

## Controle Interno em apoio ao Controle Externo: os princípios do COSO no Departamento Autônomo de Água e Esgotos de Araraquara-SP

### Internal Control in support of External Control: the principles of COSO in the Autonomous Department of Water and Sewage of Araraquara-SP

Gustavo Rodrigues Mattar\*<sup>1</sup> – [gustavo.mattar@unesp.br](mailto:gustavo.mattar@unesp.br) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2024-1536>

Sergio Azevedo Fonseca\*<sup>1</sup> – [sergio.fonseca@unesp.br](mailto:sergio.fonseca@unesp.br) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8457-2668>

1 - UNESP – Universidade de Estadual de São Paulo

#### Resumo

Os controles internos no setor público buscam assegurar o alcance de objetivos organizacionais de eficiência nas atividades operacionais, proteção ao patrimônio público, confiabilidade e transparência das informações e aderência às normas e legislações. Dentre esses objetivos também se insere a obrigação constitucional do controle interno prestar apoio ao controle externo, exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas. Este artigo tem por objetivo avaliar o desempenho do sistema de controle interno (SCI) do Departamento Autônomo de Água e Esgotos de Araraquara-SP quanto à aderência aos 17 princípios definidos pela estrutura integrada de controles internos do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013). Trata-se de uma pesquisa exploratória-descritiva, com abordagem qualitativa dos dados primários coletados. Os procedimentos metodológicos abrangeram a pesquisa documental em textos legislativos e dos relatórios de fiscalização e sentenças emitidas pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP) sobre as contas da entidade em estudo, entre 2010 e 2020. O tratamento dos dados se deu por análise de conteúdo das sentenças entre 2016 e 2020, período em que o controle interno foi abordado e os achados foram categorizados por componentes do modelo COSO. Como resultado foi identificado que a autarquia, entre 2016 e 2018, não realizava, adequadamente, o apoio ao controle externo e que havia pouca aderência aos princípios do COSO. Já a partir de 2019 e 2020 houve evolução no atendimento aos apontamentos do TCE-SP e na adoção gradual do COSO. As principais melhorias observadas foram: aumento na resolubilidade dos apontamentos do TCE-SP, monitorados e solucionados pela Autarquia; redução da quantidade de apontamentos do TCE-SP; melhorias nos relatórios do SCI; maior uso das recomendações do SCI pelo TCE-SP; e fortalecimento da *accountability*.

**Palavras-chave:** Sistema de Controle Interno (SCI). Setor Público. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP). Estrutura do COSO. Saneamento Básico.

#### Abstract

The public sector internal controls pursue to ensure the organizational objectives achievement of: operational activities efficiency, public assets protection, information reliability and transparency, and adherence to rules and legislation. Among these objectives is also included the constitutional obligation of internal control to support external control, exercised by the Legislative Power, with the help of the Courts of Auditors. The present work aims to evaluate the performance of the Autonomous Department of Water and Sewage of Araraquara-SP internal control system (ICS) regarding adherence to the 13 principles defined by the integrated structure of internal controls of *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013). This is an exploratory-descriptive research, with a qualitative approach to the primary data collected. The methodological procedures were applied through documentary research on the legislation and inspection reports and sentences issued by the Sao Paulo State Court of Auditors (COA-SP), on the entity under study accounts, between 2010 and 2020. Data processing took place through content analysis of sentences between 2016 and 2020, a period in which internal control was addressed, and the findings were categorized by components of the COSO model. As a result, it was identified that the autarchy initially, between 2016 and 2018, did not adequately support external control and that there was little adherence to the COSO principles, however, from 2019 and 2020, there was an evolution in compliance with the COA-SP notes and the gradual adoption of the COSO. The main improvements observed were: increase in the resolution of COA-SP audit finding monitored and resolved by the Autarchy; reduction in the number of COA-SP finding; ICS reporting improvements; greater use of ICS recommendations by COA-SP; and strengthening accountability.

**Keywords:** Internal Control System (ICS). Public Sector. Sao Paulo State Court of Auditors (COA-SP). COSO Framework. Basic Sanitation.

**Recebimento:** 14/02/2023 | **Aprovação:** 02/10/2023

**Editor responsável aprovação:** Dra. Luciana Klein

**Editor responsável edição:** Dra. Luciana Klein

**Avaliado pelo sistema:** *Double Blind Review*

**DOI:** <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v15i3.89762>



## 1 Introdução

A gestão pública é marcada pela escassez de recursos, o que aumenta o desafio paragovernar de forma eficiente e eficaz, com vistas ao atendimento às necessidades da sociedade (Da Cruz, Felix & Freire, 2020; Ferreira, Santos & Vasconcelos, 2021; Melo & Leitão, 2021). No setor público, dentre os benefícios dos controles internos, destacam-se o melhor emprego dos recursos públicos, a mitigação de riscos financeiros e orçamentários e a prevenção de gastos desnecessários, desvios, desperdícios, erros, fraudes, irregularidades e ineficiência dos serviços públicos (Lucas, De Oliveira, Ferreira, Da Silva, & Severo Peixe, 2022).

Melo e Leitão (2021) apontam que a literatura apresenta diversos objetivos para o controle interno na administração pública, tais como proteção do interesse público, proteção do bem público e suporte à gestão. Nesse contexto, a aplicação da governança pública ganha relevância, ao propiciar a otimização dos resultados aos cidadãos usuários dos serviços públicos. O controle interno pode realizar o interesse público, tornando o processo de gestão mais seguro e eficiente e contribuindo para o alcance dos objetivos da instituição (Santos, Cruz, Silva, & Araújo, 2022).

Piccini (2022), analisando a CF/88 - Constituição (1988), atenta para que enquanto a estruturação e especificação das atribuições do controle externo compareça nos artigos 70 a 75 da Constituição, o mesmo não acontece com o sistema de controle interno – SCI, que é apenas definido nos artigos 70 e 74 da Carta Magna, como um “sistema” a ser mantido “de forma integrada por cada Poder”. Vidal (2022, p.348) também diz que, apesar da CF/88 estabelecer que os poderes deverão manter o SCI de forma integrada, “não foi estabelecida, em âmbito nacional, uma política que defina os requisitos e padrões mínimos no que diz respeito ao seu *modus operandi*, diferentemente do que se pode observar em relação ao controle externo”.

Ainda para Piccini (2022),

constata-se a ausência, no ordenamento jurídico brasileiro, de um referencial nacional comum, aplicável a todos os poderes e entes federativos, quanto à estruturação do sistema de controle interno, suas competências, prerrogativas e abrangência (PICCINI, 2022, p. 109).

Por essa razão, segundo ainda o mesmo autor (Piccini, 2022, p.110), “tornam-se imperiosos os *standards* de reputação global, preconizados por COSO e INTOSAI”, pois a utilização deles é o “caminho para contornar a lacuna do ordenamento jurídico brasileiro em torno das técnicas de estruturação” do SCI.

Diante disso, na busca por controles internos que viessem a garantir o alcance dos objetivos das organizações (operacionais, de comunicação e de conformidade), entre os modelos internacionais, a estrutura criada pelo *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO é a mais respeitada (Da Silva & Carvalho Moura, 2020) e se afirmou como referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos. A estrutura do COSO existe há mais de 20 anos, o que mostra suas credenciais e aplicabilidade a longo prazo, sendo também considerada a “estrutura mais completa e amplamente aplicada por muitas organizações em todo o mundo” (Dangi, Nawawi & Salin, 2020, p. 195).

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI) contextualizou a aplicação do método de controle interno do COSO ao setor público (Piccini, 2022; Soares & Pinho, 2022). A INTOSAI é uma organização externa aos governos nacionais a ela ligados, sendo o Tribunal de Contas da União (TCU) um de seus membros (Da Silva & Carvalho Moura, 2020). A adesão do TCU possibilitou a introdução da metodologia aos normativos brasileiros (TCU, 2023). Essas publicações internacionais (COSO e INTOSAI) foram também utilizadas pelo Poder Executivo Federal para a ampliação das atividades da Controladoria-Geral da União que, como unidade central do sistema de controle interno da União, também passou a coordenar a prevenção e o combate à corrupção, a corregedoria, a auditoria e ouvidoria (Piccini, 2022).

Além do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, outras instâncias também exercem a fiscalização externa. Exemplo pertinente ao objeto desta pesquisa é o projeto ACERTAR, instituído pela Portaria Federal nº 719, de 12/12/2018, por iniciativa das Agências Reguladoras em parceria com a Associação Brasileira de Agências de Regulação – ABAR e Ministério das Cidades, visando melhorar a qualidade da

informação sobre o setor de Saneamento Básico. O ACERTAR utiliza, em sua metodologia, de certificação dos dados do SNIS, o modelo de controles internos do COSO (2013) e propõe a execução padronizada, por parte das agências reguladoras, da auditoria e certificação dos dados do Sistema Nacional de Informações de Saneamento – SNIS, tornando-os mais sólidos e confiáveis. A iniciativa confere maior confiança ao uso de indicadores de desempenho, com impacto relevante no setor de saneamento nacional, trazendo mais profissionalismo e estruturação dos processos (Agência Reguladora dos Serviços de Saneamento das Bacias dos Rios Piracicaba, Capivari e Jundiá – ARES-PCJ, 2023).

A Agência Reguladora ARES-PCJ implementou a metodologia ACERTAR em um grupo dos municípios associados, entre eles Araraquara. A ARES-PCJ premiou, em fevereiro de 2023, os prestadores de serviço de água e esgoto sob a sua regulação que implantaram adequadamente a metodologia ACERTAR. Dentre eles, 34 prestadores foram certificados e o Departamento Autônomo de Água e Esgotos – DAAE Araraquara foi reconhecido entre os cinco melhores (ARES-PCJ, 2023).

Foi precisamente essa posição de destaque da autarquia que motivou a realização da pesquisa cujos resultados são ora apresentados e discutidos, cuja condução buscou respostas à seguinte questão: como foi a performance do sistema de controle interno – SCI do Departamento Autônomo de Água e Esgotos de Araraquara ao controle externo, tendo como referência o modelo de controle interno do COSO?

O objeto epistêmico da pesquisa é o SCI do DAAE Araraquara. O objetivo da pesquisa foi avaliar o desempenho do SCI, sob a ótica do apoio ao controle externo e da aderência aos 17 princípios definidos pela estrutura integrada de controles internos do COSO (2013).

Lucas, De Oliveira *et al.* (2022, p.99) afirmam que “os controles internos são ferramentas utilizadas na busca pela eficiência na mitigação de riscos no setor público”, contribuindo para a transparência e prestação de contas do resultado da gestão. No entanto, estudos de Soares e Pinho (2022) concluíram que

em geral, os controles internos dos órgãos e entidades da administração pública brasileira pesquisados não estão plenamente implementados e estruturados, apresentando fragilidades e baixos níveis de eficiência, eficácia e efetividade, sobretudo em relação à adequação aos componentes do COSO (Soares & Pinho, 2022, p.2).

Nesse mesmo sentido, pesquisa realizada pelo TCE-SP revelou que 74% das entidades municipais não utilizam critérios de riscos para realizar suas ações de controle interno (TCE-SP, 2022, p.9) e 73% não planejam suas atividades por planos de ação anuais (TCE-SP, 2022, p.8). A relevância da pesquisa justifica-se por contribuir para que as organizações públicas proporcionem melhorias em seus SCI ou mesmo identifiquem sua importância como um instrumento de apoio à gestão.

Sobre o tema de controle interno da Administração Pública, Piccini (2022, p.109) aponta que existe uma “ainda incipiente produção bibliográfica na matéria”. Observando essa lacuna no conhecimento, Gattringer e Marinho (2020) propuseram investigações sobre os resultados da aplicação do modelo do COSO na Administração Pública, assim como novos estudos sobre o monitoramento dos controles internos pelo controle externo e a forma de relacionamento com o controle social.

Após a revisão da literatura sobre a utilização do modelo do COSO no setor público brasileiro, os procedimentos metodológicos adotados abrangeram pesquisa documental sobre legislação e os relatórios de fiscalização e sentenças emitidas pelo TCE-SP sobre as contas da entidade em estudo, entre 2010 e 2020. O tratamento dos dados se deu pela análise de conteúdos das sentenças entre 2016 e 2020, período em que o controle interno foi abordado, e os achados foram categorizados nos 5 componentes e 17 princípios do modelo COSO (2013).

O artigo está dividido em quatro seções, além desta introdutória. Na segunda é apresentada a revisão da literatura sobre o surgimento e evolução dos modelos do COSO, a atuação dos controles interno e externo no setor público e os estudos anteriores sobre o tema. Na terceira, são apresentados os métodos utilizados na

pesquisa. Na quarta os resultados são apresentados e discutidos. Por fim, na última seção são apresentadas as considerações finais.

## **2 Revisão da Literatura**

No tratamento deste referencial são discutidos os conceitos relacionados aos elementos da estrutura integrada de controles internos do COSO, os controles interno e externo aplicados ao setor público e uma apresentação de estudos correlatos.

### **2.1 Modelos de Controle Interno do COSO**

Os controles internos têm, por finalidades, proteger o patrimônio das organizações, gerar informações transparentes e confiáveis, dar aderência às normas e legislações existentes e produzir eficiência nas atividades operacionais (Attie, 2011; Ferreira & Oliveira, 2021; Thomé & Tinôco, 2005; Wang & Hooper, 2017), além de assegurar que os objetivos organizacionais sejam alcançados (Beuren & Zonatto, 2014; Ferreira & Oliveira, 2021). O sistema de controle interno e a auditoria interna, de acordo com Kewo e Afiah (2017), têm efeito positivo na qualidade das demonstrações financeiras.

A *Treadway Commission*, criada em 1985 nos Estados Unidos para estudar as causas de fraudes em relatórios contábeis e financeiros, se tornou *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO), que publicou, desde então, critérios práticos para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade (Wanderley, Fonseca & Paula, 2015), tornando-se reconhecida como a principal metodologia para o desenvolvimento de estruturas integradas de controles internos (Bloem, Doorn & Mittal, 2005). O controle interno do COSO (2013, p.3) é definido como “um processo, executado pelo conselho de administração, gerência e outros funcionários de uma entidade, projetado para fornecer segurança razoável em relação ao alcance dos objetivos relacionados às operações, relatórios e conformidade” (Ribeiro, Furtado & Nogueira, 2018, p.3). A metodologia também é utilizada pelo Instituto de Auditores Internos do Brasil (Beuren & Zonatto, 2014; Maia, Silva, Dueñas, Almeida, Marconde & Ching, 2005). Já o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados conceitua o controle interno como o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas adotados para proteger o patrimônio, verificar a exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e adesão à política traçada pela administração (Attie, 2011; Castro, 2018; Maria, Darusalam, Yulsiati, Said, 2023).

Em 1992, o Comitê publicou o guia *Internal Control-Integrated Framework – COSO-IC* ou COSO I. Esse modelo, concebido para o combate a fraudes contábeis, é formado por componentes integrados que incluem a avaliação de riscos e a melhoria das atividades de controle interno (Tribunal de Contas da União [TCU], 2023).

Com a publicação do Ato Sarbanes-Oxley em 2002, o COSO lançou, em 2004, o COSO-ERM, *Enterprise Risk Management - Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), que traz componentes, princípios e conceitos voltados à gestão de riscos corporativos (Castro, 2018 e TCU, 2023). Segundo Cendrowski e Mair (2009), a Comissão de Valores Mobiliários dos EUA – *Securities Commission of the US* - SEC recomenda que a estrutura COSO seja utilizada por estar amplamente disponível.

Em 2013, o COSO atualizou o COSO-IC (1992) para atender às necessidades dos negócios modernos (Kasztelnik, & Gaines, 2019). Nessas organizações existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional (as unidades operacionais e entidades legais, entre outras), relação que é

representada numa figuratridimensional, o chamado “Cubo do COSO” (Piccini, 2022), reproduzido na figura 1.

**Figura 1**

Estrutura adaptada do COSO (2013) - Projeto ACERTAR (2018)



Fonte: Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda. (2018).

As três categorias de objetivos, Operacional, Divulgação (ou comunicação) e Conformidade, são representadas no plano da parte superior. Os cinco componentes são representados pelas linhas na parte frontal do cubo: o Ambiente de Controle, a Avaliação de Riscos, as Atividades de Controle, a Informação e Comunicação, e o Monitoramento. A estrutura organizacional da entidade é representada pela terceira dimensão (COSO, 2013), parte lateral do cubo, que foi adaptado pelo Projeto ACERTAR (2018), para representar a relação entre os prestadores de serviços de água e esgotos e as agências reguladoras.

O primeiro componente, do Ambiente de Controle, representa “o conjunto de padrões, processos e estruturas que fornecem a base para a execução do controle interno em toda a organização. (...) O ambiente de controle resultante tem um impacto generalizado no sistema de controle interno” (COSO, 2013, p.4). Ujkani e Vokshi (2019) dizem que o Ambiente de Controle representa a

integridade e os valores éticos da organização, os parâmetros que permitem ao conselho de administração desempenhar suas responsabilidades de supervisão da governança, a estrutura organizacional e atribuição de autoridade e responsabilidade e o processo para atrair, desenvolver e reter indivíduos competentes (Ujkani & Vokshi, 2019, p.328-329).

O segundo componente do modelo COSO (2013) se refere à Avaliação de Riscos, que envolve um processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar os riscos de fontes externas e internas, para o alcance dos objetivos. O risco é definido como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente o alcance dos objetivos. A aplicação de um modelo de Gestão de Risco eficiente contribui para a tomada de decisões estratégicas, no que diz respeito ao cumprimento dos objetivos e normativos vigentes no âmbito do setor público (Mosquera, 2021). Logo, a avaliação de riscos forma a base para determinar como os riscos serão gerenciados e aceitos ou não pela organização (COSO, 2013).

O próximo componente corresponde às Atividades de Controle, que são as ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir que as diretrizes da administração para mitigar os riscos sejam cumpridas. Elas permitem tomar medidas adequadas para lidar com os riscos que podem impedir o alcance dos objetivos da entidade. As atividades de controle ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções (Mjaku, 2019). Elas podem ser de natureza preventiva ou detectiva e podem abranger uma variedade de atividades manuais ou automatizadas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e análises de desempenho de negócios. A segregação de funções é incorporada à seleção e

desenvolvimento de atividades de controle (COSO, 2013).

O penúltimo componente é o de Informação e Comunicação. A informação é necessária para que a entidade implemente o controle interno, buscando o alcance de seus objetivos. A administração obtém ou gera e usa informações relevantes e de qualidade, de fontes internas e externas, para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. Para a efetividade desse componente, as entidades do setor público devem se concentrar no desenvolvimento de Tecnologias da Informação que podem fornecer informações operacionais relevantes, confiáveis e atualizadas, de fontes internas e externas (Ujkani & Vokshi, 2019). A comunicação é o processo contínuo e interativo de fornecer, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são disseminadas por toda a organização. A comunicação externa é dupla: permite a comunicação de entrada de informações externas relevantes e fornece informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas (COSO, 2013).

O último componente, de Monitoramento, avalia o sucesso dos demais. São consideradas avaliações internas contínuas, avaliações separadas (independentes), ou uma combinação de ambas, usadas para verificar se cada um dos cinco componentes do controle interno, incluindo controles para efetivar os princípios, dentro de cada componente, está em funcionamento. O monitoramento contínuo é realizado durante as operações, incluindo a gestão regular e ações realizadas pelos funcionários no desempenho de suas funções (Mjaku, 2019). Avaliações internas contínuas, incorporadas aos processos de negócios em diferentes níveis da entidade, fornecem informações oportunas. Avaliações externas, conduzidas periodicamente, variam em escopo e frequência, dependendo da avaliação de riscos, eficácia das avaliações contínuas e outras considerações de gerenciamento. As constatações são avaliadas em relação aos critérios estabelecidos pelos órgãos reguladores e normativos e as deficiências de controle são comunicadas à gerência e ao conselho de administração (COSO, 2013).

A estrutura do COSO (2013) estabelece 17 princípios que representam os conceitos fundamentais associados a cada um dos cinco componentes. Como esses princípios são extraídos dos componentes, uma entidade pode obter um controle interno eficaz aplicando todos os princípios. Os princípios se aplicam aos objetivos operacionais, de comunicação e de conformidade, sendo listados na figura 2.

**Figura 2**

*Componentes e princípios do controle eficaz do COSO (2013) – Projeto ACERTAR (2018)*

Dimensão	Princípio
Ambiente de Controles 	<b>Princípio 1:</b> Compromisso com a integridade e valores éticos.
	<b>Princípio 2:</b> Responsabilidade de Supervisão.
	<b>Princípio 3:</b> Estabelece estrutura, autoridade e responsabilidade
	<b>Princípio 4:</b> Compromisso com a Competência.
	<b>Princípio 5:</b> Responsabilidade dos colaboradores.
Avaliação de Riscos 	<b>Princípio 6:</b> Objetivos Adequados e relevantes.
	<b>Princípio 7:</b> Identificação e análise de riscos.
	<b>Princípio 8:</b> Avaliação de risco e fraude.
Atividades de Controle 	<b>Princípio 9:</b> Identificação e análise de mudanças significativas.
	<b>Princípio 10:</b> Seleção e desenvolvimento de atividades de controle.
	<b>Princípio 11:</b> Seleção e desenvolvimento de controles de TI.
Informação e Comunicação 	<b>Princípio 12:</b> Implementação por Meio de Políticas e Procedimentos.
	<b>Princípio 13:</b> Utilização de informações confiáveis e de qualidade.
	<b>Princípio 14:</b> Comunicação interna.
Atividades de monitoramento 	<b>Princípio 15:</b> Comunicação externa.
	<b>Princípio 16:</b> Seleção, desenvolvimento e execução de avaliação para verificar se os componentes estão presentes e funcionando.
	<b>Princípio 17:</b> Avaliação e comunicação das deficiências identificadas.

Fonte: Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda (2018)



Gattringer e Marinho (2020) afirmam que, com a edição do COSO em 2013, alguns conceitos fundamentais foram formalizados e denominados princípios, associados a cada um dos cinco componentes, permitindo melhor compreensão e implementação do sistema de controle interno. O Modelo de 2013 apresenta 17 princípios agrupados aos cinco componentes, decompostos em 77 pontos de foco ou de atenção (Protiviti, 2014), visando auxiliar à administração na detecção da presença desses princípios (COSO, 2013).

A metodologia do COSO, originalmente aplicada apenas em empresas privadas (principalmente naquelas listadas em bolsas de valores), disseminou-se, repercutindo entre instituições públicas e privadas e, embora não obrigatória, é influente e muitos têm desfrutado de seus benefícios (Kong, Lartey, Bah & Biswas, 2018). A gestão integral de riscos é uma ferramenta relevante dentro de qualquer organização que deseja permanecer operacional em um ambiente em mudança (Mosquera, 2021). A empresa de auditoria e consultoria PricewaterhouseCoopers – PWC constatou que a gestão de riscos estava se tornando popular no setor público, embora não tão desenvolvida se comparada ao setor privado (PWC, 2015).

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) defende que o objetivo do gerenciamento de riscos é permitir que os gestores lidem com a incerteza e avaliem riscos e oportunidades (Castellini & Riso, 2023). A entidade adaptou a metodologia de controle interno do COSO ao setor público (Piccini, 2022), com a convergência do COSO-IC para a INTOSAI GOV 2100, *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector* (INTOSAI, 2004), e do COSO-ERM para a INTOSAI GOV 2130, *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*, (Galante, Beuren & Oliveira, 2009), visando à sua aplicabilidade pelo controle externo internacional em auditorias governamentais.

O TCU adaptou o modelo COSO, como base para suas avaliações de controle interno dos órgãos e entidades federais, às normas emitidas pela INTOSAI que, em 2004, atualizou as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público (Soares & Pinho, 2022).

## 2.2 Controle Interno em apoio ao Controle Externo

Visando superar as limitações de recursos públicos, segundo Calixto e Velásquez (2005), as entidades públicas têm buscado a instrumentalização de sua gestão com sistemas de controle interno que subsidiem o controle externo e garantam a obediência à legislação, exercendo controles de forma preventiva e concomitante aos atos administrativos.

O controle interno é imprescindível para o acompanhamento do uso dos recursos públicos, ou seja, para a boa aplicação dos recursos que o cidadão paga como tributos (Beuren & Zonatto, 2014; Da Cruz et al., 2020; Ferreira et al., 2021). Isso é observado no comportamento dos administradores públicos, elevando a preocupação quanto à existência e funcionamento de um controle mais efetivo nas entidades sob sua responsabilidade (Calixto & Velásquez, 2005). Com isso, o administrador transcende ao princípio da legalidade, base do controle por conformidade, para atingir resultados mais efetivos no serviço público e melhor atendimento às necessidades da população – princípio da eficiência (Meirelles, 2013).

O controle interno no setor público brasileiro vem se consolidando, de modo a assegurar a execução das atividades do Estado dentro dos princípios definidos pelo art. 37 da Constituição Federal de 1988: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Calixto & Velásquez, 2005). Monteiro (2015) diz que, dentre os objetivos do controle interno nas organizações públicas, também se insere a obrigação constitucional do sistema de controle interno (SCI) de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”, exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, conforme o inciso IV do artigo 74 da CF/88. Para Thomé e Tinoco (2005, p. 7) “o controle interno é constituído de vários sistemas, atuando de forma harmônica e integrada para atender à dupla finalidade de auxiliar o administrador na tomada de decisões e apoiar o controle externo”. Complementando, Azevedo, Ensslin e Reina (2010, p.37) observam que “para os usuários internos o controle interno traz dados para melhorar a execução dos trabalhos, já



externamente como fonte de informação para efetuar o controle das contas públicas”, além da “prevenção da possibilidade de que atos ilícitos estejam presentes” (Azevedo *et al.*, 2010, p.35).

A Constituição Federal de 1988 estabelece três tipos de controles: o interno, o externo e o social ou externo popular (Meirelles, 2013). Enquanto o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, o controle interno integra a estrutura administrativa do ente de cada poder. No artigo 70 da Constituição é estabelecida a competência dupla do controle externo e do sistema de controle interno para a fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas.

Em relação à Lei Federal n. 4.320/64, Calixto e Velásquez (2005) relatam que a história do controle interno na Administração Pública do Brasil teve seu marco inicial com essa Lei, que foi a responsável pela introdução das expressões controle interno, atribuído apenas ao Poder Executivo, diferentemente da CF/88, que ampliou para todos os órgãos e poderes o controle externo. No instrumento, obriga-se o Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas (art. 76), a exercer o controle interno da execução orçamentária (art. 75).

Sousa e Colares (2012) definem que o controle interno tem como intento planejar, acompanhar a execução e avaliar os atos e fatos da administração pública, citando, nesse sentido, a Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que estabelece norma de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Para Conti e Carvalho (2011), com o advento da LRF, o controle interno passou a englobar função primordial na busca por uma gestão fiscal responsável.

Em que pesem as determinações constitucionais, Vidal (2022) atenta que “não foi estabelecida, em âmbito nacional, legislação ou política que defina os requisitos, modelos e padrões mínimos de atuação do SCI, o que levou os entes e poderes da federação a estabelecerem seus normativos e forma de atuação”. Na opinião de Amauri Feres Saad (2016, p. 132), se um determinado poder, ao instituir e normatizar o seu sistema de controle interno, não o dotar de prerrogativas específicas, ou se o chefe do poder não consentir com as suas recomendações, haveria uma “inibição institucional congênita”, com um controle interno “constitucionalmente impotente” e “incapaz de fazer algo a mais do que verificar, recomendar medidas ao chefe de seu Poder e informar ao Tribunal de Contas”. No entanto, segundo Piccini (2022), a eficácia de um SCI depende, sobretudo, da técnica adotada pela norma jurídica que o institui, à qual caberá dar efetividade aos mandamentos constitucionais e aos comandos da legislação financeira.

A Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria-Geral da União (IN MP/CGU n. 1/2016) alicerçou a incorporação dos objetivos, componentes e regras do COSO pelo Poder Executivo Federal brasileiro (Soares & Pinho, 2022). A experiência na CGU “é um exemplo bem-sucedido de incorporação desses referenciais estrangeiros em atos normativos secundários (decretos, portarias e instruções normativas)”, levando à implementação do COSO (Piccini, 2022, p.127). A metodologia do COSO no setor público, a atualização de normas jurídicas e a ampliação das atribuições da unidade central de controle interno de cada órgão, são as diretrizes para os ajustes que devem ser feitos por todos os poderes dos entes federativos brasileiros na estruturação dos seus SCIs, “conferindo-se eficácia ao mandamento do art. 74 da Constituição e ao arranjo administrativo que, se bem configurado, funciona como um verdadeiro “guardião” da execução orçamentária (Lei nº 4.320/64) e responsabilidade fiscal (LC nº 101/2000)” (Conti & Carvalho, 2011, p.217; Piccini, 2022, p.128).

Existindo um SCI formalizado e funcionando sob orientação de um órgão central, tão mais fácil será a missão do Poder Legislativo e do Tribunal de Contas, cuja função implicará em: “verificar o grau de confiabilidade e eficiência com que atua o sistema de controle interno, quanto à produção dos dados contábeis confiáveis e à proteção dos ativos” (Glock, 2015, p. 68). No Estado de São Paulo, a normatização dos SCI vem ocorrendo gradualmente. O TCE-SP é um órgão independente que julga a regularidade das contas anuais dos órgãos da Administração Pública, estaduais e municipais, e realiza os apontamentos de recomendações ou ressalvas que devem ser sanadas pela Administração Direta e Indireta, assim como as recomendações descritas no Manual de Controles Internos do TCE-SP. O Manual de CI faz referência à metodologia COSO em

sua seção “6.2 Técnicas de auditoria interna que podem ser usadas pelo controle interno” (TCE-SP, 2022). O Tribunal emitiu a Instrução Normativa – IN TCE-SP nº 2/2016, substituído pela IN TCE-SP nº 1/2020, regulamentando a atuação dos SCImunicipais para a emissão dos Relatórios de Controle Interno (RCIs), que sejam úteis para os gestores públicos e no apoio ao CE.

No entanto, vale apontar a possibilidade do desenvolvimento do CI estar ocorrendo por isomorfismo, principalmente o coercitivo, por influência do CE. Para DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo coercitivo pode ser resultante das pressões exercidas sobre as organizações, por outras organizações das quais elas dependem. Na visão dos autores, citados por Vidal (2022), a existência de um ambiente legal comum afeta a estrutura e o comportamento das organizações, exigindo que as mesmas adotem controles para assegurar o cumprimento da legislação. O “isomorfismo coercitivo acaba por tornar as organizações mais homogêneas e ritualizadas dentro de padrões adotados por organizações maiores” (Vidal, 2022, p. 358-359).

### 2.3 Estudos correlatos

Beuren e Zonatto (2014, p.1137) alertam que “apesar da relevância do controle interno para o setor público, pouco se conhece a respeito das contribuições científicas desenvolvidas sobre essa temática”. Os autores dizem que a literatura é majoritariamente focada no campo da atividade privada, pouco se conhecendo quanto à sua aplicação na Administração Pública. No espaço temporal de 29 anos (entre 1983 e 2011), e dos 133 artigos publicados identificados pelos autores, apenas um era brasileiro. Assim, os autores notam “que o desenvolvimento de estudos sobre controle interno no setor público ainda é pequeno, o que corrobora os achados de Albuquerque, Lima, Rêgo e Carvalho (2013) e Peleias *et al.* (2013), de que o volume de publicações sobre o tema é incipiente e que há lacunas de pesquisa a serem exploradas” (Beuren & Zonatto, 2014, p.1147). Os estudos existentes apontam para um campo de saber não sistematizado quanto a evidências empíricas (Silva, Gomes & Araújo, 2014).

Gattringer e Marinho (2020, p.91) registram, como limitação de sua pesquisa, a “dificuldade de fazer as comparações dos dados, devido ao fato de existirem poucas pesquisas em relação ao tema no âmbito público, havendo a necessidade de adaptação de pesquisas realizadas em outras áreas, sobretudo quanto à construção metodológica e confecção do instrumento de pesquisa”. Outros estudos concluíram que os controles internos da administração pública brasileira pesquisados não estão plenamente implementados e estruturados, apresentando fragilidades e baixos níveis de efetividade, sobretudo em relação à adequação aos componentes do COSO (Alencar & Fonseca, 2016; Araújo *et al.*, 2016; Cannavina & Parisi, 2015; Capovilla *et al.*, 2018; Menezes *et al.*, 2015; Mota & Dantas, 2015; Wanderley *et al.*, 2015).

Considerando esse cenário, buscou-se identificar, no quadro 1, os trabalhos empíricos mais relevantes sobre a temática do controle interno entre 2018 e 2022, principalmente aqueles que objetivaram mensurar a aderência dos órgãos públicos brasileiros à metodologia COSO. A quantidade e variedade de estudos contidos no quadro 1 corroboram a informação de que “as pesquisas evoluíram ao longo dos anos e que a temática acompanhou essa evolução, deixando evidente sua relevância para a área” (Gattringer *et al.*, 2022, p. 166-167). Longo caminho ainda precisa ser percorrido, contudo, para o alinhamento dos controles internos à estrutura do COSO. Dos 10 trabalhos tabulados no quadro, sete apontam, em seus resultados, a necessidade de maior adequação ao modelo pelo órgão público em estudo: Da Silva e Moura (2020), Gattringer e Marinho (2020), Lucas, de Oliveira, *et al.* (2022), Melo e Leitão (2021), Oliveira *et al.* (2022), Silva *et al.* (2020) e Soares e Pinho (2022). Melo e Leitão (2021, p.1) por exemplo, tiveram como principais resultados a descoberta de que “55,8% das universidades não atribuem a responsabilidade do controle a um setor específico, sendo que em 13 universidades não existe sequer essa responsabilidade, apesar de apenas 4 das 43 universidades considerarem os controles internos pouco importantes”.

## Controle Interno em apoio ao Controle Externo: os princípios do COSO no Departamento Autônomo de Água e Esgotos de Araraquara-SP

### Quadro 1

Estudos sobre Controle Interno no Setor Público Brasileiro entre 2018 e 2022

<b>Autores (Data)</b>	<b>Objetivo de Pesquisa</b>	<b>Objeto Empírico Metodologia</b>	<b>Principais Resultados</b>
Capovilla, Gonçalves, Dantas e Oliveira (2018).	Testar um modelo de maturidade para avaliação de estruturas de controle interno em organizações governamentais, fundamentado no COSO (2013) e do <i>United States General Accounting Office</i> (GAO, 2001, 2014).	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, INCRA e a Companhia Nacional de Abastecimento. <u>Pesquisa qualitativa e descritiva.</u>	Identificou-se as deficiências de controle interno, orientando iniciativas de aprimoramento nessas organizações.
Da Silva e Moura (2020).	Conhecer o controle interno na administração pública do Estado do Piauí, quanto à aderência ao COSO.	11 órgãos da administração direta do Governo do Estado do Piauí. <u>Pesquisa quantitativa, qualitativa, exploratória e descritiva.</u>	Foram encontradas falhas na observância aos programas de treinamento e aperfeiçoamento.
Gattringer e Marinho (2020).	Avaliar os controles internos com base nos componentes e princípios do COSO (2013).	295 municípios do Estado de Santa Catarina. <u>Pesquisa quantitativa e descritiva.</u>	Os municípios catarinenses utilizam os 5 componentes do modelo COSO, contribuindo para a efetividade do SCI.
Silva, Costa, Silva, Nascimento, Rodrigues (2020).	Analisar a percepção dos gestores sobre o conhecimento e procedimentos da unidade de controle interno.	Uma fundação pública de Mossoró – Rio Grande do Norte. <u>Pesquisa quantitativa e descritiva.</u>	Constatarem-se problemas relacionados ao COSO, quanto ao ambiente de controle, informação e comunicação.
Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021).	Analisar a relação entre a avaliação do controle interno [COSO] e o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Ceará.	57 entidades jurisdicionados ao Tribunal de Contas do Ceará. <u>Pesquisa quantitativa e descritiva.</u>	Apurou-se que o tamanho das entidades não é compatível com a estrutura de CI, indicando que órgãos menores podem ser mais eficientes.
Melo e Leitão (2021).	Investigar as características do controle interno nas Universidades Federais Brasileiras.	63 universidades federais. <u>Pesquisa quantitativa e descritiva.</u>	Apesar da importância atribuída ao controle interno, este ainda não se encontra consolidado em todas as universidades.
Lucas, De Oliveira, Ferreira, Da Silva e Peixe (2022).	Avaliar a adequação dos controles internos das políticas de suprimentos com os padrões dispostos pelo COSO.	8 universidades federais do Sul do Brasil. <u>Pesquisa qualitativa, exploratória e descritiva.</u>	Verificou-se a existência de rotinas operacionais nos manuais, necessitando de maior adequação na aplicação dos princípios, diretrizes e políticas dos controles internos.
Lucas, Silva, Andrade e Santos (2022).	Analisar o monitoramento das notificações dos órgãos de controle externo aos órgãos da Prefeitura de Fortaleza.	Prefeitura Municipal de Fortaleza – Ceará. <u>Pesquisa qualitativa e descritiva.</u>	Constatou-se que o mecanismo consiste em importante ferramenta de controle interno, auxiliando na comunicação com o controle externo.
Oliveira, Vasconcelos e Viana (2022).	Avaliar a estrutura do SCI no Estado do Ceará.	6 Instituições públicas do Estado do Ceará. <u>Pesquisa quantitativa, exploratória e descritiva.</u>	Os jurisdicionados do TCE-CE, avaliaram, com desempenhos satisfatórios, em relação à estrutura do controle interno.
Soares e Pinho (2022).	Analisar os aspectos do SCI na perspectiva dos componentes do modelo COSO.	Universidade Federal do Ceará. <u>Pesquisa quantitativa, qualitativa e descritiva.</u>	Os controles internos estão parcialmente em consonância com os componentes do COSO.

Fonte: Elaborado pelos autores.

No quadro 1 é possível identificar algumas características que podem representar lacunas de

conhecimento passíveis de serem preenchidas em estudos futuros.

1. Em relação à abordagem, a maior parte das pesquisas sobre o tema são quantitativas (cinco estudos) ou quantitativas e qualitativas (dois estudos), restando três qualitativas;
2. A maioria dos artigos (sete, quantitativos e quanti-quali) utilizou questionários preenchidos pelos próprios gestores e responsáveis pelos controles internos, enquanto os três estudos qualitativos realizaram avaliações independentes, feitas por análise documental pelos próprios autores. Nenhum deles utilizou o controle externo para avaliar o controle interno, apesar de quatro tratarem de relações com os tribunais de contas. Conquanto Soares e Pinho (2022, p.1) lembrem que “a percepção dos respondentes [sobre os componentes do modelo COSO 2013] se torna mais aguçada em função do exercício de cargo de direção ou função gratificada”, existe sempre o risco das respostas serem viesadas, melhorando ou piorando de propósito a realidade observada pelo entrevistado, buscando se afastar de possíveis punições, como a perda do cargo ou função gratificada;
3. Todas as pesquisas são descritivas, revelando uma possível dificuldade em se gerar estudos mais aprofundados e comparados sobre o tema;
4. Observou-se a ausência de estudos que levassem em conta a evolução do CI em séries temporais, sendo a maior parte (nove estudos) sobre um momento único de coleta de dados. O único estudo em perspectiva temporal foi o de Oliveira *et al.* (2022), enfocando um período entre 2016 e 2018;
5. Poucos dos textos tratam da esfera municipal (três) e da administração indireta (apenas um, sobre uma fundação de ensino);
6. A maior parte das pesquisas teve como objeto empírico organizações públicas localizadas na região Nordeste (seis), outras duas na região Sul e duas nacionais. Nenhum dos artigos da amostra abordou o Estado de São Paulo ou a região Sudeste.
7. Não foi identificado nenhum estudo sobre o desempenho do controle interno no setor de saneamento básico.

Diante desse perfil da literatura recente, a pesquisa tratada neste artigo buscou contribuir para o preenchimento de algumas dessas lacunas. Na próxima seção, metodológica, será explicado como a pesquisa foi planejada e executada.

### 3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa, cujos resultados são adiante relatados e discutidos, é de natureza qualitativa, com propósito descritivo-exploratório, delineada como estudo de caso único multitemporal, com dados coletados por meio de pesquisa documental. Nas ciências sociais aplicadas, existem diversas técnicas para analisar os dados coletados numa pesquisa. Dentre essas técnicas, destaca-se a análise de conteúdo, que servirá de ferramenta metodológica na presente pesquisa. Para Bardin (1977, p. 38), o termo análise de conteúdo designa um “conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”. O presente artigo seguiu os três polos cronológicos (ou fases) da análise de conteúdo sugeridos por Bardin (1977, p.95): “1) pré-análise, 2) exploração do material e 3) tratamento dos resultados”.

Na fase 1, de pré-análise, foi realizada uma leitura flutuante de todos os relatórios de fiscalização e sentenças dos auditores do TCE-SP para as contas anuais do DAAE Araraquara entre 2010 e 2020, referentes aos processos eletrônicos: 2010 (TC-001290.026.10), 2011 (TC-

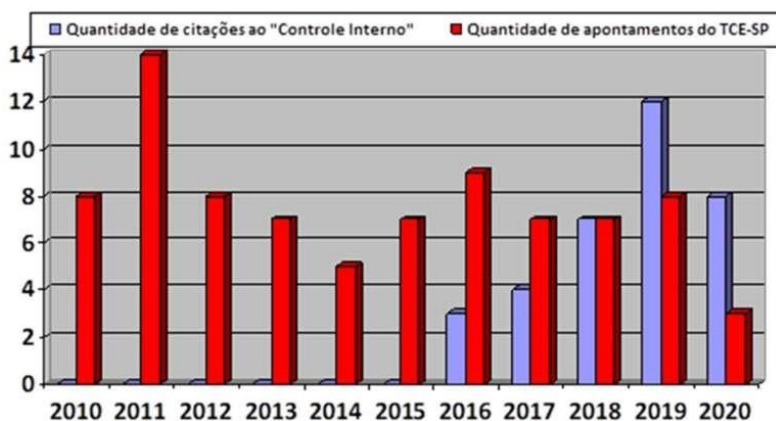
000606.026.11), 2012 (TC-003158.026.12), 2013 (TC-001059.026.13), 2014 (TC-

001272.026.14), 2015 (TC-005074.989.15), 2016 (TC-001133.989.16), 2017 (TC-001882.989.17-1), 2018 (TC-002368.989.18), 2019 (TC-002740.989.19) e de 2020 (TC-004254.989.20-5). Todas as sentenças se encontram publicadas no site <https://www.tce.sp.gov.br/processos>.

Bardin (1977) diz que a análise de conteúdo compreende procedimentos sistemáticos que permitem a verificação de indicadores capazes de gerar conhecimentos a partir dos dados coletados. O TCE-SP realiza, durante a fiscalização das contas anuais, apontamentos que podem representar irregularidades que devem ser sanadas ou mesmo recomendações para melhorias que podem ser acatadas pelo jurisdicionado. Os apontamentos, por relatórios de fiscalização anual, podem ser considerados indicadores para mensurar a qualidade da gestão orçamentária e financeira pública. Bardin (1977, p.100) diz que “o índice pode ser a menção explícita de um tema numa mensagem, em que o tema possui tanto mais importância para o locutor quanto mais frequentemente é repetido”, ou seja, a frequência desse tema será o indicador correspondente. Com isso em vista, foi realizada uma apuração da quantidade de apontamentos do TCE-SP em relação ao tempo e à quantidade de citações dos termos “controle interno” e “controladoria interna” nos documentos analisados, como apresentado na série temporal da figura 3.

**Figura 3**

Sentenças dos auditores do TCE-SP sobre as contas do DAAE Araraquara em relação ao tempo



Fonte: Mattar e Fonseca (2022).

Essa pré-análise evidenciou que somente a partir de 2016 o SCI foi mencionado nos relatórios de fiscalização das contas anuais do DAAE Araraquara. Desse modo, o SCI do DAAE foi avaliado com base nas informações emitidas pelo TCE-SP durante os cinco anos consecutivos, entre 2016 e 2020. Esse período foi escolhido por outras três razões: 2016 foi o ano de publicação da Instrução Normativa 02/2016 do TCE-SP que, em seus artigos 49 a 51, apresenta orientações para a atuação do controle interno municipal paulista; um dos autores realizou observação participante na Controladoria da autarquia entre 2019 e 2021; 2020 refere-se ao último ano com a sentença publicada pelo TCE-SP.

Ainda considerando as orientações de Bardin (1977), a próxima etapa consistiu em definir quais seriam as unidades de registro e de contexto. Os relatórios de fiscalização preparados pelos agentes de fiscalização do TCE-SP foram escolhidos como unidades de contexto, portadores das unidades de registro analisadas. Essa escolha deve-se ao conteúdo mais abrangente e analítico existente nesses documentos. Os recortes das unidades de referência fundamentam-se na própria estrutura dos relatórios de fiscalização do TCE-SP, divididos em itens e subitens, cada qual referente a um tema analisado. As unidades de registro aqui utilizadas são os parágrafos que apresentam os resultados conclusivos da análise do TCE-SP em relação ao objeto de estudo que aparece no item “12 – manifestações dos órgãos que exercem controle interno e externo” e no subitem “12.1 – controle interno”, dos relatórios de 2017 a 2020.

Na fase 2, exploração do material, foram escolhidas as unidades de codificação e categorização, que permitem “reunir maior número de informações à custa de uma esquematização e assim correlacionar classes de acontecimentos para ordená-los” (Câmara, 2013, p.186). Nesse momento, houve o estabelecimento de categorias que se diferenciavam, tematicamente, nas unidades de registro escolhidas, sendo feita então a passagem de dados brutos para dados organizados.

Inicialmente foram identificados nove eixos temáticos de apontamentos do TCE-SP, que foram agrupados em um quadro matricial (Mattar & Fonseca, 2022, p. 9-11). Esses nove temas foram elencados nas cinco categorias pré-definidas pelos componentes integrados de controle interno da metodologia COSO, da figura 1. Nessa etapa foi realizado o agrupamento das unidades de registro em categorias comuns, consolidando os anos em que houve apontamentos do TCE-SP sobre determinada categoria temática. Esse bloco de análise foi chamado de “Apontamentos”. O mesmo foi feito para ajuntar as unidades de registro que demonstravam evolução dos temas tratados, ou mesmo a ausência de apontamentos sobre esses assuntos. Esse bloco de anos foi nomeado de “Ajustes”.

Na fase 3, tratamento dos resultados, os achados da fase 2, dispostos nas cinco categorias dos componentes de controle interno, foram novamente divididos em 17 subcategorias, de acordo com os princípios do modelo COSO, apresentados no quadro.

Os quadros expostos na próxima seção, além de apresentarem os princípios do COSO em relação aos apontamentos e ajustes identificados na análise de conteúdo, também apresentam a interpretação de cada subcategoria, com a discussão da possível evolução anual do desempenho das atividades do SCI, de acordo com a avaliação independente do controle externo paulista. Na análise dos resultados, respaldada no referencial teórico (princípios analisados), foram abordadas as dificuldades iniciais, desenvolvimento intermediário, e avanços finais. Buscou-se identificar as melhorias do sistema de controle interno analisado, sob a ótica do controle externo, e relacionar esses ganhos com o arcabouço teórico.

#### **4 Análise e Discussão dos Resultados**

Para o alcance dos objetivos da pesquisa, a apresentação dos resultados foi dividida nos cinco componentes do COSO (2013) e estruturada em três partes que visam: a) referenciar os documentos oficiais do TCE-SP que contextualizem a fiscalização da atuação dos sistemas de controle interno pelo tribunal; b) apresentar, em formato de quadros, a categorização das unidades de registro da atuação do SCI do DAAE Araraquara, de acordo com os 17 princípios do COSO; e c) discutir o conteúdo dos achados quanto a possíveis evoluções em cada um princípios e componentes, em relação à aderência à metodologia do COSO e ao apoio ao controle externo, com a utilização de gráficos, com a evolução histórica.

Inicialmente é importante informar que o TCE-SP emitiu manuais de orientação ao controle interno municipal, atualizados em 2022, documentos utilizados neste estudo para a discussão dos resultados, categorizados em princípios do COSO. O Manual de 2022 aponta quais técnicas de auditoria interna podem ser usadas pelo controle interno (TCE-SP, 2022, p.23). O primeiro componente da estrutura do COSO, tratado no quadro 2, é o Ambiente de Controle, que normatiza o funcionamento dos demais, com seus cinco princípios apresentados e relacionados com o conteúdo dos relatórios de fiscalização e sentenças do TCE-SP do período. Com relação ao componente Ambiente de Controle, foram apresentados resultados satisfatórios para aderência ao COSO pois, dos cinco princípios analisados, quatro constaram nos relatórios do TCE-SP, com exceção do relativo à capacitação e desempenho de servidores. Entre os quatro princípios avaliados pelo TCE-SP, em três houve melhoras na atuação do SCI, nos seguintes princípios: P.1, Adequação às instruções normativas do TCE-SP; P.2, Adequada instituição do SCI pela Autarquia; P.5, Maior acompanhamento das recomendações do TCE-SP pelo SCI e pelos dirigentes.



Quadro 2

Análise da adoção do componente Ambiente de Controle

Princípios do COSO (2013)	Relatórios e Sentenças do TCE-SP
P.1. Compromisso com a integridade e os valores éticos	<b>Apontamentos em 2017 e 2018:</b> Relatórios do sistema de controle interno (SCI) se encontram em desacordo com o disposto nas instruções do TCE-SP. <b>Ajustes em 2019:</b> Revisão, pela Controladoria, das metodologias em conformidade com as instruções do TCE-SP. <b>Ajustes em 2020:</b> Relatórios de Controle Interno (RCIs) referentes ao exercício de 2020 de acordo com o disposto nas instruções do TCE-SP.
P.2. Responsabilidade de supervisão	<b>Ajustes em 2017, 2018, 2019 e 2020:</b> A Autarquia instituiu o SCI, de acordo com os art. 31, 70 e 74 da Constituição Federal (CF/88), o art. 54, parágrafo único e art. 59, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o art. 38, parágrafo único, da Lei Orgânica do TCE-SP.
P.3. Estrutura, autoridade e responsabilidade	<b>Apontamentos em 2018:</b> Necessidade da aprovação de minuta da Instrução Normativa (IN) da Controladoria, que regulariza as atividades do SCI. <b>Apontamentos em 2019:</b> Adequações nos procedimentos administrativos das demais gerências para o exercício do controle interno (CI). <b>Apontamentos em 2020:</b> Determinação para que o gestor avalie os apontamentos emitidos pela controladoria interna e adote medidas para o aperfeiçoamento do SCI.
P.4. Compromisso com a competência	Este assunto não foi abordado pelo Tribunal de Contas.
P.5. Responsabilização (accountability)	<b>Apontamentos em 2016:</b> Ausência de providências pela Autarquia para acompanhamento, pelo CI, das inconformidades identificadas. <b>Apontamentos em 2018:</b> Tendo em mira os dois últimos exercícios apreciados (2014 e 2016), verificamos que, em 2018, a autarquia não atendeu 4 recomendações do TCE-SP. Consignou que a autarquia busca, por meio de sua Controladoria a busca do atendimento às sugestões do Tribunal. <b>Ajustes em 2019:</b> Apresentação dos RCIs referentes a 2019 e acompanhamento, pelo SCI, da correção dos apontamentos registrados no relatório de fiscalização de 2018 do Tribunal. <b>Ajustes em 2020:</b> Correção dos registros contábeis; inexistência de impropriedades nas despesas analisadas; boa ordem dos setores de pessoal, tesouraria, almoxarifado e patrimônio; pagamento de precatórios; atendimento à ordem cronológica de pagamentos; e regular recolhimento dos encargos sociais.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com relação ao Princípio 4, não constante dos relatórios do TCE, Gattringer e Marinho (2022, p.85) apresentam a questão de pesquisa Q19: “existe programa de capacitação, treinamento e conscientização”. No entanto, o TCE-SP não trata desse tema, de treinamento dos servidores, nos relatórios analisados, apesar de recomendado em seu Manual de Controle Interno – MCI (TCE-SP, 2022) como

indispensável o treinamento dos controladores internos, podendo valer-se a entidade dos seminários ofertados por esta Casa e de seus comunicados, cartilhas e manuais. Esse assunto pode ser uma sugestão de futuras fiscalizações do Tribunal, visto que é um dos quesitos sugeridos para acompanhamento do SCI no mesmo Manual de CI: “há programa de treinamento de servidores?” (TCE-SP, 2022, p. 27 e p.38).

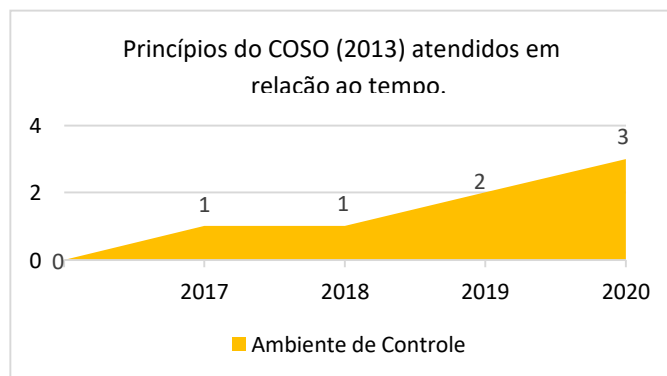
A pesquisa de Gattringer e Marinho (2020, p.90) apontou a falta do estabelecimento de remuneração adequada aos servidores públicos que desempenham “funções de relevância e exigem a convivência com pressões excessivas, bem como a falta de estabelecimento de incentivos pelo desempenho, disciplina e conduta dos servidores, que ratificaram a necessidade de atrair, desenvolver e reter pessoas competentes”.

No gráfico 1 é possível observar uma evolução no atendimento aos 4 princípios do Ambiente de Controle, indo de zero em 2016 a três em 2020:

Gráfico 1



Atendimento aos 5 princípios do componente Ambiente de Controle



O único assunto fiscalizado que não evoluiu em relação ao tempo foi o relativo ao P.3, regularização das atividades do SCI através de IN da Controladoria. A esse propósito, o Manual de Controle Interno do Tribunal diz que, para conferir efetividade ao SCI, é recomendável que seja regulamentado, com as incumbências do órgão de controle, o perfil e o processo de escolha dos controladores internos, assim como os deveres e “as fundamentais garantias funcionais desses servidores, os quais não poderão ser transferidos ou ter seu trabalho impedido por qualquer agente político” (TCE-SP, 2022, p.25). No SDG nº 35/2015 também é dito que é dever dos gestores, por meio de normas e instruções, instituir e regulamentar a operação do controle interno, de modo que o dirigente disponha de informações qualificadas para a tomada de decisões, além de obter maior segurança sobre a legalidade, legitimidade, eficiência e a publicidade dos atos administrativos efetuados (TCE-SP, 2015). No entanto, apesar da necessidade da Autarquia de implementação de uma série de medidas visando ao pleno desempenho das funções do SCI, essa melhoria não ocorreu no período de estudo.

O segundo componente da estrutura do COSO (2013), visto no quadro 3, é a Avaliação de Riscos, com 4 princípios.

Quadro 3

Análise da adoção do componente Avaliação de Riscos

Princípios do COSO (2013)	Relatórios e Sentenças do TCE-SP
<b>P.6. Objetivos adequados</b>	<b>Ajustes em 2016 a 2020:</b> Relatório do TCE, relativo à “finalidade estatutária” e às “atividades desenvolvidas no exercício”, conclui que tais ações se coadunam com os objetivos para os quais a Autarquia foi legalmente criada.
<b>P.7. Análise de riscos</b>	Esse assunto não foi abordado pelo Tribunal de Contas.
<b>P.8. Avaliação de risco de fraude</b>	<b>Apontamentos em 2016:</b> O SCI da Autarquia não promove específica verificação relativa à regularidade da execução do contrato. <b>Apontamentos em 2017:</b> Não há no RCI análises relacionadas às licitações, despesas da Autarquia, gastos com pessoal etc. <b>Apontamentos em 2018:</b> Não constam, no RCI, menções à identificação dos processos de licitações examinados no exercício, dos adiantamentos, de testes de controle de almoxarifado, da análise das despesas e dos gastos com pessoal. <b>Apontamentos em 2019:</b> Não consta, no RCI, a verificação e acompanhamento de contratos. <b>Ajuste em 2020:</b> A partir de 2019, a Controladoria realiza o acompanhamento a execução de contratos administrativos e o TCE-SP não realiza mais este tipo de apontamento.

<b>P.9. Análise das mudanças significativas</b>	<b>Apontamento em 2017:</b> Na estrutura administrativa da Autarquia não está prevista a auditoria interna. <b>Ajustes em 2018:</b> Relatório de auditoria interna analisa questões técnicas referentes à estação de transbordo de resíduos sólidos. <b>Ajustes em 2019:</b> DAAE apresenta, para problemas de divergências entre notas fiscais de aquisição e as pesagens dos produtos químicos adquiridos, plano de ação corretivo. <b>Ajustes em 2020:</b> A auditoria interna também é realizada pelo responsável pelo Controle Interno.
---	---

Fonte: Elaborado pelos autores.

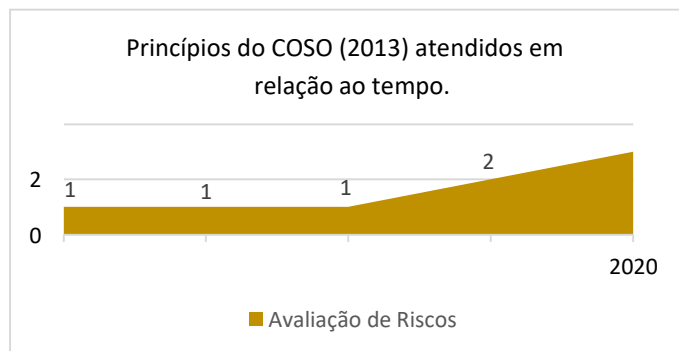
Acerca da Avaliação de Riscos houve a identificação satisfatória, quanto à utilização da metodologia do COSO nos relatórios do TCE-SP, de 3 dos 4 princípios avaliados, com ressalva para o P.7. Foram identificadas melhorias nos princípios P.6, Objetivos institucionais especificados adequadamente, P.8, Maior qualidade e detalhamento das auditorias realizadas no RCI e P.9, Início da utilização dos Relatórios de Auditoria Interna do SCI pelo TCE-SP. Capovilla *et al.* (2018, p.277) destacam a importância da definição formal de objetivos organizacionais (P.6): “organizações estão sujeitas a riscos em razão de mudanças no ambiente virem a resultar na perda da relevância de seus objetivos e de suas ações”.

Apesar do P.7, não ter sido objeto de fiscalização, o TCE-SP recomenda, na fase do planejamento do controle interno, a realização de uma análise para que seja “possível mensurar a relevância dos riscos identificados, que permitirá a avaliação da probabilidade de sua ocorrência, a forma como serão gerenciados, a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial” (TCE-SP, 2022, p.27).

Esse componente evoluiu bem em relação ao período. Dos três princípios analisados, o atendimento foi de um (de 2016 a 2018) a três em 2020, como apresentado no gráfico 2.

#### Gráfico 2

Atendimento aos 4 princípios do componente Avaliação de Riscos



O funcionamento dos controles internos é um processo integrado, envolvendo todas as pessoas da organização, principalmente os gestores públicos, como aponta o Tribunal: “o controle interno (procedimentos), em essência, é realizado por todo servidor público, em especial pelos que ocupam postos de chefia” (TCE-SP, 2022, p. 6). O próximo componente da estrutura do COSO (2013) é o das Atividades de Controle, com seus três princípios estampados no quadro 4.

No componente Atividades de Controle é observada a adesão à metodologia COSO nos relatórios do TCE-SP. Dos 3 princípios analisados, apenas um não foi identificado, o P.12, relativo à implantação dos CI por meio de políticas e procedimentos. Por outro lado, foram observados ganhos no P.10, RCI elaborado pela Autarquia passa a seguir as diretrizes expressas no Manual de Controle Interno do TCE-SP, inclusive com a utilização dos quesitos de auditoria propostos no material e P.11, prestação das informações ao sistema da Divisão de Auditoria Eletrônica de São Paulo – AUDESP, em sua Fase IV, de licitações e contratos.

**Quadro 4**

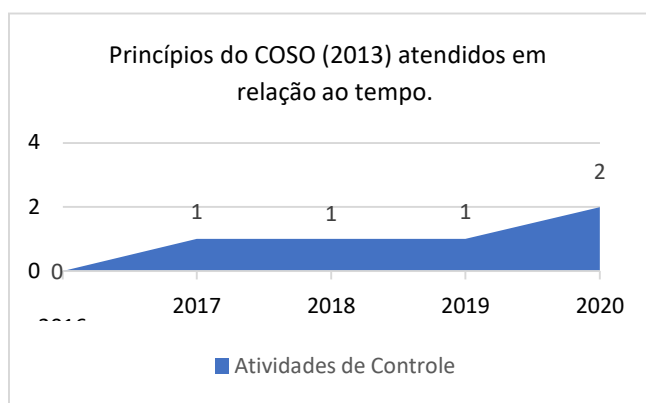
Análise da adoção do componente Atividades de Controle

Princípios do COSO (2013)	Relatórios e Sentenças do TCE-SP
<b>P.10. Atividades de controle interno (CI)</b>	<p><b>Apontamentos em 2017:</b> RCI elaborado pela Autarquia não segue as diretrizes expressas no Manual de Controle Interno do TCE-SP.</p> <p><b>Apontamentos em 2018:</b> Ausência da conclusão do relatório, em desacordo com o Manual de Controle Interno do TCE-SP.</p> <p><b>Apontamentos em 2019:</b> Não consta, no relatório, conclusão que facilite a verificação da existência ou não de irregularidades, em desacordo com o Manual de Controle Interno do Tribunal.</p> <p><b>Ajustes em 2019:</b> A Autarquia realiza revisão das suas metodologias de trabalho, para melhor utilização do Manual de Controle Interno do TCE-SP.</p> <p><b>Ajustes em 2020:</b> Atendimento à Lei Orgânica e às Instruções do TCE-SP e ausência de pendências relacionadas ao descumprimento a recomendações originadas de julgamentos pretéritos de contas.</p>
<b>P.11. Controles gerais sobre tecnologia</b>	<p><b>Apontamentos em 2016:</b> Os contratos selecionados no período para instrução e acompanhamento da execução apresentaram duas irregularidades em contratos e aditivos e uma no acompanhamento da execução contratual.</p> <p><b>Ajustes de 2017 a 2020:</b> Houve prestação das informações ao sistema AUDESP Fase IV (Licitações e Contratos).</p>
<b>P.12. Procedimentos de controles internos</b>	Não foram identificados apontamentos sobre este assunto.

Apesar do Princípio 12 não ter sido objeto de fiscalização pelo TCE-SP no período sob estudo, a incipiência das políticas e procedimentos para a implantação de atividades de controle demonstra baixo nível de maturidade das atividades de controle (Capovilla et al, 2018), problema que foi identificado nas pesquisas de Silva et al. (2020) e de Lucas, De Olivera et al. (2022). Desconsiderando o P.12, dos dois princípios objetos de análise, houve o atendimento completo desses em 2020, como ilustrado no gráfico 3, após quatro anos de apontamentos do TCE-SP e das devidas adequações.

**Gráfico 3**

Atendimento aos 3 princípios do componente Atividades de Controle



Após a avaliação das Atividades de Controle, o TCE aponta que

as conclusões deverão ser anotadas em relatório próprio, seja por meio de processo administrativo ou instrumento congênere e levado ao conhecimento da autoridade máxima da entidade, a quem caberá determinar as providências e estipular o tempo para regularização” (TCE-SP, 2015, p.2),

Tal apontamento converge com o quarto componente da estrutura do COSO (2013), sobre Informação e Comunicação, que tem três princípios, contidos no quadro 5. Com relação ao componente, foi verificado o pleno

acompanhamento dos princípios 13, 14 e 15. Esse componente confirma o entendimento de vários autores abordados neste estudo, de que o SCI deve atender o público interno (gestor público) e o externo (controles externo e social).

**Quadro 5**

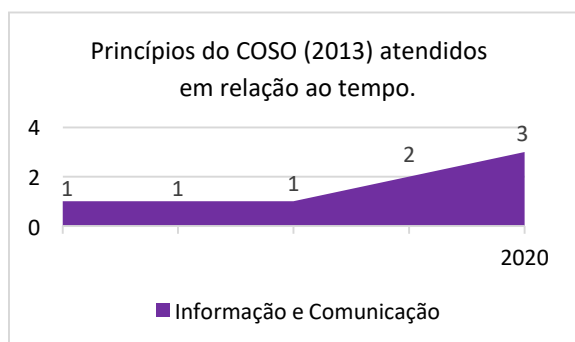
Análise da adoção do componente Informação e Comunicação

Princípios do COSO (2013)	Relatórios e Sentenças do TCE-SP
<b>P.13. Informações Relevantes</b>	<b>Ajustes de 2016 a 2020.</b> Análise das informações constantes dos sistemas informatizados à disposição da fiscalização, assim como daquelas obtidas por intermédio do AUDESP, endereços eletrônicos, entre outros.
<b>P.14. Comunicação Interna</b>	<b>Apontamento em 2017:</b> Não foram elaborados relatórios com periodicidade mínima quadrimestral. <b>Apontamento em 2018:</b> Apenas um RCI anual foi emitido. <b>Ajustes de 2019 e 2020.</b> Apresentação dos relatórios quadrimestrais do controle interno.
<b>P.15. Comunicação Externa</b>	<b>Apontamentos de 2010 a 2019.</b> As informações dos RCIs não foram abordadas nos relatórios de fiscalização do TCE-SP antes de 2020. <b>Ajustes de 2020:</b> O relatório referente ao 3º quadrimestre trouxe recomendações quanto aos seguintes temas: projetos elaborados pela Autarquia apresentaram incompatibilidades em relação à LDO; indicadores de gestão com resultados insuficientes; sugestões quanto a procedimentos licitatórios e acompanhamento de execução contratual realizados em 2020; testes e controle de almoxarifado; furtos e danos ao patrimônio do órgão; medidas corretivas em relação a apontamentos do TCE-SP referente às contas de anos anteriores.

Ainda nesse componente, foi identificada melhoria na transparência da Autarquia entre 2018 e 2020, nas atividades e resultados das auditorias internas realizadas pela Controladoria e pelas fiscalizações externas realizadas pelo TCE-SP. Capovilla et al. (2018) lembram que a ausência de um sistema de informações planejado pode afetar o funcionamento dos controles, deixando os riscos da entidade sem a resposta esperada e prejudicando a realização de seus objetivos. A melhoria no componente Informação e Comunicação pode ser observada no gráfico 4, com a aderência de seus três princípios em 2020.

**Gráfico 4**

Atendimento aos 3 princípios do componente Informação e Comunicação

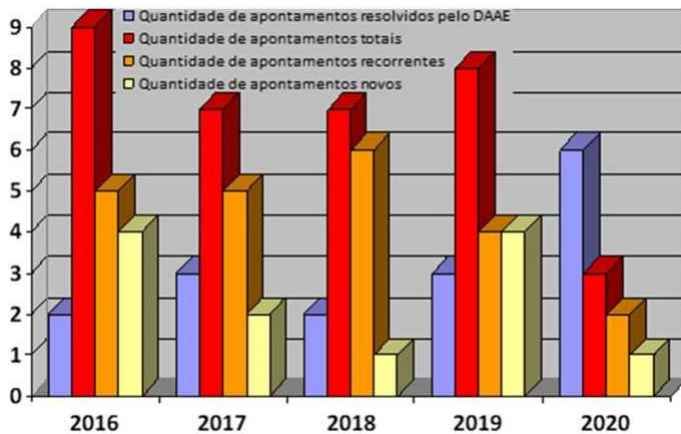


Quanto ao componente Monitoramento, o Tribunal diz que é da responsabilidade do CI, após a determinação da autoridade, acompanhar as medidas e o prazo estipulado ao setor responsável pela correção, em um acompanhamento até a resolução dos apontamentos do SCI e do CE. Capovilla et al. (2018) salientam a importância da organização pública possuir processos estruturados para a comunicação dos problemas identificados aos profissionais que possuem a autoridade e competência adequada para solucioná-los, e também de processos para a implantação das correções para os problemas identificados nas atividades de monitoramento e da posterior avaliação dos resultados dessas ações corretivas.

Nesse sentido, Mattar e Fonseca (2022, p.7) apresentam, em seu relato técnico, uma análise dos apontamentos das sentenças de 2016 a 2020, quando foi “identificado, como principal benefício, o aumento da quantidade de apontamentos solucionados pela Autarquia”, como demonstra a figura 4.

**Figura 4**

Resolubilidade dos apontamentos do TCE-SP pelo DAAE de Araraquara em relação ao tempo



Mattar e Fonseca (2022).

É possível observar uma sinergia na atuação dos controles interno e externo. O TCE-SP diz que “a adequada instituição e atuação do órgão de controle interno é medida que será verificada por ocasião da fiscalização levada a efeito pelo Tribunal de Contas, com repercussão no exame das contas anuais” (TCE-SP, 2015, p.2). Em consonância, são mostrados, no quadro 6, os 2 princípios do último componente, de Monitoramento da estrutura do COSO (2013).

**Quadro 6**

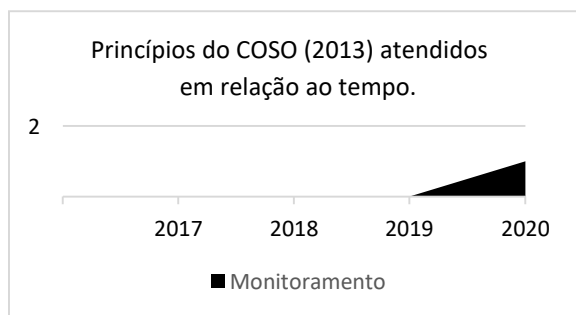
Análise da adoção do componente Monitoramento

Princípios do COSO (2013)	Relatórios e Sentenças do TCE-SP
P.16. Avaliações contínuas e independentes	Não houve apontamentos ou ajustes referentes a esse princípio
P.17. Comunicação de deficiências	<b>Apontamento em 2020:</b> Não restou comprovada, pela Autarquia, a atuação do gestor face aos outros apontamentos realizados pelo controle interno. <b>Ajustes 2020.</b> O gestor atendeu às recomendações do controle interno em relação às ocorrências verificadas no almoxarifado.

No componente Monitoramento não foi identificada abordagem, nos relatórios de fiscalização do TCE-SP, quanto a avanços do P.16, Conduz avaliações contínuas e/ou independentes. No entanto, em P.17 foi registrado o maior uso das recomendações do SCI pela fiscalização do TCE-SP e maior resolutividade dos apontamentos pelos gestores (figura 4), ainda que o componente Monitoramento (quanto à resolutividades dos apontamentos) possa ser melhor desenvolvido, pois o avanço foi parcial em 2020. Esse pequeno avanço, no único princípio avaliado do componente, é demonstrado no gráfico 5:

Gráfico 5

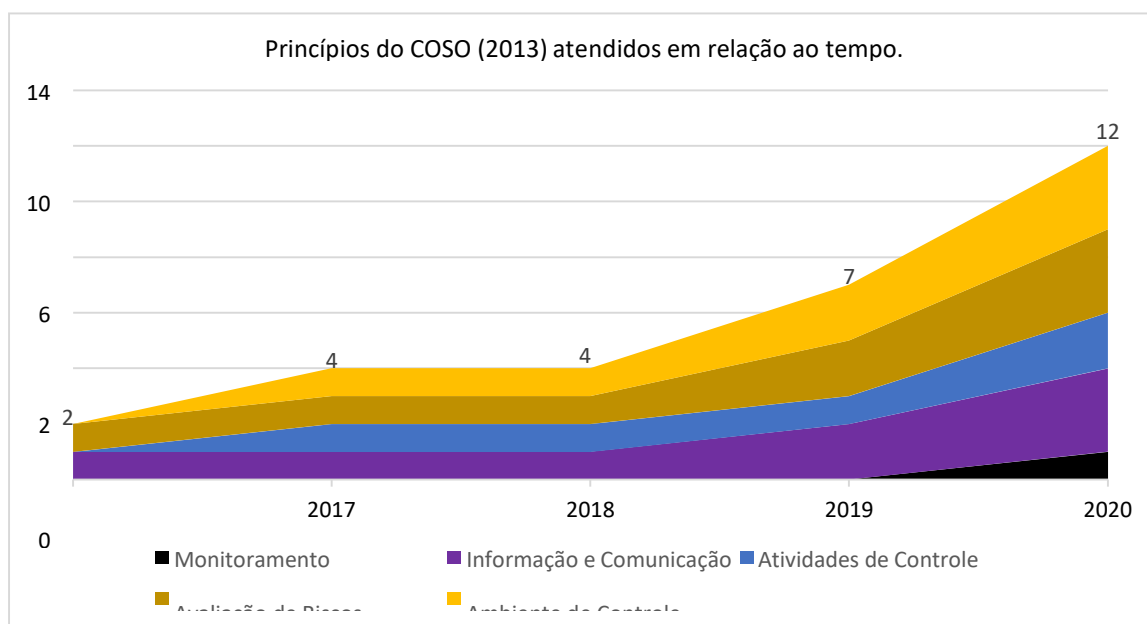
Atendimento aos 2 princípios do componente Monitoramento



Como resultado geral deste estudo, foi identificado que a autarquia inicialmente, em 2016, não atendia adequadamente o apoio ao controle externo e que havia pouca aderência aos princípios do COSO, apenas 2 dos 13 princípios identificados nos relatórios de fiscalização do TCE-SP eram atendidos naquela época. A baixa adequação ao COSO permaneceu entre 2017 e 2018, com 4 dos 13 princípios atendidos. Porém, a partir de 2019, houve uma evolução no atendimento aos apontamentos do TCE-SP e na adoção gradual do COSO para 7 de 13, e posteriormente, em 2020, um atendimento quase completo, 12 de 13, como demonstrado no gráfico 6.

Gráfico 6

Atendimento aos 17 princípios dos 5 componentes do COSO (2013)



Foi observado que a utilização dos princípios do COSO (2013), nos trabalhos do controle interno, para o apoio ao controle externo, é elemento basilar, juntamente com mudanças institucionais e do “empoderamento” da unidade central de controle interno, para o aumento da eficácia do SCI, possibilitando que seja o “guardião”, da execução orçamentária e da responsabilidade fiscal, preconizado por Conti e Carvalho (2011) e Piccini (2022).

## 5 Considerações Finais

O artigo buscou avaliar o desempenho do SCI do DAAE Araraquara quanto à aderência aos princípios de controles internos do COSO (2013). Para tanto, foi realizada análise de conteúdo e os resultados foram sistematizados de acordo com as 5 categorias do COSO: Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividade de Controle, Informação e Comunicação e o Monitoramento. A pesquisa, para além de relatar os resultados do acompanhamento dos ajustes realizados pelo controle interno da autarquia objeto do estudo aos apontamentos emanados dos relatórios do TCE-SP, responsável pelo controle externo, buscou extrair, do estudo de caso realizado, contribuições para o aprofundamento do conhecimento, na literatura nacional, sobre a adoção dos princípios do COSO no âmbito da administração pública brasileira. Para o alcance desse propósito, de cunho epistêmico, a pesquisa buscou inovar em duas frentes: na metodológica e na empírica.

Em termos metodológicos, as principais contribuições se materializaram pela adoção dos seguintes métodos e consequentes técnicas de pesquisa, que podem ser consideradas originais em relação às pesquisas antecessoras: abordagem qualitativa, o olhar do controle externo para avaliar o controle interno e a criação de um modelo de aplicação que pode ser replicado em qualquer órgão público, com pouca necessidade de adaptações possivelmente por conta do isomorfismo coercitivo da fiscalização de contas, mesmo em que pesem as diferenças de áreas no setor público, esferas, poderes e diferenças de modo de operação entre os outros tribunais de contas, em outros Estados.

O modelo foi desenvolvido por análise de conteúdo, buscando minimizar o possível viés da auto avaliação, além de um possível viés dos pesquisadores que, na análise documental da organização sob estudo, podem atribuir relevância superior ou inferior aos atributos avaliados, distanciando das práticas correntes do setor público brasileiro. Por outro lado, com a pesquisa, foi possível medir o desempenho do controle interno sob a perspectiva do avaliador do controle externo, sendo possível uma avaliação dupla, concomitante do avaliador independente (Tribunal de Contas) e do avaliado (jurisdicionado). Assim, dos 17 princípios do COSO analisados, três deles não foram abordados nos relatórios do TCE-SP: P.4. Compromisso com a competência (sobre gestão de pessoal); P.7. Análise de riscos; P.12. Procedimentos de controles internos; P.16. Avaliações contínuas e independentes (sobre o uso de auditorias independentes). Diante dessas limitações, mesmo sendo possível a utilização de outras fontes de informação, os autores mantiveram apenas a análise dos 13 princípios restantes, identificáveis na análise documental dos relatórios

Em termos empíricos, as inovações agregadas podem ser sintetizadas como sendo as dos achados identificados, que podem gerar contribuições teóricas e práticas para a reprodução dos resultados exitosos da autarquia em estudo que, a partir de 2016 não atendia adequadamente o apoio ao controle externo e que havia pouca aderência aos princípios do COSO (atendia apenas 2 de 13). A partir de 2019, contudo, houve uma evolução no atendimento aos apontamentos do TCE-SP e na adoção gradual dos princípios do COSO (chegando a atender 12 dos 13 em 2020).

O único princípio que não foi plenamente atendido foi o P.3. Estrutura, autoridade e responsabilidade, que regulamenta a atuação do CI. Assim, como recomendações aos gestores da Autarquia, sugere-se a implementação da Instrução Normativa da Controladoria, assim como recomendou o TCE-SP, visto os benefícios descritos no referencial teórico deste estudo.

As principais melhorias de desempenho do SCI observadas, para a missão institucional de apoio ao controle externo, foram: aumento na resolubilidade dos apontamentos do TCE-SP, monitorados e solucionados pela Autarquia (P.5 e P.17); redução da quantidade de apontamentos do TCE-SP; melhorias nos relatórios do SCI (P.1, P.8, P.10); maior uso das recomendações do SCI pelo TCE-SP e pela gestão (P.9 e P.15); e fortalecimento geral da accountability. A pesquisa nessa área aponta para um avanço nas relações entre os controles interno e externo, “com o visível aumento gradativo da sinergia dos trabalhos realizados pela auditoria interna e pela fiscalização externa, na avaliação da conformidade, transparência e desempenho da gestão pública” (Mattar & Fonseca, 2022, p. 13).



Fruto dessas inovações, é possível sugerir que os resultados alcançados venham a agregar as seguintes contribuições ao conhecimento, para o preenchimento de lacunas como a escassez de estudos desta temática no setor de saneamento básico, na esfera da administração pública indireta municipal, da carência de estudos realizados no interior do Estado de São Paulo e da falta de estudos que levem em conta a evolução do CI em séries temporais.

Trata-se de pesquisa que, contudo, pela sua própria natureza metodológica, merece o reconhecimento de limitações, sobretudo as relacionadas ao caráter exploratório que, por definição, é impeditivo de eventuais extrapolações diretas. Além do próprio fato de constituir um estudo de caso único, carecendo de futura comparação com outras entidades do mesmo tipo, pois não é possível fazer hipóteses, inferências e generalizações na pesquisa aplicada, apesar do seu valor descritivo e exploratório, que pode futuramente, em conjunto com outras pesquisas do mesmo tipo, constituir em um novo modelo teórico relacionado com a prática do COSO / INTOSAI no setor público municipal brasileiro, comparativo com a sua aplicação em outros países, com uma possível generalização analítica nestas pesquisas qualitativas, através do uso de ferramentas interpretativas comuns.

Esse reconhecimento de limitações, por sua vez, acaba por sinalizar para oportunidades para a realização de pesquisas futuras que, por método quantitativo ou qualitativo, venham a confirmar ou refutar os achados aqui contidos. Ainda como sugestões de pesquisas futuras, buscando o aprofundamento da abordagem realizada, recomenda-se a verificação do cenário estadual dos controles internos, principalmente o que aborda as suas atribuições ou competências dos controladores municipais, pesquisas qualitativas em outras unidades paulistas (relacionando com a atuação do TCE-SP), com os Tribunais de Contas de outros Estados, assim como nacionalmente, comparando com as atuações do TCU e das agências reguladoras de saneamento básico (no projeto ACERTAR).

Este trabalho buscou divulgar os benefícios das ações do SCI, consoantes aos princípios do COSO, metodologia internacionalmente consolidada, visando o apoio ao controle externo e à gestão pública de qualidade. É importante ressaltar que cabe ao gestor público a tomada de medidas que visem à efetivação, ao aprimoramento e à utilização do sistema de controle interno, haja vista que não se trata apenas de uma prerrogativa da Constituição Federal, mas também, uma forma para a Administração Pública adotar mecanismos que garantam o cumprimento das exigências legais, a proteção do patrimônio público, a confiabilidade e a transparência das informações e a otimização na aplicação dos recursos.

## Referências

- Agência Reguladora dos Serviços de Saneamento das Bacias dos Rios Piracicaba, Capivari e Jundiá. (2023). ARES-PCJ premia prestadores que se destacaram na metodologia Acertar. Recuperado em 02 de fevereiro, 2023, de <https://www.arespcj.com.br/conteudo/ares-pcj-premia-prestadores-que-se-destacaram-na-metodologia-acertar>
- Albuquerque, L. S., Lima, A. P. de, Rêgo, T. de F., & Carvalho, J. R. M. de. (2013). Análise Bibliométrica dos Artigos Sobre Controladoria Publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no Período de 2004 a 2010. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 1(2), 123–138. Recuperado em 15 de maio, 2023, de <https://periodicos.ufpb.br/index.php/recfin/article/view/16548>
- Alencar, C. O., & 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. doi: <https://doi.org/10.1016/j.rege.2016.01.001>
- Araújo, D. J. C., Libonati, J. J., Miranda, L. C., & Ramos, F. S. (2016). Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a Ótica do COSO II. *Revista Universo Contábil*, v.12, n.2, p. 39-58. doi: <https://doi.org/10.4270/ruc.2016213>
- Attie, W. (2011). *Auditoria: conceitos e aplicações*. (6ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Azevedo, N. K., Ensslin, S. R., & Reina, D. R. M. (2010). Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 29(3), 34-45.
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.

- Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista da Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p.1135-1163, set./out.
- Bloem, J., Doorn, M. V., & Mittal, P. (2005). *Making i24overnance work in a Sarbanes-Oxley World*. Nova York: Ed. John Wiley & Sons, Inc.
- Calixto, G. E., & Velásquez, M. D. P. (2005). Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Maria*, Santa Maria, v. 2, n. 3, p. 63- 81.
- Câmara, R. H. (2013). Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. *Gerais: Revista Interinstitucional de Psicologia*, 6(2), 179-191.
- 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. doi:10.4270/ruc.2015306-26
- 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 and Applied Accounting*, 11(2), 267-289.
- Castellini, M., & Riso, V. (2023). Risk Management in Practice: A Multiple Case Study Analysis in Italian Municipalities. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(1), 30. <https://doi.org/10.3390/jrfm16010030>
- Castro, D. P. D. (2018). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. 7. ed. São Paulo: Atlas. Recuperado em 05 de fevereiro, 2023, de: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018455/>
- Cendrowski, H. and Mair, W.C. (2009), *Enterprise Risk Management and COSO: A Guide for Directors, Executives and Practitioners*, John Wiley and Sons, Hoboken, NJ.
- Conti, J. M., & Carvalho, A. C. (2011). O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. p. 218.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. Recuperado em 05 de fevereiro, 2023, de <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf>
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1998). Brasília. Recuperado em 05 de fevereiro, 2023, de: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- Da 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.
- Da Silva, N. L., & de Carvalho Moura, I. R. (2020, novembro). Controles internos no setor público: uma análise à luz da estrutura do COSO no estado do Piauí. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Recuperado em 15 de maio, 2023, de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4810>
- Dangi, M.R.M, Nawawi, A., & Salin, A.S.A.P. (2020). Application of COSO framework in whistle-blowing activities of public higher-learning institutions. *International Journal of Law and Management*. Vol. 62 N°. 2, pp. 193-211. doi: 10.1108/IJLMA-06-2017-0145. Recuperado em 05 de fevereiro, 2023, de <https://www.emerald.com/insight/1754-243X.htm>
- Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda (2018). *Relatório técnico contendo o guia de auditoria e certificação das informações do SNIS*. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de <https://www.gov.br/mdr/pt-br/assuntos/saneamento/snis/produtos-do-snis/projeto-acertar>
- Diehl, W., Souza, R., Bruchêz, A., & Flach, R. (2019). Sistema de controle interno do setor público: um estudo nos municípios do Vale do Caí - RS. *Revista Brasileira De Contabilidade E Gestão*, 8(14), *Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão*, 2019, Vol.8 (14). Recuperado em 11 de maio, 2023, de <https://www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/article/view/13437/9905>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista De Administração De Empresas*, 45(2), 74–89. Recuperado de <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/37123>
- Ferreira, M. A., & Oliveira, D. R. (2021). Planejamento e controle interno no setor público: Uma relação orientada para resultados. *Brazilian Journal of Development*, 7(4), 36020-36035. doi: <https://doi.org/10.34117/bjdv7n4-186>
- Ferreira, G. J. B. C., Santos, J. G. C. S., & Vasconcelos, A. C. (2021). Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do tribunal de contas do Ceará. *Administração Pública e Gestão Social*, 13(2), 1-21. doi: <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i2.9533>
- Galante, C., Beuren, I. M., & Oliveira, A. B. S. (2009). Controle Interno: seu uso por municípios da região oeste do estado de Santa Catarina. *Revista Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, v. 1, n. 1, p. 17-34, jan./abr. doi: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v1i1.14704>
- Gattringer, J. L., & Marinho, S. V. (2019). O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses.

## Controle Interno em apoio ao Controle Externo: os princípios do COSO no Departamento Autônomo de Água e Esgotos de Araraquara-SP

*Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 75-95. Recuperado em 12 de outubro, 2022, de <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.44412>

Gattringer, J., Marinho, S., & Martins, Z. (2022). Contribuição dos componentes do modelo COSO no controle interno da administração pública: Um estudo nos municípios do estado de Santa Catarina. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 19(51), 162-179. doi: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2022.e83457>

Glock, J. O. (2015). *Sistema de controle interno na administração pública*. Curitiba: Juruá.

Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União (2016). Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, Brasil.

International Organization of Supreme Audit Institutions (2004). *Guidelines for internal controls standards for the public sector*. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6883-A22DF8F253B907C7599ED7639A374C05765D2DC7.pdf>

Kasztełnik, K., & Gaines, V. W. (2019). Correlational Study: Internal Auditing and Management Control Environment Innovation within Public Sector in the United States. *Financial Markets, Institutions and Risks*, 3(4), 5-15. <http://doi.org/10.21272/fmir.3>

Kewo, C. L., & Afiah, N. N. (2017). Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit? *International Journal of Economics and Financial Issues (IJEFI)*, 7(2), 568-573. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/365935>

Kong, Y., Lartey, P. Y., Bah, F. B. M., & Biswas, N. B. (2018). The Value of Public Sector Risk Management: An Empirical Assessment of Ghana. *Administrative Sciences*, 8(3), 40. <https://doi.org/10.3390/admsci8030040>

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm)

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)

Lucas, J., de Oliveira, E., Ferreira, J., da Silva, R., & Peixe, B. C. S. (2022). Controles Internos no Setor Público: Uma Análise do modelo COSO Aplicado ao Almoxarifado das Universidades Federais do Sul do Brasil. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 14(1). doi: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v14i1.81869>

Lucas, A. D. de A., Silva, C., Andrade, S. F. C. de, & Santos, S. M. dos. (2022). O controle interno e o monitoramento das notificações emitidas pelo controle externo: Um estudo de caso na CGM. *Contextus – Revista Contemporânea De Economia e Gestão*, 20(esp.), e81692. <https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81692>

Maia, M. S., Silva, M. R., Dueñas, R., Almeida, P. P., Marconde, S., & Ching, H. Y. (2005). Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 1, n. 1, p. 54-70, jan./abr.

Maria M., Darusalam D., Yulsiati, H., & Said, J. (2023). Does Top Management Competencies, Internal Control Systems, and E-procurement Contributes to Procurement Fraud Prevention. *Research Square*. doi: <https://doi.org/10.21203/rs.3.rs-2438959/v1>

Menezes, S. M. M., Libonati, J. J., & Neves, T. J. G. (2015). Funcionamento dos controles internos e o modelo utilizado pelo committee of sponsoring organizations of the treadway commission (coso): Um estudo da percepção dos gestores da Universidade Federal de Pernambuco. XV Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo, Brasil, 15.

Mjaku, G. (2019). Control Activity and Monitoring as COSO Framework Elements And Their Impact on the Performance of Entity: Case Study Republic of Kosovo. UBT International Conference. 363. <https://knowledgecenter.ubt-uni.net/conference/2019/events/363>

Mota, A. F. S., & Dantas, J. A. (2015). Avaliação da efetividade do controle interno pelas percepções da própria administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): O caso do ministério da saúde. *Revista da CGU*, 7(11), 199-227. doi: <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v7i11.16>

Mattar, G. R., & Fonseca, S. A. (2022, outubro). Melhorias no sistema de controle interno, para o apoio ao controle externo, pela implantação de auditoria interna governamental. *Anais do Encontro Brasileiro de Administração Pública*, São Paulo, SP, Brasil, 9. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <https://sbap.org.br/ebap/index.php/home/article/view/616>

Meirelles, H. L. (2013) *Direito Administrativo Brasileiro*. 39ª ed. São Paulo: Malheiros.

Melo, M. S., & Leitão, C. R. S. (2021). Características do controle interno nas universidades federais brasileiras.

*Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL*, 224-244.

Monteiro, R. P. (2015) Análise do sistema de Controle Interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 12, n. 25, p. 159-188.

- Moraes Júnior, V. F. de, Abreu, D. A. G. de, & Melo, J. F. M. de. (2022). A contabilidade e o nível de controle interno municipal. *Revista Brasileira De Contabilidade E Gestão*, 11(20), 001-014. <https://doi.org/10.5965/2316419011202022001>
- Organização das Nações Unidas (2023). Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil. Objetivo 6: Água potável e saneamento. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/6>
- Mosquera, G. O. (2021). Control Interno COSO ERM Aplicado al Talento Humano del Sector Público en Ecuador. *Revista de Investigación en Ciencias de la Administración*. n°. 17 | Volumen 5 | Enero – marzo. doi: <http://doi.org/10.33996/revistaenfoques.v5i17.103>
- Peleias, I. R., Caetano, G., Parisi, C., & Pereira, A. C. (2013). Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no EnANPAD e Congresso USP: Análise bibliométrica no período 2001-2011. *Revista Universo Contábil*, 9(4), 29-49. doi: <https://doi.org/10.4270/ruc.2013429>
- Piccini, O. C. (2022). O controle interno na administração pública brasileira. In Conti, J. M., Moutinho, D. V., & L. M., Nascimento (Coord.). *Controle da administração pública no Brasil* (1ª ed., 109-128). São Paulo: Blucher.
- Pinho Filho, L. C., Chagas, L. S. & Venturi, J. L. (2022). A adoção e a indução de boas práticas de governança por parte dos órgãos de controle interno: um estudo de caso com base nos membros do conselho nacional de controle interno – Conaci. *Revista Processus De Políticas Públicas E Desenvolvimento Social*, 4(8), 42–134. doi: <https://doi.org/10.5281/zenodo.7216007>
- PricewaterhouseCoopers (2015), Enterprise Risk Management in the Public Sector: Survey Results. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <https://www.aferm.org/wp-content/uploads/2015/10/AFERM-ERM-Public-Sector-Survey-2015.pdf>
- Protiviti (2014). The Updated COSO Internal Control Framework. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <https://www.cdrewu.edu/sites/default/files/documents/imported/Updated-COSO-Internal-Control-Framework-FAQs-Second-Edition-Protiviti.pdf>
- Ribeiro, N. A., Furtado, R. C., & Nogueira, S. P. (2018, fevereiro). O impacto da auditoria interna na gestão municipal: o caso dos municípios portugueses. *Anais da XXVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica "Interioridade e Competitividade: Desafios Globais da Gestão"*. 1-15. ISBN 978-972-8681-72-2. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <http://hdl.handle.net/10198/15817>
- 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. <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v15n2-028>
- Saad, A. F. (2016). Do conceito de controle da administração pública no Direito Administrativo brasileiro. Tese de doutorado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Santos, L. M. S., Cruz, C. A. B., Silva, J. B., & Araújo, R. N. (2022). Controle interno na administração pública: Um estudo de caso em uma empresa de médio porte. *Research, Society and Development*, 11(3), 1-11. doi: <https://doi.org/10.33448/rsd-v11i3.26526>
- Silva, S. L. P., Costa, W. P. L. B., Silva, J. D., Nascimento, Í. C. S., & Rodrigues, R. R. F. (2020). A percepção dos gestores da unidade de controle interno em um órgão público do Rio Grande do Norte. *Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí*, 9(14), 16-39. doi: <https://doi.org/10.5965/2316419009142020016>
- Silva, W. A. C., Gomes, M. C. O., & Araújo, E. A. T. (2014), Controles Internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 103-120, jan./abr.
- Soares, L. F., & Pinho, R. C. de S. (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://doi.org/10.19094/contextus.2022.81659>
- Soares, F. C. V. C., & Rodrigues Júnior, M. S. (2019). Percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO. *Revista Controle - Doutrina E Artigos*, 17(1), 225–251. <https://doi.org/10.32586/rcda.v17i1.468>
- Sousa, L. J. N., & Colares, M. C. (2012, junho). Controle Interno Governamental. *Anais da Conferência Internacional de Estratégia em Gestão, Educação e Sistemas de Informação (CIEGESI)*, 1, Goiânia, GO, Brasil.
- Thomé, V. A., Tinoco, J. E. P. (2005, outubro). A existência do Controle Interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná – Brasil. In *Anais, Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 5.
- Tribunal de Contas da União (2023). Modelo de referência de gestão corporativa de riscos. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-dereferencia>.
- Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (2015). Comunicado SDG nº 35/2015 - Sistema de Controle Interno. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/manual-controle-interno-2022-0>

## Controle Interno em apoio ao Controle Externo: os princípios do COSO no Departamento Autônomo de Água e Esgotos de Araraquara-SP

- Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (2022). Manual de Controle Interno. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/manual-controle-interno-2022-0>
- Ujkani, S. & Vokshi, N. B. (2019). An Overview on the Development of Internal Control in Public Sector Entities: Evidence from Kosovo, *International Journal of Economics and Business Administration*. Volume VII Issue 4, 320-335. doi: <https://doi.org/10.35808/ijeba/346>
- Vidal, S. H. C. (2022). A integração dos Sistemas de Controle Interno no âmbito da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará. *Revista Controle - Doutrina E Artigos*, 21(1), 346–371. <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.793>
- Wanderley, C. A. N., Fonseca, A. C. P. D., & Paula, H. A. (2015). Controles internos no setor público à luz da estrutura do COSO: O caso de um órgão de compra da marinha do Brasil. *Contexto*, Porto Alegre, v. 15, n. 30. Recuperado em 4 de fevereiro, 2023, de: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/46627>
- Wang, J. J., & Hooper, K. (2017). Internal control and accommodation in Chinese organisations. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 49, p. 18-30, 2017.

### DADOS DOS AUTORES

#### Gustavo Rodrigues Mattar

Doutorando em Ciência Política pela Universidade Federal de São Carlos – UFSCAR.  
Professor de Ensino Superior no Departamento de Contabilidade da UNIP e da UNIARA  
Email: [gustavo.mattar@unesp.br](mailto:gustavo.mattar@unesp.br)  
Orcid: 0000-0002-2024-1536

#### Sergio Azevedo Fonseca

Livre-Docente em Administração pela Universidade Estadual de São Paulo - UNESP.  
Professor Adjunto do Departamento de Administração Pública da UNESP e docente do Programa de Pós-Graduação em Administração e Sociedade, da Universidade Federal de São Carlos – UFSCAR.  
Email: [sergio.fonseca@unesp.br](mailto:sergio.fonseca@unesp.br)  
Orcid: 0000-0002-8457-2668

#### Contribuição dos Autores:

Contribuição	Gustavo Rodrigues Mattar	Sergio Azevedo Fonseca
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	X	
2. Definição do problema de pesquisa		X
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	X	X
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)	X	
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	X	
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	X	X
7. Processo de coleta de dados	X	
8. Análises dos dados	X	X
9. Análises e interpretações dos dados coletados	X	X
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa		X
11. Revisão crítica do manuscrito		X
12. Redação do manuscrito	X	X