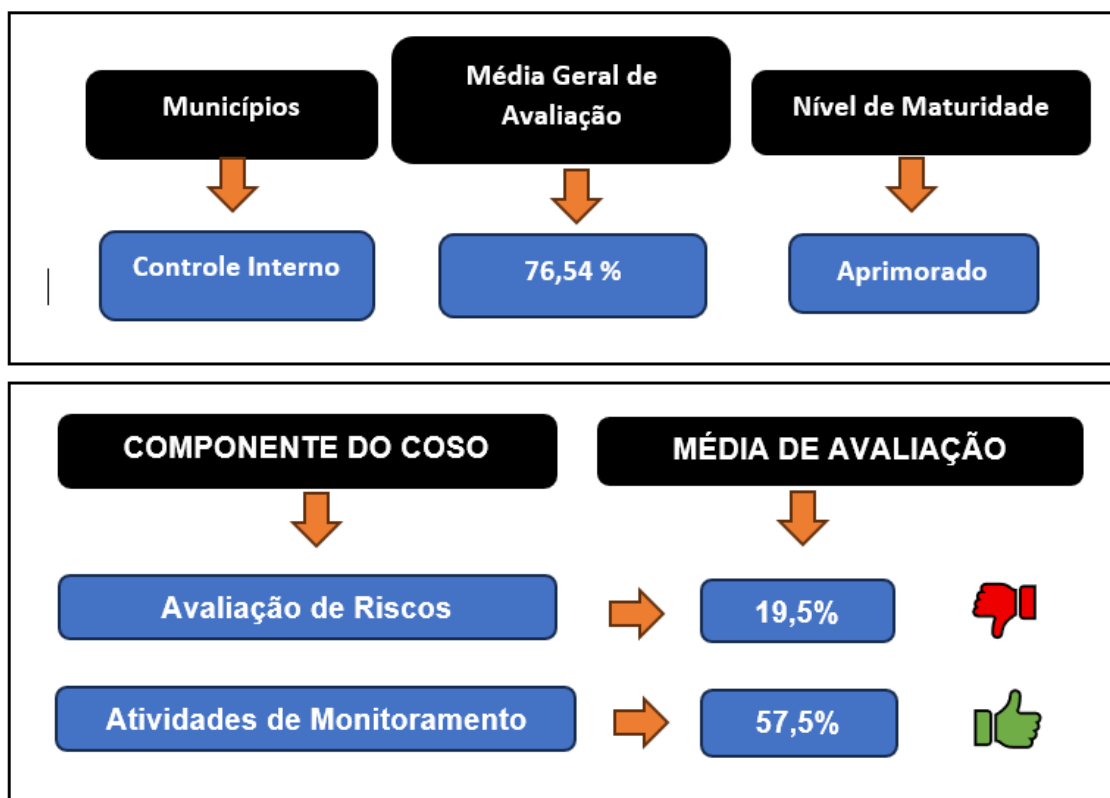
Sete municípios situaram-se no intervalo entre 70,1% e 90%, sendo enquadrados no nível aprimorado, o que demonstra conformidade com os princípios fundamentais de controle interno, acompanhados de processos supervisionados e regularmente atualizados, embora ainda não plenamente gerenciados.

Na sequência, dois municípios alcançaram pontuações entre 40,1% e 70%, sendo classificados no nível intermediário de maturidade. Nessa faixa, verifica-se a adoção de práticas repetitivas, com a existência de padrões documentados e oferta de treinamentos básicos, porém sem avaliações sistemáticas quanto à efetividade dos controles implementados.

Por fim, um único município obteve pontuação entre 20,1% e 40%, sendo classificado no nível básico. Essa classificação caracteriza sistemas de controle interno ainda incipientes, marcados por informalidade, ausência de comunicação estruturada e carência de capacitações específicas para os agentes responsáveis. Importa destacar que nenhum dos municípios avaliados foi enquadrado no nível inicial (pontuação entre 0% e 20%), o que revela um mínimo de estruturação presente em todas as unidades participantes.

Complementando a análise, a Figura 5 apresenta a média geral de pontuação dos 11 municípios avaliados, indicando o correspondente nível de maturidade apurado a partir dessa média. Adicionalmente, a figura evidencia os melhores e piores desempenhos entre os cinco componentes do COSO 2013, conforme os dados obtidos na aplicação do questionário avaliativo.

Figura 5 – Resultado geral da avaliação dos controles internos e a melhor e pior avaliação por componente do COSO 2013



Fonte: Dados da pesquisa.

Na Figura 5 é apresentada a média geral obtida pelos municípios avaliados, bem como o nível de maturidade correspondente segundo a escala adotada pelo Tribunal de Contas da União.

A análise dos componentes da estrutura do COSO revelou que o eixo com pior desempenho entre os 11 municípios pesquisados foi a avaliação de riscos, cuja média geral foi de apenas 19,5%, indicando fragilidade na identificação, mensuração e tratamento dos riscos que impactam as operações e os objetivos institucionais.

Por outro lado, o componente com melhor desempenho foi a atividade de monitoramento, que alcançou uma média geral de 57,5%, evidenciando que, embora com limitações, os municípios vêm adotando práticas de acompanhamento e verificação da efetividade dos controles implementados.

A aferição do nível de maturidade dos sistemas de controle interno representa um importante parâmetro para compreender a capacidade institucional das prefeituras no exercício de suas funções de governança e accountability.

Cada um dos componentes do COSO, a saber, ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento, deve funcionar de forma integrada e harmônica para garantir um sistema de controle interno eficaz e aderente às exigências legais e às boas práticas de gestão pública.

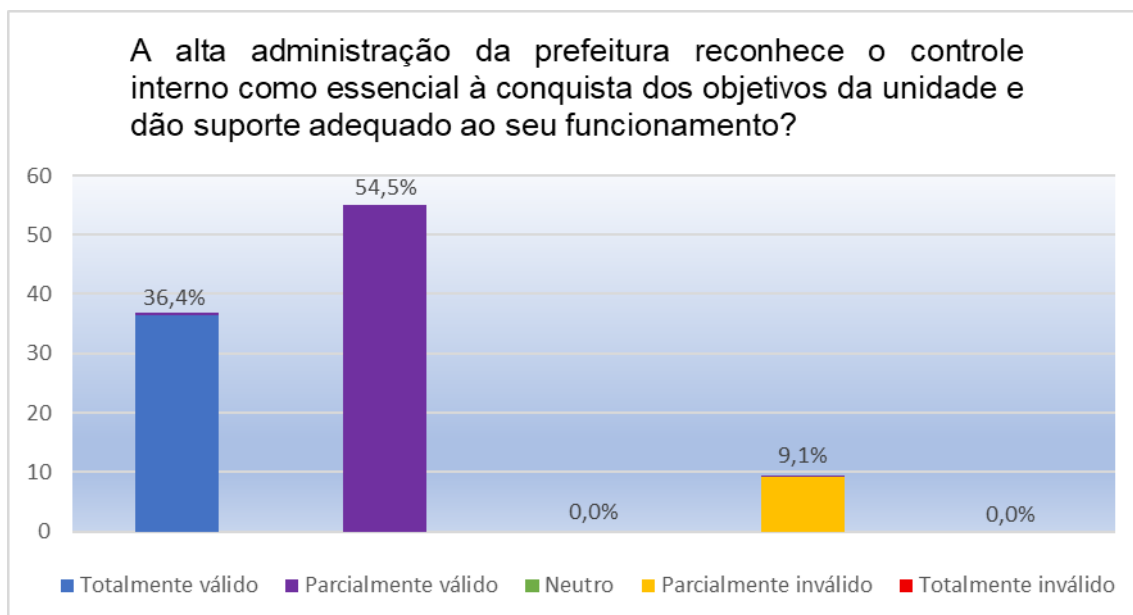
A consolidação desses componentes é condição essencial para a melhoria do desempenho organizacional e para o fortalecimento da administração pública local, contribuindo para a promoção do interesse público e o alcance do bem comum.

No tópico a seguir, serão apresentados os resultados individualizados dos cinco componentes da estrutura COSO I, os quais serão ilustrados por gráficos elaborados a partir dos dados extraídos dos questionários aplicados aos responsáveis pelos órgãos de controle interno dos municípios da região pesquisada.

Essas representações gráficas buscam evidenciar, de forma comparativa e analítica, o estágio de desenvolvimento de cada componente nos diferentes municípios, contribuindo para a identificação de boas práticas e de pontos críticos que demandam intervenções de melhoria.

4.1 AMBIENTE DE CONTROLE

Gráfico 1 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle



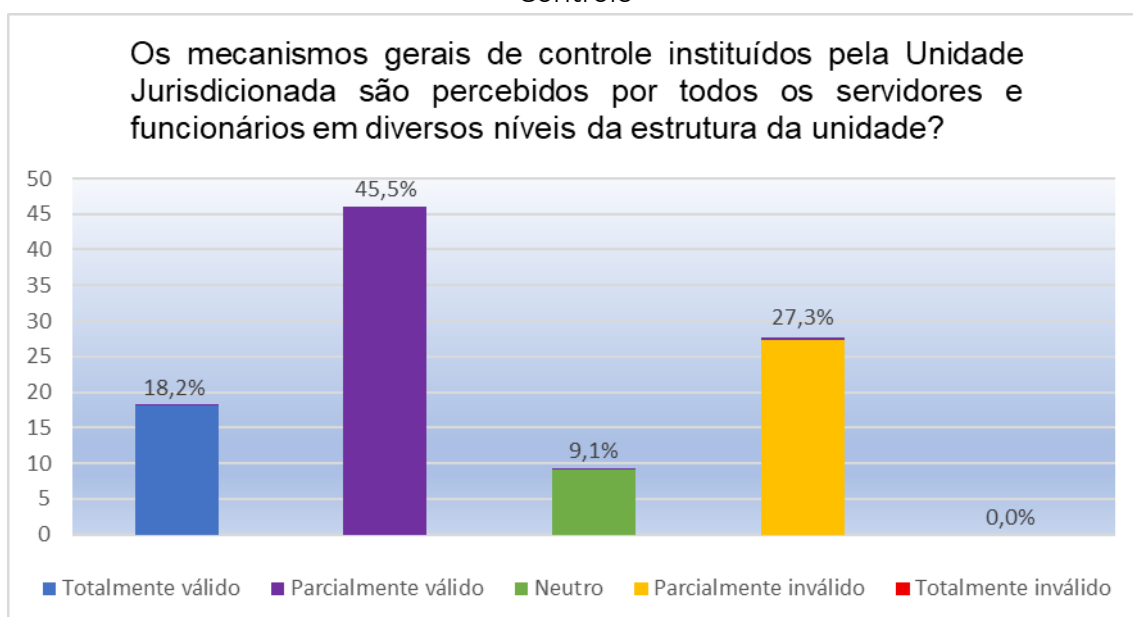
Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados obtidos por meio do questionário demonstram que, entre os 11 municípios que responderam à pesquisa, apenas 36,4% dos órgãos de controle interno são plenamente reconhecidos pela alta administração como instâncias essenciais para a gestão pública municipal, recebendo, portanto, suporte institucional adequado para o desenvolvimento de suas atividades.

Por outro lado, verificou-se que em 9,1% dos casos os controles internos são pouco reconhecidos e não contam com o respaldo necessário para seu funcionamento eficaz, o que pode comprometer significativamente a capacidade de prevenção de irregularidades e o fortalecimento da governança.

Esses dados estão representados no Gráfico 1, que ilustra a percepção institucional acerca da importância e do suporte conferido aos sistemas de controle interno nos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz.

Gráfico 2 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle



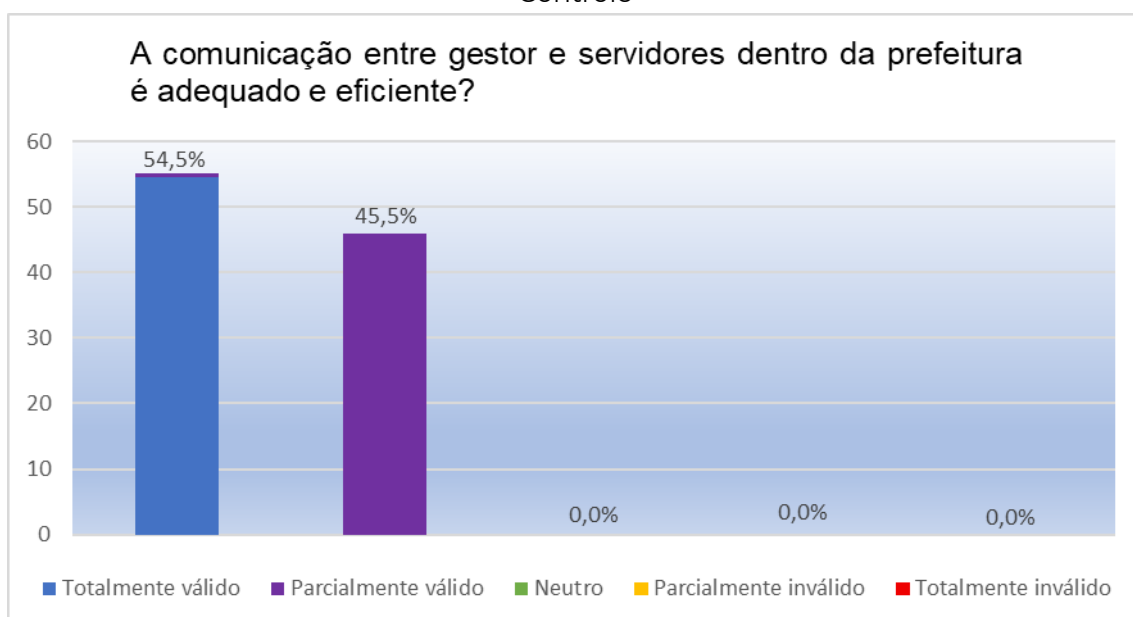
Fonte: Dados da pesquisa.

No que se refere ao conhecimento sobre os mecanismos de controle implementados pelos órgãos de controle interno das prefeituras, com vistas a assegurar a eficácia e a eficiência da gestão pública, observou-se que apenas 18,2% dos respondentes declararam pleno conhecimento desses instrumentos.

Em contrapartida, 27,3% afirmaram ter pouco ou nenhum conhecimento acerca dos mecanismos efetivamente aplicados pelos controles internos dos municípios analisados.

Essa realidade revela fragilidades no domínio técnico-operacional dos responsáveis pelo controle e pode comprometer a efetividade das ações fiscalizatórias. Os dados correspondentes a essa dimensão estão representados no Gráfico 2.

Gráfico 3 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle



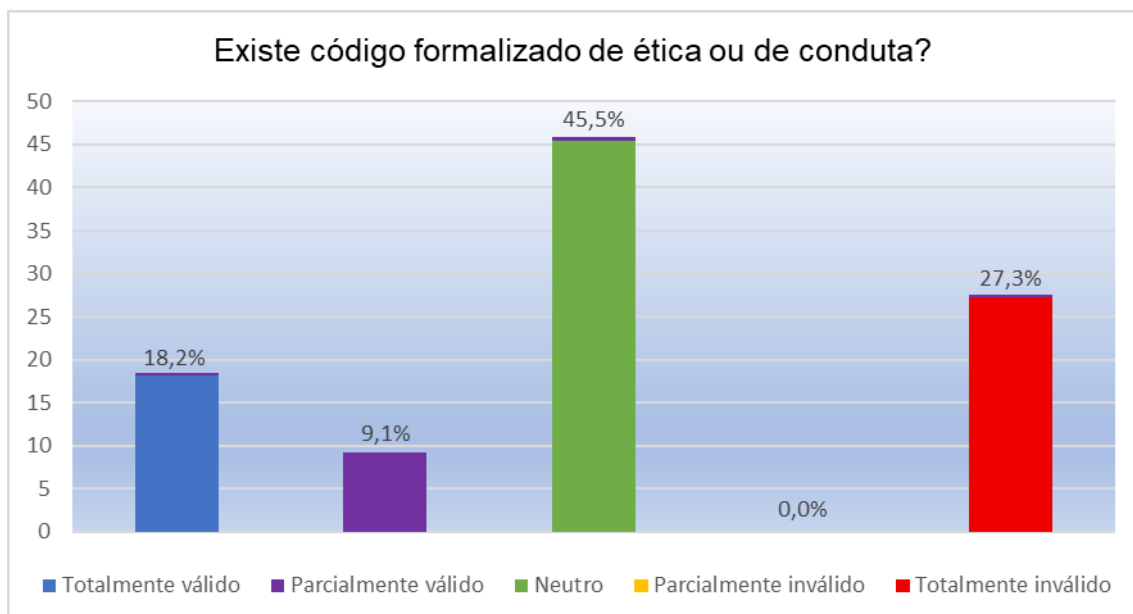
Fonte: Dados da pesquisa

O Gráfico 3, apresentado anteriormente, evidencia que em 54,5% dos municípios pesquisados há uma comunicação considerada eficiente entre gestores e servidores, assegurando o acesso às informações indispensáveis ao adequado desempenho das atividades institucionais.

Por outro lado, 45,5% dos respondentes indicaram que, embora exista comunicação entre as instâncias gestoras e os servidores, esse processo ocorre de forma apenas parcial na maior parte dos casos.

Tais resultados apontam para a necessidade de aperfeiçoamento nos fluxos comunicacionais internos. O framework COSO destaca que a comunicação eficaz, em todos os níveis organizacionais, é um componente essencial para o adequado funcionamento do sistema de controle interno e para o cumprimento dos objetivos da entidade pública.

Gráfico 4 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle



Fonte: Dados da pesquisa.

O questionário de avaliação indica que, entre os 11 municípios pesquisados, 27,3% não possuem código de ética ou de conduta para orientar seus servidores, enquanto apenas 18,2% afirmaram possuir tal instrumento formalizado, contrariando as diretrizes preconizadas pelo *framework* COSO (2013).

A ausência de códigos formais compromete a clareza sobre os padrões de comportamento esperados, tanto por parte dos servidores quanto dos colaboradores eventuais, gerando lacunas relevantes nos mecanismos de integridade e responsabilização institucional.

O resultado apresentado na Figura 8 revela uma fragilidade significativa nos controles internos, na medida em que a inexistência de um código de ética formalizado impede não apenas a definição clara de padrões de conduta, mas também a existência de instâncias específicas para apuração de desvios, como comissões de ética.

Essa precariedade compromete a capacidade da administração pública de prevenir comportamentos inadequados e de reagir tempestivamente a desvios de conduta.

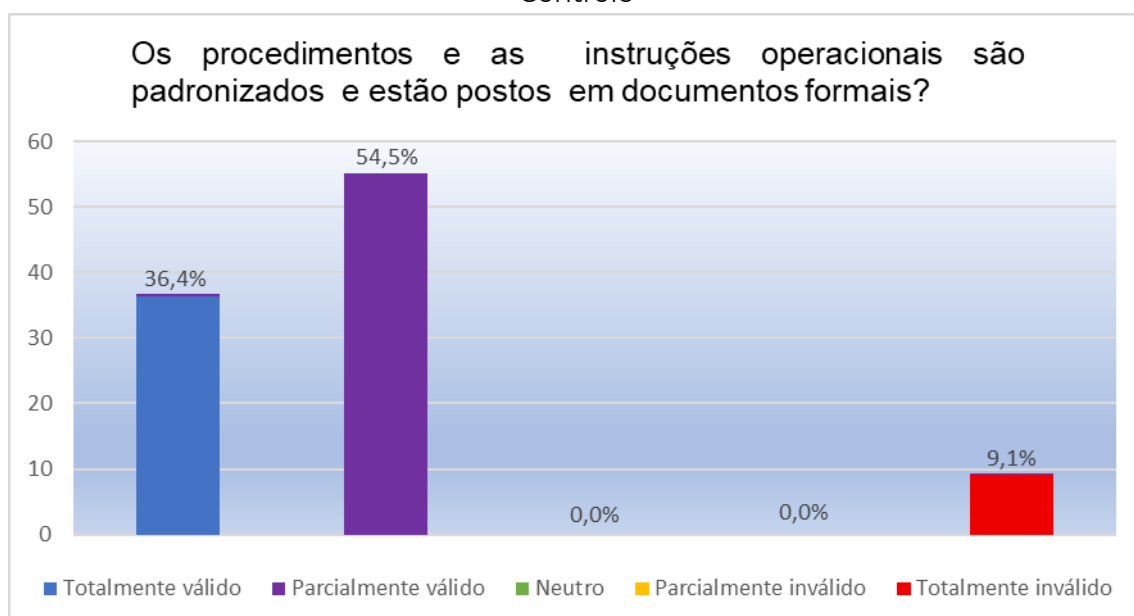
A inexistência de normas éticas institucionais pode acarretar sérias consequências jurídicas e administrativas, especialmente quando há prejuízos causados a terceiros. Considerando que a responsabilidade do Estado é, como regra, objetiva, a administração

municipal poderá ser responsabilizada independentemente de culpa ou dolo do agente público.

Conclui-se, portanto, que a ausência de instrumentos formais de conduta institucional compromete a avaliação da integridade organizacional e enfraquece os fundamentos éticos da gestão pública.

Além disso, cria um ambiente propício à ocorrência de práticas como conluio, fraudes, desvios de recursos e corrupção, o que torna urgente a implementação de mecanismos formais de integridade no âmbito dos municípios analisados (Gráfico 4).

Gráfico 5 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle



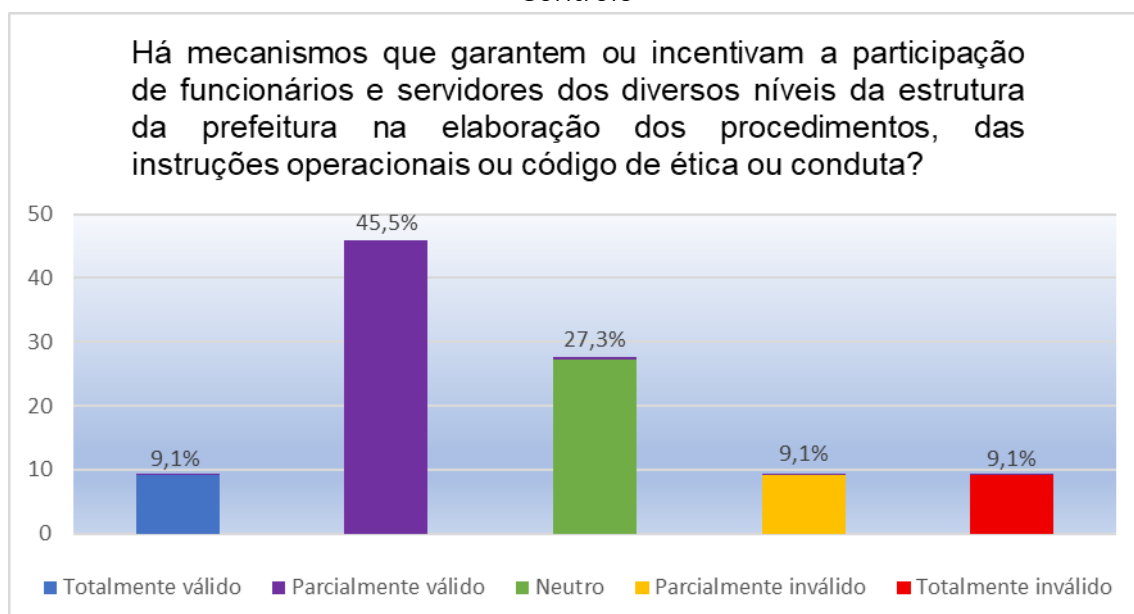
Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à padronização dos procedimentos e à existência de instruções operacionais, o relatório apontou um grau considerável de formalização nas práticas dos órgãos de controle interno dos municípios analisados. Conforme os dados coletados, 36,4% dos respondentes informaram cumprir integralmente esse requisito, ou seja, possuem processos formalizados e seguidos de forma sistemática.

Além disso, 54,5% afirmaram cumprir parcialmente ou estar em processo de aprimoramento desses procedimentos, demonstrando esforços em direção à consolidação de rotinas organizacionais consistentes (Gráfico 5).

Esse resultado é indicativo de que a maioria das prefeituras pesquisadas já reconhece a importância da formalização de rotinas operacionais como instrumento essencial para garantir uniformidade, continuidade e rastreabilidade nas ações administrativas. Ainda que nem todos os municípios tenham atingido a plena maturidade nesse aspecto, a tendência de melhoria e desenvolvimento contínuo pode ser considerada um fator positivo no contexto da avaliação da estrutura de controle interno.

Gráfico 6 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle



Fonte: Dados da pesquisa.

No que se refere à participação dos servidores na elaboração de documentos fundamentais como procedimentos, instruções operacionais e códigos de ética ou de conduta, os dados evidenciam um cenário de baixa participação efetiva.

Conforme indicado pelo gráfico 27,3% dos respondentes mantiveram-se neutros quanto a essa questão, o que sugere uma ausência de envolvimento perceptível ou desconhecimento sobre o processo de elaboração desses instrumentos normativos.

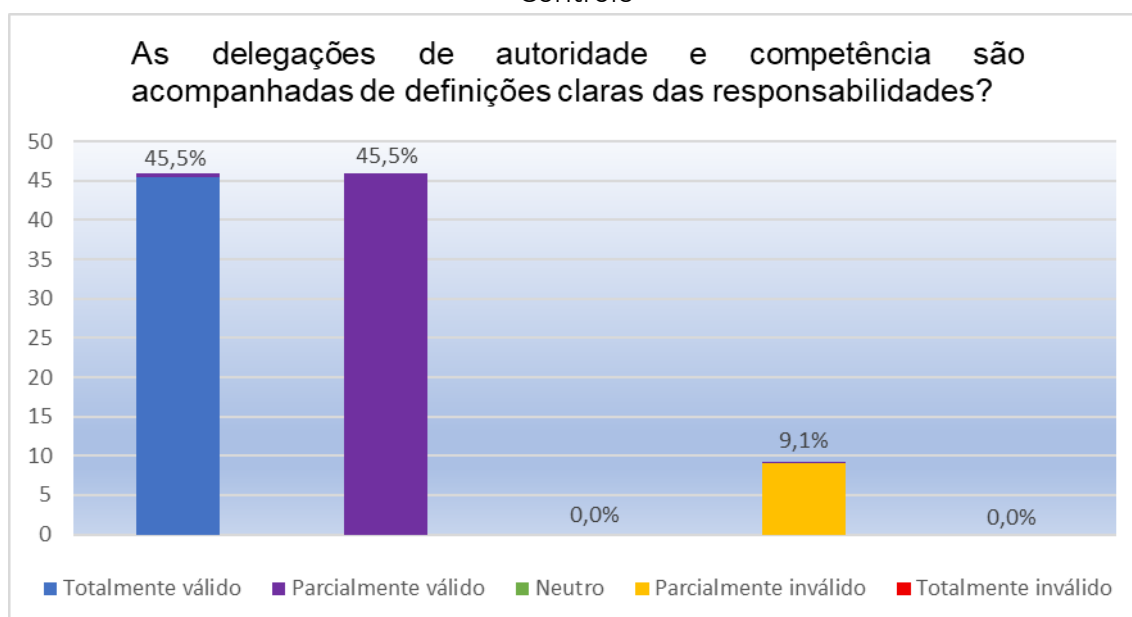
Além disso, 9,1% apontaram que essa participação ocorre apenas parcialmente e de forma minoritária, enquanto outros 9,1% afirmaram que os servidores não participam da construção desses documentos.

Esse resultado revela uma fragilidade na cultura organizacional voltada para a construção coletiva das normas internas, o que pode

comprometer o engajamento dos servidores e a efetividade dos instrumentos produzidos. A ausência de participação pode resultar em documentos distanciados da realidade operacional, reduzindo seu impacto prático e dificultando a aderência por parte da equipe.

A metodologia do COSO destaca a importância do comprometimento institucional com os princípios éticos e o envolvimento dos agentes públicos nos processos de controle, reforçando a necessidade de avanços nessa dimensão.

Gráfico 7 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle



Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os princípios do COSO I, a delegação de funções constitui um elemento essencial do componente "Ambiente de Controle", sendo fundamental para assegurar que a autoridade e as responsabilidades estejam adequadamente distribuídas, compreendidas e alinhadas aos objetivos organizacionais.

A clareza na definição dessas funções contribui para a responsabilização dos agentes públicos e fortalece os mecanismos de controle interno. Na pesquisa realizada, o questionário indicou que aproximadamente 90,1% dos respondentes consideram que as delegações de responsabilidades nos seus respectivos municípios são claras.

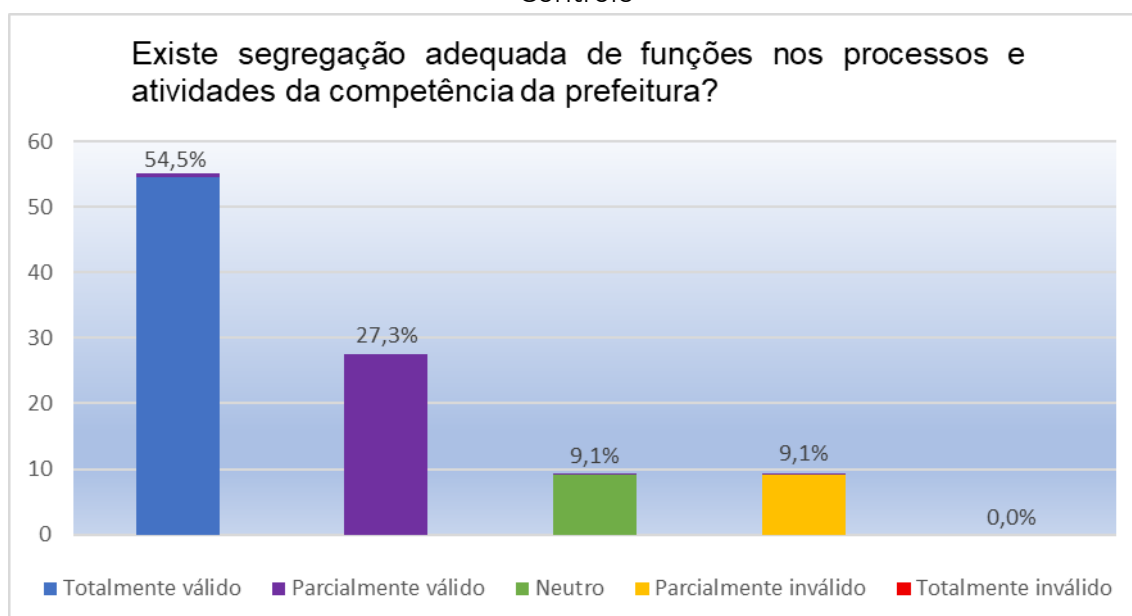
Desse total, 45,5% afirmaram que essa delegação é plenamente observada, enquanto outros 45,5% indicaram que ela é parcialmente

observada, sendo predominante em suas administrações. Apenas uma minoria não reconheceu a existência de um processo formalizado de delegação (Gráfico 07).

Esse resultado evidencia um cenário relativamente positivo, apontando para uma estrutura organizacional que, em sua maioria, adota práticas compatíveis com os parâmetros recomendados pelo COSO I.

Contudo, a existência de respostas que indicam observância apenas parcial revela a necessidade de aperfeiçoamento no processo de formalização, comunicação e fiscalização das delegações, de modo a garantir que as responsabilidades estejam plenamente compreendidas e executadas de forma eficaz.

Gráfico 8 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle



Fonte: Dados da pesquisa.

A segregação de funções configura-se como um dos pilares do controle interno eficaz na gestão pública, sendo essencial para prevenir erros, fraudes e práticas indevidas. Ao evitar a concentração de diferentes responsabilidades em um único agente público, promove-se a transparência, a responsabilização e a integridade dos processos administrativos.

Essa prática, além de ser um princípio consagrado da Administração Pública, encontra respaldo normativo expresso na Lei nº 14.133/2021, a nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos,

especialmente nos artigos 5º, caput, e 7º, §1º, que reforçam a necessidade de mecanismos de controle capazes de garantir a segregação de funções (Brasil, 2021).

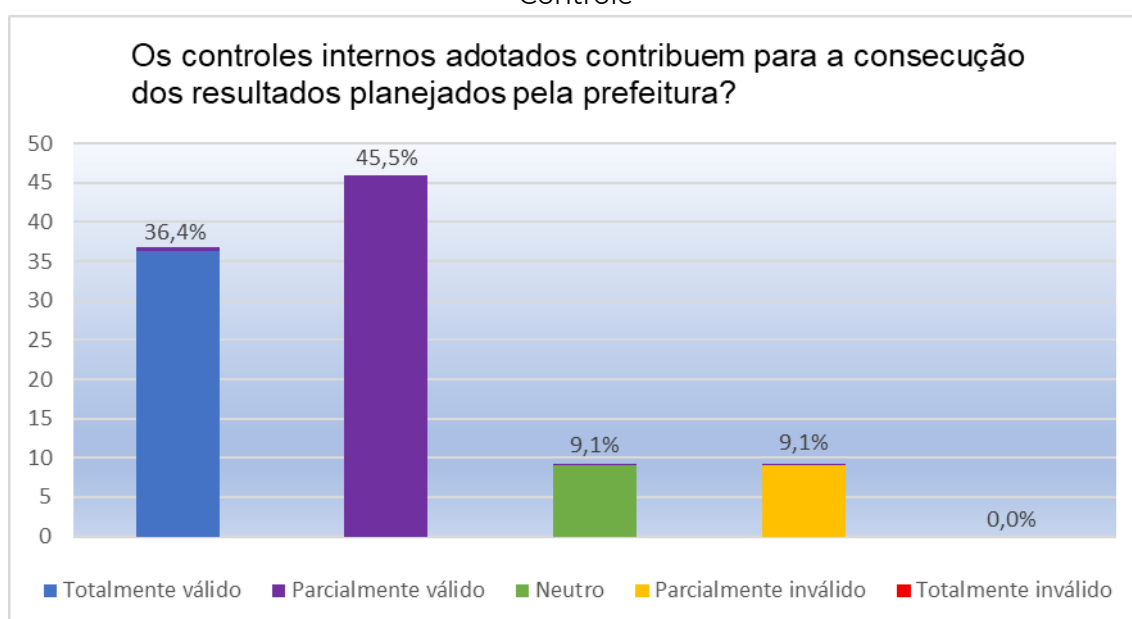
Os resultados da pesquisa demonstram um cenário majoritariamente favorável ao cumprimento desse princípio. De acordo com os dados obtidos por meio do questionário aplicado aos controladores internos dos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz, 54,5% dos respondentes afirmaram que a segregação de funções é plenamente observada em suas administrações.

Outros 27,3% informaram que essa prática é parcialmente implementada, sendo predominante na maior parte das atividades administrativas. Apenas uma parcela minoritária não apontou cumprimento satisfatório (Gráfico 08).

Esses resultados sugerem que, embora a maioria dos municípios demonstre conformidade com a exigência legal e os princípios da boa governança, ainda existem desafios na uniformização e no fortalecimento dessa prática.

A consolidação da segregação de funções como regra na administração municipal requer investimentos em capacitação, revisão de fluxos internos e formalização de procedimentos que assegurem sua aplicação contínua e monitorada.

Gráfico 9 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Ambiente de Controle



Fonte: Dados da pesquisa.

A atuação do controle interno no apoio à gestão é essencial para o alcance das metas institucionais e a boa condução das políticas públicas municipais. O controle interno, quando estruturado de forma eficiente, permite à alta administração tomar decisões baseadas em evidências, acompanhar com mais precisão a execução dos programas e projetos, e agir preventivamente diante de riscos e possíveis irregularidades.

Os dados levantados por esta pesquisa indicam um cenário de relativa maturidade entre os municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz quanto à inserção do controle interno como ferramenta estratégica na administração.

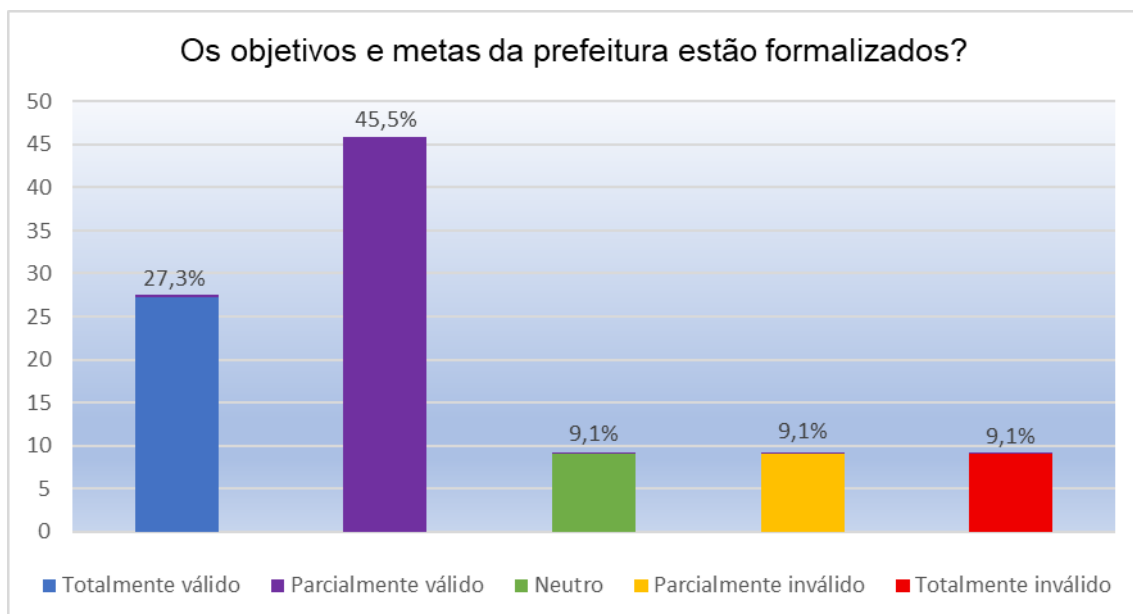
Conforme evidenciado no gráfico 09, 45,5% dos municípios informaram que o controle interno contribui parcialmente, de forma predominante, para a obtenção dos resultados planejados, enquanto 36,4% relataram que a atuação desse sistema se dá de maneira integral, colaborando diretamente para o atingimento das metas estabelecidas.

Esses resultados refletem um avanço relevante na compreensão do papel do controle interno como agente facilitador da eficiência da gestão pública. No entanto, o dado também revela que ainda há espaço para aperfeiçoamento, sobretudo no que se refere à ampliação da participação ativa do controle interno em todas as etapas do planejamento, execução e monitoramento das ações governamentais.

Uma atuação mais robusta desse órgão pode representar ganhos significativos em termos de eficácia, economicidade e transparência na administração pública municipal.

4.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS

Gráfico 10 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de **Risco**



Fonte: Dados da pesquisa.

A pesquisa evidenciou, com base nas respostas obtidas por meio do questionário, que os objetivos e metas das prefeituras da Região Geográfica Imediata de Imperatriz encontram-se, em sua maioria, formalizados, ainda que de forma desigual entre os municípios.

O grau de formalização desses elementos estratégicos é um indicador importante do nível de maturidade dos controles internos, uma vez que a definição clara e documentada de metas e objetivos é condição essencial para o planejamento, a execução e o monitoramento das políticas públicas.

Conforme demonstrado no gráfico 10, 45,5% dos respondentes afirmaram que a formalização ocorre parcialmente, sendo observada em sua maioria, o que sugere a existência de iniciativas voltadas à estruturação do planejamento estratégico, embora com lacunas ou fragilidades em sua sistematização.

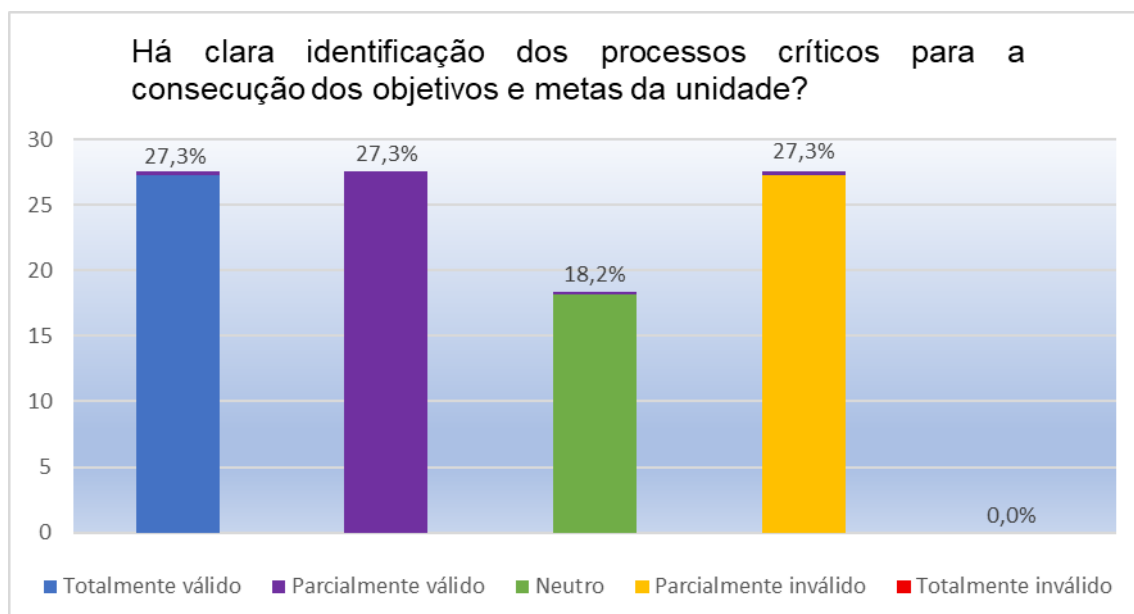
Por outro lado, 27,3% dos municípios informaram que os objetivos e metas estão integralmente formalizados, o que indica um nível mais avançado de organização e alinhamento entre os instrumentos de planejamento e a atuação administrativa.

Esses resultados apontam para a necessidade de fortalecer os mecanismos de formalização das metas e objetivos nas administrações municipais, de modo a garantir que as ações governamentais estejam

fundamentadas em parâmetros definidos, mensuráveis e orientados ao interesse público.

A integração entre o planejamento e o sistema de controle interno é fundamental para assegurar a efetividade das políticas públicas e a responsabilização dos gestores pelos resultados obtidos.

Gráfico 11 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco

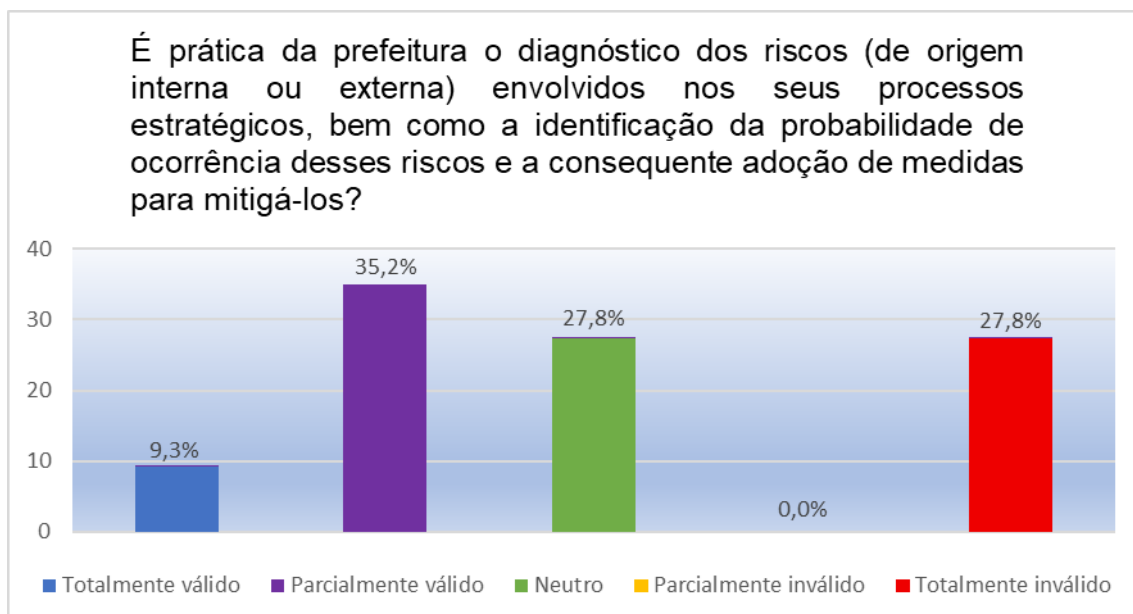


Fonte: Dados da pesquisa.

Os processos constituem a base para o funcionamento e o alcance de objetivos estratégicos em qualquer organização. No contexto da Administração Pública, quando o gestor consegue identificar com clareza quais são os processos críticos e prioritários, as diretrizes de metas e objetivos tornam-se mais assertivas, o que, por sua vez, contribui para o aumento da produtividade, a redução de custos e a utilização eficiente dos recursos disponíveis.

Conforme mostra o gráfico 11, apenas 27,3% dos respondentes responsáveis pelo controle interno afirmam que a identificação dos processos críticos e prioritários é plenamente clara em sua instituição. Outros 27,3% reconhecem que essa identificação ocorre, mas apenas em parte, indicando que, embora haja algum esforço para mapear e priorizar os processos fundamentais, ainda existem lacunas a serem preenchidas para garantir uma visão completa e estruturada do fluxo de trabalho.

Gráfico 12 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco



Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a metodologia do COSO, a identificação de níveis de riscos operacionais compreende a análise sistemática da probabilidade de ocorrência e do impacto potencial que determinados eventos podem causar nas operações de uma organização.

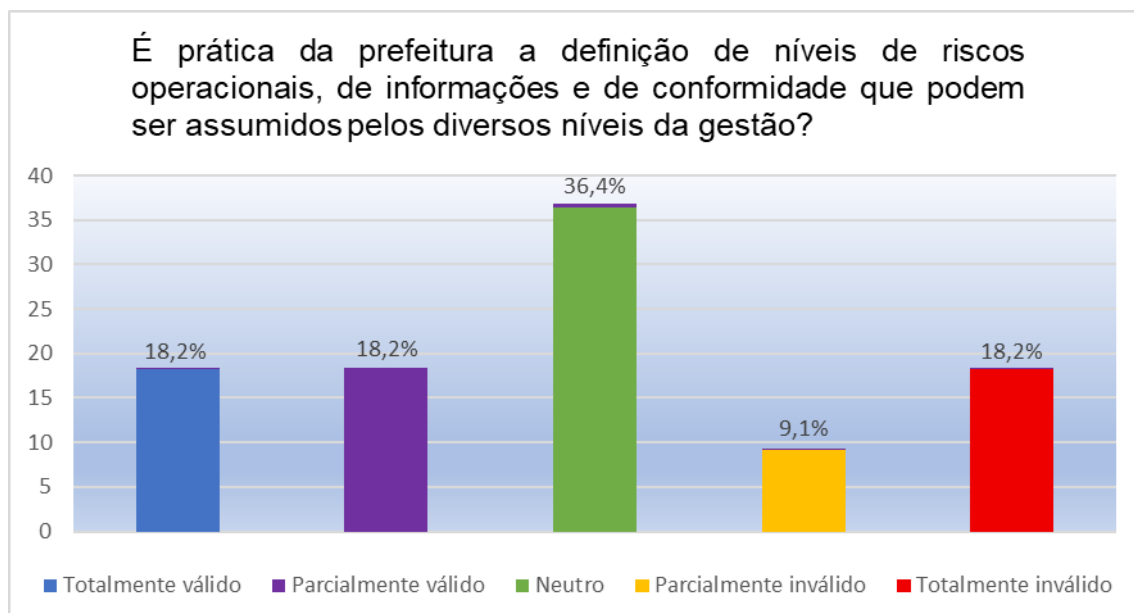
Essa etapa é fundamental para o fortalecimento dos controles internos e para a gestão eficaz dos riscos, permitindo a adoção de medidas preventivas e corretivas que assegurem a continuidade das atividades e o alcance dos objetivos institucionais.

Os dados obtidos por meio do gráfico 12 revelam um cenário preocupante no que se refere à implementação desse processo nas prefeituras da região pesquisada. A pesquisa aponta que 27,3% dos respondentes indicaram que a prática de definição dos níveis de riscos operacionais é integralmente não observada em seus municípios, sendo considerada totalmente inválida.

Esse dado evidencia uma lacuna significativa na gestão de riscos, comprometendo a capacidade da administração pública municipal de antecipar e mitigar ameaças às suas operações. Além disso, outros 27,3% dos participantes mantiveram-se neutros quanto à existência ou não da prática, o que demonstra ausência de clareza ou de sistematização sobre o tema no ambiente institucional.

Tal ausência de posicionamento reforça a necessidade de desenvolvimento de políticas e diretrizes mais consistentes para a avaliação e gerenciamento dos riscos operacionais.

Gráfico 13 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco



Fonte: Dados da pesquisa.

A definição clara dos riscos operacionais é etapa essencial no processo de gestão estratégica da Administração Pública, sendo condição indispensável para que os objetivos institucionais sejam alcançados de forma eficaz. A ausência dessa definição compromete não apenas o cumprimento das metas, mas também a continuidade e a qualidade dos serviços públicos prestados à sociedade.

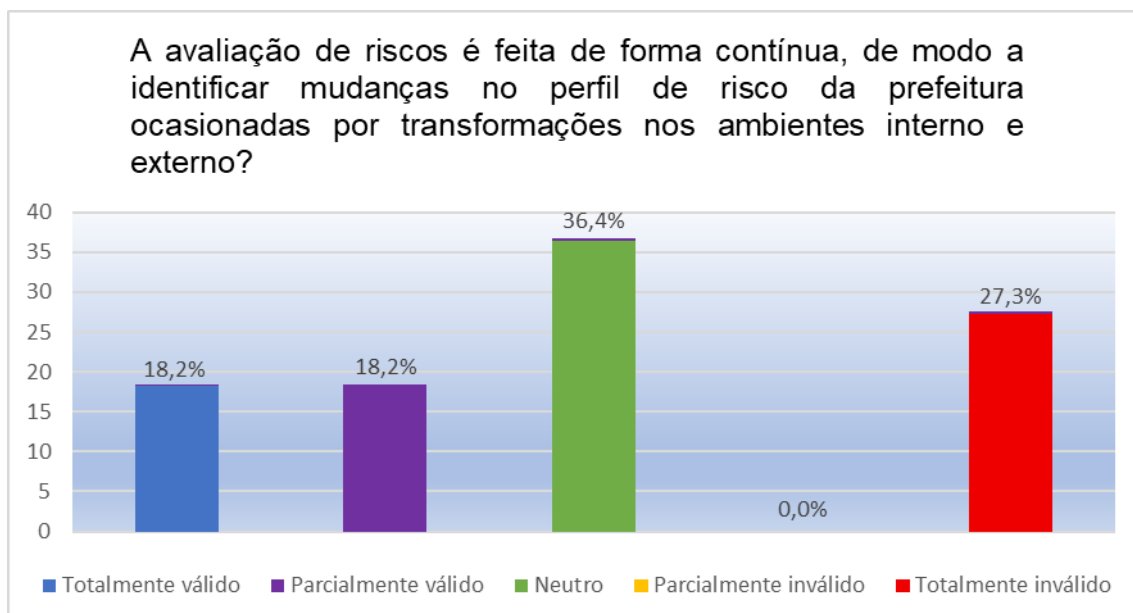
O gráfico 13 evidencia um cenário de incerteza e fragilidade na gestão de riscos dos municípios pesquisados. Observa-se que 36,4% dos respondentes adotaram uma postura neutra quanto à definição de riscos operacionais, o que pode indicar desconhecimento do tema, ausência de procedimentos formalizados ou desarticulação entre as instâncias administrativas responsáveis.

Além disso, 18,2% dos municípios afirmaram que não há qualquer definição de níveis de risco, o que demonstra uma omissão expressiva diante de uma diretriz fundamental do *framework* COSO.

A identificação e definição dos riscos operacionais deve ser compreendida como um processo contínuo e sistematizado, que envolva todas as áreas da administração municipal. Somente por meio

dessa abordagem integrada é possível assegurar que os gestores assumam as responsabilidades necessárias para prevenir, mitigar ou reagir adequadamente a eventuais ameaças, reforçando a governança pública e promovendo uma atuação orientada por resultados.

Gráfico 14 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco



Fonte: Dados da pesquisa.

A avaliação de riscos, conforme preconizado pelo COSO, constitui um processo contínuo e integrado às rotinas operacionais das organizações, sendo essencial para que os entes públicos possam antecipar, responder e mitigar ameaças que possam comprometer a consecução de seus objetivos institucionais.

Essa prática não deve ser tratada como um procedimento isolado, tampouco episódico, mas como parte do fluxo cotidiano de atividades administrativas, de modo que esteja permanentemente incorporada à cultura organizacional e ao sistema de controle interno.

No contexto da pesquisa realizada com os municípios que integram a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, os resultados evidenciam uma fragilidade relevante no tocante à adoção desse componente fundamental do framework COSO.

O gráfico 14 revela que 36,4% dos respondentes adotaram uma posição neutra quanto à realização contínua da avaliação de riscos, sinalizando ausência de procedimentos padronizados ou desconhecimento da prática. Além disso, 27,3% dos municípios

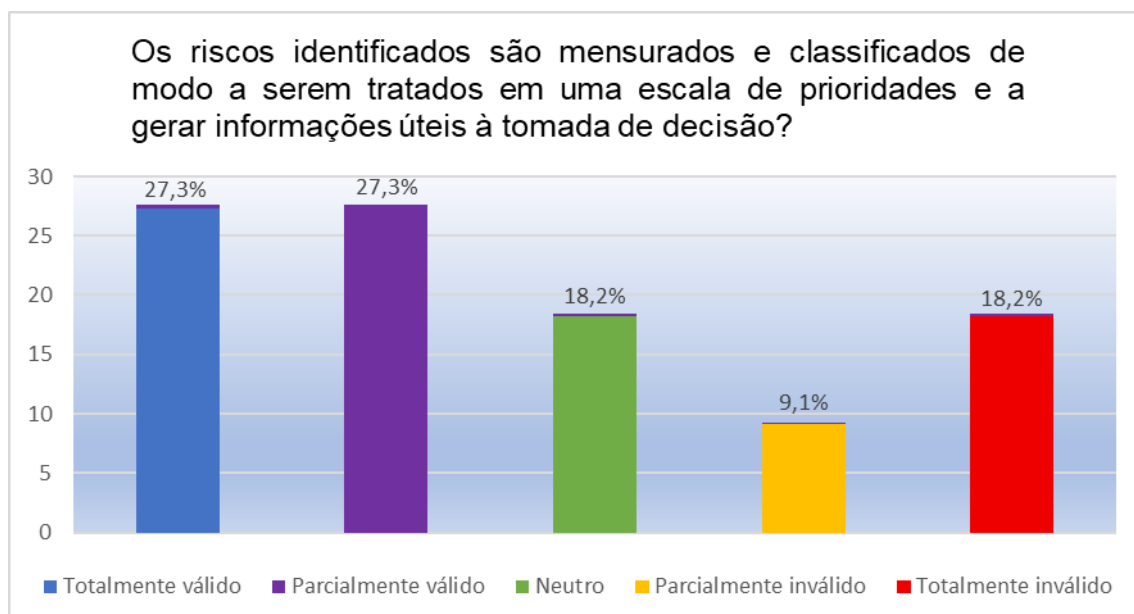
afirmaram expressamente não realizar esse tipo de avaliação, sendo o processo integralmente inexistente em suas estruturas administrativas.

Apenas 18,2% dos controles internos municipais indicaram realizar, de fato, avaliações de riscos, o que representa um percentual significativamente reduzido, tendo em vista a importância estratégica dessa prática para a boa governança pública.

Esses dados indicam que a maioria dos municípios pesquisados ainda não incorporou de forma sistemática e institucionalizada a avaliação de riscos como prática de gestão, o que compromete a capacidade de prevenir situações adversas, identificar vulnerabilidades estruturais e promover a melhoria contínua dos processos internos.

A ausência ou descontinuidade na avaliação de riscos compromete não apenas o controle, mas também a eficiência administrativa, a prestação de contas e o alcance de resultados na gestão pública municipal.

Gráfico 15 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco



Fonte: Dados da pesquisa.

A identificação, mensuração e classificação dos riscos constitui um dos pilares fundamentais da gestão estratégica no setor público, sendo essencial para o processo decisório no âmbito municipal. Ao implementar mecanismos que permitam compreender e quantificar os riscos a que estão sujeitos, os gestores públicos passam a dispor de informações qualificadas para priorizar ações, alocar recursos de forma

eficiente e prevenir consequências adversas, o que contribui para o fortalecimento da governança e da transparência administrativa.

Conforme orienta o framework COSO, essa prática deve envolver uma análise sistemática de fatores internos — como processos ineficientes, falhas estruturais e limitações operacionais — e fatores externos — como mudanças na legislação, crises econômicas ou desastres naturais —, que possam comprometer o alcance dos objetivos organizacionais.

A partir dessa análise, é possível estimar a probabilidade de ocorrência dos riscos e o impacto associado, o que permite definir prioridades e embasar decisões em critérios técnicos e objetivos.

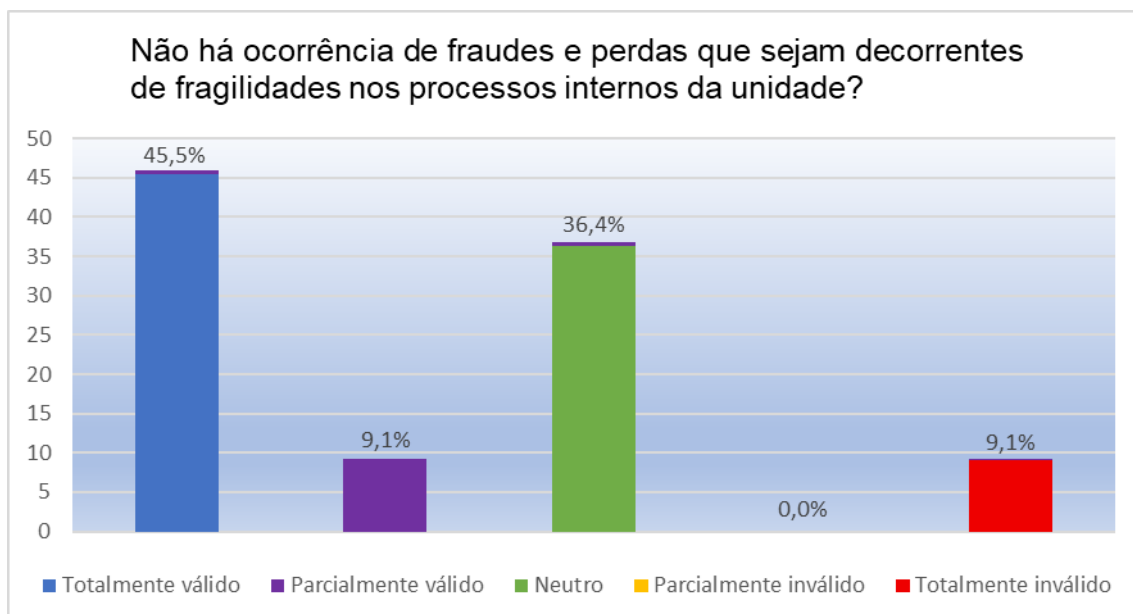
No presente estudo, os dados extraídos do questionário aplicado aos controles internos dos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz revelam um cenário de incipiente maturidade nesse aspecto. Apenas 27,3% dos respondentes afirmaram cumprir integralmente as etapas de identificação, mensuração e classificação dos riscos como subsídio à tomada de decisões.

Em contraposição, 18,2% dos municípios relataram que não realizam qualquer tipo de análise sobre os riscos existentes em seu território, evidenciando a ausência de práticas formais de gestão de riscos.

Tal resultado sugere uma lacuna relevante na integração entre o sistema de controle interno e o processo decisório municipal, o que pode comprometer a capacidade das prefeituras de prevenir perdas, melhorar a eficiência operacional e alcançar seus objetivos institucionais.

A adoção sistemática dessa prática, conforme propõe o COSO, deve ser incentivada como parte integrante da cultura organizacional dos entes públicos, de modo a promover uma gestão proativa e orientada por resultados.

Gráfico 16 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco



Fonte: Dados da pesquisa.

A estrutura proposta pelo COSO destaca que a eficácia dos controles internos é um dos principais fatores de mitigação de riscos organizacionais, especialmente no que tange à prevenção de fraudes e perdas financeiras.

A ausência de mecanismos robustos de controle, bem como de supervisão e monitoramento contínuos, tende a gerar vulnerabilidades que podem ser exploradas por agentes internos ou externos, resultando em prejuízos à administração pública e à sociedade.

No contexto da presente pesquisa, os dados obtidos por meio do gráfico 16 revelam uma percepção ambígua por parte dos respondentes quanto à ocorrência de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos.

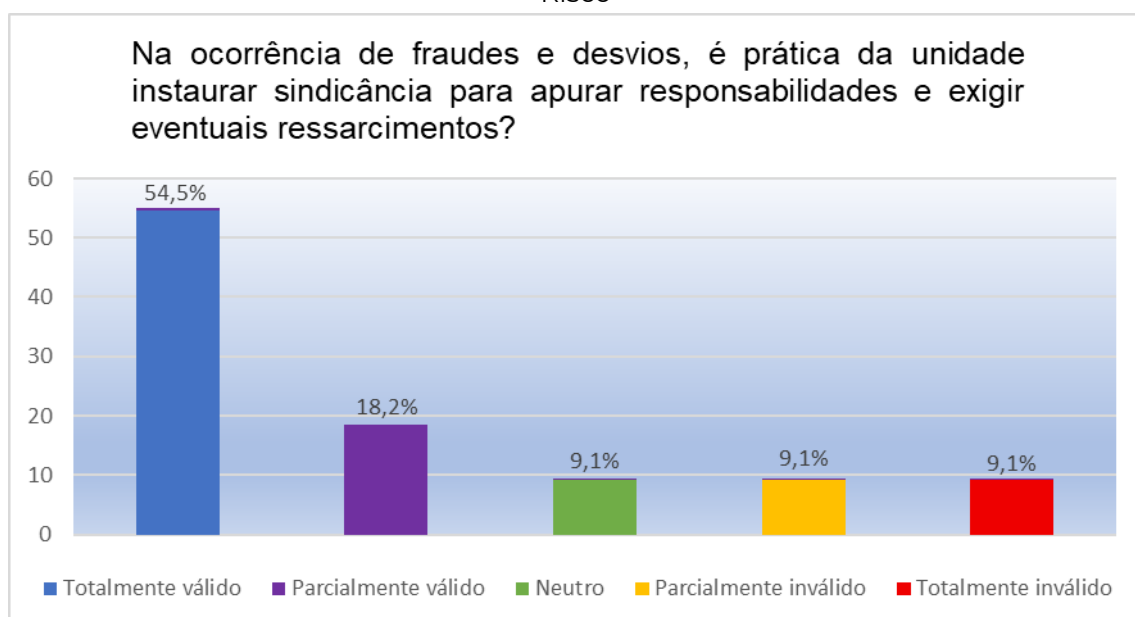
Embora 45,5% dos municípios pesquisados afirmem que não há registros de tais ocorrências, outros 36,4% relatam que não têm elementos suficientes para avaliar a existência ou não desses eventos, o que pode indicar fragilidades nos mecanismos de controle, documentação e transparência.

Esse cenário evidencia a necessidade de fortalecimento dos sistemas de controle interno, principalmente no que se refere à capacidade de identificar, registrar e analisar eventos adversos.

A inexistência de dados claros sobre fraudes e perdas pode representar, por si só, um sintoma de ineficiência nos controles, o que compromete a integridade e a confiabilidade das operações administrativas.

Nesse sentido, reforça-se a importância da adoção sistemática dos princípios do COSO, com ênfase na avaliação de riscos, segregação de funções e estabelecimento de rotinas de auditoria e monitoramento contínuo, como estratégias para promover uma cultura organizacional voltada à integridade, à responsabilidade e à prevenção de ilícitos.

Gráfico 17 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco



Fonte: Dados da pesquisa.

A instauração de sindicâncias para apuração de fraudes e desvios está alinhada com as diretrizes do COSO I, particularmente no âmbito do componente “Atividades de Controle”, que estabelece a necessidade de mecanismos preventivos e corretivos como parte integrante de um sistema eficaz de controle interno.

Esses mecanismos devem assegurar que os atos administrativos estejam em conformidade com os princípios da legalidade, moralidade, eficiência e responsabilização.

A pesquisa realizada junto aos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz demonstra que 54,5% dos respondentes confirmaram a adoção de procedimentos formais para apurar fraudes e desvios, por meio da instauração de sindicâncias administrativas.

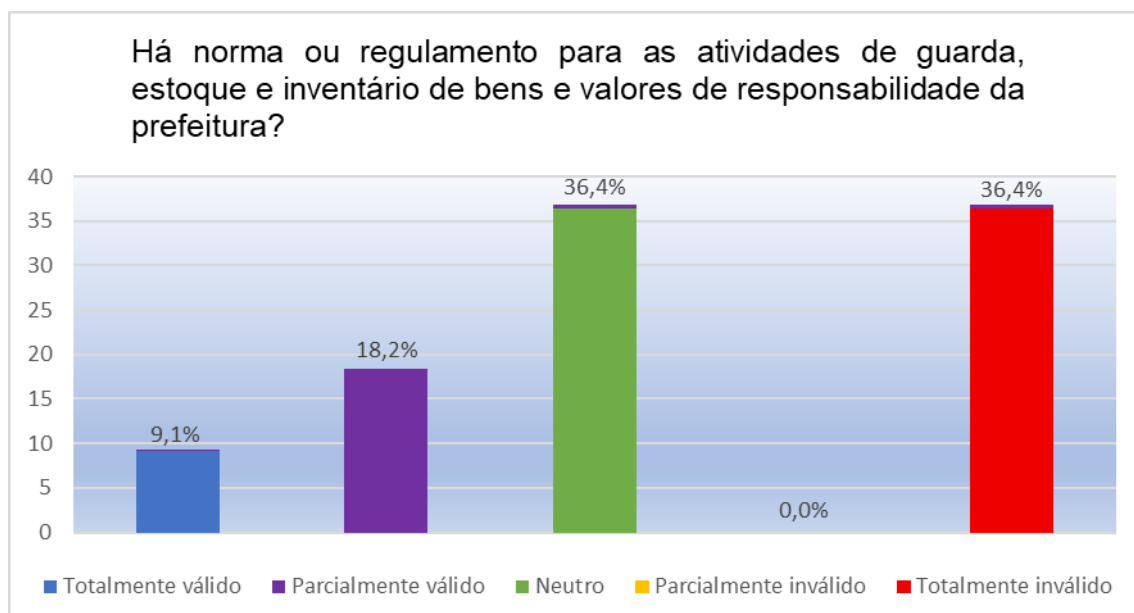
Essa prática evidencia uma preocupação institucional com a responsabilização e a integridade dos atos praticados por agentes públicos ou terceiros, reforçando o papel do controle interno como instância de fiscalização e correção de irregularidades.

Por outro lado, a ausência dessa prática nos demais municípios sugere a existência de fragilidades nos sistemas de controle, o que compromete a capacidade de resposta da administração pública diante de ilícitos.

A inexistência de sindicâncias pode indicar omissão, deficiência estrutural ou mesmo desconhecimento das normas que regem os processos administrativos disciplinares, o que contraria as recomendações do COSO no que diz respeito à necessidade de procedimentos formais para mitigar riscos e corrigir desvios de conduta.

Conforme apresentado no gráfico 17, o fortalecimento dessas ações investigativas deve ser entendido como parte indissociável da estrutura de governança municipal, contribuindo para a construção de um ambiente organizacional íntegro, transparente e voltado ao alcance dos objetivos institucionais.

Gráfico 18 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Avaliação de Risco



Fonte: Dados da pesquisa.

A garantia da eficiência, eficácia e transparência na gestão dos bens públicos exige a adoção de práticas sistematizadas de controle

interno e gestão patrimonial, respaldadas por normativas específicas, como leis municipais, instruções normativas e manuais que orientem os procedimentos administrativos de registro, controle, avaliação, alienação e responsabilização sobre os ativos públicos.

Tais práticas são essenciais para assegurar que os recursos patrimoniais sejam corretamente identificados, preservados e utilizados de forma racional e responsável, conforme preceitua o princípio da administração pública voltada para o interesse coletivo.

Os dados obtidos por meio da pesquisa revelam um cenário preocupante quanto à ausência de procedimentos estruturados de gestão patrimonial nos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz. Conforme exposto no gráfico 16, em 36,4% dos municípios não há qualquer iniciativa de controle patrimonial, o que configura uma grave falha na governança pública e na observância das diretrizes do controle interno.

Além disso, o mesmo percentual de 36,4% dos respondentes declarou posição neutra quanto à existência de práticas de gestão dos bens públicos, sugerindo ausência de informações, desconhecimento das práticas adotadas ou, ainda, falta de clareza nos processos internos de responsabilização e controle.

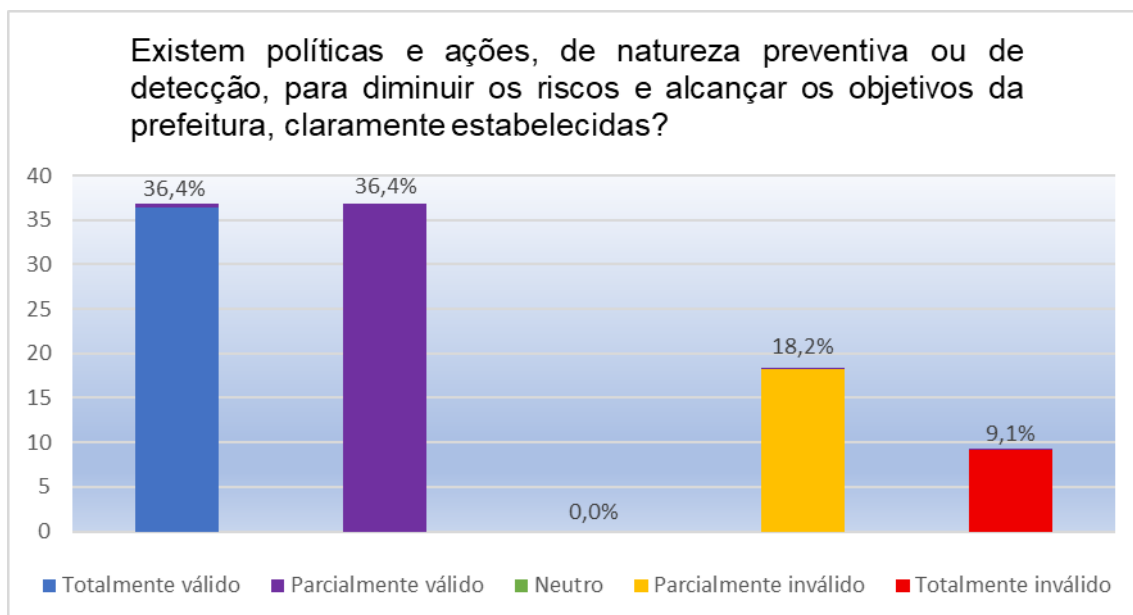
Esse contexto indica fragilidades nos mecanismos de integridade patrimonial, comprometendo não apenas a rastreabilidade dos ativos públicos, mas também a efetividade das ações de planejamento, fiscalização e tomada de decisões administrativas.

A ausência de uma política de gestão patrimonial compromete, inclusive, a elaboração dos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela Lei nº 4.320/64, inviabilizando a transparência e a prestação de contas à sociedade (Brasil, 1964).

Assim, torna-se imperiosa a institucionalização de rotinas e instrumentos normativos que orientem e fortaleçam a estrutura patrimonial das prefeituras municipais, como elemento indispensável à boa governança e ao controle interno.

4.3 ATIVIDADES DE CONTROLE

Gráfico 19 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Controle



Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o COSO, a adoção de ações preventivas no âmbito do controle interno é fundamental para antecipar, identificar e mitigar riscos que possam comprometer os objetivos institucionais.

Essas ações devem ser estruturadas por meio de um conjunto de práticas interdependentes — como atividades de controle, avaliação sistemática de riscos e monitoramento contínuo — que garantam não apenas a eficiência e a eficácia das operações, mas também a integridade das informações contábeis e o cumprimento da legislação aplicável.

Nesse contexto, a prevenção deixa de ser uma reação pontual para se tornar um processo integrado e permanente na rotina da gestão pública.

A análise dos dados coletados evidencia um cenário relativamente positivo no que tange à adoção de medidas preventivas nos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz.

Conforme demonstrado no gráfico 19, mais de 70% dos respondentes confirmam a existência de políticas e ações voltadas à detecção ou mitigação de riscos, o que sugere a presença de iniciativas

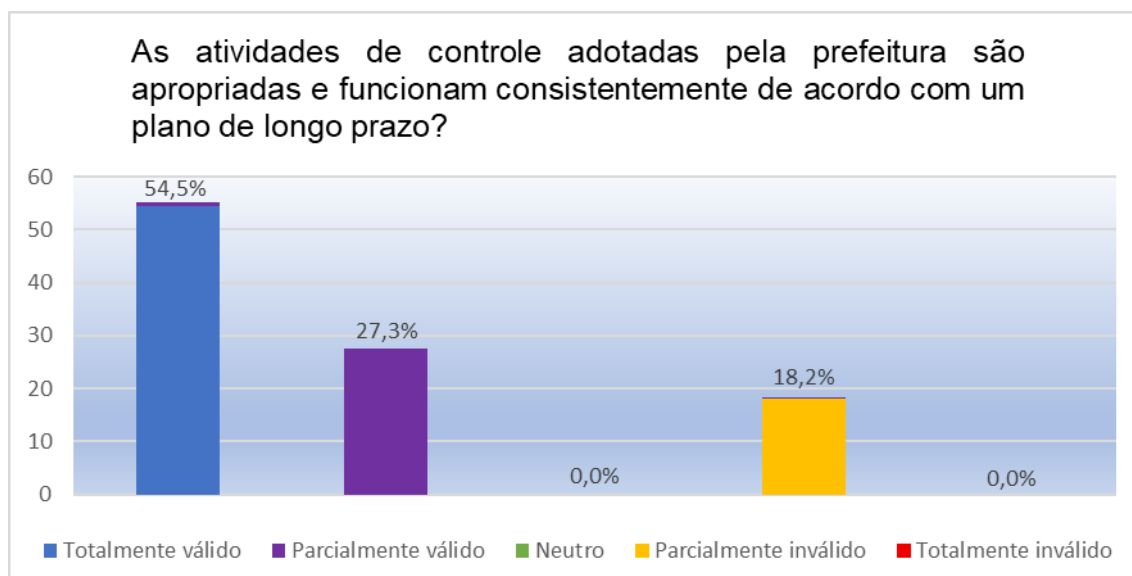
estruturadas que contribuem para o fortalecimento da governança pública e da cultura de controle.

Essa constatação indica que, embora ainda existam fragilidades a serem superadas em diversos componentes do sistema de controle interno, já se observa um avanço na compreensão e na aplicação de práticas voltadas à prevenção de riscos.

Esse resultado deve ser interpretado como um indicativo de maturidade em evolução, revelando que a gestão municipal começa a internalizar os princípios de prevenção e responsabilidade, fundamentais para a eficiência da administração pública e para a proteção do interesse coletivo.

Ainda assim, para consolidar tais práticas, é necessário avançar na formalização dos processos, capacitação contínua das equipes técnicas e institucionalização das políticas de gestão de riscos como parte integrante do planejamento estratégico das prefeituras.

Gráfico 20 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Controle



Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme estabelece o COSO I, as atividades de controle devem ser eficazes, sistematicamente implementadas e integradas a planos institucionais de médio e longo prazo. Essa diretriz busca assegurar que o controle interno não seja apenas reativo, mas que atue de forma proativa na mitigação de riscos e no suporte ao alcance dos objetivos estratégicos da organização pública.

As atividades de controle, nesse contexto, devem ser estruturadas com base em políticas e procedimentos que assegurem a conformidade, a eficiência operacional e a confiabilidade das informações gerenciais e contábeis.

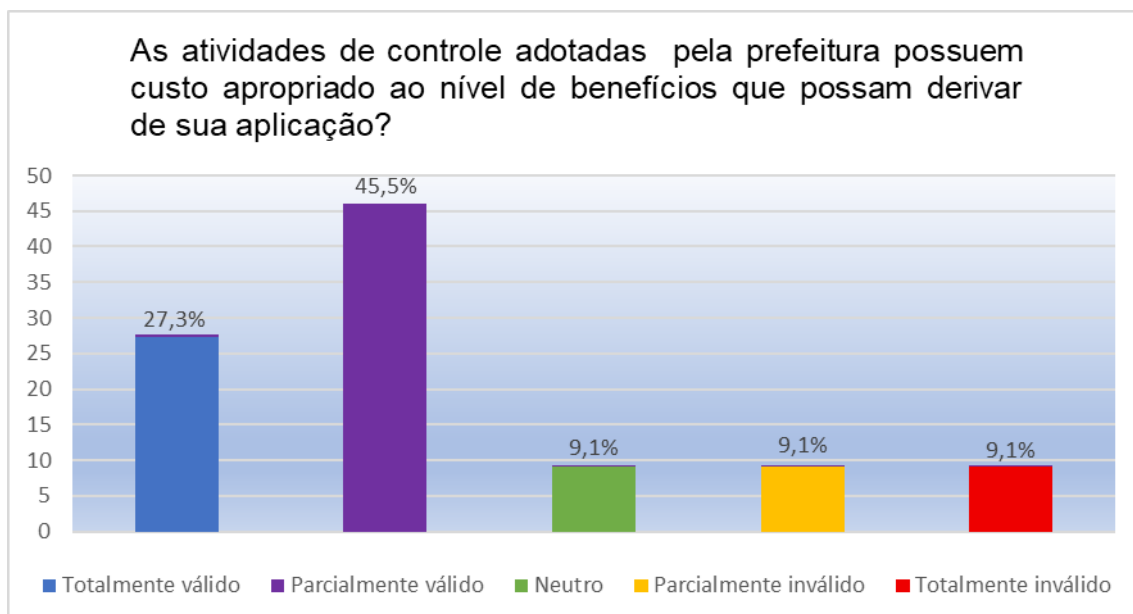
O resultado apresentado no gráfico 20 revela que 54,5% dos controles internos dos municípios pesquisados executam de forma plena as atividades de controle definidas pela gestão municipal. Esse dado demonstra uma adesão significativa às práticas recomendadas pelo framework, refletindo certo grau de institucionalização dos mecanismos de controle.

Por outro lado, 27,3% dos respondentes afirmam que tais atividades são parcialmente observadas, ainda que presentes na maioria das situações, o que sugere que, apesar dos avanços, ainda há lacunas operacionais e estruturais que precisam ser corrigidas para garantir a eficácia contínua do controle interno.

Portanto, os dados apontam para um cenário de implementação moderada das atividades de controle nos municípios pesquisados. Essa realidade exige a adoção de estratégias de aperfeiçoamento, como a revisão periódica dos processos, a capacitação técnica dos servidores e a integração efetiva das ações de controle com o planejamento estratégico e as metas institucionais.

Somente com a consolidação dessas práticas será possível fortalecer o papel do controle interno como ferramenta essencial de governança e integridade pública.

Gráfico 21 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Controle



Fonte: Dados da pesquisa.

O trabalho desenvolvido pelos órgãos de controle interno deve pautar-se pelos princípios da eficiência e da eficácia, conforme estabelecido pelas boas práticas de governança pública. Nesse sentido, é fundamental que os gestores públicos avaliem o custo de implementação e manutenção das atividades de controle em comparação com os benefícios potenciais gerados por essas ações.

Trata-se, portanto, de um equilíbrio entre o investimento necessário para o funcionamento adequado do controle interno e os ganhos em termos de transparência, mitigação de riscos, prevenção de irregularidades e melhoria na execução das políticas públicas.

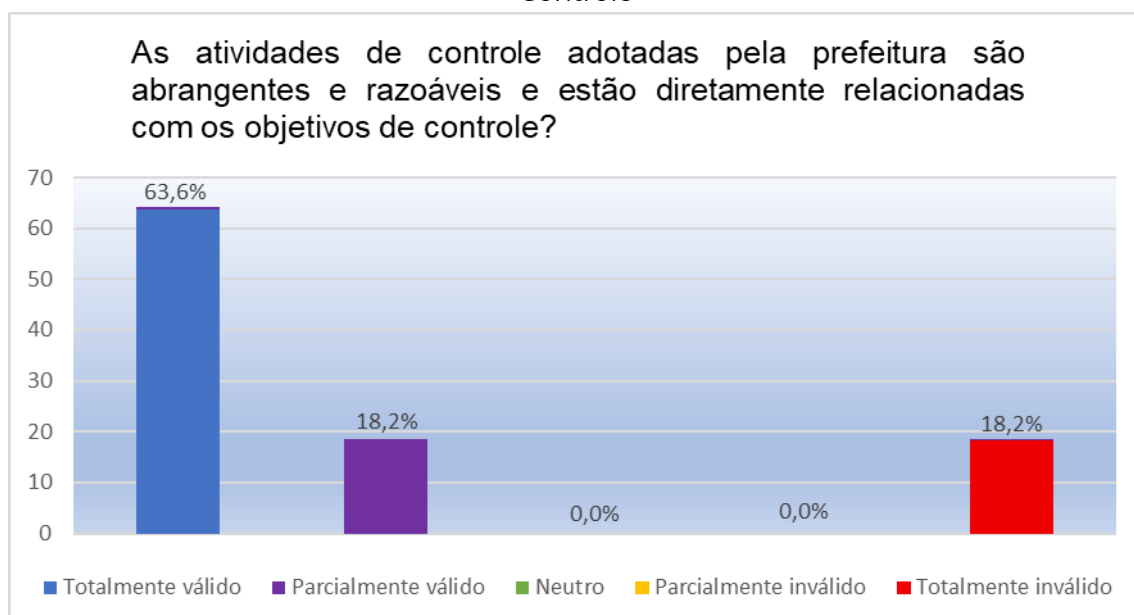
Os dados apresentados no gráfico 21 revelam que aproximadamente 70% dos municípios investigados possuem estrutura de controle interno com custos considerados apropriados às suas atividades. Desses, 45,5% indicaram que tal adequação ocorre de forma parcial, predominando em grande parte das ações, enquanto 27,3% afirmam que há atendimento integral aos critérios de custo-benefício.

Esses resultados evidenciam que a maioria dos municípios reconhece a importância de dimensionar corretamente os recursos destinados ao controle interno, ainda que haja variações no grau de conformidade.

Considerando esse cenário, reforça-se a necessidade de os entes municipais desenvolverem mecanismos de avaliação periódica da eficiência orçamentária e operacional de seus órgãos de controle, de modo que os investimentos realizados estejam alinhados com os resultados obtidos.

A mensuração dos benefícios gerados pelo controle interno, seja pela redução de desperdícios, melhoria da qualidade do gasto público ou prevenção de fraudes, é essencial para justificar e otimizar os recursos alocados, consolidando o papel estratégico do controle interno na governança municipal.

Gráfico 22 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Controle



Fonte: Dados da pesquisa.

As atividades de controle exercem papel essencial na estrutura de governança pública, consistindo em ações planejadas e procedimentos sistematizados com o propósito de mitigar os riscos identificados e assegurar o cumprimento dos objetivos organizacionais. A efetividade dessas atividades está diretamente relacionada à sua capacidade de estabelecer barreiras aos fatores de risco que possam comprometer a integridade, eficiência e legalidade da gestão.

Conforme os dados obtidos por meio do questionário aplicado aos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz, observa-se que 63,3% das atividades de controle implementadas pelas prefeituras estão diretamente alinhadas com os objetivos institucionais de controle, o que demonstra a preocupação desses entes com o

fortalecimento de suas estruturas internas de fiscalização e acompanhamento.

Esse percentual reflete um cenário em que a maioria das administrações locais compreende o controle interno não apenas como exigência normativa, mas como ferramenta estratégica de apoio à gestão e à tomada de decisões.

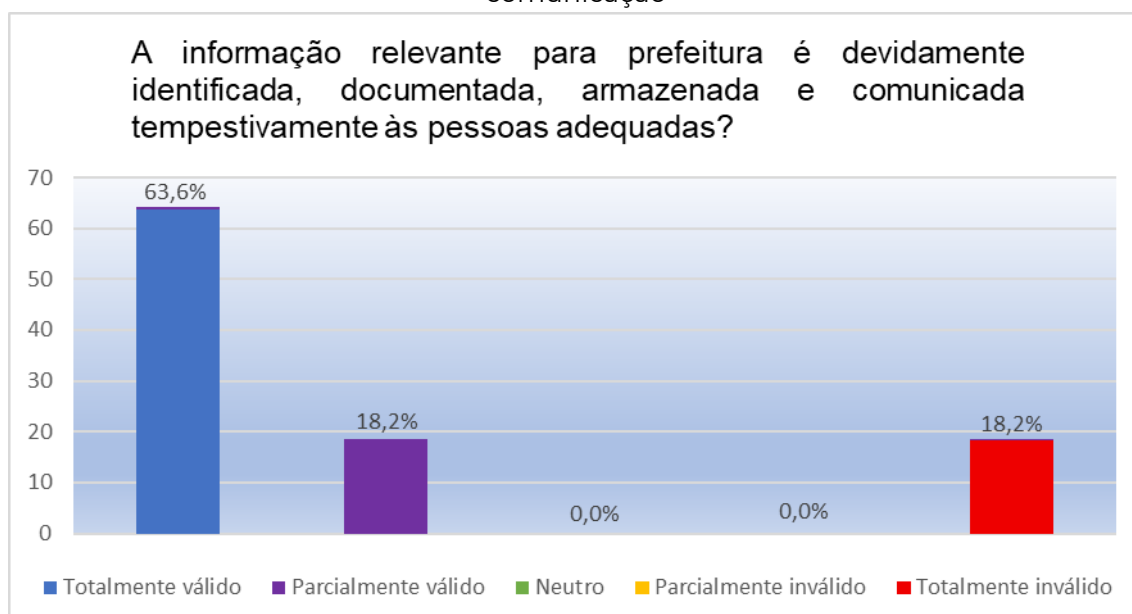
O gráfico 22 evidencia esse alinhamento entre as ações de controle e os objetivos administrativos, o que contribui para o aperfeiçoamento contínuo das práticas de gestão pública.

No entanto, os resultados também indicam a necessidade de reforçar esse alinhamento nos demais municípios, promovendo capacitações, aprimoramento de normativos internos e integração entre os setores responsáveis pelas atividades de planejamento, execução e controle, conforme preconiza o framework COSO I.

A busca pela institucionalização de controles voltados ao alcance de metas estratégicas deve ser contínua e baseada em evidências, contribuindo para uma administração mais eficiente, transparente e voltada ao interesse público.

4.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Gráfico 23 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação



Fonte: Dados da pesquisa.

A comunicação eficaz é um dos pilares do sistema de controle interno, especialmente no contexto da Administração Pública, em que a circulação tempestiva e precisa das informações impacta diretamente a qualidade das decisões e o cumprimento dos objetivos institucionais.

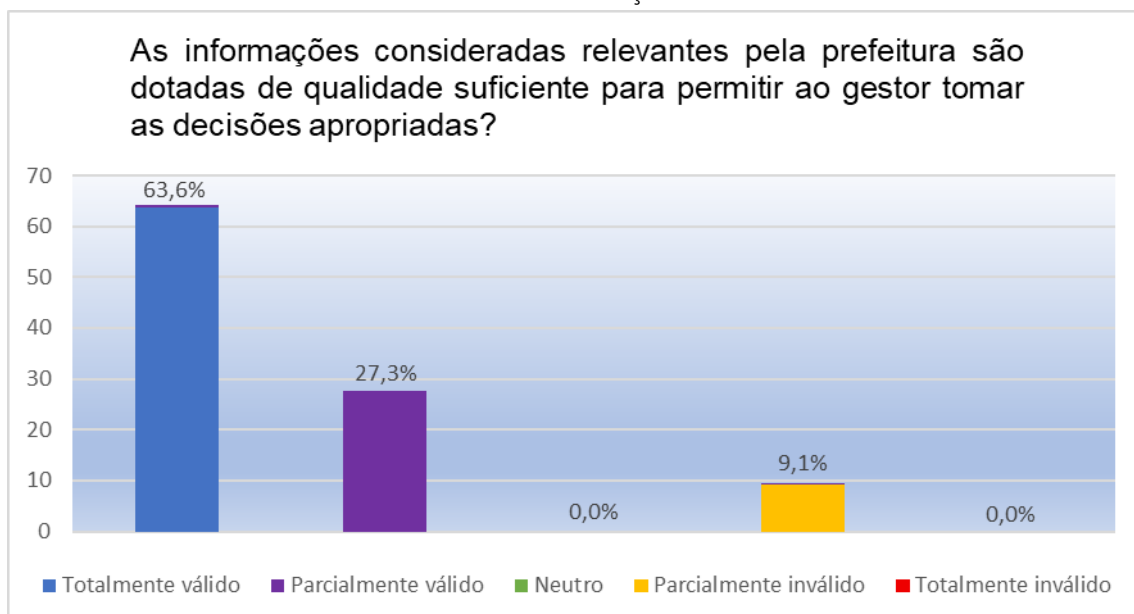
Trata-se de um componente estruturante previsto no framework COSO I, que destaca a importância de assegurar que informações relevantes sejam identificadas, documentadas e transmitidas às pessoas certas no momento oportuno.

No âmbito da pesquisa realizada com os municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz, os dados apresentados no gráfico 23 indicam que 63,6% dos respondentes reconhecem que esse processo de comunicação é devidamente observado. Tal resultado revela que a maioria dos controles internos investigados tem adotado práticas adequadas quanto à gestão da informação, promovendo um fluxo comunicacional que favorece a responsabilização, o acompanhamento das ações e a eficiência administrativa.

Esse cenário positivo, contudo, não elimina a necessidade de atenção contínua à estrutura e à qualidade da comunicação interna nos órgãos municipais. A efetividade do controle interno depende não apenas da coleta de dados, mas também da capacidade da organização em assegurar que tais informações sejam compreendidas, contextualizadas e utilizadas para subsidiar decisões estratégicas.

Logo, investir em mecanismos formais de comunicação, em treinamentos e na cultura organizacional voltada à transparência, é essencial para o aperfeiçoamento das práticas de controle e da governança pública.

Gráfico 24 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação



Fonte: Dados da pesquisa.

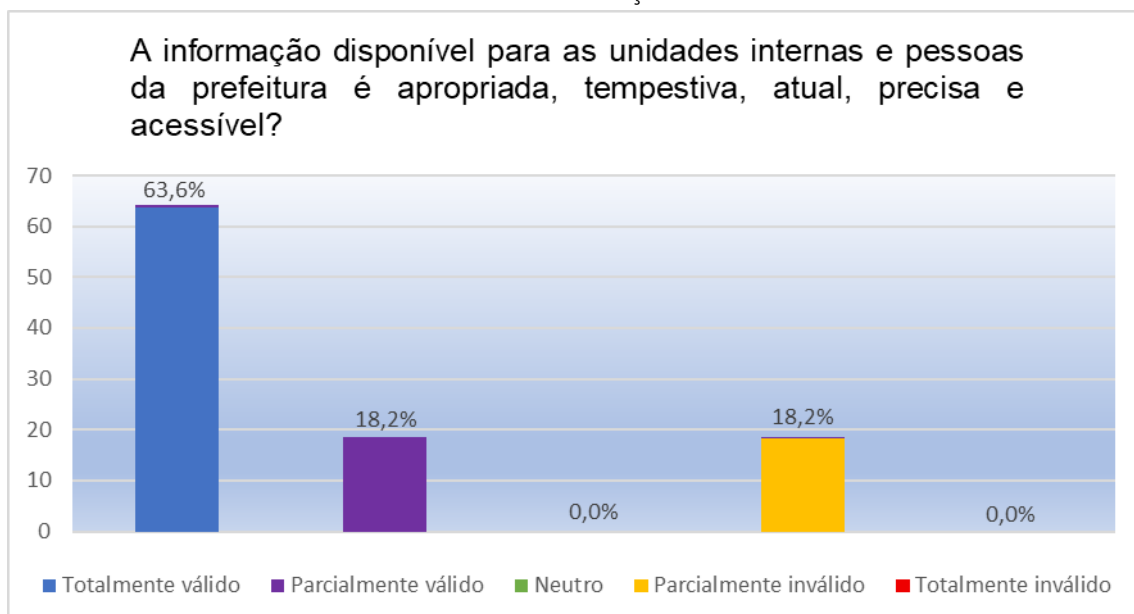
No contexto da pesquisa realizada com os controles internos de 11 prefeituras respondentes da Região Geográfica Imediata de Imperatriz, o gráfico 24 revela que 63,6% dos servidores responsáveis por esses órgãos afirmaram que as informações transmitidas ao gestor possuem qualidade e são recebidas em tempo hábil para subsidiar decisões apropriadas.

Este resultado sinaliza que, na maioria dos municípios pesquisados, há um fluxo informacional funcional, que favorece a atuação estratégica da alta administração.

Ainda que positivo, o dado também sugere a necessidade de aprimoramento contínuo nos sistemas de comunicação e informação, sobretudo para os demais municípios cuja avaliação ficou aquém desse padrão.

O alinhamento entre os setores, a adoção de ferramentas tecnológicas de gestão da informação e a capacitação dos servidores são medidas que podem reforçar a confiabilidade e a utilidade das informações compartilhadas, contribuindo para o fortalecimento da governança e da accountability no âmbito municipal.

Gráfico 25 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação



Fonte: Dados da pesquisa.

A comunicação eficaz e a qualidade das informações disponíveis constituem elementos fundamentais para o adequado funcionamento do controle interno e para a gestão eficiente dos riscos organizacionais, conforme estabelece o framework COSO I.

A qualidade da informação – entendida como a combinação de precisão, atualidade, relevância, acessibilidade e tempestividade – permite que os gestores públicos tomem decisões fundamentadas, mitigando incertezas e promovendo a eficiência administrativa.

No presente estudo, os dados obtidos por meio do questionário aplicado aos servidores responsáveis pelos controles internos dos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz demonstram que 63,6% dos respondentes reconhecem que as informações disponíveis na prefeitura atendem plenamente a esses requisitos de qualidade.

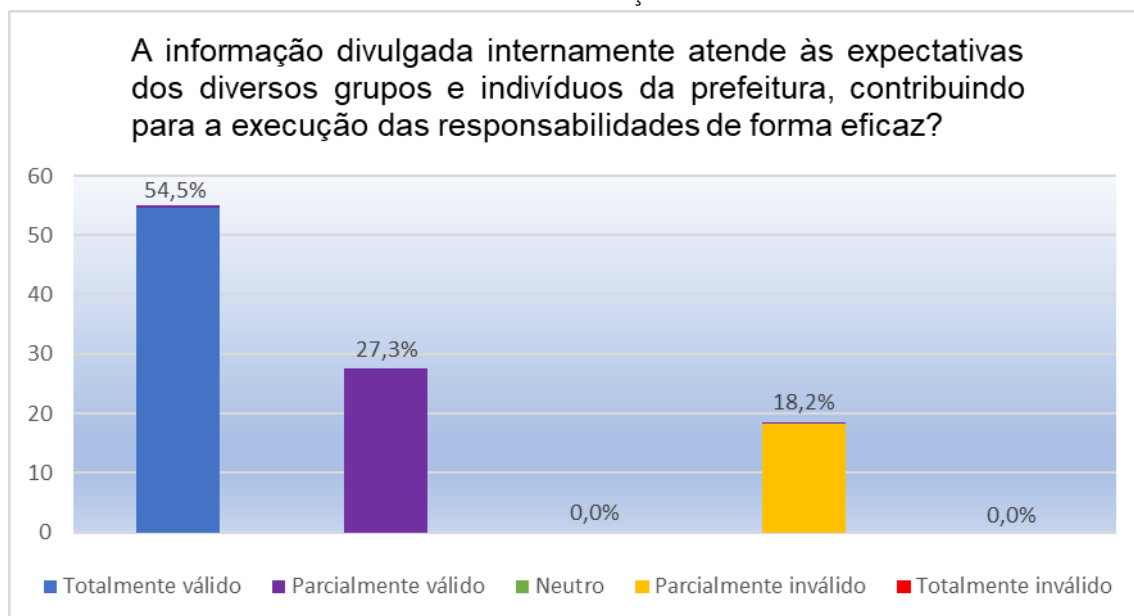
Além disso, 18,2% apontam que tais critérios são parcialmente observados, em sua maioria, conforme evidenciado no gráfico 25.

Esses resultados indicam que, embora a maioria dos municípios apresente um padrão satisfatório no que tange à comunicação e ao fluxo de informações, ainda há espaço para avanços. A consolidação de práticas sistematizadas de coleta, registro, análise e disseminação das

informações deve ser priorizada, de modo a garantir a consistência dos dados e a confiabilidade do processo decisório.

A implantação de sistemas integrados de gestão e a capacitação continuada dos servidores públicos são estratégias recomendadas para o aprimoramento contínuo desse componente essencial do controle interno.

Gráfico 26 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação



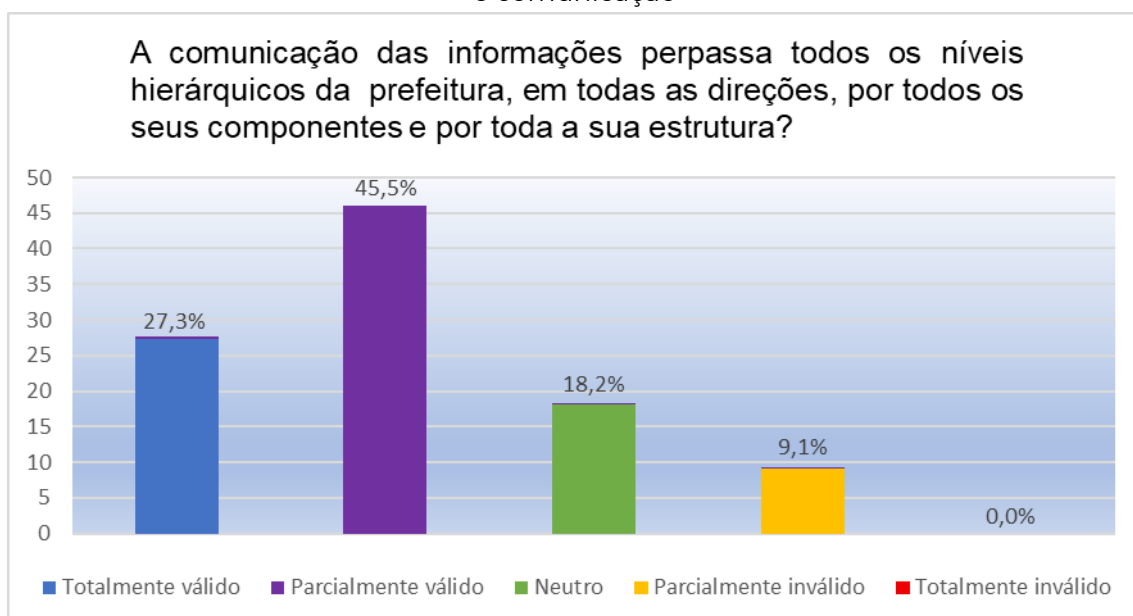
Fonte: Dados da pesquisa.

A análise dos dados obtidos evidencia que a divulgação interna das informações, elemento central para a efetividade do controle interno, tem sido considerada satisfatória pela maioria dos municípios pesquisados. Conforme aponta o gráfico 26, 54,5% dos respondentes afirmam que as informações compartilhadas dentro da estrutura organizacional da prefeitura atendem às expectativas dos diferentes grupos funcionais, proporcionando as condições necessárias para o exercício adequado de suas atribuições.

Esse resultado revela um esforço institucional voltado à melhoria da comunicação interna e à disseminação de dados relevantes entre os setores, o que contribui diretamente para a coordenação das atividades administrativas, a transparência das ações e a efetividade na tomada de decisões. A difusão oportuna e adequada das informações é, portanto, um fator que fortalece a governança e a capacidade de resposta da gestão pública.

Contudo, o percentual restante evidencia que ainda existem lacunas a serem enfrentadas. Para aprimorar esse aspecto, recomenda-se a adoção de canais formais e sistemáticos de comunicação, bem como a definição clara dos fluxos de informação entre os departamentos. Tais medidas poderão garantir que os dados cheguem com a qualidade e a tempestividade exigidas para que todos os setores da prefeitura cumpram suas responsabilidades de maneira eficiente e coordenada.

Gráfico 27 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Informação e comunicação



Fonte: Dados da pesquisa.

A diretriz estabelecida pelo COSO I reforça que a comunicação de informações relevantes deve ser difundida de maneira vertical e horizontal em toda a estrutura organizacional, permitindo que todos os níveis da Administração Pública estejam devidamente informados e alinhados aos objetivos institucionais.

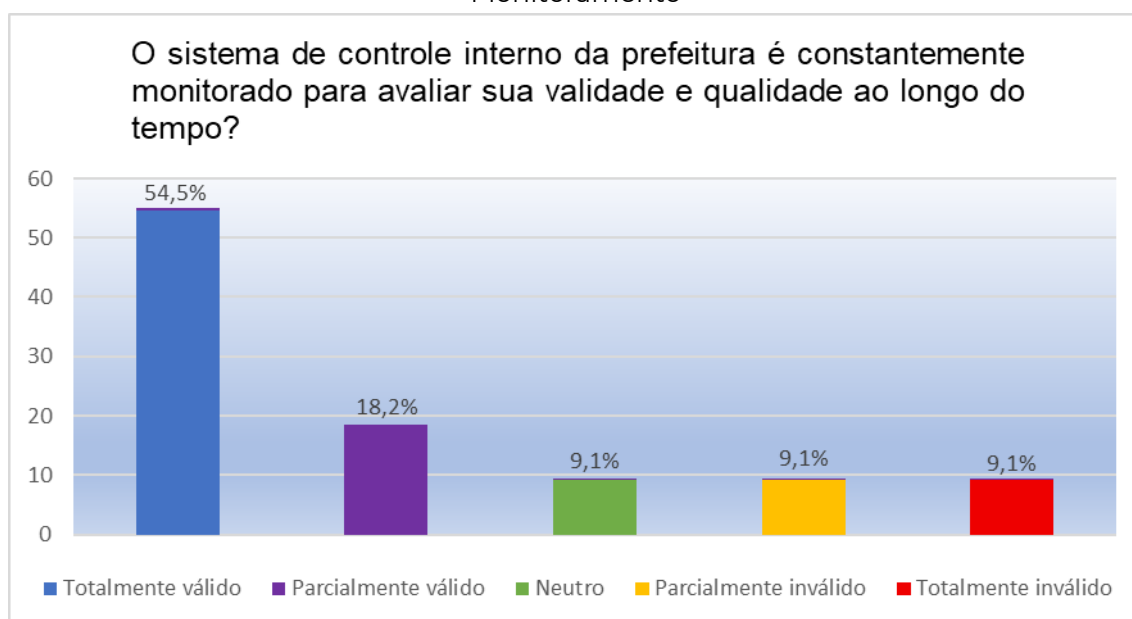
Conforme demonstra o gráfico 27, 45,5% dos municípios pesquisados afirmaram que o processo de comunicação é atendido parcialmente em sua maioria, o que indica que, embora existam esforços nesse sentido, ainda há obstáculos que limitam a plena circulação das informações relevantes.

Por outro lado, 27,3% dos respondentes afirmaram que esse procedimento é integralmente observado, refletindo boas práticas de comunicação institucional.

Esse cenário revela que, embora uma parcela dos municípios esteja avançando na consolidação de canais eficazes de comunicação, ainda é necessário investir em políticas e ferramentas que garantam a disseminação contínua, clara e acessível das informações, especialmente para os níveis operacionais e estratégicos da gestão.

4.5 ATIVIDADES DE MONITORAMENTO

Gráfico 28 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Monitoramento



Fonte: Dados da pesquisa.

A pesquisa aplicada aos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz evidenciou que 54,5% dos órgãos de controle interno realizam avaliações sobre a validade e qualidade de seus processos, o que representa uma prática salutar para a boa governança e para o aprimoramento das funções administrativas.

Essa avaliação sistemática contribui para a geração de informações confiáveis e para a mitigação de riscos, além de fomentar a accountability na gestão pública.

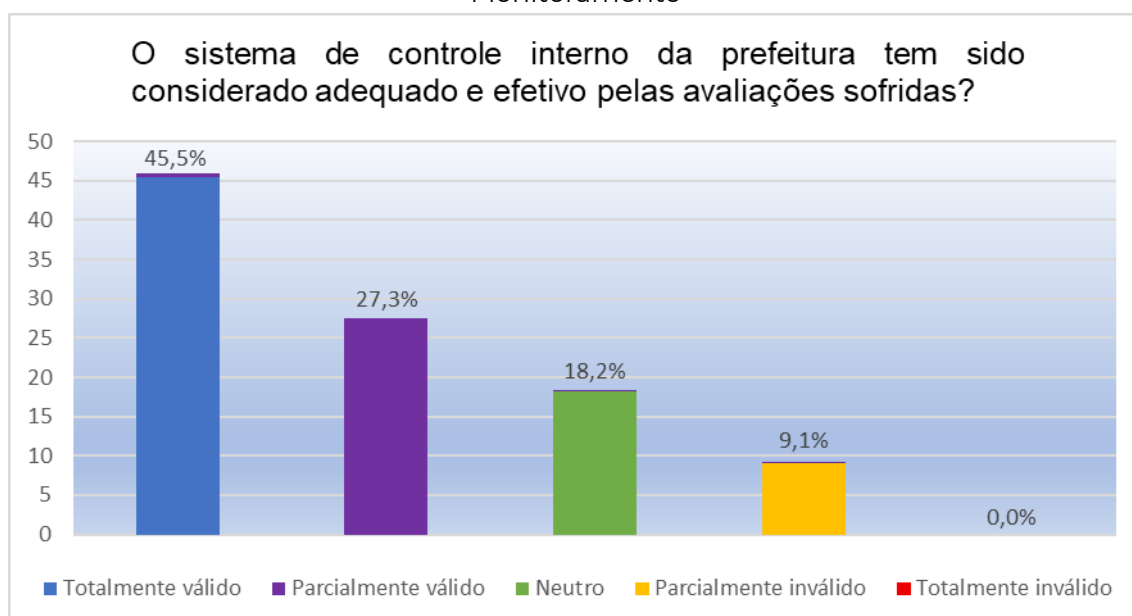
Em contrapartida, 9,1% dos municípios declararam não realizar qualquer forma de avaliação da qualidade e validade do controle interno, o que revela uma fragilidade preocupante no processo de governança.

Outros 9,1% informaram que realizam essas avaliações apenas de forma parcial e limitada, enquanto 9,1% preferiram adotar uma postura neutra, sem emitir juízo sobre a efetividade do monitoramento.

Esses dados reforçam a necessidade de fortalecimento dos mecanismos de avaliação e monitoramento dos controles internos, especialmente em municípios onde essas práticas ainda não estão consolidadas.

A ausência de avaliações regulares pode comprometer a capacidade do ente público de alcançar seus objetivos institucionais e de responder adequadamente aos riscos que impactam sua atuação.

Gráfico 29 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Monitoramento



Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação à percepção sobre os resultados obtidos pelas avaliações realizadas nos órgãos de controle interno dos municípios pesquisados, a pesquisa revela que 45,5% dos servidores responsáveis consideram que seus controles internos são bem avaliados, sendo reconhecidos como adequados e efetivos no desempenho de suas funções institucionais.

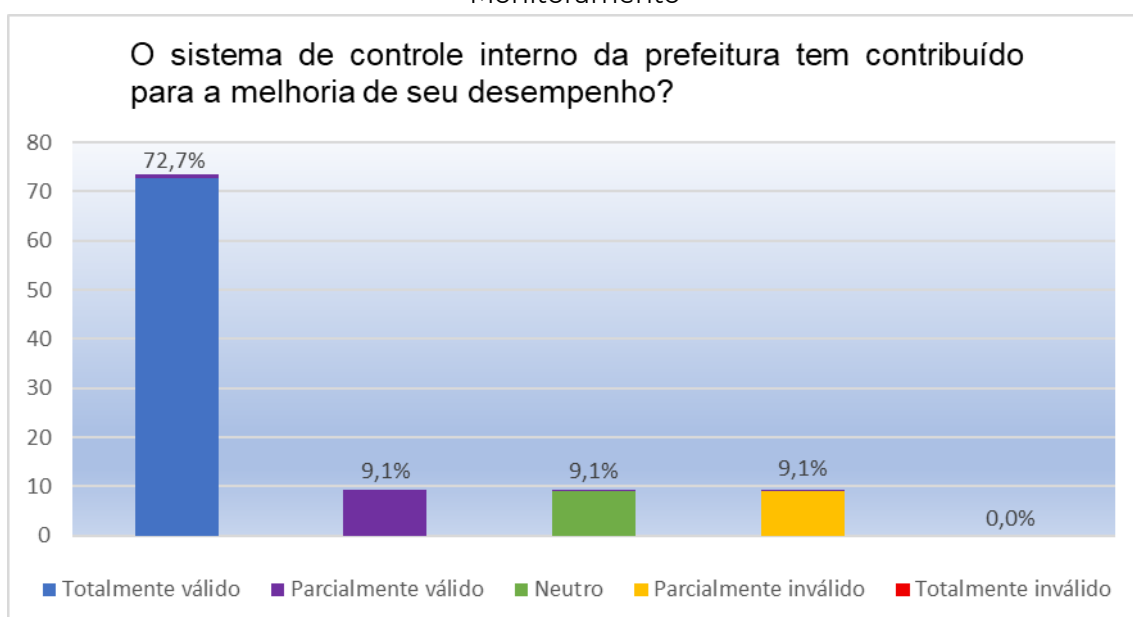
Essa avaliação positiva indica que, nesses casos, os mecanismos de controle estão contribuindo para a melhoria da gestão pública e para o cumprimento dos objetivos administrativos.

Por outro lado, 27,3% dos respondentes afirmaram que os sistemas de controle interno são apenas parcialmente adequados e efetivos, indicando que, embora existam práticas e procedimentos estabelecidos, ainda há limitações que comprometem a plena eficiência dessas estruturas.

Esse dado sinaliza a necessidade de investimentos contínuos em capacitação, estruturação e autonomia dos órgãos de controle, a fim de que sua atuação seja mais robusta e estratégica.

A análise dos resultados apresentados no gráfico 29 reforça a importância de promover uma cultura de avaliação contínua e de valorização do controle interno como ferramenta essencial para a transparência, eficiência e responsabilidade na gestão pública municipal.

Gráfico 30 – Resultado do questionário aplicado componente do COSO Atividade de Monitoramento



Fonte: Dados da pesquisa.

O sistema de controle interno constitui um instrumento fundamental para a governança pública, pois vai além da verificação da legalidade dos atos administrativos, atuando também no monitoramento contínuo de resultados e no apoio à tomada de decisões por parte da alta administração.

Sua implementação eficaz permite à gestão pública entregar serviços de maior qualidade à população, bem como estabelecer mecanismos de prevenção e correção de irregularidades, protegendo

o patrimônio público e assegurando a observância dos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência e publicidade.

Nesse sentido, os dados apresentados no gráfico 30 evidenciam que 72,7% dos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz reconhecem o controle interno como uma ferramenta essencial para a gestão organizacional.

Esse reconhecimento se reflete no entendimento de que o controle interno contribui diretamente para a melhoria do desempenho municipal, por meio da otimização de processos, da garantia de conformidade com normas e regulamentos, e do fomento à eficiência e à eficácia na execução das políticas públicas.

Essa percepção demonstra a valorização crescente do controle interno como um pilar estruturante da boa administração pública.

A análise dos dados coletados junto aos órgãos de controle interno dos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz permite uma compreensão abrangente sobre o nível de maturidade desses sistemas e os desafios enfrentados para o seu aperfeiçoamento.

As informações revelam avanços importantes em determinados componentes da estrutura proposta pelo COSO I, especialmente no que tange à valorização institucional do controle interno e à percepção de sua relevância para a gestão pública.

No entanto, também evidenciam fragilidades persistentes, como a ausência de códigos de ética, a baixa participação dos servidores na formulação de procedimentos, a insuficiência na identificação e mensuração de riscos, além da incipiente cultura de avaliação contínua das atividades de controle.

Essas limitações comprometem a capacidade dos municípios de alcançar maior eficiência, transparência e responsabilidade administrativa. A estrutura de controle interno, quando consolidada de forma sistêmica e integrada, não apenas assegura a legalidade dos atos, mas também contribui diretamente para a melhoria dos resultados institucionais, o que demanda investimentos em capacitação, institucionalização de práticas e cultura organizacional voltada à governança.

Diante desse cenário, cabe refletir sobre a urgência de ações voltadas ao fortalecimento dos controles internos municipais, reconhecendo-os como instrumentos estratégicos de planejamento, monitoramento e correção na gestão pública.

A partir dessa avaliação, seguem-se as considerações finais deste trabalho, nas quais serão retomados os principais achados da pesquisa e apresentadas proposições para o aprimoramento da atuação dos órgãos de controle interno na esfera municipal.



5

5

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema de controle interno constitui um elemento essencial para o êxito da gestão pública, na medida em que proporciona maior transparência, confiabilidade e suporte à tomada de decisões. Conforme enfatizado por Gonçalves *et al.* (2019), a atividade de controle na administração pública está diretamente vinculada à eficiência na gestão dos recursos públicos, ao fortalecer a integridade das informações e a segurança institucional.

Este estudo teve como objetivo principal avaliar o nível de maturidade dos controles internos dos municípios que compõem a Região Geográfica Imediata de Imperatriz, com base na estrutura conceitual proposta pelo COSO I. A partir dessa avaliação, buscou-se identificar fragilidades e propor melhorias no contexto da governança pública municipal.

A principal contribuição acadêmica da pesquisa foi a formulação e aplicação de um modelo de avaliação da maturidade, fundamentado no referencial do COSO I, o qual pode ser replicado em outras organizações públicas interessadas em diagnosticar e aprimorar seus sistemas de controle.

Os resultados obtidos demonstram que, dos 11 municípios pesquisados, apenas um obteve pontuação superior a 90,1% do total possível (150 pontos), sendo classificado como de nível avançado, com práticas de controle plenamente integradas, avaliadas e gerenciadas.

Sete municípios alcançaram pontuação entre 70,1% e 90%, posicionando-se no nível aprimorado, com princípios adotados, supervisionados e regularmente ajustados, embora ainda não plenamente gerenciados. Dois municípios obtiveram pontuação entre 40,1% e 70%, sendo considerados em estágio intermediário, com práticas documentadas e treinamento implementado, mas sem avaliações regulares.

Por fim, um município foi classificado como básico, com pontuação entre 20,1% e 40%, caracterizando-se por práticas informais e ausência de capacitação específica.

Ao considerar os cinco componentes do COSO (2013) — Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação, e Atividades de Monitoramento — observou-se que a Avaliação de Riscos apresentou o desempenho mais insatisfatório, com média de apenas 19,5%. Em contrapartida, o componente Atividades de Monitoramento obteve a melhor avaliação média, com 57,5%, indicando maior atenção dos municípios à supervisão e revisão de processos.

O componente de monitoramento contínuo tem papel fundamental na correção tempestiva de deficiências dos controles internos e contribui diretamente para a melhoria da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão pública.

Por outro lado, a baixa maturidade da Avaliação de Riscos sinaliza a necessidade urgente de maior atenção por parte dos gestores municipais, uma vez que esse processo deve ser dinâmico, contínuo e integrado às decisões estratégicas.

A média geral de maturidade apurada entre os municípios foi de 76,54%, o que os posiciona no nível aprimorado, conforme a classificação adotada pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Tal resultado é positivo, pois indica a adoção de princípios relevantes de controle interno, com práticas supervisionadas e passíveis de melhoria contínua.

A pesquisa revelou, ainda, que apenas 18,2% dos municípios dispõem de instrumentos normativos que regulamentam a conduta ética dos servidores, e que 36,4% adotam procedimentos padronizados e instruções operacionais. A segregação de funções, fundamental para a prevenção de fraudes e erros, foi observada em 54,5% dos municípios, o que representa um dado encorajador, embora ainda aquém do ideal.

A principal limitação da pesquisa foi a dificuldade de obtenção de respostas aos questionários, uma vez que os responsáveis pelos órgãos de controle frequentemente enfrentam sobrecarga de trabalho. Ainda assim, os dados obtidos permitiram traçar um panorama consistente do estágio atual dos controles internos na região.

O Tribunal de Contas da União tem estimulado a avaliação dos controles internos utilizando o modelo COSO, porém, à autoavaliação por meio da metodologia do COSO traz a natureza subjetiva do agente que está sendo autoavaliado, assim existe a possibilidade de vieses, da

falta de independência funcional dos envolvidos o que pode levar a um processo superficial, não sendo uma avaliação verdadeiramente independente e eficaz para o controle interno, principalmente quando utilizada uma única forma de avaliação.

A autoavaliação de controles permite que o gestor identifique prováveis falhas em seus processos internos, minimizando riscos e aumentando a probabilidade de atingir os objetivos traçados pela administração. Para isso, é necessário que os servidores públicos responsáveis pelo controle interno tenham independência funcional para realizar as suas funções, garantindo a imparcialidade e a qualidade técnica, além de uma fiscalização efetiva da própria administração pública.

Cabe salientar que o modelo proposto não pretende oferecer uma mensuração absoluta da capacidade institucional, mas sim um diagnóstico útil para orientar ações de aprimoramento.

O estudo reforça que a temática da maturidade dos controles internos ainda é pouco explorada no campo da governança pública, apesar de sua importância estratégica. Muitos municípios ainda carecem de estruturas formais de controle interno, o que evidencia a urgência de políticas públicas voltadas ao fortalecimento desses órgãos.

Além disso, a pesquisa confirmou a estreita relação entre controle interno e governança, ao passo que ambos compartilham valores como transparência, integridade, responsabilidade, equidade e ética. O controle interno, como instrumento da boa governança, assegura que as ações dos gestores estejam alinhadas aos objetivos institucionais e ao interesse público.

Este estudo aborda um desafio recorrente na administração pública: a conciliação entre a padronização dos processos e a flexibilidade necessária à adaptação frente às mudanças e demandas locais. A compreensão desse dilema amplia o escopo da governança, ao evidenciar a importância de estruturas resilientes e adaptáveis.

Conclui-se que os achados desta pesquisa são relevantes não apenas para os gestores públicos e órgãos de controle, mas também para a comunidade acadêmica e instituições de controle externo, como os Tribunais de Contas. Sugere-se que, com base neste diagnóstico, os municípios adotem práticas alinhadas ao modelo COSO e promovam

reavaliações periódicas, seja por meio de auditorias independentes, do controle externo ou por pesquisas futuras.

A replicação deste estudo por novos pesquisadores ou instituições como o TCE/MA pode contribuir para mensurar avanços concretos na maturidade dos sistemas de controle interno e fomentar uma cultura de melhoria contínua na administração pública municipal.



REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Internal control**: elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant. Special Report, Committee on Auditing Procedure. New York: AICPA, 1949.

ARAÚJO, D. J. C. et al. Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 12, n. 2, p. 39-58, abr./jun., 2016.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BALBE, R. S. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BARROS, A. C. **O Controle Social no Brasil**. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, Fundação Demócrito Rocha, 2017. Disponível em: https://www.tce.ce.gov.br/downloads/Controle_Cidadao/fasciculo_6_novo.pdf. Acesso em: 5 nov. 2025.

BECKER, J.; KNACKSTEDT, R.; PÖPPELBUß, J. Developing Maturity Models for IT Management. A Procedure Model and its Application. **Business & Information Systems Engineering**, [s.l.], v. 1, n. 3, p. 213-222, 2009. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s12599-009-0044-5>. Acesso em: 5 nov. 2025.

BLUMEN, A. **Controle interno como suporte estratégico de governança no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

BOTELHO, M. M. **Manual de controle interno**: teoria & prática. 7ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2011. 210 p.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 nov. 2025.

BRASIL. Controladoria Geral da União; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília: CGU; MPOG, 2016. Disponível em:

https://wiki.cgu.gov.br/index.php/Instru%C3%A7%C3%A3o_Normativa_Conjunta_MP-CGU_n%C2%BA_01,_de_10_de_maio_de_2016. Acesso em: 5 nov. 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. **Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social**. Brasília, DF: CGU, 2010. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/controle-social/arquivos/controlesocial.pdf>. Acesso em: 04 nov. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm. Acesso em: 04 nov. 2025.

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; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 6 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Dispõe sobre normas gerais de licitação e contratação para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em: 6 nov. 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 5 nov. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes,

princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2001.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.074, de 20 de maio de 2009**. (Plenário). Programa de levantamento: estruturas de governança dos órgãos e unidades de controle interno dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Brasília, DF: TCU, 2009. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/doc/acordao-completo/1074/2009/Plenário>. Acesso em: 5 nov. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 568/2014 - Plenário**. Visa avaliar o nível de maturidade dos controles internos existentes nos municípios do Estado de Roraima. Brasília, DF: TCU, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria TCU nº 277, de 7 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2010, nos termos do art. 4º, § 3º da DN TCU nº 107/2010. Brasília, DF: TCU, 2010. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma/aux%25C3%25ADli o%2520emergencial/%2520/score%2520desc/11>. Acesso em: 04 nov. 2025.

BRUIN, T. *et al.* Understanding the main phases of developing a maturity assessment model. *In*: AUSTRALASIAN CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS. 16. **Anais** [...]. Sydney. 29 Nov. – 2 Dec. Sydney, 2005.

BUGARIN, B. J. Controle das finanças públicas: uma visão geral. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n. 59, p. 11-24, 1994.

CAPOVILLA, R. A. **Análise das estruturas de controle interno de organizações governamentais por meio de modelo de maturidade**. 2016. 249 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade de Brasília; Universidade Federal da Paraíba; Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN). Brasília, DF, 2016. Disponível em: http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest_dissert_313.pdf. Acesso em: 5 nov. 2025.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de direito administrativo**. 28. ed. rev., ampl. atual. São Paulo: Atlas, 2015.

CARVALHO NETO, A. A.; PAPARIELLO, B. M. **Curso de avaliação de controles internos**. 2. ed. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012. 43 p.

CASELL, C.; SYMON, G. **Qualitative methods in organizational research**: a practical guide. London: SAGE Publications Ltd., 1994.

CASTRO, R. P. A. **Ensaio avançado de Controle Interno**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. 3. ed. Belo Horizonte. Fórum, 2014.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul; Associação dos membros dos Tribunais de Contas, n. 4. ed. revista e atualizada, ago. 2007. Disponível em: https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF. Acesso em: 5 nov. 2025.

CHALMERS, K.; HAY, D.; KHLIF, H. Internal control in accounting research: a review. **Journal of Accounting Literature**, [s.l.], v. 42, n. 1, p. 80-103, 2018.

CHEN, J. *et al.* Internal control and stock price crash risk: evidence from China. **European Accounting Review, Taylor & Francis Journals**, [s.l.], v. 30, n. 4, p. 125–152, Jan. 2015.

CHIAVENATO, I. **Administração geral e pública**. 3. ed. Barueri: Manole, 2012.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control**: Integrated Framework. Jersey City, American Institute of Certified Public Accountants: COSO, 1992.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control**: Integrated Framework. Jersey City, American Institute of Certified Public Accountants: COSO, 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise Risk Management**: Integrated Framework. Jersey City, American Institute of Certified Public Accountants: COSO, 2004.

COY, D.; DIXON, K. The public accountability index: crafting a parametric disclosure index for annual reports. **The British Accounting Review**, [s.l.], v. 36, n. 1, p. 79-106, 2004.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CRESSEY, D. R. **Other people's money**: a study in the social psychology of embezzlement. Glencoe, Illinois: Patterson Smith, 1973.

CURTIS, B.; HEFLEY, W. E.; MILLER, S. **Overview of the people capability maturity model**. Pittsburgh, Pennsylvania: Software Engineering Institute; Carnegie-Mellon University 1995.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

DIAS, S. V. S. **Manual de controles internos**: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, DF, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2010.

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, DF, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009.

FILGUEIRAS, F. Além da transparência: accountability e política da publicidade. **Lua Nova**, São Paulo, n. 84, p. 65-94, 2011.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, P. C. C. **Geografia e modernidade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2000.

GONÇALVES, F. O. *et al.* Controle interno na administração pública: uma análise na Prefeitura Municipal de Martins Soares (MG). SEMINÁRIO CIENTÍFICO DA UNIFACIG. 4. **Anais** [...], 8-9 nov. 2019. Disponível em: <https://pensaracademico.unifacig.edu.br/index.php/semiarociocientifico/article/view/955/842>. Acesso em: 6 nov. 2025.

GUERRA, E. M. **Controle Externo da Administração Pública**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

HADDAD, P. R. **Economia regional**: teoria e métodos de análise. 2. ed. São Paulo: Blucher, 2019.

HARMON, P. Evaluating an organization's business process maturity. **Business Process Trends**, [s.l.], v. 2, n. 3, p. 1-11, 2004.

HAY, D. Internal control: how it evolved in four English: speaking countries. **Accounting Historians Journal**, [s.l.], v. 20, n. 1, 1993.

IBGE. **Censo Demográfico 2022**: Resultados Preliminares – População dos Municípios. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://censo2022.ibge.gov.br/>. Acesso em: 6 nov. 2025.

IBGE. **Cidades e Estados**: Imperatriz, MA. Rio de Janeiro: IBGE, 2020a. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ma/imperatriz>. Acesso em: 6 nov. 2025.

IBGE. **Divisão regional do Brasil em regiões geográficas imediatas e regiões geográficas intermediárias**. Rio de Janeiro: IBGE, 2017.

IBGE. **Regiões de Influência das Cidades 2007**. Rio de Janeiro: IBGE, 2008.

IBGE. **Regiões de Influência das Cidades 2018**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020b.

INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. Intosai GOV 9100, 2004.

IVERSEN, J.; NIELSEN, P. A.; NORBJERG, J. Situated assessment of problems in software development. **ACM SIGMIS Database**, [s.l.], v. 30, n. 2, p. 66-81, 1999.

JENSEN, M. C. The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems. **The Journal of Finance**, [s.l.], p. 831-880, July, 1993.

JOHNSTONE, K. M.; GRAMLING, A. A.; RITTENBERG, L. E. **Auditing**: a risk-based approach to conducting a quality audit. 9ª ed. Boston: Cengage Learning, 2012. 874 p.

KEWO, C. L. The influence of internal control implementation and managerial performance on financial accountability local government in Indonesia. International **Journal of Economics and Financial Issues**, [s.l.], v. 7, n. 1, p. 293-297, 2017.

KING, J. L.; KRAEMER, K. L. Evolution and organizational information systems: an assessment of nolan's stage model. **Communications of the ACM**, [s.l.], v. 27, n. 5, p. 466-475, 1984.

MAIER, A. M.; MOULTRIE, J.; CLARKSON, P. J. Assessing organizational capabilities: reviewing and guiding the development of maturity grids. **IEEE Transactions on Engineering Management**, [s.l.], v. 59, n. 1, p. 138-159, Mar. 2012.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 42ª Ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MEIRELLES, H. L. *et al.* **Direito administrativo brasileiro**. 43. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

METTLER, T.; ROHNER, P. Situational maturity models as instrumental artifacts for organizational design. *In*: INTERNATIONAL CONFERENCE ON DESIGN SCIENCE RESEARCH IN INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGY. 4th. **Proceedings** [...]. ACM, 2009.

MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2010.

MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**. 2. ed. rev., atual e aum. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**. 3. ed. Ver. Atual e aum. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

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

PAIVA, J. **Controle interno como ferramenta de accountability**. Curitiba: Appris, 2015.

PEDERNEIRAS, M. M. M. *et al.* Marcos regulatórios do controle interno: um estudo na ambientação com o controle externo e o controle social no Brasil. **Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, São Leopoldo, v. 15, n. 1, p. 2-17, 2018.

PEREIRA, A. N. Controles internos empresariais e gestão: visões e importância: uma abordagem exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**, [s.l.], v. 15, n. 3, p. 27-44, dez. 2004.

PETROVITS, C.; SHAKESPEARE, C.; SHIH, A. The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations. **The Accounting Review**, [s.l.], v. 86, n. 1, p. 325-357, 2011.

PÖPPELBUß, J.; RÖGLINGER, M. What makes a useful maturity model? a framework of general design principles for maturity models and its demonstration in business process management. In: EUROPEAN CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS. Helsinki, Finland. **Anais** [...]. Helsinki, June 2011.

PRADO, D. **Maturidade em gerenciamento de projetos**. Brasília: Falconi, 2016.

PRADO, D. S. do. **Maturidade em gerenciamento de projetos**. Nova Lima: INDG Tecnologia e serviços Ltda. 2ª ed. 2010.

RAMIS, D. D. Controle da administração pública: conceito, classificações. **Revista Âmbito Jurídico**, [s.l.], v. XVI, n. 108, jan. 2013.

RESKE FILHO, A. R.; JACQUES, E. DE A.; MARIAN, P. D. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, [s.l.], v. 2, n. 1, p. 118, 2005. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/6505/3953>. Acesso em: 5 nov.2025.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

ROCHA, A. C. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 4, p. 901-926, jul./ago. 2013.

ROCHA, A. C. O processo orçamentário brasileiro como instrumento de accountability. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓSGRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO - ENAPG, 3, Salvador. 2008. **Anais** [...], Salvador, ANPAD, 2008.

SANTOS, F. B.; SOUZA, K. R. **Como gerenciar riscos na administração pública**: estudo prático em licitações. Curitiba: Editora Negócios Públicos, 2017.

SANTOS, M. J. A. dos. **Evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da**

Marinha. 2014. 97 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: https://www.bdt.d.uerj.br:8443/bitstream/1/8153/1/dissertacao_Marcos_Jose_Araujo_dos_Santos.pdf. Acesso em: 5 nov. 2025.

SCOTT, J. E. Mobility, business process management, software sourcing, and maturity model trends: propositions for the IS organization of the future. **Information Systems Management**, [s.l.], v. 24, n. 2, p. 139-145, 2007.

SILVA, E. F. da. **Controladoria na Administração Pública**: manual prático para implantação. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, M. G. da. **Controle Interno**. Rio de Janeiro: Ed. Abril, 2011.

SILVEIRA, V. N. S. Modelos multiestágios de maturidade: um breve relato de sua história, sua difusão e sua aplicação na gestão de pessoas por meio do People Capability Maturity Model (P-CMM). **Revista de Administração Contemporânea**, [s.l.], v. 13, n.2, p. 228, 2009. Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/rac/a/NB9wwBmsfNQdVrkHdnzBqwxw/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 5 nov. 2025.

SOUZA, M. A. A. de. Território, território usado e região: categorias de análise da realidade nacional. In: SOUZA, M. A. A. de (org.). **Território brasileiro**: usos e abusos. Campinas: Territorial, 2005. p. 15-43.

SOUZA, C. O. **O Controle Interno na gestão pública municipal: estudo de caso na Prefeitura de Itaporanga – PB**. 2011. (Especialização em Gestão Pública) – Departamento de Economia, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2011.

SOUZA, J. B. **Controle interno municipal uma abordagem prática**. Porto Alegre: Evangraf, 2006.

TEO, T. S. H.; KING, W. R. Integration between business planning and information systems planning: an evolutionary-contingency perspective. **Journal of Management Information Systems**, [s.l.], v. 14, n. 1, p. 185-214, 1997.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

URDANG, L.; FLEXNER, S. B. **The Random House dictionary of the english language**: college edition. New York: Random House, 1968.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VINNARI, E.; SKÆRBÆK, P. The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [s.l.], v. 27, n. 3, p. 489-526, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2012-1106>. Acesso em: 6 nov. 2025.

WENDLER, R. The maturity of maturity model research: a systematic mapping study. **Information and software technology**, [s.l.], v. 54, n. 12, p. 1317-1339, 2012.

WHITTINGTON, R.; PANY, K. **Principles of auditing & other assurance services**. 18ª ed. McGraw-Hill/Irwin, 2012. 842 p.

YIN, R. K. **Pesquisa estudo de caso: desenho e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

A photograph of a modern office interior, overlaid with a semi-transparent blue filter. The office features large windows, people working at desks, and a lounge area with hexagonal ottomans. The text 'APÊNDICES' is prominently displayed in the center.

APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO FICHA AVALIATIVA DE CONTROLE INTERNO

ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS A SEREM AVALIADOS	VALORES				
Ambiente de Controle	1	2	3	4	5
1. A alta administração da prefeitura reconhece o controle interno como essencial à conquista dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento?					
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela Unidade Jurisdicionada são percebidos por todos os servidores e funcionários em diversos níveis da estrutura da unidade?					
3. A comunicação entre gestor e servidores dentro da prefeitura é adequado e eficiente?					
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta?					
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais?					
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação de funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da prefeitura na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta?					
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades?					
8. Existe segregação adequada de funções nos processos e atividades da competência da prefeitura?					
9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela prefeitura?					
Avaliação de Risco					
10. Os objetivos e metas da prefeitura estão formalizados?					
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade?					

12. É prática da prefeitura o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los?					
13. É prática da prefeitura a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão?					
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da prefeitura ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo?					
15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão?					
16. Não há ocorrência de fraudes e perdas que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade?					
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos?					
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da prefeitura? .					
Procedimentos de Controle					
19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da prefeitura, claramente estabelecidas?					
20. As atividades de controle adotadas pela prefeitura são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo?					
21. As atividades de controle adotadas pela prefeitura possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação?					
22. As atividades de controle adotadas pela prefeitura são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle?					
Informação e Comunicação					
23. A informação relevante para prefeitura é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas ?					

24. As informações consideradas relevantes pela prefeitura são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas?					
25. A informação disponível para as unidades internas e pessoas da prefeitura é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível ?					
26. A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da prefeitura, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz?					
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da prefeitura, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura?					
Monitoramento					
28. O sistema de controle interno da prefeitura é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo?					
29. O sistema de controle interno da prefeitura tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas?					
30. O sistema de controle interno da prefeitura tem contribuído para a melhoria de seu desempenho ?					
Análise Crítica e Comentários Relevantes:					
<p align="center">Escala de valores da Avaliação:</p> <p>(1) Totalmente inválida: Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da prefeitura.</p> <p>(2) Parcialmente inválida: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da prefeitura, porém, em sua minoria.</p> <p>(3) Neutra: Significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da prefeitura.</p> <p>(4) Parcialmente válida: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da prefeitura, porém, em sua maioria.</p> <p>Totalmente válida. Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da prefeitura.</p>					
<p>O QUADRO ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS A SEREM AVALIADOS visa avaliar o funcionamento do sistema de controles internos administrativos da unidade jurisdicionada.</p> <p align="center">ORIENTAÇÕES PARA PREENCHIMENTO:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Para cada afirmativa dentro de cada elemento, a prefeitura deverá indicar um valor na escala de 1 a 5, assinalando um "X" na coluna "VALORES" de acordo com 					

a percepção dos avaliadores e com base na situação do final do exercício de referência do Relatório de Gestão. Para fins de posicionamento da opinião na escala de valores, a prefeitura deve considerar o seguinte:

1. Totalmente inválida: Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da prefeitura.
 2. Parcialmente inválida: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da prefeitura, porém, em sua minoria.
 3. Neutra: Significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da prefeitura.
 4. Parcialmente válida: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da prefeitura, porém, em sua maioria.
 5. Totalmente válida. Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da prefeitura.
- A UJ deve indicar valor para todas as afirmativas, sendo que, conforme já dito, caso uma determinada afirmativa não seja passível de avaliação no âmbito da prefeitura, deve ser indicado o valor 3 (significando posição neutra em relação à afirmação);
 - Para analisar as afirmativas constantes do quadro, devem-se reunir pessoas que representem as áreas estratégicas da unidade, podendo, inclusive, participar representantes da unidade de auditoria interna, caso exista na estrutura do órgão, desde que a participação da auditoria interna não interfira na sua independência para avaliar a gestão.

Com base nas informações do Quadro, a UJ deve fazer análise concisa dos pontos que considerar de maior relevância no seu contexto ou merecerem explicações adicionais. Na análise, a UJ deve contemplar, também, a descrição da metodologia utilizada para analisar os quesitos e as áreas envolvidas no processo de avaliação. A análise crítica poderá ser feita na forma de texto adicional, preferencialmente fora do Quadro de Avaliação.

Fonte: Adaptado pelo autor de Brasil (2010).

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA

NOME:

CARGO/FUNÇÃO:

TEMPO

DE

SERVIÇO:

Esta pesquisa tem como objetivo geral: avaliar a eficácia dos sistemas de controle interno dos municípios da Região Geográfica Imediata de Imperatriz, com base no *framework* COSO I, desenvolvida por Fredman Fernandes de Souza no Projeto de pesquisa apresentado ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) para o exame de qualificação como requisito parcial para conclusão do Mestrado Profissional em Administração Pública, sob a orientação da professor Luiz Ricardo. Para o levantamento dos dados necessários ao trabalho é que solicitamos a colaboração de V.S.^a em me conceder esta entrevista, que tem duração estimada de 30 (trinta) minutos.

Abertura

- Saudação inicial: Agradecer ao entrevistado pela participação e contextualizar os objetivos do projeto.
- Apresentação: Explicar a importância do estudo para o fortalecimento do Controle Interno no município.

Perguntas principais

1. Poderia descrever a estrutura física e os recursos disponíveis para o Controle Interno?
2. Como o órgão é percebido na estrutura organizacional da prefeitura?
3. Em sua visão, o Controle Interno cumpre seus objetivos institucionais? Quais fatores dificultam ou favorecem esse cumprimento?
4. Que ações o senhor(a) considera essenciais para fortalecer a atuação do Controle Interno no município?
5. Há uma supervisão sistemática das atividades do Controle Interno? Caso sim, como ela é realizada?
6. Como o município gerencia a comunicação entre o Controle Interno, outros órgãos municipais e o público externo?
7. Quais melhorias tecnológicas poderiam potencializar as atividades do Controle Interno?

8. A gestão municipal realiza avaliações frequentes sobre os componentes do Controle Interno?

Encerramento

- Agradecimento: Reconhecer a contribuição do entrevistado.
- Próximos passos: Informar sobre a continuidade do projeto e eventuais resultados que serão compartilhados.

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE C - CONSULTAS AOS SITES DAS PREFEITURAS PESQUISADAS

Nº	MUNICÍPIOS	1º Acesso	2º Acesso	3º Acesso	Endereço Eletrônica	Link de acesso e-SIC	link pra legislação	link para o portal da transparência	Organograma	Ouvidoria
1	Amara nte do Maran hão	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https:// www.a marant e.ma.g ov.br/	https:// www.a marant e.ma.g ov.br/in f-sic	https:// www.a marant e.ma.g ov.br/le gislaca o	https:// www.a marant e.ma.g ov.br/p ortal- transp arencia	chrom e- extensi on://efa idnbm nnnibp cajpcgl clefind mkaj/h ttps://w ww.am arante. ma.gov .br/upl oad/ins titucio nal/40 053.pdf	https:// www.a marant e.ma.g ov.br/o uvidori a
2	Campe stre do Maran hão	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https:// www.c ampes tredom aranha o.ma.g ov.br/	https:// www.c ampes tredom aranha o.ma.g ov.br/in f-esic	https:// www.c ampes tredom aranha o.ma.g ov.br/le gislaca o	https:// www.c ampes tredom aranha o.ma.g ov.br/p ortal- transp arencia	chrom e- extensi on://efa idnbm nnnibp cajpcgl clefind mkaj/h ttps://w ww.ca mpestr edom aranhao. ma.gov .br/upl oad/ins titucio	https:// www.c ampes tredom aranha o.ma.g ov.br/o uvidori a

									nal/48797.pdf	
3	Estreito	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https://estreito.o.ma.gov.br/	https://transparencia.estreito.o.ma.gov.br/index.php?class=Esic	https://transparencia.estreito.o.ma.gov.br/index.php?class=LegislacaoLisboa	https://transparencia.estreito.o.ma.gov.br/index.php?class=Home	https://estreito.o.ma.gov.br/estrutura-organizacao/	https://estreito.o.ma.gov.br/ouvidoria/
4	Imperatriz	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https://imperatriz.ma.gov.br/	https://transparencia.imperatriz.ma.gov.br/informacao	https://transparencia.imperatriz.ma.gov.br/legislacao	https://transparencia.imperatriz.ma.gov.br/portal-transparencia	chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://transparencia.imperatriz.ma.gov.br/portal-transparencia/imperatriz.ma.gov.br/upload/institucional/84339.pdf	https://transparencia.imperatriz.ma.gov.br/ouvidoria
5	João Lisboa	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https://www.joalisboa.ma.gov.br/	https://www.joalisboa.ma.gov.br/informacao	https://www.joalisboa.ma.gov.br/legislacao	https://www.joalisboa.ma.gov.br/portal-transparencia	chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.joalisboa.ma.gov.br/upl	https://www.joalisboa.ma.gov.br/ouvidoria

									oad/institucional/77407.pdf	
6	Montes Altos	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https://www.montesaltos.ma.gov.br/	https://www.montesaltos.ma.gov.br/inf-esic	https://www.montesaltos.ma.gov.br/legislacao	https://www.montesaltos.ma.gov.br/porta-transparencia	chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.montesaltos.ma.gov.br/ouvidoria	
7	Porto Franco	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https://www.portofranco.ma.gov.br/	https://www.portofranco.ma.gov.br/inf-esic	https://www.portofranco.ma.gov.br/legislacao	https://www.portofranco.ma.gov.br/porta-transparencia	chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.portofranco.ma.gov.br/ouvidoria	
8	Ribamar Fiquene	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https://www.ribamarfiquene.ma.gov.br/	https://www.ribamarfiquene.ma.gov.br/	https://www.ribamarfiquene.ma.gov.br/	https://www.ribamarfiquene.ma.gov.br/porta-transparencia	chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.ribamarfiquene.ma.gov.br/ouvidoria	https://www.ribamarfiquene.ma.gov.br/ouvidoria

						.br/inf-esic	.br/legislacao	al-transparencia	cajpcgliclefindmkaj/https://www.ribamarfique.ne.ma.gov.br/upload/institucional/60656.pdf	.br/ouvidoria
9	São João do Paraíso	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https://saojoaodoparaiso.ma.gov.br/portal2021/projeto/public/index.php	https://saojoaodoparaiso.ma.gov.br/portal2021/projeto/public/index.php/inf-esic	https://saojoaodoparaiso.ma.gov.br/portal2021/projeto/public/index.php/legislacao	https://saojoaodoparaiso.ma.gov.br/portal2021/projeto/public/index.php/portal-transparencia	chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgliclefindmkaj/https://saojoaodoparaiso.ma.gov.br/portal2021/projeto/public/index.php/portal2021/projeto/public/index.php/portal2021/projeto/public/index.php/ouvidoria	https://saojoaodoparaiso.ma.gov.br/portal2021/projeto/public/index.php/ouvidoria
10	Senador La Rocque	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https://www.senadorlarocque.ma.gov.br/	https://www.senadorlarocque.ma.gov.br/inf-esic	https://www.senadorlarocque.ma.gov.br/legislacao	https://www.senadorlarocque.ma.gov.br/portal-transparencia	https://www.senadorlarocque.ma.gov.br/institucional	https://www.senadorlarocque.ma.gov.br/ouvidoria
11	Vila Nova	24 março 2025	14 abril 2025	19 maio 2025	https://www.vilanova	https://www.vilanova	https://www.vilanova	https://www.vilanova	https://www.vilanova	https://www.vilanova

	dos Martíri os				dosma rtirios. ma.gov .br/	dosma rtirios. ma.gov .br/sic. php	dosma rtirios. ma.gov .br/leis. php	dosma rtirios. ma.gov .br/ace ssoainf ormac ao.php	dosma rtirios. ma.gov .br/insti tucion al	dosma rtirios. ma.gov .br/ouvi doriafo rmulari o.php
--	-------------------------------	--	--	--	-------------------------------------	--	---	--	--	--



idn

idp

A ESCOLHA QUE
TRANSFORMA
O SEU CONHECIMENTO