REVISTA CONTABILIDADE, GESTÃO E GOVERNANÇA
E-ISSN 1984-3925 JOURNAL OF ACCOUNTING, MANAGEMENT AND GOVERNANCE

OPEN ACCESS

Editor Responsável: Jorge Katsumi Niyama
Jomar Miranda Rodrigues
Editor Associado: Pedro Miguel Alves Ribeiro Correia
Processo de Avaliação: Double Blind Review pelo SEER/OJS

Papéis do Controle Interno em Governos Locais: Entre Formalismo Regulatório e Efetividade Operacional, com Base em Revisão Sistemática com Methodi Ordinatio

RESUMO

Objetivo: analisar como a literatura tem tratado os papéis exercidos pelo controle interno no setor público, com ênfase em governos locais.

Método: realizou-se uma revisão sistemática da literatura com apoio da Methodi Ordinatio. A coleta de artigos foi realizada nas bases Scopus, ScienceDirect, Web of Science e ProQuest, resultando em 72 artigos publicados entre 2005 e 2022.

Originalidade/Relevância: o estudo investiga os papéis do controle interno no setor público, utilizando uma metodologia multicritério para seleção e ranqueamento dos estudos e integrando os achados em um framework conceitual integrador.

Resultados: os achados indicam que reformas no setor público têm enfrentado dificuldades para criar práticas efetivas de controle interno, muitas vezes limitadas à adoção cerimonial. Os resultados também evidenciam papéis relacionados à governança, accountability, conformidade e auditoria interna, além de tensões entre formalismo regulatório e efetividade operacional.

Contribuições Teóricas/Metodológicas: o estudo contribui ao sintetizar evidências empíricas, organizar linhas de investigação, propor agenda de pesquisa e articular as dimensões normativo-institucional, operacional-funcional e relacional-comportamental do controle interno no setor público.

Contribuições Sociais/para a Gestão: o estudo oferece orientações gerenciais conectadas à profissionalização, autonomia, cultura organizacional, auditoria interna, tecnologia da informação e efetividade substantiva dos controles em governos locais.

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

Carlos José dos Santos
Universidade Federal de Minas Gerais, MG, Brasil
Universidade Estadual de Goiás, GO, Brasil
carloscienc@hotmail.com

Renata Turola Takamatsu
Universidade Federal de Minas Gerais, MG, Brasil
retakamatsu@face.ufmg.br

Cláudia Ferreira da Cruz
Universidade Federal do Rio de Janeiro, RJ, Brasil
claudiacruz@facc.ufrj.br

Recebido: Outubro 24, 2025
Revisado: Fevereiro 27, 2026
Aceito: Maio 02, 2026
Publicado: Julho 31, 2026

CC BY NC

How to Cite (APA)
Santos, C. J. dos., Takamatsu, R. T., & Cruz, C. F da. (2026). Papéis do controle interno em governos locais: entre formalismo regulatório e efetividade operacional, com base em revisão sistemática com Methodi Ordinatio. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, *29* (2), 374-409. http://dx.doi.org/10.51341/cgg.v29i2.3552

1 INTRODUÇÃO

No setor público, o controle interno é implementado compulsoriamente por meio de leis e regulamentos nacionais e locais. Como mecanismo de garantia, ele visa assegurar a eficácia, eficiência e o uso apropriado dos recursos públicos, abrangendo ações de verificação, monitoramento e avaliação das atividades realizadas por órgãos e entidades públicas (Bonsu et al., 2022). Contudo, apesar desse arcabouço normativo robusto, as práticas de controle interno em governos locais frequentemente não se concretizam de forma efetiva. Quando prefeitos, gestores e controladores resistem à sua adoção, predominam sistemas cerimoniais que cumprem formalmente a legislação sem produzir efeitos substantivos (Lopes et al., 2020a).

No contexto brasileiro, persiste grande desigualdade na implementação de práticas de governança entre municípios, com evidências de ineficiência na utilização de recursos públicos e dificuldades em seguir diretrizes estabelecidas (Bona, 2022; Cruz et al., 2016). Internacionalmente, as pesquisas empíricas sobre controle interno no setor público demonstram ser um campo fértil, mas sem consenso conceitual. A literatura tem sido influenciada por duas correntes principais: uma enfatiza o controle interno sobre relatórios financeiros, associada à lei Sarbanes-Oxley (Chalmers et al., 2019), enquanto outra adota uma visão holística, considerando o controle interno como estrutura organizacional que auxilia a gestão a alcançar metas e objetivos, tendo como referência componentes COSO/INTOSAI (Henk, 2020).

Revisões sistemáticas anteriores focaram em ambientes corporativos (Alabdullah & Maryanti, 2021; Chalmers et al., 2019; Henk, 2020) ou em temas específicos como fraquezas materiais de controle interno (Lu & Ma, 2019) e relatórios sob a SOX (Schneider et al., 2009). Algumas examinaram controle interno no setor público brasileiro utilizando bases nacionais (Lopes et al., 2020b; Rocha & Giacomelli, 2021) ou anais de congressos (Oliveira & Anjos,

2020). Porém, há lacuna de revisões sistemáticas abrangentes que integrem a literatura internacional sobre os papéis exercidos pelo controle interno em governos locais.

Este estudo busca preencher essa lacuna respondendo à seguinte questão: Como a literatura tem tratado os papéis exercidos pelo controle interno no setor público? Para isso, realizou-se uma revisão sistemática da literatura (RSL) com três questões complementares: (1) De onde vêm as pesquisas internacionais sobre controle interno no setor público? (2) Quais são as bases teóricas utilizadas? (3) Quais são as principais linhas de investigação e proposta de agenda de pesquisa?

A qualidade de uma RSL exige rigor metodológico, busca ampla em bases de dados e participação de múltiplos pesquisadores para minimizar subjetividade (Galvão & Ricarte, 2019). Esta revisão diferencia-se das anteriores por ser uma das mais abrangentes sobre os papéis do controle interno no setor público com foco empírico em governos locais. Amplia a string de busca, adota quatro bases de dados internacionais, realiza seleção e triagem por pelo menos dois pesquisadores e utiliza o Methodi Ordinatio, uma metodologia de decisão multicritério validada na literatura internacional. O Methodi Ordinatio oferece visão abrangente dos artigos científicos, ranqueando-os a partir de três fatores: ano de publicação, número de citações e fator de impacto do periódico (Pagani et al., 2015), garantindo robustez na seleção dos estudos mais relevantes.

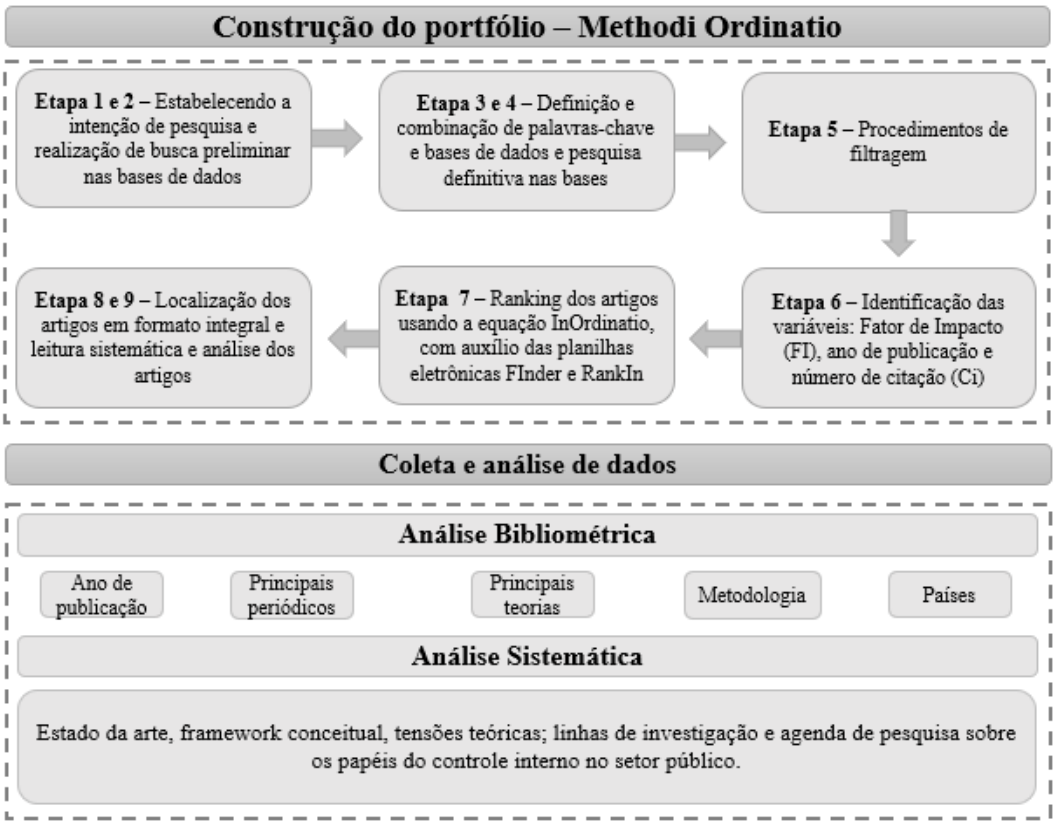
2 PERCURSO METODOLÓGICO

A RSL é um tipo de pesquisa que abrange estudos relevantes sobre determinado tema, por meio de um método sistemático, explícito e reprodutível (Okoli, 2015). É uma pesquisa planejada com critérios de inclusão e exclusão e ações para minimizar vieses, sumarizando estudos relevantes com alta rigorosidade (Mariano & Rocha, 2017). Para a execução da presente RSL adotou-se a metodologia Methodi Ordinatio proposta por Pagani et al. (2015). A

metodologia, conforme discutida por Campos et al. (2018), tem como finalidade selecionar e ranquear os estudos segundo a relevância científica. A Figura 1 sumariza as etapas do Methodi Ordinatio.

Figura 1

Construção do portfólio bibliográfico



O Methodi Ordinatio é composto por 9 etapas que serão abordadas na sequência. As etapas 1 e 2 consistem na definição dos objetivos e intenção de pesquisa; em seguida, buscas preliminares são realizadas para definição da string de busca e das bases de dados a serem consultadas. Para tal, buscaram-se os termos *internal control, internal control system, controllership, public sector, municipality, municipal, public administration, local government*, constantes no título, no resumo e palavras-chave, nas bases Scopus,

ScienceDirect, Web of Science e ProQuest, utilizando-se os operadores booleanos "AND" e "OR". As buscas ocorreram em dezembro de 2022 e não houve restrição de marco temporal; os textos deveriam estar disponíveis nos idiomas inglês, português e espanhol.

As etapas 3 e 4 consistiram na busca definitiva nas bases selecionadas. A etapa 5 consistiu nos procedimentos de filtragem. Para tanto, foram estabelecidos os seguintes critérios de exclusão: artigos duplicados, artigos de conferência, capítulos de livros, artigos teóricos e artigos que não atendiam ao objetivo de pesquisa ou abordavam o tema de forma superficial (por exemplo, quando os termos foram usados apenas como ilustração, quando apareciam apenas nas palavras-chave e/ou referências, ou quando eram apenas expressões citadas), eliminados pela leitura do título, resumo e palavras-chave.

A triagem de documentos foi conduzida e revisada por dois pesquisadores, com auxílio do aplicativo Rayyan (Ouzzani et al., 2016), uma ferramenta semiautomatizada que otimiza a triagem inicial de títulos e resumos e a colaboração. A Tabela 1 detalha os procedimentos de filtragem.

Tabela 1

Procedimentos de filtragem

Bases de dados	**Web of Science**	**ScienceDirect**	**Scopus**	**ProQuest**	**Amostra final**
Total de artigos	175	45	265	70	555
(-) Excluído por tipo de documento	-47	-5	-54	-6	-112
Amostra parcial					443
(-) Duplicados					-116
Amostra parcial					327
(-) Protocolo de exclusão					-223
Amostra parcial					104
(-) InOrdinatio negativo					-29
Amostra parcial					75
(-) Não localizados					-3
Amostra final					72

O protocolo de exclusão foi processado da seguinte forma:

(a) 121 estudos analisados não estavam diretamente relacionados ao controle interno e foram excluídos da amostra final do estudo.

(b) 51 estudos foram descartados porque estavam relacionados ao uso da auditoria interna, auditoria externa e auditoria operacional, porém não trataram do controle interno.

(c) 27 estudos foram descartados porque estavam relacionados ao controle interno, porém no contexto de empresas da iniciativa privada ou do terceiro setor de uma determinada área geográfica.

(d) 17 estudos foram descartados porque examinaram o controle interno no contexto de procedimentos médicos e hospitalares do setor público.

(e) 7 estudos foram descartados porque realizaram apenas pesquisa teórica sobre o controle interno.

A exclusão dos artigos teóricos justifica-se pela necessidade de priorizar evidências empíricas que permitam avaliar a implementação e os efeitos dos sistemas de controle interno em contextos reais de governos locais. Embora artigos teóricos contribuam para o desenvolvimento conceitual, a Methodi Ordinatio privilegia estudos com aplicação empírica, número de citações e impacto mensurável, critérios que favorecem naturalmente pesquisas aplicadas (Pagani et al., 2023). Além disso, a inclusão de artigos teóricos exigiria reformulação dos critérios de ranqueamento e poderia reduzir a homogeneidade metodológica da amostra, deslocando o foco da análise dos papéis efetivamente exercidos pelo controle interno no setor público. Ainda assim, revisões e trabalhos teóricos de referência foram utilizados como suporte à contextualização e à discussão, sem integrar o portfólio ranqueado.

Na etapa 6, coletaram-se o fator de impacto, número de citações e ano de publicação dos artigos. Na etapa 7, aplicou-se a equação InOrdinatio para ranquear os estudos usando a

versão 2.0 do Methodi Ordinatio (Pagani et al., 2023), que permite atribuir pesos de 0 a 10 a esses critérios, garantindo flexibilidade e robustez. Os elementos da Equação 1, como fator de impacto (FI), ano da pesquisa (AnoPesq), ano de publicação (AnoPub), HalfLife e número de citações (Ci), são ponderados por valores atribuídos pelo pesquisador (Δ, λ, Ω), destacando a importância e atualidade das pesquisas. Na versão Methodi Ordinatio 2.0, o InOrdinatio é dado pela aplicação da Equação 1 que se segue:

$$\text{InOrd. v2} = \left\{\Delta \times \text{FI} - \left[\frac{\lambda \times (\text{AnoPesq} - \text{AnoPub})}{\text{HalfLife}}\right] + \Omega \times \frac{\sum \text{Ci}}{\text{AnoPesq} + 1 - \text{AnoPub}}\right\} \quad (1)$$

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

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

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

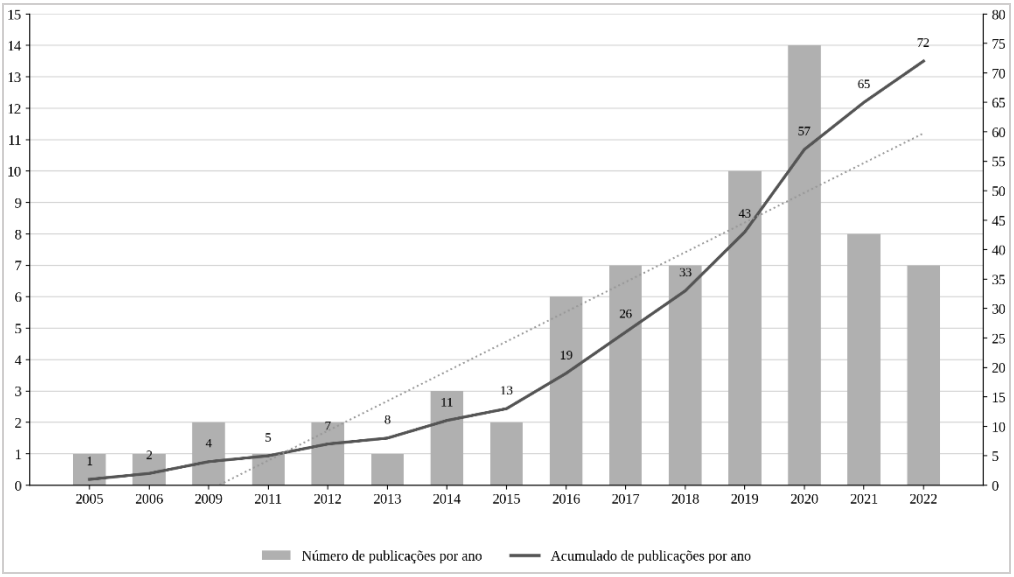
3.1 Análise bibliométrica do portfólio bibliográfico

A evolução da produção científica sobre controle interno no setor público revela crescimento significativo nos últimos anos. A primeira publicação identificada ocorreu em 2005, conforme os parâmetros estabelecidos no protocolo de revisão. Observa-se que os últimos cinco anos (2018-2022) concentraram mais de 60% das publicações do portfólio, demonstrando aumento do interesse dos pesquisadores pela temática, possivelmente derivado

da necessidade de repensar a atuação organizacional dos governos locais frente ao aumento da corrupção, conluio, desvios de recursos e incidência de fraudes (Antón, 2020; Maulidi & Ansell, 2020). A linha de tendência indica ascensão do interesse pelo conceito de controle interno no setor público.

Figura 2

Quantidade de publicações por ano



Os 72 artigos estão dispersos em 63 periódicos que abrangem áreas como *Accounting, Management Accounting, Business and Finance, Public Administration, Finance, Economics, Law and Management, Public Policy, Management Public* e *Auditing Studies*. Essa dispersão sugere natureza interdisciplinar do conceito de controle interno, consistente com achados de Beuren e Zonatto (2014) e Henk (2020). Os periódicos mais produtivos foram *Procedia-Social* and *Behavioral Sciences* (4 artigos), *International Journal of Public Administration* (3 artigos) e *Administratie si Management Public*, *Public Administration Review, Journal of Financial Crime* e *Public Budgeting and Finance* (2 artigos cada).

Tabela 2

Periódicos mais produtivos do portfólio bibliográfico

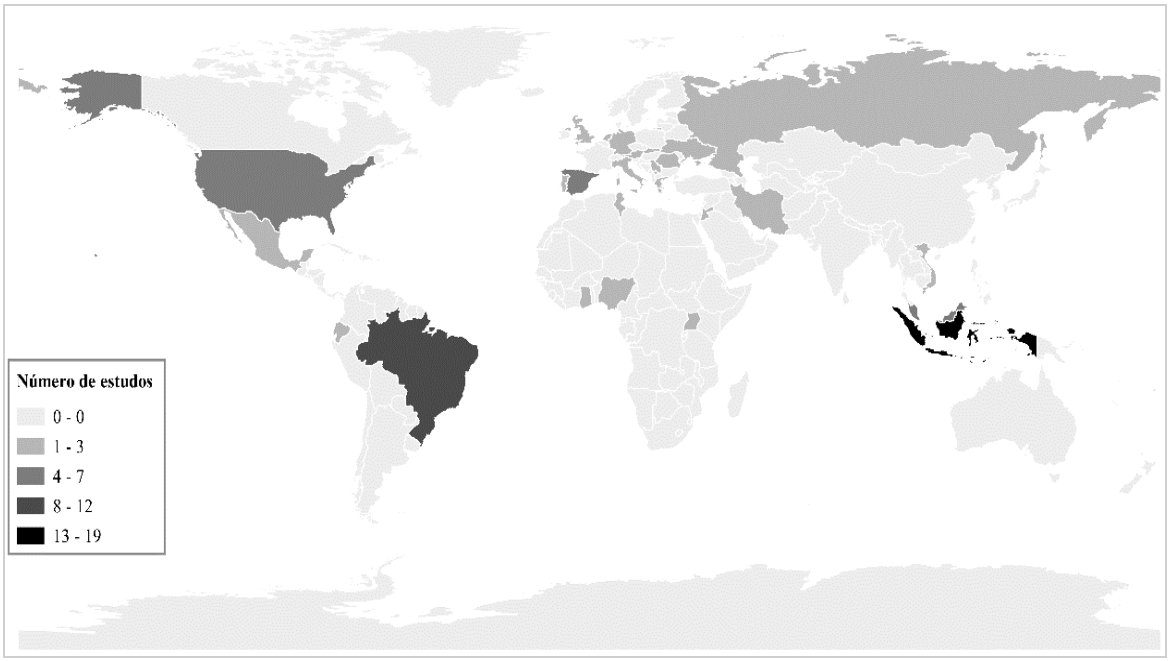
Ranking	Periódico	Número de periódicos	Quantidade de artigos por periódico
1º	Procedia-Social and Behavioral Sciences	1	4
2º	International Journal of Public Administration	1	3
3º	Administratie si Management Public; Public Administration Review; Journal of Financial Crime; Public Budgeting and Finance.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

A análise bibliométrica também permite examinar em qual ambiente institucional essas pesquisas vêm sendo desenvolvidas. Essa proposição ganha importância à medida que o sistema de controle interno é institucionalizado nos governos locais, variando conforme a legislação adotada em âmbito nacional e local. De maneira geral, as pesquisas foram realizadas no contexto de municípios, condados, distritos e províncias e tiveram como locus de investigação prefeituras, câmaras municipais, empresas públicas, secretarias, departamentos e universidades públicas. Dessa forma, a Figura 3 apresenta a distribuição geográfica dos ambientes institucionais onde os estudos foram desenvolvidos.

A análise geográfica revela distribuição em quatro continentes: Ásia (26 estudos, 36,1%), América (20 estudos, 27,8%), Europa (18 estudos, 25%) e África (8 estudos, 11,1%). A Indonésia foi recorrente em 19 pesquisas (26,4%), evidenciando influência de reformas das finanças públicas e políticas de combate à corrupção no fomento das pesquisas (Dewi et al., 2019; Shonhadji & Maulidi, 2022). O Brasil aparece em 11 estudos (15,3%), seguido pelos Estados Unidos com 7 estudos (9,7%). Malásia e Espanha figuram em 4 estudos cada (5,5%), enquanto Itália, Nigéria e Gana aparecem em 3 estudos cada (4,2%). Os demais países foram objeto de um estudo cada. Registra-se que 71 estudos aplicaram-se a um único país, enquanto apenas um estudo utilizou amostra *cross-national*.

Figura 3

Distribuição geográfica da aplicação dos estudos



Em relação à metodologia, a amostra foi composta exclusivamente por pesquisas empíricas, incluindo modelos econométricos, levantamentos, pesquisas exploratórias e estudos de caso. Para a coleta de dados primários, predominaram questionários, entrevistas e observação; para os dados secundários, predominou a pesquisa documental. Quanto à abordagem, 56 estudos (77,8%) utilizaram análise quantitativa com técnicas preditivas (regressão, equações estruturais, análise fatorial, análise multivariada) para identificar fatores associados à eficácia do controle interno. Catorze estudos (19,4%) adotaram análise qualitativa para compreender fatores e fenômenos que influenciam o controle interno e a percepção de funcionários públicos (Aikins et al., 2022; Reginato et al., 2016). Dois estudos (2,8%) utilizaram abordagem multimétodo.

Quanto à fundamentação teórica, 44 estudos (61%) não utilizaram lente teórica explícita para explicar fenômenos investigados, reforçando achados de Beuren e Zonatto (2014) e Henk (2020). Para os demais, a teoria da agência foi a abordagem mais recorrente,

utilizada para explicar relações entre controladores e controlados, assim como entre gestores e cidadãos, especialmente em pesquisas sobre influência do controle interno no desempenho público (Moreno-Enguix et al., 2019) e qualidade de relatórios financeiros (Sumaryati et al., 2020). Complementarmente, estudos mobilizaram teorias organizacionais e comportamentais (contingência, institucional, neo-institucional, governança, *stakeholders*, papel organizacional, *stewardship*, assimetria informacional, capital institucional, resistência à mudança, conformidade e autodeterminação) para apoiar suas análises.

3.2 Estado da arte sobre os papéis do controle interno no setor público

Lino et al. (2019) argumentam que reformas introduzidas no setor público falharam por não conseguirem criar práticas efetivas de controle interno nos governos locais. Muitas vezes, as mudanças não saíram do texto da lei e, quando foram implementadas, assumiram caráter meramente formal, sem produzir efeitos substantivos. Isso acontece porque a reforma só se torna realidade quando há comprometimento de todos os atores envolvidos para implementar as mudanças (Arellano-Gault, 2012). Isso inclui a criação de novas políticas, a mudança na cultura organizacional, a capacitação dos funcionários e a criação de mecanismos de monitoramento para garantir que as reformas sejam implementadas (Reginato et al., 2016).

Nesse sentido, a literatura aponta que os papéis do controle interno são implementados por ações coercitivas ou não, voltadas a promover mudanças nas práticas existentes por meio da criação de um *framework* de normas, padrões e procedimentos compulsórios, ou por meio de ações deliberadas pelos atores com poder. Reginato et al. (2014), ao descrever o processo de reforma normativa dos sistemas de controle interno de municípios italianos e alemães, encontraram diferenças e semelhanças significativas. Os autores destacam que, na Itália, reformas advindas da *New Public Management* (NPM) foram instituídas por lei e baseadas em uma abordagem de cima para baixo. Na Alemanha, por sua vez, não houve pressões do

governo federal e estadual para a introdução das reformas nos controles internos. As principais forças motrizes da inovação decorreram da iniciativa de atores com poder nos governos locais, em especial o prefeito, e da participação de uma consultoria especializada criada e financiada pela associação de municípios para esse fim.

Contudo, muitos governos locais resistem à adoção substantiva dessas reformas. Reginato et al. (2016) constataram que controles internos, em vez de abraçar a reforma normativa, tentaram "fingir" o cumprimento das leis, seguindo as formas exigidas, mas sem realizar as ações necessárias para implementar a reforma nos papéis do controle interno. Em vez de fazer as alterações necessárias, esses governos locais contentaram-se com a manutenção do status quo. Bona (2022) constata que municípios brasileiros de médio e pequeno porte sequer possuem estrutura mínima de sistema de controle interno; o que se tem praticado é a nomeação de um servidor para cumprimento da legislação, sem definição clara de papéis a serem exercidos. Lino et al. (2019) complementam ao mencionar que, quando um sistema de controle interno é implantado e mantido apenas para cumprir a legislação, sem a intenção de torná-lo efetivo, naturalmente surge uma atuação desconectada da realidade operacional.

Partindo da premissa de que atores internos e externos das organizações públicas conhecem melhores práticas de implementação de controles internos, a literatura aponta papéis a serem desempenhados por profissionais de controle interno. Esses papéis incluem elaboração e revisão de procedimentos de controle, monitoramento, avaliação periódica e gestão de riscos. Peterson (2018), por exemplo, destaca a importância da governança e da accountability. Em estudo que analisa a associação entre deficiências de controle interno e eleições municipais, a autora constata que municípios que utilizam eleições, em vez de nomeação política ou outros meios de contratação para a função de responsável pela área de finanças, têm menor probabilidade de divulgar uma fraqueza material. Esse resultado é

consistente com a lógica de accountability, na qual funcionários eleitos são mais propensos a desempenhar bem seu trabalho por reconhecerem a possibilidade de responsabilização pelos resultados.

Embora em muitos governos locais os sistemas de controle interno possuam papéis e funções apenas formais, sua estrutura tem sido espelhada em ideias e estruturas disponíveis como o COSO. Para Ferreira et al. (2021), o *framework* do COSO fornece recomendações sobre como avaliar e melhorar controles internos existentes. Ele incentiva as organizações a adotar uma abordagem proativa, que inclui identificação de riscos e implementação de medidas preventivas para gerenciar, avaliar e monitorar esses riscos (Gadelha et al., 2022; Gaines & Kasztelnik, 2021). Por outro lado, em governos locais com cultura organizacional corrupta ou comportamento organizacional antiético, o modelo COSO tem menor probabilidade de funcionar adequadamente (Maulidi & Ansell, 2020; Shonhadji & Maulidi, 2022). Henk (2020) menciona que, em nível operacional, a implantação dessas estruturas por si só não é suficiente para garantir a execução efetiva dos papéis de controle interno.

Um dos papéis do controle interno é avaliar se ações governamentais estão conforme legislação e regulamentos. Esse papel é exercido pela mobilização de atores internos e externos para estabelecer leis e regulamentos, garantindo promoção de boas práticas e implementação de medidas para melhorar o desempenho do sistema de controle interno (Antón, 2020). Azevedo et al. (2019) mencionam que muitos governos locais brasileiros têm implantado sistema de controle interno com estrutura organizacional integrada, participativa e contínua, que desempenha papel de avaliação dos resultados da gestão, criado por meio de leis e regulamentos. Lino et al. (2019), por sua vez, complementam ao mencionar a importância de atores externos para legitimação das práticas de controle interno dos governos locais brasileiros. Contudo, os autores destacam que, apesar de iniciativas de capacitação,

sensibilização e fiscalização exercida pelos tribunais de contas, pouco se tem avançado na adoção de sistemas de controle interno atuantes.

No que diz respeito aos componentes-chave do sistema de controle interno no setor público, destaca-se a função de auditoria interna. Para Aikins et al. (2022), a auditoria interna ajuda a identificar e avaliar riscos, melhorar governança e eficiência operacional, avaliar a eficácia dos controles internos, apoiar tomada de decisões e garantir conformidade com leis, regulamentos, padrões e diretrizes. Por outro lado, no setor público o papel do auditor interno enfrenta barreiras e dificuldades. Em um dos casos descritos por Khelil e Khlif (2022), um entrevistado argumenta que o gestor enxerga o auditor interno como um peão em um jogo de tabuleiro, movimentado de acordo com metas e objetivos pessoais. Em outras palavras, o auditor ideal para esse tipo de gestor é aquele complacente, passivo e que não questiona irregularidades. Um dos entrevistados por Maulidi e Ansell (2020) argumenta que, para otimizar o desempenho do auditor interno, é preciso trabalho integrado entre atores da organização para criação e manutenção de clima organizacional ético.

Um dos desafios enfrentados pelo sistema de controle interno é a detecção e combate a fraudes. Trabalhos têm tratado do sistema de controle interno e de seu ambiente regulatório em nível nacional e local (Azevedo et al., 2019; Cunha & Callado, 2019; Pinho & Rodrigues, 2020; Reginato et al., 2014). Curiosamente, o caso descrito por Hoai et al. (2022) demonstra que, em países emergentes, mesmo com políticas de controle interno alinhadas a padrões internacionais, ainda é comum a ausência de legislação específica com diretrizes para implantação compulsória do sistema de controle interno no setor público, como no Vietnã.

No setor público, é comum atores sociais líderes de governos locais deslegitimarem o papel de controles internos existentes. Maulidi e Ansell (2020) mencionam que, em organizações públicas corruptas, é comum um grupo de funcionários fazer vistas grossas e até mesmo apoiar-se mutuamente para atingir determinado objetivo, minando a atuação do

controle interno. O argumento de um dos entrevistados é de que a estrutura de controle interno implantada nas organizações públicas investigadas tem sido derrotada ou deixada de ser eficiente. Outro entrevistado relata que ações fraudulentas têm sido mais ágeis no processo de atualização e adaptação do que novas ferramentas de controle. No caso relatado por Khelil e Khlif (2022), auditores internos vivem dilema entre lógicas comercial e profissional. Quando a opinião do auditor desagrada atores com poder, ele é visto como inimigo. Muitas vezes, auditores tentam solucionar conflitos minimizando responsabilidades na prevenção e reporte de irregularidades para evitar risco de perseguição e demissão. Antón (2020) descreve limitações no trabalho do auditor que exerce funções de controle interno, principalmente em governos locais de pequeno e médio porte, em razão da falta de apoio de líderes e da resistência política e técnica à mudança.

Recentemente, houve foco crescente no impacto da tecnologia nos sistemas de controle interno. O uso crescente de tecnologia da informação (TI) no setor público tem contribuído para otimização de processos de controle interno. Pratiwi et al. (2022) evidenciam que a atuação do sistema de controle interno em governos locais pode ser potencializada quando apoiada por TI. Abbaszadeh et al. (2019) descrevem a relação entre TI e sistemas de controle interno, constatando que a TI pode aumentar eficácia e eficiência das funções de controle interno por meio da execução de cálculos complexos no processamento de grande volume de dados, do aumento de acessibilidade e precisão de dados, da melhoria do monitoramento e da avaliação de riscos e do aprimoramento da segregação de funções por meio de softwares, bancos de dados e sistemas operacionais. No estudo de caso descrito por Woods (2009), os papéis do controle interno foram influenciados positivamente por tecnologias de informação e comunicação (TIC). Além disso, as TIC foram classificadas como variável contingente indireta porque subsidiam seleção, coleta, tabulação e agrupamento de informações relacionadas a desempenho e risco. Por outro lado, o uso de TIC

inadequadas ou com limitações em seu fornecimento pode inviabilizar o acesso a informações de risco e a atuação efetiva do sistema de controle interno.

Outras pesquisas investigaram a influência da TI na qualidade de relatórios financeiros, contudo não há consenso sobre impactos e benefícios. Aswar et al. (2021) mostram que a TI teve impacto positivo e significativo sobre a qualidade das demonstrações financeiras, argumentando que a rotinização da TI nos controles internos pode impactar positivamente relatórios financeiros quando não há obstáculos na implementação e quando atores da organização estão familiarizados com as ferramentas. Jatmiko et al. (2020) mostram que a TI não afeta a qualidade das demonstrações financeiras, sugerindo que a TI não foi utilizada adequadamente tanto em termos de rede quanto de software e que não houve iniciativas consistentes de gestão tecnológica nos governos locais analisados.

Por fim, as descobertas permitem observar que mudanças normativas têm exigido profissionalização do sistema de controle interno, pela busca por conhecimentos, habilidades, dedicação, obrigações sociais, autonomia, autorregulação e afiliação à comunidade de profissionais (Afiah et al., 2020). Para Bogt et al. (2016), um controlador deve ser capaz de avaliar criticamente custos e benefícios de programas e projetos complexos, o que requer competências que vão além do conhecimento financeiro. Cunha e Callado (2019) argumentam que, assim como na iniciativa privada, o *controller* do setor público tem buscado migrar de perfil tecnicista para perfil mais gerencial-estratégico. No entanto, pesquisas têm demonstrado ausência de estruturação, profissionalização e autonomia dos sistemas de controle interno no setor público (Azevedo et al., 2019; Bona, 2022; Khelil & Khlif, 2022).

3.3 *Framework* conceitual integrador dos papéis do controle interno no setor público

A partir da síntese dos achados empíricos, propõe-se um *framework* conceitual integrador que articula os papéis do controle interno no setor público em três dimensões

interdependentes: a dimensão normativo-institucional, a dimensão operacional-funcional e a dimensão relacional-comportamental.

A dimensão normativo-institucional engloba o arcabouço legal e regulatório que institui compulsoriamente o controle interno, as pressões isomórficas coercitivas (leis nacionais e locais, tribunais de contas) e miméticas (adoção de *framework*s como COSO/INTOSAI) e mecanismos de accountability formal (Bonsu et al., 2022). Trata-se da base de legitimidade externa do sistema e ajuda a compreender por que o controle interno é instituído e mantido em governos locais. Essa dimensão reflete a perspectiva institucional que pressiona compulsoriamente a adoção de sistemas de controle interno, independentemente da vontade política local (Lino et al., 2019).

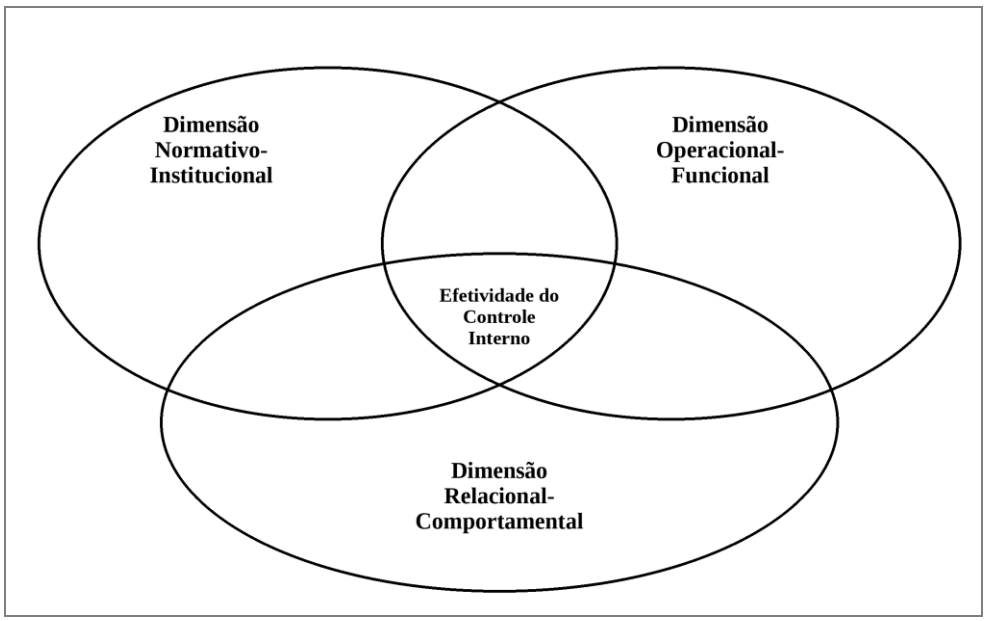
A dimensão operacional-funcional compreende os papéis substantivos exercidos pelo controle interno, tais como governança, gestão de riscos, auditoria interna, conformidade (compliance), avaliação de desempenho, monitoramento contínuo e suporte à tomada de decisão (Aikins et al., 2022; Ferreira et al., 2021). Essa dimensão corresponde ao núcleo técnico do sistema e evidencia o que o controle interno faz, quando suas rotinas são implementadas de forma consistente. A qualidade dessa dimensão depende da capacidade técnica e da estrutura organizacional disponível, particularmente em municípios de pequeno e médio porte (Bona, 2022).

A dimensão relacional-comportamental abarca fatores humanos e contextuais que condicionam a efetividade do controle interno: comprometimento de *stakeholders* (prefeitos, gestores, profissionais de controle interno), cultura organizacional (ética versus corrupção), profissionalização de servidores, resistência à mudança, independência versus captura da auditoria interna e o papel da tecnologia da informação como habilitador ou limitador (Abbaszadeh et al., 2019; Khelil & Khlif, 2022; Maulidi & Ansell, 2020). Essa dimensão permite compreender como o controle interno funciona na prática e, sobretudo, em que

condições tende a permanecer cerimonial ou a tornar-se substantivo (Reginato et al., 2016). Essas dimensões são representadas visualmente na Figura 4, que ilustra sua interação e interdependência.

Figura 4

Framework conceitual integrador: dimensões dos papéis do controle interno no setor público



Nota. O *framework* articula três dimensões interdependentes: Normativo-Institucional (arcabouço legal compulsório, pressões isomórficas e accountability formal), Operacional-Funcional (papéis técnicos substantivos: governança, gestão de riscos, auditoria interna, compliance, monitoramento) e Relacional-Comportamental (fatores humanos e contextuais: comprometimento de *stakeholder*s, cultura organizacional, profissionalização, independência da auditoria, tecnologia). O alinhamento entre as três dimensões resulta em controle interno efetivo; o desalinhamento produz sistemas cerimoniais que cumprem formalmente a lei, mas sem efeitos substantivos.

O *framework* evidencia que a efetividade do controle interno no setor público não depende apenas da existência de normas ou da implantação de estruturas formais, mas resulta da interação entre as três dimensões. Quando a dimensão normativo-institucional é forte (legislação robusta, fiscalização ativa), mas as dimensões operacional-funcional e relacional-

comportamental são fracas (ausência de estrutura mínima, falta de profissionalização, cultura organizacional corrupta, captura da auditoria interna), tende a prevalecer um sistema cerimonial, que cumpre formalmente a lei, mas produz poucos efeitos substantivos (Lino et al., 2019; Reginato et al., 2016). Por outro lado, quando há alinhamento entre as três dimensões (normas claras, estrutura operacional adequada, comprometimento dos atores, cultura ética, profissionalização e independência da auditoria), o controle interno exerce seus papéis de governança, accountability, conformidade e apoio ao desempenho organizacional (Henk, 2020; Peterson, 2018).

Esse *framework* conecta-se diretamente aos achados empíricos da revisão ao oferecer uma interpretação para o insucesso de reformas em distintos contextos (desalinhamento entre dimensões), para a centralidade de temas como profissionalização, cultura organizacional e independência da auditoria interna (Azevedo et al., 2019; Cunha & Callado, 2019) e para a recorrência da tensão entre adoção formal e efetividade (Bona, 2022; Lino et al., 2019). Além disso, o *framework* fornece base para organizar a agenda de pesquisa apresentada na seção 3.5, articulando lacunas e direções futuras a partir dos pontos de fragilidade observados em cada dimensão.

3.4 Tensões teóricas na literatura do controle interno no setor público

A análise da literatura revela três tensões teóricas que permeiam a pesquisa sobre controle interno no setor público e ajudam a interpretar os achados empíricos do portfólio.

A primeira tensão situa-se entre formalismo regulatório e efetividade operacional. De um lado, a pressão institucional coercitiva (leis, regulamentos e fiscalização) impõe a criação compulsória de sistemas de controle interno nos governos locais (Bonsu et al., 2022). De outro, a literatura documenta que a mera existência de normas e estruturas formais não garante atuação substantiva do controle interno. Reginato et al. (2016) e Lino et al. (2019)

demonstram que muitos governos locais adotam sistemas que cumprem formalmente a legislação sem realizar as ações necessárias para tornar o controle interno efetivo. Bona (2022) constata que municípios brasileiros de médio e pequeno porte sequer possuem estrutura mínima, limitando-se a nomear um servidor para cumprimento formal da lei. Essa tensão explicita o dilema entre legitimidade externa (conformidade formal) e legitimidade técnica (efetividade na prática).

A segunda tensão ocorre entre independência da auditoria interna e neutralização da sua atuação por pressão política ou conluio interno. A literatura prescreve que a auditoria interna, como componente-chave do controle interno, deve atuar de forma independente para identificar riscos, avaliar eficácia de controles e garantir conformidade (Aikins et al., 2022). No entanto, achados empíricos mostram que, no setor público, a auditoria interna frequentemente enfrenta dois tipos de ameaças à sua independência.

Primeiro, há a neutralização por pressão política. Khelil e Khlif (2022) descrevem auditores internos que vivem dilema entre lógicas profissional e comercial, sendo vistos como inimigos quando suas opiniões desagradam gestores. Para evitar perseguição e demissão, muitos minimizam responsabilidades na prevenção e reporte de irregularidades, caracterizando neutralização por coação externa.

Segundo, há a anulação por conluio interno. Maulidi e Ansell (2020) relatam situação distinta: em organizações públicas corruptas, grupos de funcionários apoiam-se mutuamente para atingir objetivos escusos, anulando sistematicamente a atuação do controle interno. Neste caso, o controle interno não é apenas neutralizado por pressão, mas é contornado e sabotado de dentro por redes de conluio que fazem vistas grossas às irregularidades. Essa tensão coloca em questão a viabilidade de auditoria interna em contextos de cultura organizacional corrupta e baixa vontade política, onde mecanismos de pressão política e conluio interno comprometem a efetividade do controle.

A terceira tensão manifesta-se entre controle financeiro e governança, frequentemente operacionalizada na literatura como compliance normativo versus desempenho organizacional. Parte da literatura, influenciada pela Sarbanes-Oxley e por reformas associadas à *New Public Management*, enfatiza o papel do controle interno na conformidade com leis, regulamentos e padrões de relatórios financeiros, aproximando o conceito de controle interno de uma lógica de controle financeiro (Chalmers et al., 2019). Paralelamente, outra corrente, influenciada pelo COSO e pela visão holística de controle interno, destaca seu papel na governança, na eficiência operacional e no alcance de metas estratégicas, aproximando o debate de uma lógica de desempenho e integridade (Henk, 2020).

Essas perspectivas não são necessariamente complementares. Peterson (2018) e Moreno-Enguix et al. (2019) sugerem que foco excessivo em compliance pode desviar recursos e atenção da melhoria do desempenho, enquanto Antón (2020) argumenta que sem conformidade não há governança efetiva. Os achados desta revisão indicam que essas tensões não são meramente conceituais, mas refletem dilemas práticos enfrentados por governos locais na implementação e operação de seus sistemas de controle interno.

As três tensões teóricas identificadas podem ser sintetizadas conforme apresentado na Tabela 3, que oferece visão comparativa das perspectivas em conflito, suas implicações práticas e os principais autores que as fundamentam.

Tabela 3

Síntese das tensões teóricas na literatura do controle interno no setor público

Tensão Teórica	**Perspectiva 1**	**Perspectiva 2**	**Implicação Prática**	**Autores-Chave**
Formalismo Regulatório vs. Efetividade Operacional	Pressão institucional coercitiva impõe criação compulsória de sistemas de	Mera existência de normas e estruturas formais não garante atuação substantiva	Governos locais adotam sistemas que cumprem formalmente a lei, mas produzem poucos efeitos substantivos	Bona (2022); Bonsu et al. (2022); Lino et al. (2019); Reginato et al. (2016)

Tensão Teórica	Perspectiva 1	Perspectiva 2	Implicação Prática	Autores-Chave
	controle interno			
Independência da Auditoria Interna vs. Neutralização (Pressão Política ou Conluio)	Auditoria interna deve atuar de forma independente para identificar riscos e garantir conformidade	Auditoria interna frequentemente enfrenta neutralização por pressão política ou sabotagem por conluio interno	Auditores internos vivem dilema entre pressões externas e conluio interno, comprometendo a efetividade do controle	Aikins et al. (2022); Khelil & Khlif (2022); Maulidi & Ansell (2020)
Controle Financeiro vs. Governança Integral	Foco em conformidade com leis, regulamentos e padrões de relatórios financeiros (SOX/NPM)	Foco em governança, eficiência operacional e alcance de metas estratégicas (COSO/Visão Holística)	Foco excessivo em compliance pode desviar recursos da melhoria de desempenho; sem conformidade não há governança efetiva	Antón (2020); Chalmers et al. (2019); Henk (2020); Moreno-Enguix et al. (2019); Peterson (2018)

3.5 Linhas de investigação e proposta de agenda

Nesta etapa, foram identificadas diversas vertentes de pesquisa dentre os 72 artigos da amostra, conforme apresentado na Tabela 4. Primeiro, há pesquisas que discutem sistemas de gestão de riscos, metodologias para identificação, avaliação e monitoramento, ambiente contingencial e fatores que favorecem ou inibem seu desenvolvimento e implementação. Em segundo lugar, a linha controle interno e auditoria discute a importância da auditoria interna para o controle interno e a relação do controle interno com a auditoria externa, que no setor público é exercida pelos tribunais de contas. Em terceiro lugar, uma linha de pesquisa discute mecanismos de controle utilizados para assegurar o alcance de objetivos organizacionais, potencializando accountability, compliance, profissionalização, diversidade, implementação e práticas adotadas. Em quarto lugar, uma linha de investigação contemporânea discute questões sobre o efeito do controle interno na qualidade das demonstrações financeiras.

Tabela 4

Visão geral sobre as linhas de investigação e agenda de pesquisa

Linhas de investigação	Temas abordados	Questões de pesquisa
Controle interno e gerenciamento de riscos	Controle interno e COSO-ERM; Avaliação de risco e combate à fraude; Ambiente contingencial; Eficiência operacional; Estrutura regulatória.	Qual é o impacto da implementação de treinamentos específicos sobre ética e conformidade na redução das incidências de fraude em governos locais? Qual é o papel da liderança e da cultura organizacional na capacidade do controle interno de se adaptar às mudanças ambientais inesperadas e manter a continuidade da gestão pública?
Controle interno e auditoria	Importância da auditoria interna para o controle interno; Relacionamento entre controle interno e controle externo e/ou auditoria externa; Controle interno e auditoria como ferramentas de combate à corrupção e fraude.	Como a independência da função de auditoria interna afeta sua capacidade de fornecer avaliações objetivas e recomendações imparciais para melhorar o controle interno no setor público? Como as atividades de auditoria interna contribuem para detectar e prevenir práticas corruptas e fraudulentas em governos locais?
Controle interno e governança pública	Relação entre controle interno, accountability e transparência; Relação entre controle interno e compliance; Profissionalização dos servidores do controle interno; Cultura organizacional, resistência à mudança e controle interno; Diversidade e controle interno; Relação entre controle interno, inovação e desempenho organizacional; Determinantes do controle interno; Regulamentação, implementação e práticas adotadas; Percepção sobre o conflito, ambiguidade e diferenças de expectativas da função do controle interno.	Como a cultura organizacional influencia a percepção e a implementação dos sistemas de controle interno nos governos locais, e quais mecanismos são eficazes para promover uma cultura de controle interno?
Controle interno e seu efeito sobre a qualidade das demonstrações financeiras	Influência/impacto do controle interno na qualidade das demonstrações financeiras; Controle interno e nível de divulgação dos relatórios financeiros; Deficiências e fraquezas materiais de controle interno.	Como as diferentes estruturas legais e regulatórias afetam a eficácia do controle interno nas demonstrações financeiras em diferentes governos locais? Quais são as causas comuns e as consequências das falhas de controle interno em governos locais?

Dada a natureza interdisciplinar do tema controle interno e as diferentes correntes de investigação na literatura, constata-se que não há consenso quanto à definição do conceito. Para Woods (2009), regulamentos nacionais e internacionais refletem a visão de que temas como controle interno, governança corporativa e gerenciamento de riscos são interdependentes; contudo, na prática, pesquisadores e profissionais enfrentam um dilema quanto às fronteiras entre esses conceitos, que podem ser confusas, e nem sempre está claro se o gerenciamento de riscos oferece suporte ao controle interno ou vice-versa. Para Henk (2020), isso se deve ao fato de o controle interno ter sido influenciado por pressões institucionais ligadas à normatização imposta pela Sarbanes-Oxley e pela implementação de diretivas de auditoria, além de atualizações da estrutura integrada do COSO. Portanto, a literatura sobre controle interno no setor público, e possivelmente a estrutura de controle interno implantada, desenvolveu-se em direções distintas em diferentes regiões geográficas, dadas cultura organizacional e normas e regulamentos nacionais e locais.

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

De maneira geral, as pesquisas internacionais sobre controle interno no setor público coadunam-se com uma visão holística do conceito, relacionada à eficiência das operações dentro das organizações. Em diferentes regiões geográficas, o COSO tem sido a estrutura de controle interno mais adotada (Antón, 2020; Azevedo et al., 2019; Cunha & Callado, 2019; Pinho & Rodrigues, 2020; Pratiwi et al., 2022; Shonhadji & Maulidi, 2022). A estrutura do COSO, por sua vez, abrange todo o ambiente de controle, e um aspecto importante do conceito de controle interno relaciona-se aos componentes de monitoramento e avaliação de riscos. Nesse sentido, pesquisas de controle interno no setor público estão intimamente ligadas ao gerenciamento de riscos (Woods, 2009). Por fim, Henk (2020) esclarece que, enquanto pesquisadores norte-americanos tendem a concentrar-se no controle interno sobre relatórios financeiros, autores de outras partes do mundo adotam enfoque mais amplo, que inclui aspectos como governança, ética, accountability, transparência e compliance.

À luz do *framework* integrador proposto, as agendas de pesquisa apresentadas na Tabela 4 podem ser interpretadas como esforços para reduzir desalinhamentos entre dimensões normativo-institucional, operacional-funcional e relacional-comportamental. Em particular, estudos futuros sobre profissionalização, independência da auditoria interna, cultura organizacional e uso de tecnologia podem contribuir para explicar por que, em determinados contextos, controles internos permanecem cerimoniais, enquanto em outros evoluem para práticas substantivas.

4 CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo foi analisar como a literatura trata os papéis exercidos pelo controle interno no setor público. Os resultados revelaram que a implementação efetiva da função de controle interno transcende a adesão formal a leis e regulamentos e requer mudança cultural dentro das organizações públicas, capacitação dos atores-chave e instituição de papéis

que promovam não apenas conformidade, mas também governança, integridade, auditoria interna e accountability. As descobertas permitem reconhecer que, em muitos contextos, sistemas de controle interno enfrentam desafios devido à resistência à mudança, à falta de recursos, à cultura organizacional, à falta de clareza de papéis e a diferenças de expectativas que dificultam atuação substantiva. Além disso, tais obstáculos podem ser intensificados por práticas corruptas, conluio e falta de vontade política, comprometendo a capacidade dos controles internos de cumprir seu papel.

Quanto às contribuições, este estudo contribui para o desenvolvimento teórico e empírico da literatura sobre controle interno em governos locais ao sintetizar achados empíricos e indicar caminhos futuros de pesquisa com base em lacunas recorrentes. As principais lacunas identificadas incluem a persistência de sistemas cerimoniais que cumprem formalmente a legislação, mas não produzem efeitos substantivos; a ausência de estruturação, profissionalização e autonomia dos sistemas de controle interno em municípios de pequeno e médio porte; as contradições entre compliance normativo (e controle financeiro) e desempenho organizacional (e governança); a neutralização da auditoria interna por pressão política ou conluio interno e a consequente perda de independência; e a influência ambígua da tecnologia da informação, que pode tanto potencializar quanto limitar a atuação do controle interno. Além disso, estudiosos iniciantes podem se beneficiar das descobertas para compreender fundamentos de como a literatura tem tratado o papel do controle interno no setor público, servindo como guia das vertentes teóricas utilizadas, metodologias aplicadas e principais linhas de pesquisa.

Do ponto de vista gerencial, as implicações práticas conectadas aos resultados sugerem que gestores públicos devem priorizar mudança cultural e comprometimento de *stakeholders*, em vez de limitar-se ao cumprimento formal de exigências; investir na profissionalização e na autonomia das unidades de controle interno, sobretudo em municípios

pequenos e médios; proteger institucionalmente a independência da auditoria interna contra neutralização por pressão política ou conluio; implementar tecnologia da informação com capacitação e gestão tecnológica adequadas; e fortalecer a atuação de órgãos de controle externo para além da fiscalização formal, incorporando mecanismos de acompanhamento da efetividade substantiva dos controles. O *framework* conceitual integrador proposto oferece um instrumento para diagnóstico de maturidade do controle interno, ao permitir identificar desalinhamentos entre dimensões normativo-institucional, operacional-funcional e relacional-comportamental e, a partir disso, orientar intervenções para transição de sistemas cerimoniais para sistemas substantivos.

Naturalmente, a presente revisão sistemática possui limitações. A interdisciplinaridade do tema e a sobreposição de conceitos (controle interno, auditoria interna, controladoria) podem ter limitado a captura de trabalhos relevantes que utilizassem termos alternativos sem inserir "controle interno no setor público" explicitamente nos títulos, resumos e palavras-chave. Além disso, a metodologia de seleção e classificação multicritério relaciona três variáveis (ano de publicação, número de citações e fator de impacto do periódico), estabelecendo como critério de qualidade a análise de artigos com índice InOrdinatio maior ou igual a zero. É possível que a inclusão de artigos com classificação inferior permita novas conclusões e insights. Apesar disso, entende-se que os resultados alcançados são relevantes para consolidar a pesquisa recente sobre controle interno no setor público e indicar que se trata de campo promissor para novas investigações.

Novas revisões sistemáticas da literatura são necessárias. Sugere-se que futuras revisões ampliem bases de dados, inclusive com bases nacionais e regionais, e construam *strings* de busca mais amplas. Sugere-se também que outras metodologias de seleção e sistematização sejam adotadas para privilegiar estudos relevantes publicados em periódicos sem fator de impacto. Além disso, são bem-vindas revisões sistemáticas com metanálise, bem

como análises de outras variáveis, como análise bibliométrica das referências dos artigos do portfólio, formação de rede de autores e instituições e distribuição geográfica de autores. Por fim, recomenda-se adotar categorias de análise e técnicas de análise de conteúdo e do discurso que consigam captar com maior precisão o estado da arte sobre os papéis do controle interno no setor público.

REFERÊNCIAS

Abbaszadeh, M. R., Salehi, M., & Faiz, S. M. (2019). Association of information technology and internal controls of Iranian state agencies. *International Journal of Law and Management*, *61*(1), 133-150. https://doi.org/10.1108/IJLMA-12-2017-0304

Afiah, N. N., Alfian, A., & Sofia, P. (2020). Effect of employee competence and internal control systems on accounting information quality of the local government in West Java region. *Utopía y Praxis Latinoamericana*, *25*(1), 146-154. https://doi.org/10.5281/zenodo.3774595

Aikins, A. E., Mensah, J. V., & Kumi-Kyereme, A. (2022). Investigating the conditions under which internal auditing is carried out in selected local governments in the Central Region of Ghana. *Asian Journal of Accounting Research*, *7*(3), 320-331. https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2021-0186

Alabdullah, T. T., & Maryanti, E. (2021). Internal control mechanisms in accounting, management, and economy: A review of the literature and suggestions of new investigations. *International Journal of Business and Management Invention*, *10*(9), 8-12. https://doi.org/10.35629/8028-1009020812

Antón, M. P. S. (2020). Internal control of public administrations. Its role in prevention and the fight against the corruption of the public powers. *Revista Catalana de Dret Public*, *60*, 87-101. https://doi.org/10.2436/rcdp.i60.2020.3412

Arellano-Gault, D. (2012). The evaluation of performance in the Mexican federal government: A study of the monitoring agencies' modernization process. *Public Administration Review*, *72*(1), 135-142. https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2011.02485.x

Aswar, K., Wiguna, M., Hariyani, E., & Ermawati, E. (2021). Quality of financial statements in Indonesian local governments: An empirical investigation. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, *8*(6), 993-999. https://doi.org/10.13106/jafeb.2021.vol8.no6.0993

Azevedo, T. K. G. N., Leitão, C. R. S., & Callado, A. A. C. (2019). Functions of municipal comptroller offices: A study among city halls from Pernambuco State. *Administratie si Management Public*, (32), 139-155.

Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. D. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, *48*, 1135-1163. https://doi.org/10.1590/0034-76121527

Bogt, H. T., Helden, J., & Kolk, B. (2016). New development: Public sector controllership: Reinventing the financial specialist as a countervailing power. *Public Money & Management*, *36*(5), 379-384. https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1194086

Bona, R. (2022). Local integrity system in Brazil: Analysis of internal actors in small cities of Santa Catarina. *Cadernos de Gestão Pública e Cidadania*, *27*(86), 1-20. https://doi.org/10.12660/cgpc.v27n86.82898

Bonsu, A. B., Appiah, K. O., Gyimah, P., & Owusu-Afriyie, R. (2022). Public sector accountability: Do leadership practices, integrity and internal control systems matter? *IIM Ranchi Journal of Management Studies*, *2*(1), 4-15. https://doi.org/10.1108/IRJMS-02-2022-0010

Campos, E. A. R., Pagani, R. N., Resende, L. M., & Pontes, J. (2018). Construction and qualitative assessment of a bibliographic portfolio using the methodology Methodi Ordinatio. *Scientometrics*, *116*(2), 815-842. https://doi.org/10.1007/s11192-018-2798-3

Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*, *42*(1), 80-103. https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002

Cruz, M. D. C. M. T., Silva, T. A. B., & Spinelli, M. V. (2016). O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. *Cadernos EBAPE.BR*, *14*, 721-743. https://doi.org/10.1590/1679-395131556

Cunha, T. M., & Callado, A. L. C. (2019). Funções das controladorias municipais: Um estudo nas prefeituras das capitais brasileiras. *Revista Gestão Organizacional*, *12*(3), 123-140. https://doi.org/10.22277/rgo.v12i3.5196

Dewi, N., Azam, S., & Yusoff, S. (2019). Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. *Management Science Letters*, *9*(9), 1373-1384. https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.5.013

Ferreira, G. J. B. C., Santos, J. G. C., & Vasconcelos, A. C. (2021). Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará. *Administração Pública e Gestão Social*, *13*(2), 1-21. https://doi.org/10.21118/apgs.v13i2.9533

Gadelha, A. L. L., Gouveia, L. B., & Sarmento, A. M. (2022). Essential internal control: Evidence from the executive branch of the State of Ceará. *Revista de Gestão*, *30*(1), 32-46. https://doi.org/10.1108/REGE-08-2020-0073

Gaines, V. W., & Kasztelnik, K. (2021). Personnel factors of corporate internal auditing on the contemporary microeconomics environment in the United States. *Contemporary Economics*, *15*(2), 138-153. https://doi.org/10.5709/ce.1897-9254.440

Galvão, M. C. B., & Ricarte, I. L. M. (2019). Revisão sistemática da literatura: Conceituação, produção e publicação. *Logeion: Filosofia da Informação*, *6*(1), 57-73. https://doi.org/10.21728/logeion.2019v6n1.p57-73

Henk, O. (2020). Internal control through the lens of institutional work: A systematic literature review. *Journal of Management Control*, *31*(3), 239-273. https://doi.org/10.1007/s00187-020-00301-4

Hoai, T. T., Hung, B. Q., & Nguyen, N. P. (2022). The impact of internal control systems on the intensity of innovation and organizational performance of public sector organizations in Vietnam: The moderating role of transformational leadership. *Heliyon*, *8*(2), e08954. https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2022.e08954

Jatmiko, B., Irawan, D., Machmuddah, Z., & Laras, T. (2020). Factors affecting regional government financial statements: Evidence from Indonesia. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, *9*(2), 89. https://doi.org/10.36941/ajis-2020-0026

Khelil, I., & Khlif, H. (2022). Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: A qualitative study in the Tunisian public sector. *Meditari Accountancy Research*, *30*(1), 121-141. https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0861

Lino, A. F., Carvalho, L. B. D., Aquino, A. C. B. D., & Azevedo, R. R. D. (2019). Lack of institutional work and organizational change failure in Brazilian local governments. *Revista de Administração Pública*, *53*, 375-391. https://doi.org/10.1590/0034-761220170404

Lopes, G. B., Valadares, J. L., Azevedo, R. R., & Brunozi Júnior, A. C. (2020a). Evidências de isomorfismo e decoupling na gestão de controladorias municipais do Estado de

Minas Gerais. *Advances in Scientific and Applied Accounting, 13*(2), 89-111. https://doi.org/10.14392/ASAA.2020130205

Lopes, G. B., Valadares, J. L., & Leroy, R. S. D. (2020b). Sistema de controle interno no setor público: O que se tem discutido na academia desde a Lei de Acesso à Informação? *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, *25*(1), 22-34. https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v25i1.59245

Lu, Y., & Ma, D. (2019). Internal control weakness: A literature review. *Accounting and Finance Research*, *8*(2), 121-142. https://doi.org/10.5430/afr.v8n2p121

Mariano, A. M., & Rocha, M. S. (2017). Revisão da literatura: Apresentação de uma abordagem integradora. In *AEDEM International Conference* (Vol. 18, pp. 427-442).

Maulidi, A., & Ansell, J. (2020). Tackling practical issues in fraud control: A practice-based study. *Journal of Financial Crime*, *28*(2), 493-512. https://doi.org/10.1108/JFC-07-2020-0150

Moreno-Enguix, M. D. R., Gras-Gil, E., & Henández-Fernández, J. (2019). Relation between internet financial information disclosure and internal control in Spanish local governments. *Aslib Journal of Information Management*, *71*(2), 176-194. https://doi.org/10.1108/AJIM-06-2018-0150

Okoli, C. (2015). A guide to conducting a standalone systematic literature review. Communications of the Association for Information Systems, 37, Article 43. https://doi.org/10.17705/1CAIS.03743

Oliveira, D. J., & Anjos, M. A. D. (2020). A importância do controle interno: Um estudo bibliométrico nos principais congressos de contabilidade. *Revista GeTeC*, *9*(24), 37-57.

Ouzzani, M., Hammady, H., Fedorowicz, Z., & Elmagarmid, A. (2016). Rayyan: A web and mobile app for systematic reviews. Systematic Reviews, 5, Article 210. https://doi.org/10.1186/s13643-016-0384-4

Pagani, R. N., Kovaleski, J. L., & Resende, L. M. (2015). Methodi Ordinatio: A proposed methodology to select and rank relevant scientific papers encompassing the impact factor, number of citations, and year of publication. *Scientometrics*, *105*(3), 2109-2135. https://doi.org/10.1007/s11192-015-1744-x

Pagani, R. N., Pedroso, B., Santos, C. B., Picinin, C. T., & Kovaleski, J. L. (2023). Methodi Ordinatio 2.0: Revisited under statistical estimation, and presenting FInder and RankIn. *Quality & Quantity, 57*(5), 4563-4602. https://doi.org/10.1007/s11135-022-01562-y

Peterson, A. N. (2018). Differences in internal control weaknesses among varying municipal election policies. *Journal of Accounting and Public Policy*, *37*(3), 191-206. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.04.001

Pinho, J. G. S., & Rodrigues, R. C. (2020). Controladoria na gestão pública: Uma análise das práticas adotadas nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, *11*(3), 44-61. https://doi.org/10.5380/rcc.v11i3.71421

Pratiwi, M. E., Din, M., Masdar, R., Amir, A. M., Zahra, F., Kahar, A., & Meldawati, L. (2022). Utilization of information technology to increase human resources capacity and internal control systems on local government financial reporting information. *Universal Journal of Accounting and Finance*, *10*(1), 191-199. https://doi.org/10.13189/ujaf.2022.100120

Reginato, E., Fadda, I., & Paglietti, P. (2016). The influence of resistance to change on public-sector reform implementation: The case of Italian municipalities' internal

control system. *International Journal of Public Administration*, *39*(12), 989-999. https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1068325

Reginato, E., Landis, C., Fadda, I., & Pavan, A. (2014). German and Italian municipalities' internal control systems: Convergence to a Neo-Weberian reform pattern? *International Journal of Public Administration*, *37*(10), 601-610. https://doi.org/10.1080/01900692.2014.880852

Rocha, E., & Giacomelli, J. G. C. (2021). Controles internos em auditoria: Análise da produção em periódicos classificados sistema Qualis CAPES. *Revista Científica Acertte*, *1*(5), e1535. https://doi.org/10.47820/acertte.v1i5.35

Schneider, A., Gramling, A. A., Hermanson, D. R., & Ye, Z. S. (2009). A review of academic literature on internal control reporting under SOX. *Journal of Accounting Literature*, *28*(1), 1-46.

Shonhadji, N., & Maulidi, A. (2022). Is it suitable for your local governments? A contingency theory-based analysis on the use of internal control in thwarting white-collar crime. *Journal of Financial Crime*, *29*(2), 770-786. https://doi.org/10.1108/JFC-10-2019-0128

Sumaryati, A., Novitasari, E. P., & Machmuddah, Z. (2020). Accounting information system, internal control system, human resource competency and quality of local government financial statements in Indonesia. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, *7*(10), 795-802. https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.n10.795

Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, *20*(1), 69-81. https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.10.003

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

Roles of internal control in local governments: between regulatory formalism and operational effectiveness, based on a systematic review using Methodi Ordinatio

ABSTRACT

Objective: *to analyze how the literature has addressed the role performed by internal control in the public sector, with an emphasis o local governments.*

Method: *a systematic literature review was conducted using Metho Ordinatio. Articles were collected from Scopus, ScienceDirect, Web o Science, and ProQuest, resulting in 72 articles published between 200 and 2022.*

Originality/Relevance: *the study investigates the roles of internal contro in the public sector using a multicriteria methodology to select and ran studies and integrating the findings into an integrative conceptua framework.*

Results: *the findings indicate that public sector reforms have face difficulties in creating effective internal control practices, ofte remaining limited to ceremonial adoption. The results also show role related to governance, accountability, compliance, and internal audit, a well as tensions between regulatory formalism and operationa effectiveness.*

Theoretical/Methodological contributions: *the study contributes b synthesizing empirical evidence, organizing research streams, proposing a research agenda, and articulating the normative-institutional, operational-functional, and relational-behavioral dimensions of internal control in the public sector.*

Social/Management contributions*: the study provides managerial guidance connected to professionalization, autonomy, organizational culture, internal audit, information technology, and the substantive effectiveness of controls in local governments.*

Keywords: *Internal control, Public sector, Local governments, Systematic literature review, Methodi Ordinatio.*

Carlos José dos Santos
Federal University of Minas Gerais, MG, Brazil
Universidade Estadual de Goiás, GO, Brazil
carloscienc@hotmail.com

Renata Turola Takamatsu
Federal University of Minas Gerais, MG, Brazil
retakamatsu@face.ufmg.br

Cláudia Ferreira da Cruz
Federal University of Rio de Janeiro, RJ, Brazil
claudiacruz@facc.ufrj.br

Received: October 24, 2025
Revised: February 27, 2026
Accepted: May 02, 2026
Published: July 31, 2026