

**Fatores Críticos Integração Balanced Scorecard e Coso na Secretaria de Transparência, Auditoria e Controle da Prefeitura de Florianópolis**

*Critical Factors for the Integration of the Balanced Scorecard and Coso in the Municipal Secretariat of Transparency, Audit and Control of Florianópolis City Hall*

**Jobel Silva Furtado Filho<sup>1</sup>**  
**Sidnei Vieira Marinho<sup>2</sup>**

**RESUMO:** A demanda crescente por eficiência e transparência na gestão pública brasileira tem impulsionado a adoção de estruturas integradas de controle interno e gestão estratégica. A literatura internacional recente demonstra que a integração entre *Balanced Scorecard (BSC)* e *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* pode melhorar significativamente o desempenho organizacional e a gestão de riscos. Este estudo avalia os fatores críticos para a integração dos *frameworks BSC e COSO* na Secretaria Municipal de Transparência, Auditoria e Controle (SMTAC) da Prefeitura de Florianópolis, identificando barreiras, facilitadores e oportunidades de melhoria. Trata-se de uma pesquisa qualitativa exploratória baseada em estudo de caso único. Foram realizadas 14 entrevistas semiestruturadas com gestores e técnicos da SMTAC, complementadas por análise documental. Os dados foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo categorial, com base em nove categorias preestabelecidas derivadas da literatura internacional. A análise revelou implementação parcial das diretrizes de integração *BSC-COSO* na SMTAC. Apenas duas das nove categorias foram completamente identificadas: aprimoramento pessoal (85,7% dos entrevistados) e envolvimento nas rotinas administrativas (71,4%). As principais lacunas incluem: ausência de comprometimento formal da alta gestão (identificada em apenas 14,3% das entrevistas), falta de orçamento específico para desenvolvimento do modelo integrado e deficiências na definição e comunicação da estratégia organizacional.

**PALAVRAS-CHAVE:** *Balanced Scorecard; COSO; Controle Interno; Gestão Estratégica; Administração Pública Municipal.*

**ABSTRACT**

The growing demand for efficiency and transparency in Brazilian public management has driven the adoption of integrated internal control and strategic management structures. Recent international literature shows that the integration of the *Balanced Scorecard (BSC)* and the *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* can significantly improve organizational performance and risk management. This study evaluates the critical factors for the integration of the *BSC* and *COSO* frameworks in the Municipal Secretariat for Transparency, Audit, and Control (SMTAC) of the City of Florianópolis, identifying barriers, facilitators, and opportunities for improvement. An exploratory qualitative research based on a single case study was conducted. Fourteen semi-structured interviews were conducted with SMTAC managers and technicians, complemented by document analysis. The data were analyzed using the categorical content analysis technique, based on nine pre-established categories derived from the international literature. The analysis revealed partial implementation of the *BSC-COSO* integration guidelines at SMTAC. Only two of the nine

---

<sup>1</sup> Mestre pela Universidade do Vale do Itajaí. Endereço: Rua 1001, n. 468, apto 101, Balneário Camboriú, SC. CEP: 88330756. E-mail: institutoicamm@gmail.com

<sup>2</sup> Doutor pela Universidade do Vale do Itajaí; Professor da Univali. Endereço: Rua Uruguai, n. 458, Centro, Itajaí, SC. CEP: 88302-901. E-mail: sidnei@univali.br

categories were completely identified: personal improvement (85.7% of respondents) and involvement in administrative routines (71.4%). The main gaps include: lack of formal commitment from senior management (identified in only 14.3% of interviews), lack of a specific budget for developing the integrated model, and deficiencies in defining and communicating the organizational strategy.

**KEYWORDS:** Balanced Scorecard; COSO; Internal Control; Strategic Management; Municipal Public Administration.

## 1 INTRODUÇÃO

A sociedade atual demanda que a gestão pública seja mais eficiente, eficaz e transparente na alocação de recursos, além de buscar a redução de custos. Esse contexto desafia os gestores a adotarem novos modelos de gestão, tecnologias e indicadores que ajudem a cumprir os objetivos do governo. O *Balanced Scorecard (BSC)*, originalmente um modelo da iniciativa privada, é uma ferramenta importante adaptada para a administração pública, pois permite que as organizações definam visão, missão e estratégia, além de planejar ações para lidar com possíveis adversidades. O modelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* complementa essa abordagem, auxiliando na identificação e no gerenciamento de riscos.

A teoria da agência, proposta por Jensen e Meckling, destaca os conflitos de interesse entre principais (acionistas ou gestores) e agentes (executivos ou funcionários), que podem ser atenuados pela transparência e responsabilidade promovidas pelos modelos *BSC* e *COSO*. O sucesso das organizações públicas está cada vez mais ligado à eficácia de seus processos gerenciais, que devem estar alinhados à gestão estratégica. A adoção desses modelos contribui para a mitigação dos conflitos de agência, fornecendo informações claras para a tomada de decisões. Assim, as organizações públicas podem operar de maneira mais eficiente e ágil, promovendo um Estado mais dinâmico e responsivo para as necessidades da sociedade (Freitas *et al.*, 2021).

A integração dos modelos *Balanced Scorecard (BSC)* e *COSO* oferece uma gestão mais clara em relação a indicadores de desempenho e estratégia. O *BSC* define metas para diferentes perspectivas, enquanto o *COSO* identifica eventos que podem comprometer essas metas, melhorando a gestão de desempenho e alinhando os interesses da sociedade e dos agentes públicos, o que aumenta a confiança nos serviços governamentais. A pesquisa de Wijihastuti (2009) destaca que a falha em atingir metas governamentais pode gerar desconfiança pública.

Alves *et al.* (2020) apontam que o setor público, em suas diversas esferas, apresenta oportunidades para pesquisas que explorem a relação entre abordagens integradas e metodologias que melhorem a prestação de serviços. A teoria da agência sugere que conflitos de interesse entre gestores e servidores podem gerar comportamentos oportunistas, mas a integração dos modelos pode mitigar esses conflitos ao estabelecer metas claras e mecanismos de controle.

A literatura internacional recente tem demonstrado que a integração de *frameworks* de gestão estratégica e controle interno pode proporcionar benefícios significativos para organizações públicas. Ratri e Pangeran (2020) evidenciam que a combinação entre *Balanced Scorecard (BSC)* e *COSO* pode melhorar a tomada de decisão e reduzir a exposição a riscos organizacionais. Similarmente, Kusriani e Sahraen (2021) demonstram que essa integração permite o alinhamento entre objetivos estratégicos, medidas de desempenho e controles de risco. Apesar da crescente adoção de *frameworks* de gestão no setor público brasileiro, existe uma lacuna significativa na literatura sobre os fatores críticos que determinam o sucesso da integração entre *BSC* e *COSO* em organizações públicas municipais.

Essa lacuna é particularmente relevante considerando as especificidades do contexto público brasileiro, que incluem: (i) estruturas organizacionais hierárquicas complexas; (ii) limitações orçamentárias; (iii) descontinuidade administrativa; e (iv) cultura organizacional tradicionalmente focada em conformidade não em performance.

Diante desse cenário, levanta-se o seguinte questionamento: o modelo de gestão da Secretaria de Transparência, Auditoria e Controle da Prefeitura de Florianópolis está alinhado com as diretrizes de integração entre *BSC e COSO*? Para tanto, o objetivo desta pesquisa consiste em identificar o grau de implementação das diretrizes de integração *BSC-COSO* na SMTAC; analisar as principais barreiras e facilitadores para a integração dos *frameworks*; e propor um modelo conceitual adaptado para organizações públicas municipais brasileiras.

Do ponto de vista da contribuição, o estudo oferece para a literatura acadêmica e prática três dimensões: (i) Teórica: propõe um modelo conceitual específico para integração *BSC-COSO* no contexto público municipal brasileiro; (ii) Metodológica: desenvolve um *framework* de análise baseado em fatores críticos identificados na literatura internacional; (iii) Prática: oferece perspectivas acionáveis para gestores públicos e auditores governamentais interessados na implementação de sistemas integrados de gestão estratégica e controle interno.

Portanto, diante dessa breve visão geral sobre a pesquisa, os próximos tópicos estão subdivididos em: fundamentação teórica, que compreende o embasamento teórico do estudo, abordando fatores críticos da implantação do *BSC* e o estado da arte; o desenho da pesquisa e os procedimentos metodológicos, trazendo os métodos de sistematização, coleta, tratamento e análise dos dados; os resultados; a discussão; e as considerações finais.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção tem a finalidade de apresentar os temas pertinentes ao *BSC* e *COSO* na gestão pública e a sua integração, divididos em cinco subseções: (2.1) *Balanced scorecard* no setor Público; (2.2) *Framework COSO* e Controle interno; (2.3) Integração *BSC* e *COSO*; (2.4) Lacunas da literatura e posicionamento do estudo.

### 2.1 *BALANCED SCORECARD* NO SETOR PÚBLICO

O *Balanced Scorecard*, desenvolvido por Kaplan e Norton (1992), tem sido amplamente adaptado para o setor público desde os anos 2000. Harahap e Wardhono (2020) demonstram que organizações públicas que implementam *BSC* modificado apresentam melhorias significativas em indicadores de desempenho operacional e satisfação do usuário.

A literatura recente identifica cinco fatores críticos para implementação bem-sucedida do *BSC* no setor público, como mostra a Tabela 1.

Tabela 1 – Fatores Críticos de Sucesso do *BSC*

Fatores Críticos ( <i>BSC</i> )	% Dos estudos analisados
1. Comprometimento da alta gestão	Identificado em 85% dos estudos analisados
2. Alinhamento estratégico e <i>ownership</i>	78% dos estudos
3. Sistemas de informação e relatórios	72% dos estudos
4. Cultura organizacional e treinamento	69% dos estudos
5. Governança e clareza de papéis	64% dos estudos

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo (2025)

### 2.2 *FRAMEWORK COSO* E CONTROLE INTERNO

O *framework COSO*, atualizado em 2013 e, posteriormente, em 2017, com foco em *Enterprise Risk Management (ERM)*, estabelece cinco componentes fundamentais para controle

interno efetivo: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento.

Silva e Moura (2020) analisam a aplicação do *framework COSO* no setor público brasileiro, identificando que organizações com maior maturidade em controle interno apresentam: (i) redução de 35% em achados de auditoria; (ii) melhoria de 28% em indicadores de eficiência operacional; e (iii) aumento de 42% na satisfação dos *stakeholders*.

### 2.3 INTEGRAÇÃO BSC-COSO: ESTADO DA ARTE

A integração entre *BSC e COSO* representa uma abordagem emergente na literatura de gestão estratégica e controle interno. Song (2023) propõe um modelo conceitual no qual os objetivos estratégicos do BSC são mapeados para componentes de risco e controle do *COSO*, criando uma taxonomia comum para indicadores-chaves de desempenho *KPIs* e indicadores-chave de risco *ahKRIs* (*Key Risk Indicators*). Na Tabela 2 observa-se cinco fatores críticos identificados na literatura sobre a integração BSC-COSO, destacando-se o mais recente artigo de Huber, Kraus e Meidell (2025). Em contraste com pesquisas anteriores que se concentraram principalmente na questão do "porquê" da integração BSC-ERM (ou seja, benefícios e potenciais armadilhas), direcionou a atenção para a questão do "como" – desvendando os processos subjacentes à integração BSC-ERM ao longo do tempo e as potenciais dificuldades enfrentadas pelos atores organizacionais durante esses processos.

Tabela 2 – Síntese da Literatura sobre Integração *BSC-COSO* (2020-2024)

Autor(es)	Ano	Contexto	Principal Contribuição	Fatores Críticos Identificados
Ratri e Pangeran	2020	Setor Bancário	Modelo conceitual de integração	Governança, sistemas de informação
Kusrini e Sahraen	2021	Consultoria	Framework prático de implementação	Mapeamento objetivo risco KPI/KRI
Song	2023	Biotecnologia	Gestão financeira de riscos	Alinhamento estratégico, monitoramento
Sun	2023	Corporações	Gestão de desempenho	Cultura organizacional, treinamento
Huber, Kraus e Meidell	2025	Corporações	Estudo de caso longitudinal	Relações sociais antagônicas entre diferentes atores

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo (2025)

### 2.4 LACUNAS DA LITERATURA E POSICIONAMENTO DO ESTUDO

A revisão da literatura revela três lacunas principais: (i) Contexto: poucos estudos focam especificamente no setor público municipal brasileiro; (ii) Metodologia: predominância de estudos conceituais e de estudos empíricos; e (iii) Fatores críticos: ausência de *frameworks* específicos para avaliar a integração *BSC-COSO* em organizações públicas. Este estudo posiciona-se para preencher essas lacunas por meio de uma abordagem empírica focada no contexto específico da administração pública municipal brasileira.

## 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à estratégia de pesquisa, este estudo foi executado por meio da perspectiva qualitativa, sendo assim, optou-se pela pesquisa descritiva. Com relação aos procedimentos, esta pesquisa aplicou o método estudo de caso, uma vez que estuda um determinado fenômeno de maneira aprofundada.

### 3.1 DESENHO DA PESQUISA

Esta pesquisa adota uma abordagem qualitativa exploratória baseada em estudo de caso único (Yin, 2005). A escolha pelo estudo de caso justifica-se pela necessidade de compreender em profundidade os fenômenos complexos relacionados à integração de *frameworks* de gestão em um contexto organizacional específico.

### 3.2 CONTEXTO DA PESQUISA: SMTAC FLORIANÓPOLIS

A Secretaria Municipal de Transparência, Auditoria e Controle (SMTAC) da Prefeitura de Florianópolis foi selecionada como caso de estudo por três critérios principais:

- a) Relevância: órgão responsável pelo controle interno municipal para implementação de sistemas de gestão estratégica e controle;
- b) Acessibilidade: disponibilidade dos gestores para participação na pesquisa;
- c) Representatividade: características organizacionais típicas de secretarias de controle interno em municípios de grande porte no Brasil.

### 3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

População: todos os servidores da SMTAC com função gerencial ou técnica relacionada a controle interno e à gestão estratégica (N=23).

Amostra: 14 profissionais selecionados por amostragem intencional, considerando os seguintes critérios:

- a) Tempo mínimo de cinco anos na organização;
- b) Envolvimento direto com atividades de controle interno ou planejamento estratégico; e
- c) Diferentes níveis hierárquicos (gestores, coordenadores, técnicos).

Na Tabela 3, apresenta-se o perfil dos entrevistados, sendo possível observar o tempo médio no serviço público municipal de sete anos, predominando a formação na áreas de humanas.

Tabela 3 – Perfil dos Entrevistados

Perfil	N.	%	Tempo médio na organização	Formação predominante
Gestores (Secretário, Subsecretários)	3	21,4%	4,2 anos	Direito, Administração
Coordenadores	5	35,7%	7,8 anos	Contabilidade, Economia
Técnicos Superiores	6	42,9%	9,1 anos	Contabilidade, Auditoria
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>	<b>7 anos</b>	-

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo (2025)

### 3.4 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

#### 3.4.1 ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

Foi desenvolvido um roteiro de entrevista baseado em nove categorias derivadas da literatura internacional sobre integração *BSC-COSO*:

- 1) Comprometimento da alta gestão;
- 2) Orçamento para desenvolvimento do modelo;
- 3) Identificação da missão e visão organizacional;
- 4) Definição e comunicação da estratégia;
- 5) Aperfeiçoamento de pessoal;
- 6) Envolvimento nas rotinas administrativas;
- 7) Gestão de eventos e riscos;
- 8) Sistemas de informação e relatórios;
- 9) Cultura organizacional e mudança.

### 3.4.2 ANÁLISE DOCUMENTAL

Complementarmente, foram analisados documentos organizacionais relevantes:

- a) Plano Estratégico da SMTAC (2020-2024);
- b) Relatórios de Auditoria Interna (2020-2023);
- c) Manuais de procedimentos de controle interno;
- d) Atas de reuniões do Comitê de Governança.

### 3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA

As entrevistas foram realizadas entre março e maio de 2024, com duração média de 45 minutos. Todas as entrevistas foram gravadas (com consentimento dos participantes) e posteriormente transcritas integralmente.

### 3.6 ANÁLISE DE DADOS

Os dados foram analisados utilizando a técnica de análise de conteúdo categorial (Bardin, 2016), seguindo três etapas:

- a) Pré-análise: organização e preparação dos dados;
- b) Exploração do material: codificação baseada nas nove categorias preestabelecidas;
- c) Tratamento dos resultados: interpretação e inferência.

Para garantir a confiabilidade da análise, foi empregada a técnica de codificação dupla, com índice de concordância intercodificadores de 0,87, considerado excelente segundo Krippendorff (2018).

### 3.7 VALIDAÇÃO E LIMITAÇÕES

Estratégias de validação:

- a) Triangulação de fontes (entrevistas mais documentos);
- b) Validação por participantes (membros *checking*).

Limitações:

- a) Estudo de caso único limita generalização;
- b) Possível viés de desejabilidade social nas respostas;
- c) Corte temporal específico pode não capturar variações sazonais.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente, importa mencionar que a apresentação dos resultados está dividida em quatro categorias: 1) Grau de implementação das diretrizes *BSC-COSO*, 2) Fatores críticos identificados, 3) Conhecimento sobre Frameworks e 4) Principais desafios para integração. Ressalta-se que a categoria 3 foi respondida por todos os participantes da entrevista.

#### 4.1 GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO DAS DIRETRIZES *BSC-COSO*

A análise das entrevistas e dos documentos revelou implementação parcial das diretrizes de integração *BSC-COSO* na SMTAC. Das nove categorias analisadas, apenas duas foram plenamente identificadas como implementadas.

Tabela 4 – Implementação das Categorias de Integração *BSC-COSO* na SMTAC

<b>Categoria</b>	<b>Implementação</b>	<b>N. (%) Entrevistados</b>	<b>Evidências Documentais</b>
<b>1. Comprometimento da alta gestão</b>	Parcial	2 (14, 3 %)	Baixa
<b>2. Orçamento para desenvolvimento</b>	Não implementada	1 (7, 1%)	Ausente
<b>3. Identificação missão/visão</b>	Parcial	4 (28, 6%)	Média
<b>4. Definição/comunicação estratégia</b>	Parcial	3 (21, 4%)	Baixa
<b>5. Aperfeiçoamento de pessoal</b>	<b>Implementada</b>	<b>12 (85, 7%)</b>	<b>Alta</b>
<b>6. Envolvimento rotinas administrativas</b>	<b>Implementada</b>	<b>10 (71, 4%)</b>	<b>Alta</b>
<b>7. Gestão de eventos/riscos</b>	Parcial	5 (35, 7%)	Média
<b>8. Sistemas informação/relatórios</b>	Parcial	6 (42, 9%)	Média
<b>9. Cultura organizacional</b>	Parcial	4 (28, 6%)	Baixa

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo (2025)

#### 4.2 FATORES CRÍTICOS IDENTIFICADOS

##### 4.2.1 FACILITADORES (FATORES POSITIVOS)

**Aperfeiçoamento de Pessoal:** 85,7% dos entrevistados relataram participação em programas de capacitação relacionados a controle interno nos últimos dois anos; Existência de um plano estruturado de desenvolvimento profissional; Parcerias com instituições de ensino para cursos de especialização.

*Temos investido muito na capacitação da equipe. Só no último ano, 80% dos servidores participaram de pelo menos um curso relacionado a controle interno ou gestão de riscos (Gestor 1).*

**Envolvimento nas Rotinas Administrativas:** Integração efetiva das atividades de controle interno nos processos operacionais; Utilização de *checklists* e procedimentos padronizados; Monitoramento regular das atividades de controle.

*O controle interno não é mais visto como algo separado das atividades cotidianas. Está incorporado na rotina de trabalho de todos os setores (Coordenador 3).*

##### 4.2.2 BARREIRAS (FATORES LIMITANTES)

Ausência de Comprometimento Formal da Alta Gestão: apenas 14,3% dos entrevistados identificaram evidências claras de comprometimento da alta gestão; Falta de comunicação formal sobre a importância da integração BSC-COSO; Ausência de metas específicas relacionadas à integração para gestores de alto nível.

*Existe um discurso de apoio, mas na prática não vemos ações concretas da alta gestão para promover a integração dos sistemas (Técnico 4).*

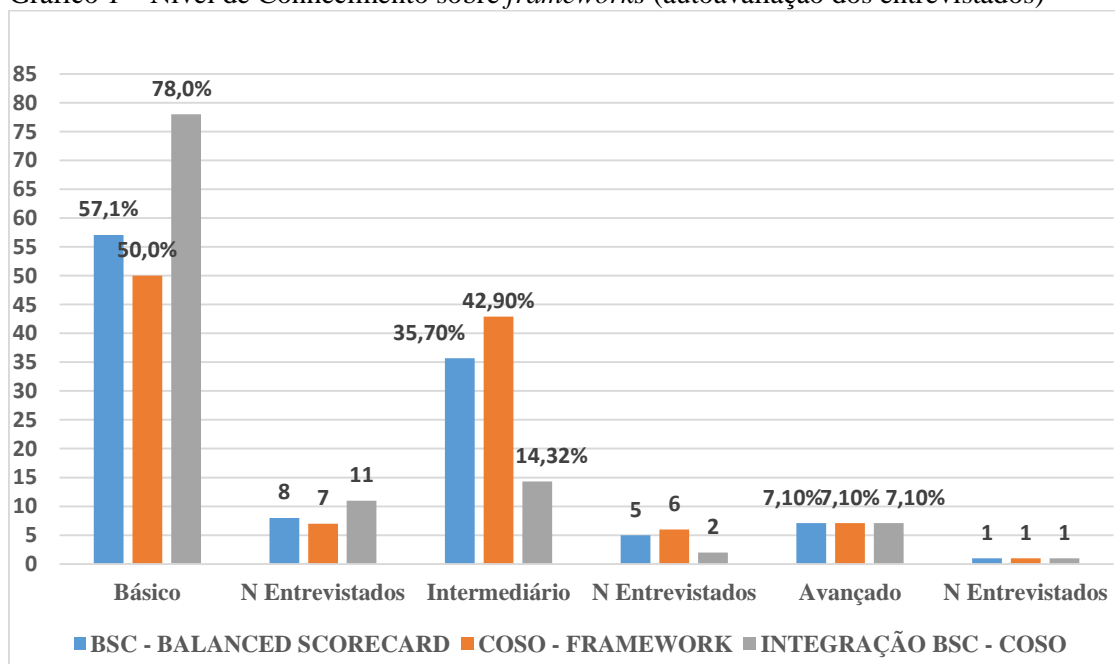
Limitações Orçamentárias: Ausência de orçamento específico para desenvolvimento do modelo integrado; Dependência de recursos externos para capacitação e sistemas; Dificuldades para aquisição de tecnologias de suporte.

*Temos que trabalhar com os recursos disponíveis, que são limitados. Isso impacta nossa capacidade de implementar melhorias nos sistemas (Coordenador 2).*

### 4.3 CONHECIMENTO SOBRE FRAMEWORKS

A análise revelou que o conhecimento sobre os princípios fundamentais dos frameworks BSC e COSO é predominantemente informal e heterogêneo entre os profissionais da SMTAC, conforme demonstrado do Gráfico 1.

Gráfico 1 – Nível de Conhecimento sobre frameworks (autoavaliação dos entrevistados)



Fonte: Elaborado pelos autores deste artigo (2025)

### 4.4 PRINCIPAIS DESAFIOS PARA INTEGRAÇÃO

Verifica-se na Tabela 5 que a falta de sistema integrado de informações é o fator crítico principal para a realização da integração, conforme mencionado pelos entrevistados.

Tabela 5 – Ranking dos Principais Desafios (por frequência de menção)

Desafio	Frequência	% Entrevistados	Impacto Percebido
Falta de sistema integrado de informações	11	78,6%	Alto

Desafio	Frequência	% Entrevistados	Impacto Percebido
Resistência à mudança organizacional	9	64,3%	Alto
Ausência de metodologia clara de integração	8	57,1%	Médio
Limitações de recursos humanos especializados	7	50,0%	Alto
Descontinuidade administrativa	6	42,9%	Médio
Complexidade dos processos burocráticos	5	35,7%	Médio

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo (2025)

## 5 DISCUSSÃO

Nesta seção são apresentadas a discussão e a análise dos estudos selecionados. No primeiro tópico, há uma visão geral da literatura internacional, em relação aos fatores críticos *BSC-COSO* e os achados na SMTAC, e, em seguida, aborda-se o Modelo conceitual proposto.

### 5.1 COMPARAÇÃO COM A LITERATURA INTERNACIONAL

Os resultados deste estudo são consistentes com achados da literatura internacional sobre integração *BSC-COSO*, mas revelam especificidades do contexto público brasileiro.

#### 5.1.1 FATORES CRÍTICOS: SMTAC *VERSUS* LITERATURA INTERNACIONAL

Tabela 6 – Comparação de Fatores Críticos

Fator Crítico	Literatura internacional	SMTAC	Gap Identificado
Comprometimento da alta gestão	85% dos estudos	14,3% implementação	<b>-70,7 pontos</b>
Sistemas de informação	72% dos estudos	42,9% implementação	<b>-29,1 pontos</b>
Cultura organizacional	69% dos estudos	28,6% implementação	<b>-40,4 pontos</b>
Treinamento e desenvolvimento	64% dos estudos	85,7% implementação	<b>+21,7 pontos</b>
Alinhamento estratégico	78% dos estudos	21,4% implementação	<b>-56,6 pontos</b>

Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo (2025)

#### 5.1.2 ESPECIFICIDADES DO CONTEXTO PÚBLICO BRASILEIRO

Os resultados evidenciam três especificidades principais:

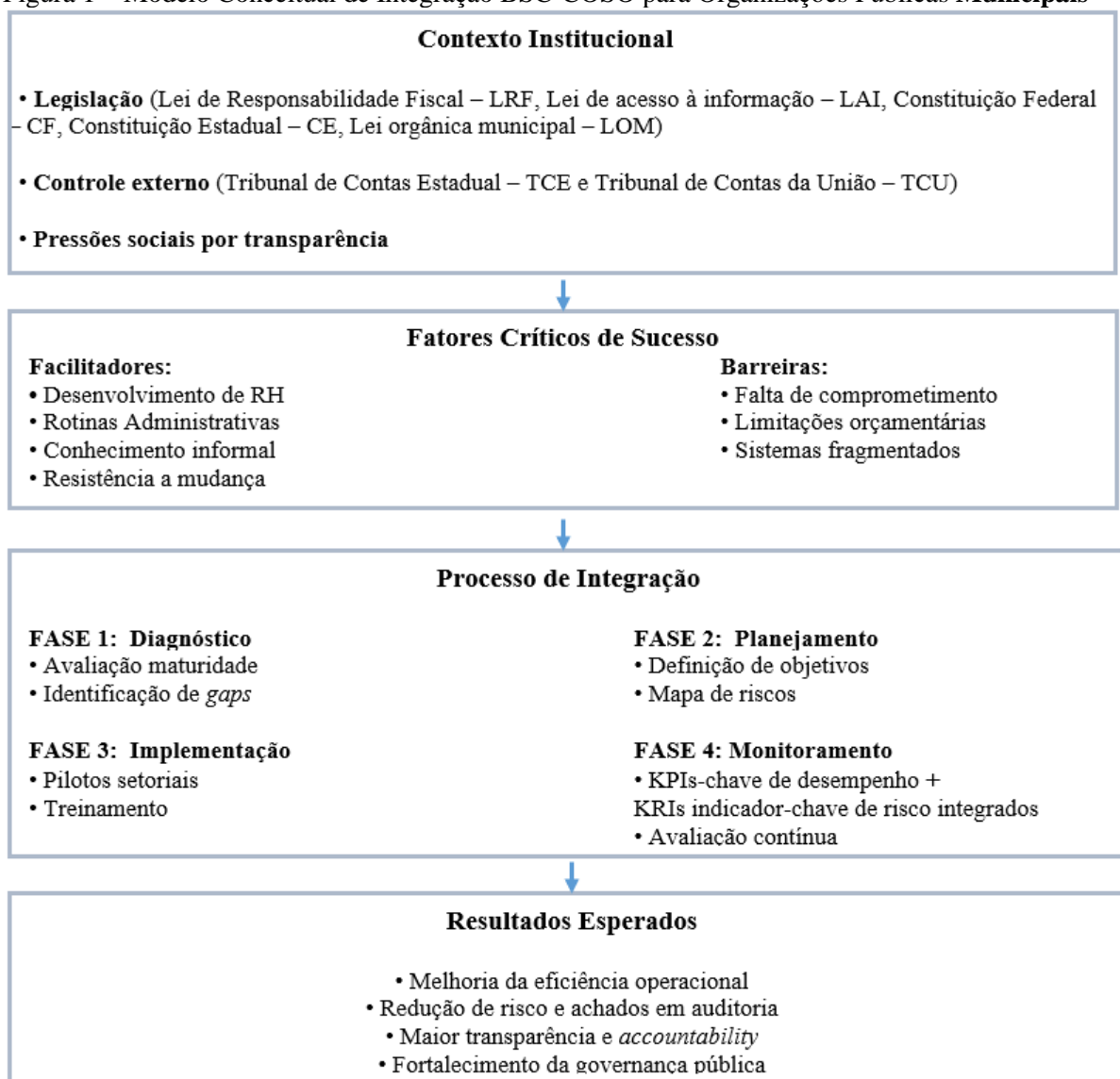
- 1) Paradoxo do Desenvolvimento de Pessoal: enquanto a literatura internacional identifica treinamento como desafio, a SMTAC apresenta alta performance nessa dimensão (85,7%), sugerindo que organizações públicas brasileiras podem ter vantagens comparativas em desenvolvimento de recursos humanos.
- 2) Fragilidade do Comprometimento da Alta Gestão: o baixo nível de comprometimento formal (14,3%) contrasta significativamente com organizações privadas estudadas na literatura internacional, refletindo possíveis limitações estruturais do setor público.
- 3) Impacto da Descontinuidade Administrativa: diferentemente do setor privado, organizações públicas enfrentam o desafio adicional da descontinuidade

administrativa, identificado por 42,9% dos entrevistados como barreira significativa.

## 5.2 MODELO CONCEITUAL PROPOSTO

Com base nos achados empíricos e na literatura, propôs-se um modelo conceitual específico para integração *BSC-COSO* em organizações públicas municipais brasileiras, conforma apresentado na Figura 1.

Figura 1 – Modelo Conceitual de Integração BSC-COSO para Organizações Públicas **Municipais**



Fonte: Elaborada pelos autores deste artigo (2025)

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo avaliou os fatores críticos para a integração dos *frameworks Balanced Scorecard* e *COSO* na Secretaria Municipal de Transparência, Auditoria e Controle de Florianópolis. A análise de 14 entrevistas semiestruturadas e de documentos organizacionais

revelou implementação parcial das diretrizes de integração, com apenas duas das nove categorias analisadas plenamente implementadas.

A SMTAC implementa apenas 22% das diretrizes de integração *BSC-COSO* de forma completa, concentrando-se em desenvolvimento de pessoal (85,7%) e envolvimento em rotinas administrativas (71,4%). A integração entre *Balanced Scorecard* e *COSO* representa uma oportunidade significativa para modernização da gestão pública brasileira.

No entanto, os achados deste estudo demonstram que essa integração requer adaptações específicas ao contexto público, considerando suas particularidades institucionais, culturais e operacionais. O caso da SMTAC ilustra tanto os desafios quanto as oportunidades inerentes a esse processo. Embora existam barreiras significativas, principalmente relacionadas ao comprometimento da alta gestão e limitações de recursos, a organização demonstra capacidades importantes em desenvolvimento de pessoal e integração de rotinas administrativas.

Para que a integração *BSC-COSO* seja efetiva no contexto público municipal brasileiro, é essencial uma abordagem que combine rigor metodológico com pragmatismo implementacional, considerando as especificidades e as limitações do setor público, mas também aproveitando suas potencialidades únicas. Contribuições teóricas e práticas deste estudo propõem um modelo conceitual específico para integração *BSC-COSO* em organizações públicas municipais brasileiras, identificam fatores críticos contextuais que diferem da literatura internacional e contribuem para a teoria de gestão pública ao adaptar *frameworks* privados para o contexto público.

Este estudo contribui, igualmente, para o avanço da teoria de controle interno ao integrar perspectivas que combinam abordagens tradicionais de controle interno, como o *COSO*, com instrumentos de gestão estratégica, a exemplo do *BSC*, oferecendo uma visão holística do controle organizacional. Ademais, evidencia como princípios universais de controle interno se materializam em contextos organizacionais específicos.

Para pesquisas futuras, são sugeridos estudos quantitativos do tipo *survey*, envolvendo múltiplas organizações públicas, com o objetivo de validar estatisticamente os fatores críticos identificados. Recomenda-se, ainda, a realização de análises longitudinais, acompanhando organizações ao longo do processo de implementação da integração *BSC-COSO*; estudos comparativos entre diferentes níveis de governo (municipal, estadual e federal) e distintos tipos de organizações públicas; bem como avaliações de impacto, voltadas para a mensuração quantitativa dos efeitos da integração *BSC-COSO* sobre indicadores de desempenho organizacional. Por fim, propõe-se o desenvolvimento e a validação de instrumentos específicos, como escalas destinadas a mensurar o grau de maturidade da integração *BSC-COSO* no setor público.

## REFERÊNCIAS

ALVES, G. de F. M. *et al.* Enterprise Risk Management Agile Canvas: A Framework for Risk Management on Public Administration. **Revista do Serviço Público**, v. 71, p. 438-459, 2020.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa, Portugal: Edições 70, 2016.

BEMFICA, M. F. C.; CALLADO, A. A. C. Balanced Scorecard no Setor Público: uma Análise dos Mapas Estratégicos dos Ministérios Públicos Estaduais. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, maio-ago. 2019.

BERGAMINI, C. L. Planejamento estratégico e sua elaboração nos institutos federais de Minas Gerais. **Revista Administração de Empresas UniCuritiba**, Curitiba, PR, v. 4, n. 26, p. 233- 251, 2021.

- BOBE, B. J.; MIHRET, D. G.; OBO, D. D. Public sector reforms and balanced scorecard adoption: an Ethiopian case study. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 30, n. 4, maio, 2017.
- BORSANI, H. Relações entre política e economia: teoria da escolha pública. *In*: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 103-125.
- CARVALHO F. M. de; AMORIM, T. N. G. F. Inovação da gestão estratégica com a implantação do Balanced Scorecard. **Management Control Review**, v. 5, n. 1, p. 19-33, jan.-jun. 2020.
- COELHO, A. M. M. **Gestão do Conhecimento na Administração Pública**: um estudo do papel da alta administração. 2014. 36f. Monografia (Especialização em Gestão de Pessoas no Serviço Público) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, DF, 2014.
- CRISÓSTOMO, V. L.; MARTINS, S. S.; SILVA, C. R. M. Desempenho da educação e desenvolvimento socioeconômico no Ceará. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 13, n. 4, 2019.
- FARIAS, L. N. A.; MAMADOU DIENG, R. P. de A. S.; TEIXEIRA, V. V. N. O *Balanced Scorecard* Aplicado ao Setor Público: o Caso dos Tribunais de Justiça dos Estados do Brasil e do Distrito Federal. **Revista Ciências Administrativas**, v. 27, n. 1, p. 10785, 2021.
- FIJAYKOWSKA, J.; OLIVEIRA, C. Balanced Scorecard in Universities. **Journal of Intercultural Management**, v. 10, n. 4, p. 57-83, Dec. 2018.
- FREITAS, J. V. *et al.* O uso do Balanced Scorecard como ferramenta estratégica nas instituições públicas: uma revisão sistemática. **European Journal of Business and Management Research**, v. 6, n. 4, jul. 2021.
- GRAÇA, M. F. A. **O papel estratégico da comunicação interna do grupo EDP para o desenvolvimento de um ambiente organizacional**. 2020. Dissertação (Mestrado em Ciências da Comunicação) – Universidade Católica Portuguesa, Portugal, 2020.
- HAMIED, M. S. A.; ELBAGOURY, A. Balanced scorecards: estrutura proposta para aplicação no nível do Sistema local insights de experiências internacionais. **Review of Economics and Political Science, Emerald Publishing Limited**, v. 25, abril, 2022. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/REPS-08-2020-0109/full/html> Acesso em: 28 out. 2024.
- HANSEN, J. R.; FERLIE, E. Applying strategic management theories in public sector organizations: Developing a typology. **Public Management Review**, v. 18, n. 1, p. 1-19, 2016.
- HARAHAP, R. M.; WARDHONO, F. W. Modifying Balanced Scorecard as a Strategic Tool of Public Sector Organizations: Evidence from a Community Health Centre in Indonésia. **SDMIMD – Journal of Management**, v. 11, n. 1, p. 35-44, mar., 2020.
- HARDUIN, C. F. **A Implementação da gestão de riscos em uma organização militar da marinha do Brasil**. 2019. Dissertação (Mestrado em Gestão Estratégica de Organizações) – Centro Universitário Instituto de Educação Superior de Brasília, Brasília, DF, 2019.
- HUBER, C.; KRAUS, K.; MEIDELL, A. Integrating the balanced scorecard and enterprise risk management: Exploring the dynamics between management control anchor practices and subsidiary practices. **Management Accounting Research**, v. 66, 2025.

IVO, O. A. A.; BARBOSA, O. F. Balanced Scorecard: uma adaptação na Administração Pública. **Ideias & Inovação**, v. 6, n. 1, p. 89-96, set. 2020.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The Balanced Scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, v. 70, p. 71-89, set.-out. 1992.

KRIPPENDORFF, K. Content analysis: an introduction to its methodology. 4. ed. London: Sage Publications, 2018.

KUSRINI, E.; SAHRAEN, A. N. Risk mitigation using integration enterprise risk management and balanced scorecard model: a case study in a consulting services company in Indonesia. **Journal Sistem Informatika**, v. 19, n. 1, 2021.

LIU, X. Corruption Culture and Corporate Misconduct. **Journal of Financial Economics**, v. 122, 307-327, 2016.

MARQUES, L. A.; BORGES, R.; REIS, C. Mudanças organizacional e satisfação no trabalho: um estudo com servidores públicos no estado de Minas Gerais. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 50, n. 1, p. 41-58, jan.-fev. 2016.

MORAES, O. N. B. L. E. M. Gestão de Riscos no âmbito da Administração Pública do Distrito Federal. **Revista IDP Debates em Administração Pública**, v. 5, n. 22, p. 1-27, set. 2020.

NETA, D. A. G. *et al.* Sistema de controle interno das prefeituras paraenses sob a ótica de seus gestores. **RIC – Revista de Informação Contábil**, v. 11, n. 2, p. 36-51, abr.-jun. 2017.

OLIVEIRA, J. M.; IZELLI, R. C. Indicadores de desempenho baseados no balanced scorecard: um modelo adaptado à administração pública. **Revista Fatec Zona Sul – REFAS**, v. 4, n. 2, 2018.

OLIVEIRA, S. M. L.; BENVINDO, S. J.; FREITAS, A. V. Teoria da Agência no Contexto da Governança Pública: Ensaio de Nova Reflexão. **RAGC**, v. 15, p. 59-73, 2024. RATRI, A. M.; PANGERAN, P. Relationship Balanced Scorecard and COSO 2013 Risk Management to Improve Performance: A Case Study on BPR Chandra Mukti Artha Bank. **International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding**, v. 7, n. 1, 2020.

SANTOS, A. M. F. dos *et al.* Alocação de recursos orçamentários: um estudo sobre os municípios paranaenses. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO – ADMINISTRAÇÃO 2019 – ADMINISTRAÇÃO 4.0, Ponta Grossa, PR, set.-out. 2019. **Anais [...]**. Ponta Grossa, PR, 2019.

SIFFERT, F. N. F. **A teoria dos contratos econômicos e a firma**. 1996. 18p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12138/tde-20082021-122504/en.php>. Acesso em: 17 dez.2023.

SILVA, N. L.; MOURA, I. R. C. Controles internos no setor público: uma análise à luz da estrutura do COSO no estado do Piauí. In: XXVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS, 9 a 11 de novembro, 2020. **Anais [...]**. [S.l.], 2020.

SLOMSKI, V. **Teoria do agenciamento no Estado**: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de Administração Direta. 1999. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999. Disponível em:

<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-08062020-152127/en.php>. Acesso em: 5 jan. 2024.

SONG, L. Strategic Financial Risk Management: Implementing the COSO-ERM Framework at ABC Biotech Company. **Frontiers in Business, Economics and Management**, v. 12, n. 2, 2023.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos**. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018.

VELOSO, M. G. *et al.* Controle primário na gestão de cooperações: uma análise na Fiocruz Brasília. **Tempus Actas de Saúde Colet.**, v. 9, n. 3, p. 159-177, set. 2015.

WIJHASTUTI, R. Sharing knowledge for better governance. **Buletin Perwakilan BPKP Provinsi D.I.** Yogyakarta: [s.n.], 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre, RS: Bookman, 2005.