

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A – FUCAPE RJ

GRACIELE ALVES DA SILVA MENDES

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E DESEMPENHO DA GESTÃO PÚBLICA
MUNICIPAL NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

RIO DE JANEIRO

2025

GRACIELE ALVES DA SILVA MENDES

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E DESEMPENHO DA GESTÃO PÚBLICA
MUNICIPAL NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A- Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Olavo Venturim Caldas.

RIO DE JANEIRO

2025

GRACIELE ALVES DA SILVA MENDES

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E DESEMPENHO DA GESTÃO PÚBLICA
MUNICIPAL NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Aprovada em 29 de julho de 2025.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Olavo Venturim Caldas
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Dr. Diego Rodrigues Boente
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Msc. Fabio da Silva Araujo
Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

RIO DE JANEIRO

2025

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, fonte de força e inspiração, que me sustentou e guiou durante toda esta trajetória, possibilitando esta conquista.

À minha amada família, em especial aos meus filhos Maria Eduarda e Daniel, à minha mãe Zenilda e à minha irmã Mariana, cujo amor, dedicação e apoio foram pilares fundamentais para a concretização deste sonho.

Ao meu namorado Fernando e à minha amiga Luciana, cuja motivação constante e palavras de incentivo foram essenciais para manter viva a esperança e o foco, agradeço profundamente pelo apoio ao longo dessa jornada.

Aos colegas da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro e do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, cuja colaboração contribuiu para meu crescimento pessoal e acadêmico.

Ao professor orientador, Dr. Olavo Venturin Caldas, pelo reconhecimento à sua paciência, sabedoria e dedicação essenciais para o aprimoramento deste trabalho.

Sou grata também aos professores da FUCAPE, cujo ensino e compartilhamento do conhecimento enriqueceram minha formação.

Por fim, expresso meu reconhecimento aos colegas de turma, em particular à Eliane, que além de companheira de estudos, é minha amiga e parceira de carreira, com quem compartilhei desafios e conquistas ao longo deste percurso.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para a concretização deste trabalho, manifesto meus sinceros agradecimentos. Gratidão!

RESUMO

Este estudo investiga os efeitos da maturidade dos Sistemas de Controle Interno - SCI dos municípios do estado do Rio de Janeiro no desempenho das áreas de saúde e educação. Para isso, utiliza-se o Índice de Governança Municipal – IGM/CFA como referência para avaliação dos municípios. A metodologia adotada é quantitativa, baseada na análise de dados secundários e aplicação de um modelo de Regressão Linear Múltipla para verificar as relações entre a maturidade dos sistemas de controle interno e os indicadores de desempenho municipal. Os resultados indicam associação positiva e estatisticamente significativa entre sistemas de controle interno mais maduros e indicadores de saúde, evidenciando que um controle eficiente pode contribuir para a otimização dos recursos e melhoria dos serviços públicos. Já os indicadores de educação estão associados positivamente à auditoria interna, mas não à maturidade do SCI. Esses achados sinalizam a importância da implementação e fortalecimento dos controles internos na gestão pública, especialmente para garantir maior eficiência na alocação de recursos e na formulação de políticas públicas eficazes. Além disso, o estudo contribui para o debate acadêmico e prático sobre o papel dos mecanismos de controle na governança municipal, fornecendo subsídios para gestores aprimorarem a transparência, eficiência e qualidade dos serviços prestados à população.

Palavras-chave: Sistema de Controle Interno; Nova Gestão Pública, Administração Pública; Governança Municipal; Desempenho da Gestão Pública.

ABSTRACT

This study investigates the effects of the maturity of Internal Control Systems (ICS) in the municipalities of the state of Rio de Janeiro, focusing on the performance of the health and education sectors. For this purpose, the Municipal Governance Index (IGM/CFA) is used as a reference for evaluating the municipalities. The adopted methodology is quantitative, based on the analysis of secondary data and the application of a Multiple Linear Regression model to examine the relationships between the maturity of internal control systems and municipal performance indicators. The results indicate a positive and statistically significant association between more mature internal control systems and health indicators, showing that effective control can contribute to the optimization of resources and the improvement of public services. Education indicators, in turn, are positively associated with internal auditing but not with the maturity of the ICS. These findings highlight the importance of implementing and strengthening internal controls in public management, particularly to ensure greater efficiency in resource allocation and the formulation of effective public policies. Moreover, the study contributes to both the academic and practical debate on the role of control mechanisms in municipal governance, providing insights for managers to enhance transparency, efficiency, and the quality of services delivered to the population.

Keywords: Internal Control System; New Public Management; Public Administration; Municipal Governance; Public Management Performance.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Componentes do Controle Interno COSO	20
Tabela 2 - Dimensões IGM-CFA	27
Tabela 3 - Variáveis da pesquisa	38
Tabela 4 - Estatística descritiva.....	42
Tabela 5 - Matriz de correlação.....	44
Tabela 6 - Resultados da Regressão Linear Múltipla.....	46

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: RELEVÂNCIA PARA A GESTÃO GOVERNAMENTAL SOB A TEORIA DA NOVA GESTÃO PÚBLICA	15
2.2 O MODELO COSO COMO REFERENCIAL PARA O FORTALECIMENTO DE CONTROLES INTERNOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
2.3 MATURIDADE DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE APRIMORAMENTO DA GESTÃO PÚBLICA.....	22
2.4 INFLUÊNCIA DOS CONTROLES INTERNOS NO DESEMPENHO GESTÃO MUNICIPAL	24
2.4.1 O Índice de Governança Municipal (IGM-CFA) como Instrumento de Avaliação da Gestão Pública Municipal	26
2.4.2 Desempenho da Gestão Municipal nas áreas de Saúde e Educação	29
2.4.3 Outras variáveis que impactam no desempenho da gestão municipal e nos controles internos.....	32
3 METODOLOGIA	34
3.1 POPULAÇÃO DA PESQUISA.....	34
3.2 VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	34
3.3 MODELO ECONOMETRICO E TESTES DE VALIDAÇÃO	39
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	42
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	42
4.2 ANÁLISE DE CORRELAÇÃO	44
4.3 RESULTADOS DAS REGRESSÕES LINEAR MULTIPLA.....	45
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

A busca por uma gestão pública eficiente, transparente e orientada ao interesse coletivo tem impulsionado a valorização da governança como princípio fundamental na administração pública brasileira (Cavalcante, 2024). A necessidade de instrumentos que assegurem o cumprimento dos objetivos institucionais e a adequada aplicação dos recursos públicos, torna o Sistema de Controle Interno um dos principais mecanismos voltados ao fortalecimento da gestão, à promoção da accountability e ao aprimoramento da prestação de contas (Ferreira, 2016; Rodrigues & Galindo, 2021).

O Sistema de Controle Interno, previsto no artigo 74 da Constituição Federal, tem como função acompanhar, avaliar e orientar a gestão pública, contribuindo diretamente para a conformidade legal, a eficácia operacional e a confiabilidade das informações produzidas pela administração (CF, 1988). Seu papel vai além do atendimento a exigências normativas, atuando como base para o aprimoramento contínuo da governança pública, ao permitir o monitoramento sistemático dos processos administrativos, a identificação de riscos e a adoção de medidas corretivas tempestivas (Lopes et al., 2021; Abbas & Iqbal, 2012). Assim, o controle interno atua como algo mais amplo que uma função administrativa, sendo, inclusive, reconhecido como uma ferramenta de gestão empresarial (Monteiro, 2015) e um importante instrumento de gestão para as organizações públicas (Moreira et al., 2017), que visa identificar e prevenir os riscos que a gestão pode enfrentar (Gokoglan et al., 2022).

Calixto e Velasquez (2005) ressaltam que o sistema de controle interno não se limita apenas ao controle interno administrativo, pois não se trata de um controle isolado, mas de um sistema que controla toda a atuação da administração pública, que vai além de funções contábeis, envolve pessoas, suas interações e

procedimentos, sendo uma ferramenta dinâmica que auxilia a gestão (Mihaela & Iulian, 2012). Assim, desempenha um papel fundamental nas organizações, especialmente no âmbito da administração pública, que possuem um papel social relevante na prestação de serviços à comunidade (Ferreira et al., 2021).

A efetividade do Sistema de Controle Interno depende não apenas da existência de normas e estruturas formais, mas também de uma atuação coordenada, orientada por um órgão central com capacidade técnica para supervisionar e padronizar os procedimentos no âmbito da administração pública (Cruz et al., 2020). As controladorias têm se destacado nesse papel, especialmente nos municípios, promovendo a organização das rotinas de controle e contribuindo para o uso mais eficiente dos recursos públicos (Carli, 2023).

Como suporte técnico à estruturação dos controles, destaca-se o modelo proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), cuja abordagem integrada tem sido utilizada como referência na formulação de sistemas mais robustos e alinhados às boas práticas de governança (Capovilla et al., 2018; Akinleye & Kolawole, 2020).

Com base nesse referencial, surgem abordagens voltadas à mensuração da maturidade dos sistemas de controle interno, as quais permitem avaliar o grau de desenvolvimento institucional desses mecanismos dentro da administração pública, bem como mensurar a capacidade dos controles internos em apoiar a gestão, reduzir riscos e contribuir para o desempenho governamental (Capovilla et al., 2018; Heinpensel et al., 2023).

Diversos estudos como, Kinzler e Mello (2023), Silva et al. (2023), Rocha et al. (2022), Hayati e Aviana (2021), Lopes et al. (2021), Rodrigues e Galindo (2021), Cruz

et al. (2020), foram realizados no intuito de avaliar os controles internos em organizações públicas.

O estudo de Rodrigues e Galindo (2021) buscou mapear o funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Amapá e sua relação com as políticas públicas educacionais, seus avanços e limitações como instrumento de gestão e governança. Já a pesquisa de Lopes et al. (2021), abordou as discussões acadêmicas sobre o Sistema de Controle Interno no setor público desde a implementação da Lei de Acesso à Informação, analisando avanços e desafios relacionados à governança pública.

Kinzler e Mello (2023), ao analisarem a influência do controle interno na efetividade da governança pública nos municípios paranaenses, observaram que os mecanismos de controle interno são essenciais na administração pública, auxiliando os gestores a garantirem a conformidade com a legislação e os princípios constitucionais de impessoalidade, legalidade, moralidade, publicidade e eficiência. O estudo de Rocha et al. (2022) examinou a aplicabilidade do Controle Interno como um instrumento colaborativo para a tomada de decisões na administração pública municipal, concluindo que sua implementação eficaz fortalece a governança, aprimora a eficiência administrativa e traz vantagens tanto para o órgão público quanto para a sociedade, que é a principal destinatária dos serviços oferecidos.

A pesquisa de Silva et al. (2023) avaliou os fatores determinantes das irregularidades na gestão municipal e confirmou que a fragilidade dos controles internos, independentemente do porte do município, está diretamente associada ao aumento de desvios e irregularidades, evidenciando que um sistema de controle interno eficiente é essencial para mitigar riscos de corrupção, prevenir fraudes e promover uma administração pública mais eficiente.

Hayati e Aviana (2021) conduziram um estudo que discutiu o papel da Nova Gestão Pública na relação entre o sistema de controle interno do governo e o desempenho organizacional no setor público, destacando que a efetiva implementação dos mecanismos de controle interno é fundamental para a boa governança, exercendo um impacto positivo e significativo na eficiência e nos resultados das instituições governamentais. Nessa perspectiva, Cruz et al. (2020) ressaltaram a importância do controle interno na administração pública municipal ao evidenciar que é relevante adotar um sistema integrado de indicadores de desempenho como ferramenta de planejamento e avaliação dos resultados da gestão pública municipal.

Embora essa produção científica seja significativa e tenha contribuído para a compreensão dos sistemas de controle interno, ainda há lacuna específica na literatura no que tange à relação direta entre a maturidade desses sistemas e o desempenho da gestão municipal, especialmente em áreas estratégicas da administração pública.

Nesse contexto, alguns estudos tiveram como objetivo buscar essa conexão entre maturidade dos sistemas de controle e resultados administrativos. Kinzler & Mello (2023) investigaram a maturidade dos mecanismos de controle interno e constataram que o ambiente de controle, a avaliação de riscos e o monitoramento estão relacionados de forma relevante às variações no desempenho da governança municipal. Inácio (2016), analisou a aplicação do modelo COSO nos municípios paranaenses e encontrou correlação entre práticas de avaliação de riscos e maiores gastos em saúde, sugerindo que controles internos eficientes estão associados ao melhor atendimento às necessidades públicas.

Os diversos estudos já realizados demonstram que a relevância dos sistemas de controle interno na administração pública tem sido amplamente reconhecida, especialmente no contexto brasileiro, onde os municípios enfrentam desafios relacionados à gestão eficiente dos recursos públicos, transparência e cumprimento das metas governamentais.

Apesar dessas contribuições, observa-se a necessidade de aprofundar a análise da maturidade do controle interno enquanto fator determinante para a eficácia da gestão municipal nas áreas de educação e saúde, que são prioritárias para o desenvolvimento social e econômico dos municípios.

A escolha pelas políticas públicas de educação e saúde se justifica tanto pelo seu impacto direto na qualidade de vida da população quanto pelas exigências constitucionais que impõem aos municípios a aplicação mínima de 25% da receita em educação e pelo menos 15% em saúde (CF, 1988). Assim, analisar como o controle interno contribui para a gestão eficiente dessas políticas permite avaliar a governança pública a partir de indicadores concretos e socialmente relevantes.

Dessa forma, este estudo busca suprir a lacuna existente, explorando a relação entre a maturidade dos sistemas de controle interno e o desempenho da gestão pública nas áreas fundamentais para o desenvolvimento socioeconômico municipal.

Dada a importância das áreas de saúde e educação para a qualidade de vida da população, a justificativa para este estudo reside na relevância investigar como os sistemas de controle interno pode contribuir para uma gestão municipal mais eficaz e para a melhoria dos indicadores setoriais.

Diante do exposto, e considerando a importância de um Sistema de Controle Interno estruturado de forma adequada para uma gestão pública mais eficiente, esta

pesquisa se propõe a responder a seguinte questão: Quais os efeitos da maturidade dos sistemas de controle interno no desempenho da gestão municipal dos municípios do estado do Rio de Janeiro?

Para responder à questão proposta, este estudo tem como objetivo avaliar a influência da maturidade dos sistemas de controle interno na gestão municipal, utilizando o Índice de Governança Municipal do Conselho Federal de Administração (IGM-CFA) como referência, com foco nas áreas de saúde e educação. A variável maturidade dos sistemas de controle interno foi definida a partir dos dados do relatório de auditoria de levantamento elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) em 2023. A principal inovação da pesquisa reside no exame dessa relação, contribuindo para a literatura ao evidenciar a influência dos sistemas de controle interno no desempenho da gestão pública municipal. Além disso, o estudo oferece subsídios para gestores aprimorarem suas estruturas de controle e formularem políticas públicas mais eficazes.

A pesquisa adota uma abordagem quantitativa, de caráter descritivo e corte transversal, utilizando dados secundários para analisar a influência da maturidade dos sistemas de controle interno na gestão municipal. Os dados foram obtidos do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e do Conselho Federal de Administração. A amostra compreende os 91 municípios do estado do Rio de Janeiro jurisdicionados ao TCE-RJ. Para análise dos dados, foram aplicadas análises de Correlação e Regressão Linear Múltipla.

Os resultados revelaram que a maturidade dos Sistemas de Controle Interno tem uma associação positiva e estatisticamente significativa entre sistemas de controle interno mais maduros e indicadores de saúde, indicando que municípios com maior estruturação nesses sistemas apresentam melhores indicadores nesse setor.

No entanto, na área da educação, não houve evidências estatísticas de que a maturidade do SCI influencie diretamente os resultados, embora a auditoria interna tenha apresentado significância estatística. Esses achados reforçam a relevância dos controles internos na gestão pública, mas apontam que sua influência pode variar conforme o contexto e a especificidade de cada política pública.

Assim, esta pesquisa busca contribuir para a literatura existente ao estabelecer uma relação direta entre a maturidade dos Sistemas de Controle Interno e a Gestão Municipal. Em termos práticos, este estudo poderá oferecer aos gestores municipais diagnósticos sobre a maturidade de seus sistemas de controle interno, permitindo ações direcionadas de melhoria, além de apresentar *insights* para a formulação de políticas públicas mais eficazes, especialmente nas áreas de saúde e educação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: RELEVÂNCIA PARA A GESTÃO GOVERNAMENTAL SOB A TEORIA DA NOVA GESTÃO PÚBLICA

O Sistema de Controle Interno é previsto na Constituição Federal como sendo um sistema que deve ser mantido com o propósito de avaliar a execução dos gastos públicos, assegurando tanto a legalidade quanto a eficácia e a eficiência na gestão pública (CF, 1988). Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) reforça o papel do Sistema de Controle Interno como instrumento essencial para promover a transparência, a eficiência e a responsabilidade na administração pública (Brasil, 2000).

A busca por uma gestão pública mais eficiente e orientada por resultados levou à adoção da Teoria da Nova Gestão Pública, que propõe maior foco no desempenho organizacional e na responsabilização dos gestores públicos (Hood, 1991). A partir dessa abordagem, o Estado passa a ser avaliado não apenas por sua legalidade, mas também pela sua capacidade de entregar serviços de qualidade à sociedade, utilizando critérios de eficiência e eficácia (Pereira et al., 2021).

No Brasil, a adoção de práticas inspiradas na Nova Gestão Pública impulsionou mudanças institucionais que exigem maior racionalidade na alocação de recursos, transparência na gestão e responsabilidade na tomada de decisões, além da adoção de normas e medidas de desempenho mais explícitas e ênfase no controle dos resultados (Marques, 2020), o que evidencia a importância dos sistemas de controle interno como instrumentos de governança (Araújo, 2022). Nesse contexto, o controle interno deixa de ser um instrumento meramente burocrático e passa a ser compreendido como um componente estratégico da administração pública, contribuindo de forma decisiva para a efetividade das políticas públicas, ao promover

maior eficiência na utilização dos recursos públicos e fortalecer os mecanismos de accountability (Alencar & Fonseca, 2016; Hayati & Aviana, 2021).

Um dos principais avanços promovidos pela Nova Gestão Pública é a valorização do uso de indicadores de desempenho como mecanismo de monitoramento e avaliação das políticas públicas, permitindo que os gestores tomem decisões mais fundamentadas e orientadas a resultados (Pereira et al., 2021). Assim, o controle interno se alinha à lógica gerencial ao fornecer informações que subsidiam a mensuração do desempenho institucional e a correção de desvios na execução das ações governamentais (Mulyani et al., 2020).

Sob essa perspectiva, a Nova Gestão Pública introduz uma lógica de administração orientada para resultados, com foco na eficiência, na descentralização e na responsabilização dos gestores. Nesse modelo, o desempenho da gestão pública assume papel central, exigindo controles internos mais estratégicos e eficazes para garantir o cumprimento de metas e a qualidade dos serviços públicos (Cavalcante, 2024).

Segundo Abbas e Iqbal (2012) o Sistema de Controle Interno é um processo organizacional que assegura o cumprimento de objetivos, visando garantir a eficiência operacional, a conformidade legal e a confiabilidade dos relatórios financeiros, essenciais para a tomada de decisões informadas pelas partes interessadas. Além disso, deve acompanhar todas as atividades da administração pública e auxiliar o controle externo, comunicando-se diretamente com órgãos como os Tribunais de Contas (Lopes et al., 2021).

A estrutura de controle da administração pública brasileira divide-se em dois tipos: Interno, realizado pelo próprio poder ou órgão para regular rotinas e identificar procedimentos ilegais; e Externo, realizado pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, voltado para fiscalizar a legalidade, economicidade, moralidade e outros princípios da Administração Pública (Kronbauer et al., 2011).

Nessa perspectiva, Holanda et al. (2022) destacam que para que a administração pública funcione adequadamente, é essencial uma aliança entre controles, visando atender ao interesse coletivo, exigindo o acompanhamento da gestão e a fiscalização dos gastos públicos em várias áreas, com os sistemas de controle interno e externo colaborando na regulamentação e supervisão dos atos que possam resultar em despesas.

Cruz et al. (2020) enfatizam que o Sistema de Controle Interno requer não apenas normatização, mas também a coordenação e orientação de um órgão central, que deve avaliar continuamente o sistema para garantir a produção de dados contábeis confiáveis, a proteção dos ativos e a eficácia na realização dos objetivos. Alves e Moraes Junior (2016) ressaltam a importância do órgão central de controle interno, tendo em vista que este orienta e vigia as ações dos gestores, visando assegurar o adequado uso dos recursos públicos e a eficiente arrecadação das receitas. Nesse contexto, as Controladorias Públicas passaram a se firmar como órgãos centrais do Sistema de Controle Interno nas esferas federal, estadual e municipal, à luz dos princípios estabelecidos pela Constituição Federal de 1988. (Carli, 2023).

Rodrigues e Galindo (2021) destacam que a qualidade do Controle Interno na gestão pública é essencial para fortalecer a cidadania e a democracia, além de

influenciar positivamente o desenvolvimento social, econômico e cultural dos cidadãos.

Mulyani et al. (2020) realizaram pesquisa com objetivo avaliar a eficácia do Sistema de Controle Interno sobre o desempenho da governança pública e concluíram que um sistema de controle interno ineficaz aumenta a fraude na gestão de fundos e prejudica o desempenho do governo, enquanto um controle interno eficaz reduz fraudes e melhora o desempenho governamental.

2.2 O MODELO COSO COMO REFERENCIAL PARA O FORTALECIMENTO DE CONTROLES INTERNOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) é uma entidade norte-americana formada por cinco organizações do setor contábil e financeiro, cuja missão é desenvolver estruturas conceituais voltadas à melhoria da governança organizacional, do controle interno e do gerenciamento de riscos corporativos. Desde sua criação, o COSO tem influenciado práticas públicas e privadas por meio de *frameworks* amplamente adotados, inclusive no Brasil (COSO, 1992; COSO, 2004; COSO, 2013).

Gattringer e Marinho (2020) destacam que o COSO é uma das estruturas de controles internos mais reconhecidas no mundo, sendo uma referência global no estudo e aplicação de controles internos e o modelo de referências para estruturas integradas, inclusive no setor público. A estrutura do COSO oferece diretrizes para fortalecer os controles internos, proporcionando uma base sólida para avaliar sua eficácia e garantir benefícios significativos às organizações (Akinleye & Kolawole, 2020).

O modelo COSO evoluiu desde sua criação em 1992 com o COSO I, focado na implementação e avaliação de controles internos, passando pela ampliação para o gerenciamento de riscos corporativos com o COSO II em 2004, até a versão atualizada de 2013 (COSO 2013), que reforça a eficiência dos sistemas de controle interno para ajudar organizações a atingir objetivos e se adaptar a mudanças operacionais (Silva, 2017).

A primeira versão, conhecida como COSO I, foi publicada em 1992 sob o título *Internal Control – Integrated Framework*. Essa estrutura definiu cinco componentes inter-relacionados do controle interno: (i) ambiente de controle, (ii) avaliação de riscos, (iii) atividades de controle, (iv) informação e comunicação, e (v) monitoramento. (COSO, 1992).

Em 2004, o COSO lançou uma estrutura ampliada voltada à gestão de riscos corporativos, conhecida como COSO II ou *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. Essa abordagem acrescentou três novos elementos ao modelo original: (i) definição de objetivos, (ii) identificação de eventos, e (iii) resposta aos riscos. (COSO, 2004). Assim, passou a integrar a gestão de riscos à estratégia organizacional e ao processo decisório, abordando riscos de forma proativa e abrangente (Oleskovicz et al., 2018).

Em 2013, o framework original foi revisado e republicado como COSO 2013, mantendo os cinco componentes do modelo de 1992, mas detalhados em 17 princípios fundamentais (COSO, 2013). Essa atualização visou fortalecer a clareza conceitual, facilitar a aplicação prática e alinhar o modelo às exigências contemporâneas de governança, conformidade e uso intensivo de tecnologias. Além disso, o COSO 2013 reforça o papel da liderança institucional na manutenção de uma estrutura eficaz de controle (Capovilla et al., 2018).

Tais componentes têm como propósito garantir o atingimento dos objetivos organizacionais, a fidedignidade dos relatórios financeiros e a observância das leis e regulamentos (Capovilla et al., 2018), bem como contribuir para assegurar que a organização atue de forma ética, transparente e em conformidade com os padrões estabelecidos do setor (Tien & Thanh, 2023).

Apresenta-se, a seguir, a tabela 1, contendo os componentes integrados com base na estrutura de controle interno do COSO 2013:

Tabela 1 - Componentes do Controle Interno COSO 2013

Componentes	Descrição
Ambiente de controle	É formado por um conjunto de normas, processos e estruturas que fundamentam a implementação do controle interno em toda a organização.
Avaliação de riscos	Refere-se a um processo contínuo e dinâmico voltado à identificação e análise dos riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos organizacionais.
Atividades de controle	Compreendem ações definidas por políticas e procedimentos que visam assegurar o cumprimento das diretrizes da administração, contribuindo para a mitigação dos riscos que afetam a realização dos objetivos.
Informação e comunicação	A informação é essencial para que a entidade desempenhe adequadamente suas funções de controle interno e alcance seus objetivos. A comunicação, por sua vez, é um processo constante e recíproco de fornecimento, troca e recepção das informações necessárias.
Atividades de monitoramento	A organização realiza avaliações contínuas, independentes ou combinadas, com o objetivo de verificar a existência e a efetividade dos cinco componentes do controle interno, incluindo a eficácia dos controles associados a cada princípio.

Fonte: Elaboração própria com base no COSO (2013)

No contexto da administração pública brasileira, a adoção do COSO tem se expandido especialmente no setor público, como referência para a estruturação e avaliação de sistemas de controle interno, bem como para o fortalecimento da

governança pública. Diversos estudos têm explorado a aplicação do modelo COSO no setor público, com o objetivo de verificar sua aderência e contribuição prática.

Gattringer e Marinho (2020) avaliaram os controles internos dos municípios catarinenses com base no modelo COSO 2013 e verificaram a presença dos cinco componentes relacionados à eficiência operacional. Os resultados indicaram que, de forma geral, os municípios pesquisados utilizam satisfatoriamente esses componentes, no entanto, foram identificadas oportunidades de aprimoramento nos componentes Ambiente de Controle e Informação e Comunicação.

Complementando essa perspectiva, Cannavina e Parisi (2015) realizaram um estudo com 382 órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal. O objetivo foi identificar o grau de utilização dos controles internos para o alcance dos objetivos institucionais, com base nos componentes do COSO/INTOSAI. Os resultados demonstraram que, embora existam mecanismos estruturados de controle interno, sua aplicação efetiva ainda era limitada.

No âmbito de uma Instituição de Ensino Superior, Soares e Pinho (2022) analisaram os controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da Universidade Federal do Ceará com base no modelo COSO 2013. O estudo revelou que o sistema de controle interno da unidade apresentou parcial aderência ao referencial COSO.

A pesquisa de Akinleye e Kolawole (2020), que examinou o efeito dos controles internos no desempenho de instituições ensino superior selecionadas em Estado de Ekiti, mostrou que a influência geral dos componentes do COSO no desempenho de instituições analisadas foi significativamente positiva. O estudo ainda recomendou que os responsáveis pela governança das instituições deveriam fortalecer os componentes dos controles internos.

2.3 MATURIDADE DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE APRIMORAMENTO DA GESTÃO PÚBLICA

A maturidade de um sistema refere-se ao progresso gradual em seu desenvolvimento para alcançar um estado-alvo, por meio de múltiplos estágios sequenciais, cada um definido por requisitos específicos que refletem níveis crescentes de complexidade (Hein-Pensel et al., 2023).

Um modelo de maturidade é uma sequência de níveis que guia a evolução de processos (Capovilla et al., 2018), desde um estado inicial até a maturidade plena, descrevendo como uma organização ou objeto evolui progressivamente com base em padrões assumidos, podendo medir esse progresso de forma qualitativa ou quantitativa, em etapas discretas ou contínuas (Hein-Pensel et al., 2023).

Desse modo, o nível de maturidade do Sistema de Controle Interno funciona como um instrumento avaliativo e um guia para aprimorar sua implementação de forma estruturada e sustentável, permitindo medir sua capacidade de fortalecer o desempenho, a transparência e a responsabilização na gestão financeira governamental, além de servir como base para a elaboração de planos de ação voltados à melhoria contínua (Djamil, 2023).

Capovilla et al. (2018) argumentam que um modelo de maturidade é uma ferramenta eficaz para avaliar a qualidade dos processos organizacionais, desempenhando um papel complementar nas estruturas de controle interno, cuja análise do nível de maturidade é essencial para garantir que as entidades públicas brasileiras disponham de procedimentos internos confiáveis para o cumprimento de sua missão.

Nessa linha de raciocínio, a pesquisa realizada por Capovilla et al. (2018) teve como objetivo desenvolver e testar um modelo de maturidade fundamentado no

framework COSO 2013 para avaliar estruturas de controle interno em organizações governamentais. A aplicação do modelo evidenciou sua utilidade para identificar deficiências, orientar melhorias e promover a eficiência na gestão pública alinhada aos interesses da sociedade.

O estudo de Duarte (2023) investigou a conexão entre o grau de maturidade do controle interno e o desempenho fiscal dos municípios de Mato Grosso. Os achados indicam que aqueles municípios que possuem um nível mais elevado de maturidade em controle interno demonstram um desempenho fiscal superior, além disso, o estudo destacou a importância da estruturação desse setor e os riscos decorrentes da omissão voluntária dos gestores.

Segundo Becker et al. (2009), um modelo de maturidade estabelece critérios para avaliar e identificar o nível de maturidade de uma organização com base em suas características. Ainda de acordo com os citados autores, a aplicação desse modelo pode ser sustentada por procedimentos definidos antecipadamente, como no caso de questionários.

Nesse contexto, com o objetivo de conhecer a estrutura, a organização e o funcionamento dos Sistemas de Controle Interno das 91 prefeituras municipais fluminenses, o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) realizou uma auditoria de levantamento voltada ao fomento e à estruturação das Unidades Centrais de Controle Interno - UCIs municipais (TCE-RJ, 2023). Essa iniciativa destacou a relevância do controle interno na Administração Pública, possibilitando uma visão geral sobre a maturidade desses órgãos e a identificação de fragilidades na sua estruturação e funcionamento.

A citada auditoria (TCE-RJ, 2023) foi conduzida por meio de questionários eletrônicos, aplicados com o auxílio do programa *LimeSurvey*, com questões

fundamentadas em normas legais, diretrizes de organizações, como COSO, e no Manual de Implementação de Sistemas de Controle Interno do TCE-RJ, além da requisição de documentos e da utilização de ferramentas como a Matriz SWOT, o Diagrama de Verificação de Risco e a Matriz GUT (Gravidade, Urgência e Tendência). Assim, ao término da análise, cada município recebeu uma pontuação total com base nas áreas avaliadas, sendo assim possível identificar a maturidade do Sistema de Controle Interno de cada município, mediante a quantidade de pontos obtidos. O questionário aplicado, as pontuações obtidas por cada município e o relatório de auditoria podem ser consultados no processo n.º 201.507-3/2023, disponível no portal do TCE-RJ.

2.4 INFLUÊNCIA DOS CONTROLES INTERNOS NO DESEMPENHO GESTÃO MUNICIPAL

Desde a promulgação da Constituição de 1988, a administração pública passou a fundamentar-se não somente na legalidade, mas também nos princípios de legitimidade e economicidade, permitindo a implementação de um controle direcionado para os efeitos (Holanda, et al., 2022). Os citados autores também destacam que a principal função da gestão pública é assegurar que os recursos disponíveis beneficiem os cidadãos, mantendo a transparência, qualidade, eficiência e eficácia nos serviços prestados, enquanto equilibra receitas e despesas para garantir a efetividade da gestão.

Esse avanço na modernização da administração pública consolidou-se com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000, ao fortalecer o sistema de controle interno, conferindo-lhe um caráter mais gerencial e ampliando seu papel no acompanhamento e fiscalização de indicadores de desempenho da gestão

pública, promovendo maior planejamento, transparência e avaliação das ações governamentais (Inácio, 2016). Nesse sentido, o referido autor ressalta que níveis mais elevados de controle interno tendem a contribuir para a melhoria da eficiência dos indicadores de desempenho na gestão pública.

Silva Neto et al. (2020) ressaltam que a falta de comprometimento ou desconhecimento dos gestores públicos em relação aos conceitos de eficiência, eficácia e efetividade compromete o desenvolvimento local, prejudicam a formulação e implementação de políticas públicas que poderiam melhorar a qualidade de vida dos cidadãos, especialmente na esfera municipal.

A governança pública refere-se à capacidade dos governos de avaliar, orientar e acompanhar a gestão das políticas e dos serviços públicos, com o objetivo de responder de maneira eficaz às necessidades da sociedade (Travaglia & César, 2016). Os autores ainda afirmam que a implementação de sistemas de controle interno efetivos desempenha um importante papel ao aprimorar a eficiência e efetividade das operações, assegurar o alcance dos objetivos organizacionais e proteger os recursos públicos.

Diversos estudos têm sido conduzidos com o propósito de analisar a relação entre a governança e os sistemas de controle interno. Ferreira (2016) concluiu que se trata de temas interligados, pois promovem transparência, ética, responsabilidade e prestação de contas, sendo o controle interno essencial para implementação da governança em instituições públicas e privadas. Nessa perspectiva, a pesquisa de Mihaela e Iulian (2012) analisou a eficácia do controle interno e os estudos corroboraram ao apontarem que a governança corporativa e o controle interno são interdependentes, além disso, que a sustentabilidade organizacional exige mecanismos de controle interno eficazes. No contexto da gestão pública municipal, a

pesquisa de Rocha et al. (2022) apontou que a implantação do controle interno fortalece a governança pública, garantindo a aplicação dos recursos conforme os programas de governo, gerando benefícios para a sociedade.

No que se refere a avaliação do desempenho da gestão pública, Inácio (2016) destaca que o controle interno exerce um papel fundamental na eficiência dos indicadores de desempenho na administração pública, ao fiscalizar limites de gastos, dívida pública e metas governamentais, além de influenciar diretamente os processos de planejamento, revisão de desempenho e definição de metas, que são interdependentes na gestão pública.

Nessa mesma perspectiva, Hayati e Aviana (2021) afirmam que a avaliação de desempenho é um instrumento essencial para aprimorar a implementação de programas no setor público, sendo diretamente influenciada pela eficácia do sistema de controle interno, garantindo que, quando implementado adequadamente, fortaleça a governança pública, otimize o desempenho da gestão e contribua significativamente para a melhoria dos resultados das organizações governamentais.

2.4.1 O Índice de Governança Municipal (IGM-CFA) como Instrumento de Avaliação da Gestão Pública Municipal

O Índice de Governança Municipal do Conselho Federal de Administração (IGM-CFA) é uma ferramenta de avaliação que analisa os municípios brasileiros com base em dimensões, indicadores e variáveis, oferecendo aos gestores públicos uma visão clara sobre os impactos das boas práticas na qualidade de vida dos cidadãos e apontando oportunidades de melhoria para o desenvolvimento municipal (CFA, 2020).

O IGM-CFA mensura a performance municipal com base nas três dimensões: fiscal, gestão e desempenho da governança pública (Busato et al., 2020), e aborda

áreas como saúde e educação pública, gestão fiscal, transparência, planejamento, entre outras (CFA, 2020), sendo um instrumento essencial para o acompanhamento dos gestores públicos (Santa Rita & Silva, 2020).

A tabela 2 apresenta as dimensões, com as respectivas descrições, indicadores e variáveis, que compõem o IGM-CFA:

Tabela 2 - Dimensões IGM-CFA

Dimensão	Descrição	Indicadores	Variáveis
Finanças	Baseia-se em indicadores que analisam a gestão fiscal do município, os investimentos em saúde e educação, a situação previdenciária e os gastos com o poder legislativo.	Fiscal	autonomia, investimentos, liquidez e gasto com pessoal
		Investimento per capita	gasto per capita em educação e gasto per capita em saúde
		Custo do legislativo	gasto per capita do legislativo
		Equilíbrio previdenciário	Indicador de Situação Previdenciária - ISP
Gestão	Constitui-se de indicadores que mensuram as práticas administrativas implementadas pelo município.	Planejamento	planejamento da despesa, captação de recursos, lei geral MPE
		Colaboradores	servidores per capita, comissionados
		Transparência	disponibilidade das informações, irregularidade do CAUC, índice de transparência do Ministério Público Federal
Desempenho	Refere-se à avaliação do impacto das políticas públicas na vida dos cidadãos do município.	Saúde	mortalidade infantil, cobertura de atenção básica, cobertura vacinal
		Educação	abandono escolar, IDEB 5º ano, IDEB 9º ano, taxa de distorção idade-série, cobertura creche
		Segurança	taxa de homicídios, mortes no trânsito
		Saneamento e Meio Ambiente	acesso à água, acesso a coleta de esgoto, tratamento de esgoto
		Vulnerabilidade Social	vulnerabilidade social

Fonte: Elaborado pela autora com base no CFA (2020).

Alguns estudos foram baseados no Índice de Governança Municipal. Cruz et al. (2024) avaliou a governança pública, com base no IGM-CFA, e sua relação com o desenvolvimento local, em municípios pertencentes ao estado da Bahia. Ferreira et al. (2024) analisou a relação do Índice de Governança Municipal com a execução do Orçamento Participativo nos municípios do estado do Rio Grande do Sul. Bittencourt et al. (2021) investigou quais variáveis do IGM-CFA influenciam a efetividade da governança nos municípios de Alagoas, conforme mensurado pelo Índice de Efetividade da Gestão Municipal.

Bittencourt et al. (2021) destacam que com base nas informações geradas pelo IGM-CFA, torna-se viável fomentar debates sobre as boas práticas adotadas por municípios de alto desempenho, elaborar estratégias para compartilhar e disseminar essas iniciativas, além de implementar ações de reconhecimento gerencial, com foco na melhoria dos resultados e no fortalecimento da atuação dos gestores públicos.

No contexto do presente estudo, quanto à forma de mensurar o desempenho nas áreas de saúde e educação, será considerada a dimensão Desempenho do IGM-CFA, que tem como objetivo avaliar o impacto das políticas públicas na vida dos cidadãos do município, utilizando indicadores estratégicos nas áreas objeto dessa pesquisa, entre outras. No campo da saúde, são analisadas a mortalidade infantil, a cobertura de atenção básica e a cobertura vacinal, refletindo a qualidade e o alcance dos serviços oferecidos. Na educação, os indicadores incluem abandono escolar, IDEB, taxa de distorção idade-série e cobertura de creche, permitindo mensurar a efetividade do sistema educacional (CFA, 2020).

2.4.2 Desempenho da Gestão Municipal nas áreas de Saúde e Educação

A recorrência de problemas sociais, como a falta de acesso à educação e saúde, demanda do poder público, em colaboração com a sociedade, a formulação de políticas públicas eficazes para mitigar seus impactos e promover o desenvolvimento social (Silva & Oliveira, 2024). Diante desse cenário, a gestão pública nas áreas de educação e saúde exige maior rigor e eficácia, considerando sua influência direta na qualidade de vida da população e a necessidade de soluções eficientes para enfrentar tais desafios (Cassiano et al., 2023).

No contexto da saúde, Busato et al. (2020), apontam que a gestão em saúde deve garantir o direito à saúde com base em princípios éticos e políticos, sendo os Municípios responsáveis pela prestação direta e gestão da maioria dos serviços, especialmente na atenção básica, em um modelo descentralizado.

A governança pública eficaz no setor de saúde é fundamental para assegurar acesso equitativo e integral aos serviços, otimizar recursos e implementar políticas que atendam às necessidades da sociedade, por meio de processos, instituições e práticas que promovam decisões eficientes, transparentes e responsáveis (Assis & Garcia, 2024).

Segundo Rasoto e Borges (2024), a conciliação entre gestão e governança na saúde implica na governança como responsável por direcionar, avaliar e monitorar as ações, enquanto a gestão foca no planejamento, execução e controle alinhados às diretrizes, visando ajustar estratégias para atingir objetivos organizacionais e assegurar eficiência, eficácia e efetividade nos serviços de saúde.

A pesquisa realizada por Busato et al. (2020), que teve como objetivo analisar o perfil de governança e gestão em saúde nos municípios do Paraná, concluiu que é

necessário fortalecer a governança, especialmente com a implantação de controles internos.

O estudo de Soares (2020) abordou as deficiências dos controles internos relacionadas às irregularidades na gestão da saúde pública nos municípios brasileiros, evidenciando que essas falhas decorrem principalmente de controles ineficientes, planejamento inadequado, gastos desnecessários, descumprimento de normas e má aplicação de recursos, além de estarem associadas a baixos índices de desenvolvimento humano e à inexistência ou baixa qualificação dos controles internos implantados, reforçando a necessidade de fortalecê-los para uma melhor alocação de recursos públicos.

Inácio (2016) investigou a relação entre a configuração do controle interno dos municípios paranaenses, com base no modelo COSO, e seus indicadores de desempenho, concluindo que práticas mais robustas de controle interno estão significativamente associadas a maiores gastos com ações de saúde, o que evidencia a influência do controle interno na alocação de recursos públicos na área da saúde.

Esses argumentos sugerem que o controle interno está positivamente associado ao desempenho da gestão municipal na área da saúde. Assim, apresenta-se a seguinte hipótese:

H1: A maturidade dos sistemas de controle interno tem influência positiva e estatisticamente significativa sobre os indicadores de desempenho em saúde.

A estrutura governamental do Brasil é organizada sob o regime federativo, englobando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo a responsabilidade pela Educação compartilhada: os Municípios atendem prioritariamente a Educação Infantil e o Ensino Fundamental; os Estados, o Ensino

Médio e parte do Fundamental; e o Governo Federal, o Ensino Superior, com cada esfera atuando de forma autônoma no sistema educacional descentralizado (Messias & Lucio, 2023).

Messias e Lucio (2023) destacam que estudos nacionais e internacionais demonstram que a má gestão dos gastos públicos na educação impacta negativamente a qualidade do ensino e do aprendizado. Nessa perspectiva, Diel et al. (2014) ressaltam a importância da correta alocação de recursos públicos destinados à educação, sendo este um desafio que impacta a eficiência governamental. A má gestão dos recursos públicos, em especial nos setores de educação e saúde, intensifica a desigualdade social e compromete o desenvolvimento econômico de um país (Santos & Rover, 2019).

O estudo de Kroth e Gonçalves (2019) investigou o impacto dos gastos sociais municipais na qualidade da educação, concluindo que os investimentos públicos locais influenciam de forma positiva e significativa esse indicador. Bernardo et. al (2020), demonstraram em sua pesquisa que a qualidade da educação municipal é positivamente influenciada pelas condições de saúde e infraestrutura dos municípios, e ressaltaram que é essencial que as políticas públicas sejam elaboradas de forma integrada, considerando o desenvolvimento complementar das áreas sociais, pois o acesso de qualidade à saúde é um fator determinante para o bom desempenho escolar dos alunos.

Beuron et al. (2021) analisaram o uso de índices de desempenho na avaliação de políticas públicas na educação, com foco no município de Santa Maria/RS, utilizando os Indicadores de Governança Municipal (IGM-CFA), e identificaram desafios e oportunidades em indicadores como IDEB e abandono escolar, assim, contribuindo para o aprimoramento da gestão pública na área.

Na perspectiva voltada para os impactos do controle interno, o estudo de Victorio et al. (2018) demonstrou que o controle interno na gestão pública exerce um papel fundamental no acompanhamento do desempenho, especialmente no setor da educação, ao possibilitar a redução de gastos desnecessários, desperdícios, erros e fraudes, além de fornecer informações essenciais para a tomada de decisões, o que contribui diretamente para o aprimoramento do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) e para uma gestão pública mais eficiente e eficaz.

Desta forma, visando avaliar a influência dos controles internos no desempenho da gestão pública na área da educação, apresenta-se a segunda hipótese desta pesquisa:

H2: A maturidade dos sistemas de controle interno tem influência positiva e estatisticamente significativa sobre os indicadores de desempenho em educação.

2.4.3 Outras variáveis que impactam no desempenho da gestão municipal e nos controles internos

Silva et al. (2023) aponta que o PIB municipal *per capita*, além de ser um indicador econômico comparável entre municípios e associado à qualidade de vida e ao rendimento regional, é um fator determinante para as irregularidades na gestão pública, uma vez que, em municípios de porte médio, uma população com maior renda tende a ser mais politizada e a exercer controles sociais mais eficazes, refletindo na gestão governamental do município e reduzindo as inconsistências apontadas pelas auditorias do Tribunal de Contas.

Bloch e Balassiano (2000) destacam que a heterogeneidade dos municípios brasileiros exige uma abordagem diferenciada na formulação e implementação de

políticas públicas, considerando suas distintas características demográficas, econômicas, geográficas e político-administrativas, de modo que a gestão pública municipal deve ser analisada levando em conta fatores como o tamanho da população, a área territorial, a base econômica e a estrutura administrativa.

Quanto aos controles internos, embora sua manutenção seja uma responsabilidade primária da alta administração, o suporte dos auditores internos é essencial para o cumprimento eficaz dessas obrigações (Oussii & Taktak, 2018). De acordo com Tien e Thanh (2023), a auditoria interna avalia a eficácia dos controles internos, fornecendo à alta gerência informações, análises e recomendações que contribuem para a melhoria contínua da gestão organizacional. Nesse contexto, Rodrigues (2023) ressalta que a auditoria interna fortalece o controle interno, promove a transparência e apoio aos gestores públicos.

A eficácia da auditoria interna no setor público está diretamente relacionada à competência profissional de seus membros, sendo um fator determinante para a qualidade dos serviços prestados (Alzeban & Gwilliam, 2014). Nesse sentido, Asiedu e Deffor (2017) assevera que a qualificação profissional dos auditores é essencial para o aprimoramento das atividades de auditoria interna, garantindo maior eficiência e confiabilidade nos processos da organização.

Helfenstein (2019) evidencia que a autonomia e a independência dos controladores internos são elementos fundamentais para a eficácia do controle interno na administração pública, porém, no Brasil, embora a Constituição Federal e a Lei nº 4.320/1964 estabeleçam a base legal para sua atuação, a possibilidade de provimento do cargo por meio de nomeações políticas para funções comissionadas ou terceirizadas compromete a imparcialidade desses profissionais, fragiliza os mecanismos de controle e pode abrir espaço para irregularidades.

3 METODOLOGIA

3.1 POPULAÇÃO DA PESQUISA

Visando atingir o objetivo da pesquisa, que é identificar a influência da maturidade dos sistemas de controle interno no desempenho gestão pública dos municípios do estado do Rio de Janeiro nas áreas de saúde e educação, será realizada uma pesquisa quantitativa, de caráter descritivo e corte transversal, com a utilização de dados secundários.

A população da pesquisa compreende os 91 municípios do estado do Rio de Janeiro, jurisdicionado ao Tribunal de Contas do Estado. Destaca-se que a delimitação do estudo aos municípios jurisdicionados pelo TCE-RJ foi fundamentada na variável escolhida para medir a maturidade dos sistemas de controle interno. Essa decisão deve-se ao fato de as informações terem sido extraídas do relatório de auditoria de levantamento elaborado pelo TCE-RJ em 2023. Em outros municípios brasileiros, haveria limitações na disponibilidade de informações, dificultando a obtenção de todos os dados necessários para o estudo, seja pela ausência ou pela dificuldade de acesso a informações relacionadas à estrutura dos sistemas de controle interno municipais.

3.2 VARIÁVEIS DA PESQUISA

A variável independente será a Maturidade do Sistema de Controle Interno (Matur_SCI), medida através da pontuação extraída do relatório de auditoria de levantamento do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, processo n.º 201.507-3/2023.

Para realizar a coleta de dados, o TCE-RJ aplicou Questionário Eletrônico, utilizando o programa *LimeSurvey*, às 91 prefeituras municipais fluminenses, com o

objetivo de conhecer a estrutura, a organização e o funcionamento de suas Unidades Centrais de Controle Interno (UCIs).

A citada auditoria foi conduzida de forma remota e estruturada a partir de uma estratégia metodológica baseada na técnica de pesquisa, que possibilitou a obtenção de dados primários, quantitativos e qualitativos, ainda não disponíveis nos bancos de dados públicos. Além do questionário eletrônico, também foram requisitados documentos comprobatórios. As respostas foram prestadas exclusivamente por servidores vinculados às UCIs, majoritariamente por seus titulares. No entanto, o próprio TCE-RJ ressalta que, com exceção de algumas questões da área de pessoal validadas por amostragem no Portal BI da instituição, não houve validação sistemática das respostas (TCE, 2023).

Ainda que a metodologia adotada pelo TCE-RJ tenha permitido uma abrangente coleta de informações sobre a estrutura e funcionamento das Unidades Centrais de Controle Interno, é importante destacar que o uso de questionário eletrônico, por se tratar de um instrumento essencialmente declaratório, pode estar sujeito a certas limitações inerentes a esse tipo de abordagem. A depender do grau de percepção, conhecimento técnico ou até mesmo do posicionamento institucional dos respondentes, há o risco de viés nas respostas, seja por superestimação da conformidade ou omissão involuntária de fragilidades, o que impõe uma necessária cautela na interpretação dos dados.

Com base na análise das respostas das questões formuladas pelo TCE-RJ, embasadas em normas legais, interpretações de organizações como o COSO e a ATRICON, além do Manual de Implementação de Sistemas de Controle Interno da Corte de Contas, cada município alcançou uma pontuação calculada por meio da Matriz GUT.

A matriz GUT foi aplicada visando priorizar os Órgãos Municipais de Controle Interno com base na gravidade, urgência e tendência dos problemas enfrentados, com o objetivo de identificar os municípios mais vulneráveis e fortalecer seus sistemas de controle interno, aprimorando a rede de controle. Por fim, a pontuação total obtida pelos municípios variou de 304 (menor pontuação obtida) a 1562 pontos (maior pontuação obtida), sendo, quanto maior a pontuação obtida, entende-se que menor é a maturidade do Sistema de Controle Interno do Município.

Dessa forma, considerando a maior pontuação alcançada (1562 pontos), a variável será medida através do seguinte indicador formulado para este estudo, onde, quanto mais próximo de 1 (um), maior é a maturidade do SCI:

$$\mathbf{Matur_SCI} = 1 - \frac{\textit{Pontuação obtida pelo município}}{1562}$$

Quanto às variáveis dependentes, relacionadas ao desempenho da Gestão Municipal nas áreas de saúde e educação pública (I_Saúde e I_Educação) os dados foram coletados da base de dados do Índice de Governança Municipal (IGM-CFA), medido pelo Conselho Federal de Administração (CFA).

A metodologia de construção do IGM-CFA fundamenta-se em uma abordagem estatística, estruturada a partir de dados secundários provenientes de fontes oficiais, como IBGE e DATASUS. Inicialmente, são selecionadas variáveis relevantes para a análise da gestão municipal, classificadas conforme sua polaridade (se “maior é melhor” ou “menor é melhor”) e submetidas a procedimentos de tratamento de dados. Em seguida, são estabelecidas metas com base em cálculos de decil, possibilitando a atribuição de notas individuais para cada variável a partir da distância entre o

desempenho do município e a meta estipulada. As notas atribuídas às variáveis são inicialmente agrupadas para formar os indicadores setoriais, por meio da média aritmética simples. Esses indicadores, por sua vez, são agrupados para compor as dimensões do índice – Finanças, Gestão e Desempenho –, também por meio de médias. Finalmente, a nota geral do IGM-CFA é calculada como a média das três dimensões (CFA, 2020).

O indicador setorial de saúde é composto por variáveis referentes à mortalidade infantil (menor-melhor), à cobertura de atenção básica (maior-melhor) e à cobertura vacinal (maior-melhor), sendo as duas primeiras fundamentadas em dados do Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde – DATASUS e a última na Secretaria de Informação e Saúde Digital – SEIDIGI. Já o indicador setorial de educação é formado por variáveis relacionadas à taxa de abandono escolar (menor-melhor), ao IDEB do 5º e 9º ano (maior-melhor) e à taxa de distorção idade-série (menor-melhor), fundamentados a partir dos dados do Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais - INEP; e à taxa de cobertura de creche (maior-melhor), que é obtida por meio dos indicadores do Observatório da Criança e do Adolescente da Fundação Abrinq (CFA, 2020).

Além das variáveis de interesse, serão utilizadas como variáveis de controle o Produto Interno Bruto (PIB) municipal per capita, a população e a área territorial dos municípios, que geram impactos na gestão municipal. Adota-se também, quanto ao sistema de controle interno, as variáveis de controle relacionadas ao provimento dos cargos e ao nível de formação acadêmica dos servidores de controle interno, bem como a realização da atividade de auditoria interna.

A seguir é apresentada a tabela 3 contendo as variáveis que serão utilizadas neste estudo:

Tabela 3 - Variáveis da pesquisa

Variáveis Dependentes	Código	Descrição	Fonte
Desempenho no setor da Saúde	I_Saúde	Os resultados vinculados à área da saúde foram definidos com base nos indicadores de mortalidade infantil, cobertura da atenção básica e cobertura vacinal, os quais oferecem uma visão abrangente sobre a qualidade dos serviços de saúde prestados no município.	IGM-CFA Dimensão: Desempenho
Desempenho na área da Educação	I_Educação	Os indicadores de desempenho educacional consideram as notas do Ideb, a taxa de cobertura de creches, os índices de abandono escolar e a distorção idade-série.	IGM-CFA Dimensão: Desempenho
Variável Independente	Código	Descrição	Fonte
Maturidade do Sistema de Controle Interno	Matur_SCI	Calculada com base na pontuação formada pelas respostas dos questionários de pesquisa aplicados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro aos municípios sob a sua jurisdição, por meio do qual é avaliada a estrutura dos Sistemas de Controles Internos Municipais.	TCE-RJ
Variáveis de Controle	Código	Descrição	Fonte
Produto Interno Bruto <i>per capita</i>	PIB_per	Produto Interno Bruto per capita.	IGM-CFA
População	Popul_Mun	Dados de Identificação/Demográficos de População	IGM-CFA
Área Territorial	Area_Mun	Área da Unidade Territorial.	IGM-CFA
Origem do Controlador	Orig_Contr	Variável binária que assume valor 1 (um) quando o cargo do controlador é de provimento efetivo e 0 (zero) quando for cargo em comissão.	TCE-RJ
Controlador com nível superior	Contr_Sup	Variável binária que assume valor 1 (um) quando o controlador possui nível superior e 0 (zero) quando não possui.	TCE-RJ
Servidores de carreira de Controle Interno	Serv_CI	Variável binária que assume valor 1 (um) quando o órgão de controle interno possui servidores de carreira e 0 (zero) quando não possui.	TCE-RJ

Auditoria Interna	Aud_Int	Variável binária que assume valor 1 (um) quando o órgão de controle interno realiza auditoria interna e 0 (zero) quando não realiza.	TCE-RJ
-------------------	---------	--	--------

Fonte: Elaborado pela autora (2025).

3.3 MODELO ECONOMÉTRICO E TESTES DE VALIDAÇÃO

Para alcançar o objetivo de analisar se a Maturidade do Sistema de Controle Interno influencia no desempenho da gestão pública municipal, serão aplicadas análises de Correlação e Regressão Linear Múltipla com dados de corte transversal.

A adoção do corte transversal no presente estudo deve-se à disponibilidade limitada de dados sobre a maturidade dos sistemas de controle interno nos municípios analisados. Como essa variável foi mensurada exclusivamente a partir do levantamento realizado pelo TCE-RJ em 2023, não há registros de avaliações anteriores ou em diferentes períodos que tenham adotado a mesma abordagem metodológica, o que limita a realização de análises comparativas ao longo do tempo. Dessa forma, a pesquisa baseia-se em um único momento no tempo, permitindo examinar a relação entre a maturidade dos sistemas de controle interno e o desempenho da gestão pública nas áreas de saúde e educação. Esse delineamento metodológico garante a viabilidade da análise, considerando as restrições na obtenção de dados históricos sobre a variável em questão.

A influência da Maturidade do Sistema de Controle Interno no desempenho da gestão municipal nas áreas de saúde e educação serão testados com a utilização do seguinte modelo de regressão linear múltipla. O modelo base considera a maturidade do SCI como variável independente principal, controlando-se os efeitos de variáveis socioeconômicas e institucionais que podem interferir no desempenho municipal:

$$Desempenho_i = \beta_0_i + \beta_1 Matur_SCI_i + \beta_2 PIB_Per_i + \beta_3 Popul_Mun_i + \beta_4 Area_Mun_i \\ + \beta_5 Orig_Contr_i + \beta_6 Contr_Sup_i + \beta_7 Serv_CI_i + \beta_8 Aud_Int_i + \xi_{it}$$

onde:

- *Desempenho*

Pode ser representada pelas seguintes variáveis dependentes:

- *I_Saúde* - desempenho do setor de saúde
- *I_Educação* - desempenho do setor de educação

- *Matur_SCI* = Maturidade do Sistema de Controle Interno do Município;
- *PIB_Per* = Produto Interno Bruto per capita;
- *Popul_M* = População do município;
- *Area_M* = Área da Unidade Territorial;
- *Orig_Contr* = Origem do Controlador;
- *Contr_Sup* = Controlador com nível superior;
- *Serv_CI* = Servidores de carreira de Controle Interno;
- *Aud_Int* = Auditoria Interna;
- *i* = município “i”.

Adicionalmente, será estimado um segundo modelo com a inclusão de um termo de interação entre as variáveis Maturidade do SCI e Auditoria Interna, com o intuito de verificar se a existência de auditoria interna potencializa ou condiciona a influência da maturidade do controle interno sobre o desempenho municipal:

$$Desempenho_i = \beta_0_i + \beta_1 Matur_SCI_i + \beta_2 PIB_Per_i + \beta_3 Popul_Mun_i + \beta_4 Area_Mun_i \\ + \beta_5 Orig_Contr_i + \beta_6 Contr_Sup_i + \beta_7 Serv_CI_i + \beta_8 Aud_Int_i \\ + \beta_9 (Matur_SCI_i \times Aud_Int_i) + \xi_{it}$$

Esse modelo busca captar efeitos condicionais decorrentes da presença da auditoria interna, permitindo examinar de forma mais aprofundada a influência conjunta desses elementos sobre os resultados da gestão pública municipal.

A avaliação da normalidade dos dados foi conduzida por meio do teste de Shapiro-Wilk. Realizou-se a análise de correlação de Spearman para avaliar a relação entre variáveis numéricas, empregando o coeficiente de correlação de Spearman como medida estatística. A força dessa associação é categorizada seguindo os critérios estabelecidos por Cohen: uma correlação pequena é indicada por $r = 0,10$ a $0,29$; média por $r = 0,30$ a $0,49$; e grande por $r = 0,50$ ou superior (Cohen, 1988).

Para investigar os efeitos das variáveis independentes nos desfechos de interesse, modelos de regressão linear múltipla foram executados. Gráficos diagnósticos foram utilizados para avaliar a adequação do modelo aos seguintes pressupostos: linearidade, normalidade dos resíduos, homocedasticidade e ausência de pontos influentes (Favero & Belfiore, 2017). O pressuposto de ausência de multicolinearidade foi avaliado pelo cálculo do VIF (Fator de Inflação da Variância). A suposição de ausência de multicolinearidade foi considerada atendida quando todos os valores de VIF do modelo foram inferiores a 5 (Hair, 2009). Além disso, quando os dados não apresentaram homoscedasticidade, aplicou-se uma correção por meio do estimador robusto HC3 para o cálculo dos valores de p (Long & Ervin, 2000). Os modelos de regressão linear múltipla foram estimados por meio do método de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), com correção robusta dos erros padrão, de forma a assegurar a validade das inferências estatísticas.

Todas as análises foram conduzidas no software R versão 4.4.1 e adotaram um nível de significância (α) de 5%.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A análise dos dados categóricos envolveu o cálculo das frequências absolutas e relativas (%). Para os dados numéricos, serão apresentados a média, o desvio-padrão, a mediana, além dos quartis 1 e 3. A tabela 4 abaixo indica a caracterização geral da amostra e de suas variáveis.

Tabela 4 - Estatística descritiva

Variável	N	Média (%)	DP	Mediana	Q1	Q3
Dados de Identificação/Demográficos – População	91	108175,00	172290,00	36573,00	17452,00	129642,00
Área da Unidade Territorial	91	467,58	484,88	367,61	211,06	577,86
Pib per capita	91	55529,00	79208,00	30058,00	22659,00	54014,00
Desempenho - Educação	91	5,60	1,78	5,53	4,30	7,06
Desempenho - Saúde	91	5,99	2,10	6,35	4,94	7,31
Maturidade do SCI	91	0,47	0,16	0,47	0,37	0,60
Origem Controlador	91					
... Não efetivo	62	68,13%				
... Efetivo	29	31,87%				
Controlador Nível Superior	91					
... Não	4	4,40%				
... Sim	87	95,60%				
Há servidores de carreira de CI	91					
... Não	38	41,76%				
... Sim	53	58,24%				
Realiza Auditoria Interna	91					
... Não	31	34,07%				
... Sim	60	65,93%				

Nota: DP: desvio-padrão; Q: quartis.

Fonte: Elaborado pela autora (2025).

A análise descritiva apresenta informações relevantes sobre as características dos 91 municípios analisados, abrangendo aspectos populacionais, territoriais, econômicos e institucionais, além dos indicadores de desempenho em educação e saúde. A população média dos municípios é de 108.175 habitantes, mas com um

desvio padrão elevado (172.290 habitantes), sugerindo grande variabilidade entre os municípios. A mediana, de 36.573 habitantes, e o primeiro quartil (17.452 habitantes) indicam que a maioria dos municípios tem população inferior à média, o que sugere a presença de poucos municípios de grande porte que elevam a média. A área territorial média é de 467,58 km², com mediana inferior (367,61 km²), reforçando a heterogeneidade na extensão territorial dos municípios analisados.

Os indicadores de desempenho apontam médias acima de 5,0 para os setores avaliados, com educação (5,60) e saúde (5,99). No entanto, a dispersão dos dados, evidenciada pelos desvios padrão, sugere variações significativas entre os municípios. A maturidade dos sistemas de controle interno apresentou uma média de 0,47 e uma mediana idêntica, com baixo desvio padrão (0,16), indicando menor variabilidade entre os municípios.

As variáveis institucionais mostram que 31,87% dos controladores são efetivos, enquanto 68,13% não possuem vínculo efetivo. A maioria dos controladores (95,60%) possui nível superior. Em relação à estrutura dos controles internos, 58,24% dos municípios possuem servidores de carreira atuando no setor, enquanto 41,76% não contam com essa presença, o que pode impactar a continuidade e especialização das atividades de controle. Além disso, 65,93% dos municípios realizam auditoria interna, enquanto 34,07% não adotam essa prática, o que pode indicar diferenças na implementação e no fortalecimento dos sistemas de controle interno entre os municípios analisados.

Para as análises estatísticas subsequentes (correlação e regressão), as variáveis numéricas com distribuição assimétrica (como população, área territorial e PIB per capita) foram transformadas pelo logaritmo natural, com o objetivo de reduzir a influência de valores extremos e aproximar a distribuição dos dados da normalidade.

Contudo, na Tabela 4, esses dados são apresentados em seus valores nominais originais para facilitar a interpretação e manter a clareza na caracterização da amostra.

4.2 ANÁLISE DE CORRELAÇÃO

Dado que algumas variáveis não seguem uma distribuição normal, optou-se pela utilização do coeficiente de correlação de Spearman para avaliar as relações entre as variáveis numéricas. Esse método não requer a suposição de normalidade e é apropriado para analisar associações monotônicas entre variáveis. Dessa forma, a análise estatística foi conduzida respeitando as características dos dados observados.

A tabela 5 contempla a matriz de correlação, que apresenta os coeficientes de correlação entre a maturidade dos sistemas de controle interno e as variáveis de desempenho nas áreas da educação e saúde.

Tabela 5 - Matriz de correlação

	Maturidade do SCI	Desempenho Educação	Desempenho Saúde
Maturidade do SCI	—		
Desempenho Educação	-0.03	—	
Desempenho Saúde	0.18	0.30**	—

* $p < 0,05$; ** $p < 0,01$; *** $p < 0,001$

Fonte: Elaborado pela autora (2025).

Os valores indicam a força e a direção das associações, com uma escala que vai de -1 (correlação negativa perfeita) a +1 (correlação positiva perfeita). De maneira geral, considera-se que correlações abaixo de 0,30 são fracas, entre 0,30 e 0,70 são moderadas, e acima de 0,70 são fortes."

Os resultados indicam que o desempenho em saúde (0,18) apresenta correlação positiva, mas fraca, com o nível de maturidade do SCI. Isso sugere que municípios com maior maturidade nos sistemas de controle interno tendem a ter um

desempenho um pouco melhor nesses indicadores, embora essa relação não seja expressiva. No entanto, a ausência de significância estatística ($p > 0,05$) indica que essa associação não pode ser considerada robusta ou conclusiva, podendo ser explicada por fatores aleatórios.

Já o desempenho em educação (-0,03) apresentam correlação muito próxima de zero, indicando ausência de associação entre essas variáveis e o SCI. Esse resultado aponta que o nível de maturidade do controle interno, nos termos mensurados neste estudo, não está associado ao desempenho educacional municipal, o que pode indicar que essa dimensão da política pública é influenciada por outros fatores estruturais, pedagógicos ou contextuais.

Adicionalmente, observa-se uma correlação moderada e estatisticamente significativa entre os desempenhos em saúde e educação ($\rho = 0,30$; $p < 0,01$), o que sugere que municípios que obtêm bons resultados em uma dessas áreas tendem a apresentar desempenho semelhante na outra. Tal padrão pode refletir capacidades institucionais compartilhadas, como maior eficiência na gestão pública, maior investimento per capita ou práticas mais consolidadas de governança intersetorial.

4.3 RESULTADOS DAS REGRESSÕES LINEAR MULTIPLA

A tabela 6 expõe os resultados obtidos por meio das análises de regressão linear múltipla, realizadas para testar as hipóteses do estudo H1 e H2, que analisaram se os municípios com maior maturidade nos sistemas de controle interno apresentam maiores indicadores de desempenho nos setores de saúde e educação, respectivamente.

Tabela 6 - Resultados da Regressão Linear Múltipla

Variáveis	Desempenho Saúde	Com Interação SCI e AI	Desempenho Educação	Com Interação SCI e AI
Maturidade do SCI	0,31*	0,00	-0,20	-0,36
População	-0,37**	-0,37*	-0,45**	-0,45*
PIB per capita	0,14	0,13	-0,17	-0,17
Área da unidade territorial	-0,06	-0,12	-0,10	-0,13
Origem Controlador (Efetivo)	-0,03	0,00	0,09	0,11
Nível Superior do Controlador (Sim)	0,04	0,04	-0,03	-0,03
Há servidores de carreira de CI (Sim)	-0,08	-0,07	0,18	0,18
Realiza Auditoria Interna (Sim)	-0,17	-0,67	0,25*	0,00
Maturidade SCI * Auditoria Interna		0,74		0,37
F	3,31	3,26	4,23	3,82
Graus de Liberdade	8, 82	9, 81	8, 82	9, 81
r ²	0,17	0,18	0,22	0,22

Nota. Valores para cada variável independente representam o coeficiente padronizado da regressão.

* $p < 0,05$; ** $p < 0,01$.

Fonte: Elaborado pela autora (2025).

Para desempenho no setor da saúde, (saúde - indicador), ($F [8, 82] = 3,31$; $p < 0,001$; $r^2_{\text{ajustado}} = 0,17$), percebe-se que houve resultados significativos para maturidade do Sistema de Controle Interno e população.

Os resultados indicam que o aumento em uma unidade da variável Maturidade do SCI está associado a um aumento padrão no desempenho da saúde, de acordo com o coeficiente padronizado ($\beta = 0,31$; $p < 0,05$), sugerindo uma associação positiva entre a maturidade dos sistemas de controle interno e os indicadores de desempenho em saúde, sem contudo permitir inferência causal.

A relação identificada entre a maturidade do Sistema de Controle Interno e o desempenho no setor da saúde parece reforçar a relevância do controle e da governança para uma administração pública municipal mais eficiente, conforme apontado por Busato et al. (2020) e Soares (2020). O coeficiente positivo sugere que, em termos associativos, municípios com sistemas de controle interno mais estruturados tendem a apresentar melhores indicadores de desempenho nessa área.

Contudo, é necessário reconhecer que o índice utilizado — construído a partir do IGM-CFA — não isola a atuação do ente municipal, podendo também refletir políticas públicas e investimentos realizados por esferas federal, estadual ou até mesmo consórcios intermunicipais, dada a competência concorrente prevista na Constituição Federal de 1988. Ademais, como os dados de maturidade e desempenho referem-se ao mesmo período, não se pode inferir causalidade direta entre essas variáveis, pois ambas podem ser reflexos de um histórico anterior de investimentos públicos ou de práticas administrativas consolidadas. Ainda assim, os achados são convergentes com Inácio (2016), que destacou a influência de práticas robustas de controle interno sobre a qualidade dos gastos em saúde, e com Assis e Garcia (2024), ao apontarem a importância de instituições bem estruturadas para assegurar uma gestão pública mais eficaz e responsável no setor.

A população apresentou um efeito negativo e significativo ($\beta = -0,37$; $p < 0,01$), indicando que municípios mais populosos tendem a apresentar pior desempenho nos indicadores de saúde. Esse efeito negativo da variável população sobre o desempenho da saúde aponta um desafio adicional para municípios mais populosos, onde a maior demanda por serviços pode comprometer a eficiência na entrega dos atendimentos. Esse resultado pode estar relacionado às dificuldades mencionadas por Soares (2020), como planejamento inadequado e insuficiência de recursos, o que destaca a necessidade de fortalecer os controles internos, especialmente em municípios com maior contingente populacional, a fim de mitigar as deficiências na gestão e garantir um atendimento mais equitativo e eficaz.

Cabe destacar, no entanto, uma possível limitação associada à interpretação do efeito da variável população sobre o desempenho em saúde. Embora os resultados indiquem que municípios menos populosos tendem a apresentar melhores

indicadores nessa área, é importante considerar que parte desse desempenho pode ser artificialmente elevado. Isso ocorre porque, em muitos casos, a população residente nesses municípios menores recorre a centros urbanos maiores para acessar serviços de saúde mais complexos, o que não é captado pelo índice utilizado. Como o IGM-CFA considera apenas os dados registrados no município de origem, sem contabilizar deslocamentos intermunicipais para atendimento, há um risco de superestimação dos resultados dos municípios de menor porte, que se beneficiam indiretamente da estrutura de municípios vizinhos mais desenvolvidos.

Entre os demais preditores, alguns apresentaram coeficientes de regressão baixos e não foram estatisticamente significativos, sugerindo que seu impacto no desempenho da saúde pode ser irrelevante ou depender de outras variáveis não capturadas pelo modelo. O PIB per capita teve um coeficiente positivo pequeno ($\beta = 0,14$; $p = 0,17$), sem significância estatística robusta. A área territorial do município ($p = 0,58$) também não demonstrou relação significativa com o desempenho da saúde, assim como as características dos controladores internos, incluindo ser efetivo ($p = 0,74$) ou ter nível superior ($p = 0,70$).

Além disso, variáveis relacionadas à estrutura do controle interno não demonstraram impacto significativo. A presença de servidores de carreira na área de controle interno teve um coeficiente negativo e não significativo ($B = -0,32$; $p = 0,47$). Da mesma forma, a realização de auditoria interna apresentou um efeito ligeiramente negativo ($B = -0,73$; $p = 0,20$), mas sem relevância estatística.

Com a introdução da variável de interação entre a Maturidade do SCI e a realização de Auditoria Interna, o modelo manteve resultados consistentes em termos de significância global ($F [9, 81] = 3,26$; $p < 0,001$; R^2 ajustado = 0,18). Observou-se que o coeficiente da interação foi positivo e expressivo ($\beta = 0,74$), embora sem

significância estatística robusta ($p > 0,05$). Esse resultado indica que, nos municípios onde se realizam auditorias internas, os efeitos da maturidade do SCI sobre o desempenho em saúde podem ser potencializados, sugerindo uma sinergia entre ambas as práticas institucionais. Em contrapartida, a variável *realiza auditoria interna* isolada apresentou coeficiente mais negativo ($\beta = -0,67$), reforçando a interpretação de que sua efetividade depende da existência de um sistema de controle interno consolidado.

Esses resultados indicam que os municípios com sistemas de controle interno mais maduros tendem a ter melhores indicadores na área da saúde, o que reforça a importância da governança e de controles internos estruturados para a eficiência da gestão pública. Nesse sentido, o estudo suportou a hipótese H1.

No tocante ao desempenho na área de educação municipal, (educação - indicador), ($F [8, 82] = 4,23$; $p < 0,001$; $r^2_{ajustado} = 0,22$), percebe-se que houve resultados significativos para população e auditoria interna em relação à variável dependente.

O efeito da população no desempenho na área de educação foi negativo ($\beta = -0,45$; $p < 0,01$), sugerindo que municípios mais populosos tendem a apresentar indicadores educacionais mais baixos, pois enfrentam desafios maiores na oferta de educação de qualidade, possivelmente devido à sobrecarga da infraestrutura escolar e à maior complexidade administrativa.

A auditoria interna demonstrou um efeito positivo moderado ($\beta = 0,25$; $p < 0,05$), indicando que a existência desse mecanismo pode contribuir para melhores resultados na educação, alinhando-se à literatura que destaca a importância de instâncias de fiscalização na promoção de eficiência (Diel et al., 2014; Santos & Rover, 2019).

Duas variáveis apresentaram significância marginal ($0,05 < p < 0,10$), o que sugere que podem ter algum impacto, mas sem evidência estatística robusta. A presença de servidores de carreira no controle interno apresentou um coeficiente positivo ($\beta = 0,18$; $p = 0,07$), indicando que a experiência e estabilidade dos profissionais podem ter um papel na gestão educacional e um possível efeito benéfico, embora sem forte significância estatística. Já o PIB *per capita*, apesar de geralmente associado a melhores condições socioeconômicas, apresentou um efeito negativo ($\beta = -0,17$; $p = 0,08$), o que pode indicar que fatores estruturais ou desigualdades internas nos municípios impactam o desempenho educacional.

Por fim, algumas variáveis analisadas não apresentaram significância estatística, indicando que seus efeitos não foram relevantes no modelo. A maturidade do Sistema de Controle Interno apresentou um coeficiente negativo ($\beta = -0,20$; $p = 0,12$), mas sem comprovação estatística de impacto no desempenho do setor de educação municipal. Da mesma forma, características dos controladores internos, como ser efetivo ($p = 0,33$) ou ter nível superior ($p = 0,79$), não demonstraram influência significativa na variável dependente. O mesmo ocorreu com a área territorial do município ($p = 0,33$), sugerindo que o tamanho geográfico da localidade não afeta diretamente os indicadores educacionais analisados.

Esse achado contraria a expectativa teórica fundamentada por Victorio et al. (2018), que apontam o papel do controle interno na redução de desperdícios e na melhoria da gestão educacional. Além disso, a literatura sugere que a eficiência na alocação de recursos é um fator determinante para a qualidade da educação (Diel et al., 2014; Santos & Rover, 2019), mas os dados analisados não forneceram suporte empírico para essa relação no contexto municipal. Isso sugere que outros fatores estruturais e administrativos podem estar influenciando os indicadores educacionais

de forma mais expressiva do que a maturidade do SCI. Por outro lado, o efeito positivo moderado da auditoria interna, reforça a importância de mecanismos específicos de fiscalização para a gestão da educação, ainda que seu impacto seja inferior ao esperado.

Com a inclusão da variável de interação, o modelo manteve seu ajuste ($F [9, 81] = 3,82; p < 0,001; R^2 \text{ ajustado} = 0,22$), mas os efeitos anteriormente observados se alteraram. A variável *auditoria interna* deixou de ser estatisticamente significativa ($\beta = 0,00; p > 0,10$), e o coeficiente de interação Maturidade do SCI \times Auditoria Interna, embora positivo ($\beta = 0,37$), também não foi estatisticamente significativo. Isso indica que, no contexto educacional, a sinergia entre maturidade do controle interno e auditoria interna não se confirmou empiricamente, diferentemente do observado para o setor da saúde. A maturidade do SCI manteve um efeito negativo ($\beta = -0,36$), sugerindo que mesmo quando há auditoria, não se verifica um efeito positivo direto no desempenho da educação.

Diante desses resultados, a hipótese de pesquisa H2 é rejeitada, pois não há comprovação estatística de que municípios com maior maturidade nos sistemas de controle interno apresentem melhores indicadores educacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo avaliar a influência da maturidade dos sistemas de controle interno na gestão municipal, com foco nas áreas de saúde e educação nos municípios do estado do Rio de Janeiro. A partir de uma análise quantitativa baseada em dados secundários, buscou-se identificar relações entre a maturidade dos sistemas de controles internos e o desempenho dos serviços públicos essenciais. A pesquisa se fundamentou na hipótese de que municípios com sistemas de controle interno mais maduros tendem a apresentar maiores indicadores nessas três áreas.

Os achados empíricos apontam que, embora haja evidência estatística de associação entre a maturidade do sistema de controle interno e o desempenho na área da saúde, essa relação não se estende à área da educação. Tal diferença pode estar associada às distintas estruturas de financiamento, à natureza dos serviços e à governança setorial de cada política pública. Isso reforça a importância de abordagens específicas e integradas entre controle interno e gestão de resultados.

As contribuições deste estudo são tanto teóricas quanto práticas. No campo acadêmico, a pesquisa amplia a compreensão sobre a influência dos sistemas de controle interno na gestão municipal, especialmente em contextos brasileiros, complementando estudos anteriores sobre governança pública. Do ponto de vista prático, os resultados oferecem subsídios para que gestores municipais avaliem a maturidade de seus sistemas de controle interno e adotem medidas para aprimorar a eficiência na prestação de serviços essenciais, como saúde e educação. Entretanto, essas conclusões merecem maior aprofundamento em razão das limitações de dados disponíveis para o período e o contexto analisados, ainda que a literatura dê suporte à relação observada.

Entre as limitações da pesquisa, destaca-se a dependência de dados secundários, o que restringe a análise a informações disponíveis e pode não capturar todas as nuances do funcionamento dos sistemas de controle interno municipais. A amostra também se limita aos municípios do estado do Rio de Janeiro jurisdicionados pelo TCE-RJ, o que pode impactar a generalização dos resultados para outras regiões do país. Além disso, a principal variável do estudo — a maturidade do Sistema de Controle Interno — foi construída com base em questionário eletrônico de natureza declaratória, sem validação sistemática das respostas, o que pode introduzir viés de percepção. Ressalta-se ainda que os dados de maturidade e desempenho se referem ao mesmo período, o que impossibilita estabelecer uma relação causal direta entre as variáveis. Por fim, os indicadores de desempenho utilizados, como o do setor de saúde, podem refletir não apenas a atuação municipal, mas também políticas e investimentos das esferas estadual e federal, além de não captarem fenômenos como os deslocamentos intermunicipais em busca de atendimento, especialmente em municípios de menor porte, o que pode gerar interpretações distorcidas sobre a efetividade local.

Para pesquisas futuras, sugere-se a ampliação da análise para outros estados brasileiros, bem como a investigação de variáveis adicionais que possam mediar ou moderar a relação entre a maturidade dos sistemas de controle interno e o desempenho municipal. Além disso, estudos qualitativos poderiam aprofundar a compreensão sobre os mecanismos internos de controle e sua implementação prática na administração pública, contribuindo para o aprimoramento das políticas de governança e gestão pública.

REFERÊNCIAS

- Abbas, Q., & Iqbal, J. (2012). Internal control system: Analyzing theoretical perspective and practices. *Middle-East Journal of Scientific Research*, 12(4), 530-538. DOI: 10.5829/idosi.mejsr.2012.12.4.1793
- Akinleye, G. T., & Kolawole, A. D. (2020). Internal controls and performance of selected tertiary institutions in Ekiti state: A committee of sponsoring organisations (coso) framework approach. *International Journal of Financial Research*, 11(1), 405-416. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v11n1p405>
- Alencar, C. O., & da Fonseca, A. C. P. D. (2016). Excelência na Gestão Pública: a contribuição do controle interno da Marinha do Brasil. *REGE-Revista de Gestão*, 23(2), 172-184. <https://doi.org/10.1016/j.rege.2016.01.001>
- Alves, A. G. S., & Moraes Júnior, V. F. (2016). O sistema de controle interno da gestão pública do poder executivo do município de Patos/PB. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 4(3), 56-71. DOI:10.18405/RECFIN20160304
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- Araújo, H. D. (2022). *Sistema de controle interno na gestão pública municipal frente às melhores práticas internacionais: um estudo de caso no Município de Camaçari*. [Dissertação de mestrado, Universidade Salvador]. Sistema de Publicação Eletrônica de Teses e Dissertações. <http://tede.unifacs.br/tede/handle/tede/812>
- Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. (2017). Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82-99. <https://doi.org/10.1111/ijau.12082>
- Assis, I. P., & Garcia, L. A. A. (2024). Governança Pública e os Serviços em Saúde: legados da pandemia e novos rumos para um sistema mais resiliente. *Revista Família, Ciclos de Vida e Saúde no Contexto Social*, 12(4), 1-5. <https://doi.org/10.18554/refacs.v12i4.8220>
- Brasil. Presidência da República. Casa Civil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Casa Civil. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Brasil. Presidência da República. Casa Civil. (2000). *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Casa Civil. Diário Oficial da União, Seção 1, de 05/05/2000,1. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

- Becker, J., Knackstedt, R., & Pöppelbuß, J. (2009). Developing maturity models for IT management: A procedure model and its application. *Business & information systems engineering*, 1, 213-222. <https://doi.org/10.1007/s12599-009-0044-5>
- Bernardo, J. S., Almeida, F. M. de., & Nascimento, A. C. C. (2020). General quality of municipal education and the influences of public spending. *Education Policy Analysis Archives*, 28(23), 1-35. <https://doi.org/10.14507/epaa.28.4696>
- Beuron, T. A., Ferreira, R. H. M., & Klozovski, M. L. (2021). Governança pública e educação: uma abordagem a partir de índices de desempenho municipal. *Revista Aproximação*, 3(07), 77-100. <https://revistas.unicentro.br/index.php/aproximacao/article/view/7114>
- Bittencourt, I. M., Silva, M. M., & Cruz, N. J. T. (2021). Governança Pública: Efetividade da Gestão dos Municípios Alagoanos à Luz do IGM-CFA. *Revista FSA*, 18(1), 142-168. <http://www4.unifsa.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/2210>
- Bloch, R. A., & Balassiano, M. (2000). A democratização da gestão pública: as relações entre gestor, inovação e porte demográfico do município. *Revista de Administração Pública*, 34(1), 145-164. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6257>
- Busato, I. M. S., Garcia, I. F., Rodrigues, I. C. G., Oliveira, A. P. W.L C. de., Salesbram, J. A. M., & Berté, R. (2020). Estudo do perfil de governança e gestão em saúde das administrações públicas Municipais no Estado do Paraná. *Brazilian Journal of Development*, 6(7), 48406-48415. <https://doi.org/10.34117/bjdv6n7-474>
- Calixto, G. E., & Velasquez, M. D. P. (2005). Sistema de controle interno na administração pública federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 2(3), 63-81. <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/63>
- Cannavina, V. C., & Parisi, C. (2015). Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. *Revista Universo Contábil*, 11(3), 06-26. <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4250>
- Capovilla, R. A., Gonçalves, R. S., Dantas, J. A., & Oliveira, A. B. S. (2018). Modelo de Maturidade de Estruturas de Controle Interno em Organizações Governamentais. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 11(2), 267-289. <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110205>
- Carli, A. V. de. (2023). *Estudo do papel da Controladoria Geral do município de Novo Mundo/MT na efetividade dos controles internos da gestão pública municipal com base no programa aprimora do TCE/MT*. [Dissertação de mestrado, Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa]. Repositório Institucional do IDP. <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/4955>
- Cassiano, G., Barbosa, E. S. S., Santos, A. V. G. O., Santos, G. S., Nascimento, T. A., Urban, C. N., Braga, M. L. S., Carvalho, G. S., Silva, A. J. D., & Apolinário, G. S. (2023). Gestão a serviço do bem-estar social: Educação, Saúde e

Segurança Pública Gratuita e de Qualidade. *Revista Formadores*, 16(3), 21-38.
<https://doi.org/10.25194/rf.v16i3.1661>

Cavalcante, A. F. (2024). A Eficiência na Governança Pública e a Percepção de Valor pelos Cidadãos: desafios, estratégias e impactos da nova governança pública no século XXI. *Revista Políticas Públicas & Cidades*, 13(2), 1-14.
<https://doi.org/10.23900/2359-1552v13n2-55-2024>

Cohen, J. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences (2nd ed.)*. Lawrence Erlbaum Associates.

Conselho Federal de Administração. (2020). *Metodologia*. CFA.
<https://igm.cfa.org.br/metodologia/>

Conselho Federal de Administração. (2020). *Roteiro de Atualização da Base de Dados do IGM-CFA*. https://igm.cfa.org.br/igm/guia_atualizacao_dados.pdf

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1992). *Internal Control—Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. <https://www.coso.org/guidance-on-ic>

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO. (2004). *Enterprise Risk Management—Integrated Framework*.
<https://www.coso.org/guidance-erm>

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo*. PWC Brasil.
https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf

Cruz, L. G., Felix, J. F. P., & Freire, E. J. (2020). A Importância do Controle Interno na Administração Pública Municipal. *Revista Científica da Ajes*, 9(19), 1-10.
<https://www.revista.ajes.edu.br/index.php/rca/article/view/388>

Cruz, J. P., Oliveira, L. M. M., Santos, K. V. P., Reis, F. A. S., & Macedo, L. R. (2024). Indicadores de qualidade na gestão municipal: um estudo exploratório a partir de índice CFA de governança municipal da microregião litoral sul. *Cuadernos de Educación y Desarrollo*, 16(13), e6784-e6784.
<https://doi.org/10.55905/cuadv16n13-037>

Diel, E. H., Diel, F. J., Schulz, S. J., Chiarello, T. C., & Rosa, F. S. (2014). Desempenho de municípios brasileiros em relação à estratégia de investimento público em educação. *Desenvolvimento em Questão*, 12(26), 79-107.
<https://doi.org/10.21527/2237-6453.2014.26.79-107>

Djamil, N. (2023). *APIP dalam Pelaksanaan Maturitas SPIP*. *JAAMTER: Jurnal Audit Akuntansi Manajemen Terintegrasi*, 1(2), 76-88.
<https://doi.org/10.5281/zenodo.8385072>

Duarte, E. R. (2023). Nível de Maturidade de Controle Interno e reflexos no desempenho fiscal. Um estudo empírico nos municípios mato-grossenses.

Revista Científica da AJES, 12(24), 29-42.
<https://www.revista.ajes.edu.br/index.php/rca/article/view/595>

- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®*. Elsevier Brasil.
- Ferreira, G. J. B. C. (2016). Governança Corporativa aplicada ao Setor Público: O Controle Interno como um dos núcleos de implementação. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 14(1), 39-73. <https://doi.org/10.32586/rcda.v14i1.315>
- Ferreira, G. J. B. C., Santos, J. G. C., & Vasconcelos, A. C. (2021). Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). *Administração Pública e gestão social*, 13(2), 1-21. <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i2.9533>
- Ferreira, R. Á. E., Marchi, J. J., & Milnitz, D. (2024). Análisis del Índice de Gobernanza Municipal y la Implementación del Presupuesto Participativo en los Municipios del Estado de Río Grande de Sur-Brasil. *Revista Orbis Latina-Racionalidades, Desenvolvimento e Fronteiras*, 14(2), 88-114. <https://doi.org/10.5281/zenodo.11372207>
- Gattringer, J. L., & Marinho, S. V. (2020). O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. *Enfoque: reflexão contábil*, 39(1), 75-95. <https://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/44412>
- Gökoğlan, K., Bilen, A., & Güneş, Ş. R. (2022). Factors Affecting the Effectiveness of Internal Control System Implemented in Public Institutions: A Sample Research on Diyarbakır Province. *Journal of Current Researches on Business and Economics*, 12(2), 81-92. <https://www.jocrebe.com/dergi/factors-affecting-the-effectiveness-of-internal-control-system-implemented-in-public-institutions-a-sample-research-on-diyarbakir-province20221018112857.pdf>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman.
- Hayati, N., & Aviana, N. (2021). The role of New public Management (NPM) on the relation of government internal control System (SPIP) with public organizational performance. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 173, 88-97. <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.210416.012>
- Hein-Pensel, F., Winkler, H., Brückner, A., Wölke, M., Jabs, I., Mayan, I. J., Kirschenbaum, A., Friedrich, J., & Zinke-Wehlmann, C. (2023). Maturity assessment for Industry 5.0: A review of existing maturity models. *Journal of Manufacturing Systems*, 66, 200-210. <https://doi.org/10.1016/j.jmsy.2022.12.009>
- Helfenstein, R. (2019). Independência e qualidade do controle interno no setor público. *Pensar Contábil*, 21(75), 28-41. <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/3496/2652>

- Holanda, M. M. B., Lima, A. O., Santos, R. C. dos., & Sousa, A. M. R. (2022). O Índice de efetividade da gestão municipal e o monitoramento das políticas públicas do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. *Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdicional*, 10(1), e03934-e03934. <https://doi.org/10.37497/revistacejur.v10i1.393>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Inácio, V. F. (2016). *Configuração dos controles internos municipais e os indicadores de desempenho: um estudo aplicado aos municípios paranaenses*. [Dissertação de mestrado, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná]. Repositório Institucional - Rede Paraná Acervo. <http://educapes.capes.gov.br/handle/1884/43373>
- Kinzler, E. C. S., & MELLO, G. (2023). Influência do controle interno na efetividade da governança pública nos municípios paranaenses. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 22, 1-18. <https://doi.org/10.16930/2237-766220233389>
- Kronbauer, C. A., Krüger, G. P., Ott, E., & Nascimento, C. J. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de contabilidade e organizações*, 5(12), 48-71. <https://doi.org/10.11606/rco.v5i12.34794>
- Kroth, D. C., & Gonçalves, F. O. (2019). O impacto dos gastos públicos municipais sobre a qualidade da educação: uma análise de variáveis instrumentais entre 2007 e 2011. *Planejamento e Políticas Públicas*, (53), 327-355. <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/856>
- Long, J. S., & Ervin, L. H. (2000). Using heteroscedasticity consistent standard errors in the linear regression model. *The American Statistician*, 54(3), 217-224. <https://doi.org/10.2307/2685594>
- Lopes, G. B., Valadares, J. L., & Leroy, R. S. D. (2021). Sistema de Controle Interno no Setor Público: o que se tem discutido na academia desde a Lei de Acesso à Informação? *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 25(1), 22-34. <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rcmccuerj/article/view/59245>
- Marques, L. R. (2020). Repercussões da nova gestão pública na gestão da educação: um estudo da rede estadual de Goiás. *Educar em Revista*, 36, e69772. <http://dx.doi.org/10.1590/0104-4060.69772>
- Messias, J. R. A., & Lucio, M. L. (2023). Gestão e governança pública para o desenvolvimento-educação básica orientada por evidências. *Revista da AGU*, 22(3), 23-45. <https://doi.org/10.25109/2525-328x.v.22.n.03.2023.3306>
- Mihaela, D., & Iulian, S. (2012). Internal control and the impact on corporate governance, in Romanian listed companies. *Journal of Eastern Europe*

Research in Business & Economics, 2012(2012), 1-10.
<https://doi.org/10.5171/2012.676810>

- Monteiro, R. P. (2015). Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 159-188. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p159>
- Moreira, M. A., Dias, A. G. S., & Souza, P. M. de. (2017). Controle interno como instrumento de gestão pública. *Revista de Informação Contábil*, 11(4), 39. <https://doi.org/10.34629/ric.v11i4.39-53>
- Mulyani, S., Munir, D. A., Akbar, B., Yoseph, M., & Sudrajat, S. (2020). The significance of the internal control system implementation on village government performance. *Opción: Revista de Ciencias Humanas y Sociales*, 36(27), 1278-1291. <https://produccioncientificaluz.org/index.php/opcion/article/view/32041>
- Oleskovicz, M., Oliva, F. L., & Pedroso, M. C. (2018). Gestão de riscos, governança corporativa e alinhamento estratégico: um estudo de caso. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, 17(2), 18-31. <https://periodicos.uninove.br/riae/article/view/10248/4908>
- Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 450-469. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579>
- Pereira, R. R., Pacheco, I. B. G., & Pedro Filho, F. de S. (2021). Indicadores de desempenho como ferramenta na gestão da qualidade no serviço público. *Brazilian Journal of Development*, 7(9), 88049-88067. <https://doi.org/10.34117/bjdv7n9-117>
- Rasoto, V. I., & Borges, A. C. (2024). A importância de práticas da transparência passiva para a boa aplicação de recursos da saúde. *Revista Políticas Públicas & Cidades*, 13(2), 1-15. <https://doi.org/10.23900/2359-1552v13n2-26-2024>
- Rocha, S. S., Pinto, J. N. A., Rocha, N. F., & Valente, T. A. R. (2022). Gestão Pública: o papel do controle interno no processo de tomada de decisão. *Revista Foco*, 15(2), e389-e389. <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v15n2-028>
- Rodrigues, R. C. (2023). Análise da capacitação profissional do auditor interno nas Universidades Federais Brasileiras. *Desafio Online*, 11(1), 112-130. <https://doi.org/10.55028/don.v11i1.15852>
- Rodrigues, R. G., & Galindo, A. G. (2021). Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Amapá: um olhar sobre sua atuação nas Políticas Públicas Educacionais. *Inovação & Tecnologia Social*, 3(8), 150-173. <https://doi.org/10.47455/2675-0090.2021.3.8.10339>

- Santa Rita, L. P., & Silva, M. M. (2020). Governança Municipal: uma análise de Maceió no IGM-CFA. *Caderno de Administração*, 14(2), 80-71. <https://doi.org/10.23925/2595-4865.v14n2.2020.47901>
- Santos, R. R. D., & Rover, S. (2019). Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. *Revista de Administração Pública*, 53(4), 732-752. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180084>
- Silva, J. W. G. D. (2017). *Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do estado de Alagoas: aplicação da metodologia do COSO 2013*. [Dissertação de mestrado, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia]. Repositório Institucional da UFBA. <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/25693>
- Silva, A. H. C. e., Abreu, C. L. D., & Couto, D. C. D. F. (2018). Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 20-38. <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rcmccuerj/article/view/32362>
- Silva, A. B. D., Ferreira, A. D. C. S., & Moutinho, V. F. (2023). Determinantes das irregularidades na gestão pública municipal: o caso dos municípios do estado de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, 57(5), e2022-0398. <https://doi.org/10.1590/0034-761220220398>
- Silva, A. R. da., & Oliveira, C. E. C. de. (2024). A Segurança Pública sob o Olhar da Gestão Pública Municipal: A Responsabilização dos Municípios após a Criação do Sistema Único de Segurança Pública-Lei Nº 13.675/2018. *Revista FSA*, 21(7), 205-229. <http://www4.unifsa.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/2969>
- Silva Neto, R. R. da., Reis, T. R., & Ribeiro, A. L. (2020). Perfil da Gestão Municipal no Estado do Pará: um olhar a partir do índice de efetividade. *Contabilidade Gestão e Governança*, 23(1), 93-106. <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/1809>
- Soares, T. V. F. (2020). (Des) Governança na gestão da saúde pública dos municípios brasileiros. [Dissertação de mestrado, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco]. Repositório Institucional da UFPE. <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/38811>
- Soares, L. F., & Pinho, R. C. S.de. (2022). Controle interno na administração pública: Estudo em uma Instituição de Ensino Superior (IES) pública federal. *Contextus Revista Contemporânea de economia e gestão*, 20(esp.), e81659. <https://periodicos.ufc.br/contextus/article/view/81659/227296>
- Tien, D. N., & Thanh, H. H. (2023). The Impacts of Internal Audit Practices on the Quality of Internal Control in Vietnamese Smes. *International Journal of Professional Business Review*, 8(5), 1-12. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i5.2027>

- Travaglia, K. R., & César, C. S. (2016). A importância do controle interno como instrumento de governança pública. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas-RTTC*, 3(1), 141-151. https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/RTTC_MIOLO_GRAFICA.pdf
- Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. (2023). *Processo nº 201507-3/2023*. Consulta Processos [Plataforma]. TCRJ. <https://www.tcerj.tc.br/consulta-processo/Processo>
- Victorio, M. A., Silva, R. A. O. da., Vieira, E. T. V., Bennett, F. L., & Tashima, L. da. C. N. (2018). A Importância da Utilização do Controle Interno na Gestão Pública: um estudo em uma Secretaria Municipal de Educação. *REPAAE-Revista de Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia*, 4(2), 206-229. <https://www.repae-online.com.br/index.php/REPAAE/article/view/109>