revista síntese

Adoção do COSO como instrumento de Avaliação e Fortalecimento do Controle Interno na Gestão Pública

MANUEL SALGUEIRO RODRIGUES JÚNIOR
Doutor em Administração e Controladoria – Universidade Federal do Ceará
Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

RAIMUNDO FREIRE FILHO
Mestrado em Economia – Universidade Federal do Ceará
Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

SAMUEL LEITE CASTELO
Doutor em Gestão de Empresas – Universidade de Coimbra
Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

RESUMO

A gestão eficiente dos recursos públicos e a entrega de serviços eficazes à sociedade são pilares da administração pública. Para tanto, é fundamental a implementação de mecanismos de controle que garantam a efetividade na sua utilização Este artigo aborda a importância do controle interno na administração pública para garantir a gestão eficiente, eficaz e econômica dos recursos. Ele destaca a influência da Teoria da Nova Gestão Pública (NGP), que deslocou o foco da conformidade para os resultados e a efetividade. Nesse contexto, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) desenvolveu frameworks de controle interno - COSO I, COSO ERM (COSO II) e suas atualizações, que se tornaram referências globais. Assim, essa metodologia possibilita uma avaliação dos sistemas de controle interno, contribuindo para o desempenho de organizações. Diante dessa realidade, o objetivo geral do artigo é apresentar a adaptação do framework do COSO I para a elaboração de um questionário de avaliação de controle interno a ser aplicado em entidades da administração pública. No entanto, o artigo aponta lacunas na literatura, especialmente na aplicação prática do framework do COSO. A metodologia adotada nesta pesquisa foi qualitativa, documental e aplicada. Os resultados demonstram que a tradução dos princípios em questões objetivas, acompanhadas de exemplos e evidências sugeridas, promove maior clareza e aplicabilidade prática, facilitando diagnósticos mais precisos e consistentes. A ferramenta desenvolvida permite avaliar não apenas a existência formal dos controles, mas também sua efetividade e grau de institucionalização. Como contribuição prática, destaca-se o potencial do instrumento em estimular a reflexão dos gestores sobre suas práticas, apoiar a capacitação de servidores e oferecer uma abordagem padronizada que fortalece a governança, a *accountability* e a gestão de riscos.

Palavras-chave: Controle Interno; Controladoria; COSO.

Artigo aprovado em 29/12/2025.
DOI: https://doi.org/10.70690/awctzy08

Este é um artigo em acesso aberto sob a licença *Creative Commons* Atribuição 4.0 Internacional

ABSTRACT

The efficient management of public resources and the delivery of effective services to society are pillars of public administration. To achieve this, it is essential to implement control mechanisms that ensure their effective use. This article addresses the importance of internal control in public administration to ensure the efficient, effective, and economical management of resources. It highlights the influence of the New Public Management (NPM) Theory, which shifted the focus from compliance to results and effectiveness. In this context, the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) developed internal control frameworks—COSO I, COSO ERM (COSO II), and their updates—which have become global references. Thus, this methodology enables the assessment of internal control systems, contributing to organizational performance. Given this reality, the general objective of this article is to present the adaptation of the COSO I framework for the development of an internal control assessment questionnaire to be applied in public administration entities. However, the article highlights gaps in the literature, especially in the practical application of the COSO framework. The methodology adopted in this research was qualitative, documentary, and applied. The results demonstrate that translating the principles into objective questions, accompanied by examples and suggested evidence, promotes greater clarity and practical applicability, facilitating more accurate and consistent diagnoses. The developed tool allows for the assessment not only of the formal existence of controls, but also of their effectiveness and degree of institutionalization. As a practical contribution, the instrument's potential to stimulate managers' reflection on their practices, support staff training, and offer a standardized approach that strengthens governance, accountability, and risk management stands out.

Keywords: *Internal Control; Controllership; COSO.*

1 INTRODUÇÃO

A gestão dos recursos públicos e a entrega de serviços eficazes à sociedade são imperativos para a administração pública, demandando a implementação de mecanismos de controle que garantam a eficiência, eficácia e economicidade na utilização desses recursos. Nesse contexto, a Teoria da Nova Gestão Pública (NGP) emergiu como um movimento transformador, que introduziu conceitos como eficiência, eficácia e efetividade, focando na lógica dos resultados em contraposição à abordagem processual da teoria burocrática (Hood, 1991). Esse movimento reforçou a necessidade de um controle que não se limitasse à conformidade, mas que também verificasse a efetividade dos processos adotados para atingir a finalidade precípua da administração pública: o bem-estar social. O controle interno, nesse cenário, é considerado uma ferramenta essencial para o monitoramento de atos administrativos e a responsabilização de agentes públicos, mitigando riscos de irregularidades e desvios do propósito público.

Em resposta à crescente demanda por uma gestão mais robusta e transparente, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) desenvolveu uma série de *frameworks* de controle interno e gerenciamento de riscos que se tornaram referências globais. Em 1992, lançou o COSO I, focado em mitigar riscos e atingir objetivos organizacionais. Em 2004, o COSO ERM (COSO II) ampliou essa abordagem ao incluir a estratégia no gerenciamento de riscos corporativos. A atualização de 2013 reorganizou o modelo em 17 princípios distribuídos entre cinco componentes. Em 2017, o COSO ERM foi aprimorado para integrar riscos à formulação estratégica e ao desempenho organizacional.

A metodologia COSO tem sido amplamente adotada e estudada em diversos contextos. Observa-se que a adoção da metodologia COSO nas auditorias internas é viável e recomendada para fortalecer a gestão de riscos (Bouheraoua; Djafri, 2022) e que os comitês de auditoria tendem a adotá-la quando estão bem informados a respeito (Farah *et al*., 2024). Em ambientes corporativos, a gestão de riscos, com uso da metodologia COSO, tem sido associada positivamente com o desempenho organizacional e a valorização das ações (Melo; Nunes; Rodrigues, 2024). Além disso, a qualidade do controle interno baseada na metodologia COSO, modera a relação

entre a capacidade gerencial e os riscos ESG (Ambientais, Sociais e de Governança) (Feng; Saleh, 2024). No setor público, o *framework* é utilizado para avaliar e fortalecer sistemas de controle interno, contribuindo para a eficiência e conformidade de órgãos governamentais (Almeida; Pinho Machado, 2018; Gadelha; Gouveia; Sarmento, 2023; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021).

Apesar da ampla aceitação e da relevância dos frameworks COSO, a literatura ainda apresenta lacunas significativas, especialmente na articulação prática de seus princípios e componentes em contextos específicos. A implementação da gestão de riscos e do controle interno no setor público enfrenta desafios específicos, como uma cultura organizacional resistente a mudanças e marcada pela burocracia, que tende a priorizar a conformidade formal em vez de uma gestão de riscos ativa. Além disso, observa-se a falta de conhecimento por parte dos servidores, ausência de métricas claras para avaliar a efetividade das práticas adotadas e baixa integração das informações de risco aos processos decisórios (Araújo; Callado, 2022). Muitos estudos sobre COSO no setor público são baseados em autoavaliações que, embora úteis, podem não capturar a totalidade das dificuldades e a profundidade da implementação prática (Almeida; Pinho; Machado, 2018; Gadelha; Gouveia; Sarmento, 2023; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021). Ademais, a inexperiência e a ausência de treinamentos específicos para o tratamento de riscos ainda são barreiras significativas (Araújo; Callado, 2022).

A complexidade e a variedade de fatores que influenciam a eficácia do controle interno, como o tamanho da organização e a maturidade da gestão (Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021), também justificam investigações mais aprofundadas sobre a adequação dos modelos de controle em diferentes realidades. Dada a importância do controle interno para o uso adequado dos recursos públicos e a necessidade de se adaptar às particularidades da administração pública, é fundamental investigar como o *framework* do COSO pode ser adaptado para otimizar a avaliação do controle interno nesse setor.

Desta forma, o presente artigo tem como objetivo geral apresentar a adaptação realizada no *framework* do COSO para a elaboração de um questionário de avaliação de controle interno a ser aplicado em entidades da administração pública.

Diante do exposto, formula-se a seguinte questão de pesquisa: qual a forma mais adequada de adaptar o *framework* do COSO para a elaboração de um questionário de avaliação de controle interno aplicável a entidades da administração pública?

Este artigo está organizado em quatro seções, inclusa a introdução ora relatada. Na seguinte, encontra-se a fundamentação teórica. Na seção imediatamente posterior, é evidenciado a metodologia, para, sequentemente, apresentar a análise de resultados. No segmento final, as considerações finais que evidenciam as contribuições da pesquisa, suas limitações e as propostas para investigação futura.

2 DESENVOLVIMENTO

Os Sistemas de controles internos abrangem os procedimentos que devem seguir métodos para a garantia dos objetivos das organizações públicas, de forma preventiva (Peter; Machado, 2014; Ferreira; Santos; Vasconcelos, 2021; Lucas, 2022). O planejamento, as diretrizes, os objetivos, os métodos e as metas devem servir de fundamentos para a implementação dessa atividade de controle, pois esse mecanismo visa mitigar os riscos, visto que por meio de informações é possível o surgimento de sugestões, propostas e medidas a serem adotadas para garantir que os objetivos sejam alcançados.

Segundo Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021, p. 4):

> "Os sistemas de controle interno são vitais nas organizações, essencialmente na administração pública. Organizações públicas têm relevante papel social na oferta de serviços à comunidade e os recursos de que dispõem para cumprimento de sua finalidade demandam monitoramento.".

A Constituição Federal de 1988 estabelece a obrigatoriedade de implantação de sistemas de controle interno nos três Poderes (arts. 31, 70 e 74), com a finalidade de avaliar a legalidade, legitimidade e economicidade da gestão pública, bem como apoiar o controle externo e viabilizar o controle social. Complementarmente, a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) disciplinam aspectos operacionais e fiscais, embora não definam conceitualmente o controle interno. A LRF, em especial, enfatiza a responsabilidade na gestão fiscal, pressupondo a ação planejada e

transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (Silva *et al.,* 2017; Vieira, 2007).

A exigência constitucional de estruturas de controle interno e os princípios de responsabilidade fiscal previstos na LRF guardam estreita convergência com os fundamentos conceituais dos frameworks internacionais. Ambos enfatizam a necessidade de controle institucionalizado, avaliação contínua de riscos, monitoramento de atividades e transparência na gestão. Nesse sentido, a aplicação do COSO na administração pública brasileira pode ser compreendida como uma estratégia de fortalecimento da governança, possibilitando maior sistematização na avaliação de práticas institucionais e na gestão de riscos.

A gestão de riscos, integridade e controles internos da gestão pública, conhecida como *governance, risk and compliance* - GRC (COSO, 2007), tem como principal referência mundial a metodologia do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*. Em 1992, o Comitê publicou o guia *Internal Control–Integrated Framework - COSO I*, concebido inicialmente para o combate de fraudes contábeis, mudou o conceito tradicional de “controles internos”, abordando a necessidade de proteção contra riscos. O modelo é formado por componentes integrados, que incluem a avaliação de riscos e a melhoria das atividades de controle interno (COSO, 2007; Mattar; Fonseca, 2022).

O framework COSO pode ser usado na administração pública para identificar e analisar práticas de gestão, para auxiliar na concepção e implementação de práticas de gestão de riscos para o controle da governança pública, e avaliar e adequar os controles internos de políticas e procedimentos específicos dentro das organizações públicas (Araújo; Callado, 2022; Gadelha; Gouveia, 2023; Almeida; Pinho; Machado, 2019; Farah *et al.* 2023; Baral; Cakirsoy, 2023).

Em 2013, o Coso I foi atualizado, sua estrutura tratou sobre a necessidade de maior transparência e de maior responsabilidade quanto à integridade dos sistemas de Controles Internos corporativos (Farah *et al.* 2023). Assim, essa nova concepção foi reorganizada com 5 componentes integrados: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; comunicação e o monitoramento, que passaram a ser detalhados por 17 princípios fundamentais. Esses princípios operacionalizam o modelo ao tratar de aspectos como compromisso ético, identificação de riscos, definição de responsabilidades, uso da informação e monitoramento contínuo. A

aplicação prática desses princípios envolve pontos focais específicos, os quais, assim como os próprios princípios, foram detalhados posteriormente na análise de resultados deste estudo, em razão de sua relevância para a construção do instrumento de avaliação de controle interno proposto.

O modelo *Enterprise Risk Management (ERM): Integrated Framework*, também conhecido como COSO II, ampliou a abordagem dos controles internos ao integrar a gestão de riscos à formulação de estratégias organizacionais. Diferentemente do COSO I - mais direcionado à estruturação e avaliação do controle interno, especialmente útil para fins de auditoria -, o COSO ERM concentra-se na administração estratégica da entidade, oferecendo subsídios para decisões gerenciais.

Embora os frameworks COSO apresentem uma estrutura conceitual sólida para a gestão de riscos e controles internos, sua aplicação no setor público exige adaptações significativas. Os modelos foram originalmente concebidos para ambientes corporativos privados, com maior flexibilidade operacional, foco em resultados financeiros e estruturas de governança distintas. No setor público, por outro lado, predominam características como o cumprimento rigoroso de normas legais, *accountability* múltipla e forte dependência de recursos escassos. Além disso, órgãos públicos frequentemente enfrentam dificuldades relacionadas à limitação de pessoal capacitado e à ausência de sistemas de informação integrados, o que dificulta a implementação plena dos componentes propostos. Assim, é fundamental que a aplicação dos frameworks COSO em instituições públicas seja orientada por uma abordagem crítica, que leve em conta tais particularidades e busque promover adaptações metodológicas compatíveis com as realidades institucionais observadas.

Considerando essas implicações, o presente estudo propõe a adaptação do framework COSO à realidade da administração pública brasileira, por meio da elaboração de um questionário de avaliação de controle interno. Essa proposta busca garantir a aderência conceitual ao modelo, ao mesmo tempo em que incorpora as especificidades operacionais e legais do setor público, oferecendo um instrumento de diagnóstico mais preciso e aplicável.

Segundo Park, Qin, Seidel *et al.* (2021) e Melo, Nunes e Rodrigues (2024), os determinantes da adoção e implementação da estrutura COSO exigem recursos dedicados para identificar as mudanças relevantes necessárias aos controles

internos, atualizar a documentação existente e garantir a conformidade com a nova estrutura. Eles também enfatizaram como a atividade de reestruturações ou a implementação de sistemas de planejamento e gestão podem desviar recursos para essas atividades, tornando mais difícil implementar simultaneamente uma nova estrutura de controle interno. Por seguinte, as organizações menores ou mais jovens são mais propensas a terem recursos limitados para monitorar os controles internos (Park; Qin; Seidel *et al.,* 2021). Assim, podem influenciar na eficácia do controle interno, pois infere-se que estas organizações são mais propensas a apresentarem ambientes de controle interno fracos.

A gestão de riscos, tradicionalmente, é implementada de forma independente e não coordenada dentro das organizações. Em contrapartida, o gerenciamento de riscos corporativos adiciona outros riscos, como os operacionais ou estratégicos, e atua de forma articulada na organização, verificando as interdependências e correlações entre os riscos (Melo; Nunes; Rodrigues, 2024).

Por fim, para Melo, Nunes e Rodrigues (2024, p. 5):

> "O ERM COSO 2017 oferece também uma ferramenta valiosa para o combate à corrução e aos riscos de fraudes, inclusive contribuindo para o cumprimento da Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), mediante a identificação, avaliação, priorização e definição de respostas aos riscos, incluindo a formatação e implantação de controles internos.".

Considerando os referenciais apresentados, nota-se que os modelos internacionais de controle interno, sobretudo o framework COSO 2013, oferecem diretrizes sólidas e amplamente reconhecidas para estruturar mecanismos de avaliação da governança e da gestão de riscos no setor público. Com base nesses modelos, foram identificadas dimensões essenciais para a construção do questionário proposto neste estudo, adaptando-os à realidade da administração pública brasileira, com o objetivo de oferecer um instrumento prático, alinhado aos princípios legais e às boas práticas de governança.

2.1 Metodologia

No que se refere à abordagem do problema, este estudo classifica-se como qualitativo e aplicado, com caráter exploratório (Raupp; Beuren, 2013). A natureza qualitativa justifica-se por buscar compreender e interpretar fenômenos a partir de dados não numéricos, e aplicado por visar à resolução de um problema prático, por meio da adaptação de um modelo teórico à realidade da administração pública. O caráter exploratório, por sua vez, está relacionado à necessidade de aprofundar o conhecimento sobre a aplicabilidade do *framework* COSO no setor público, tema ainda pouco discutido de forma operacionalizada na literatura nacional, especialmente no que se refere à construção de instrumentos de avaliação.

O desenvolvimento da pesquisa iniciou-se com análise dos documentos do COSO, em especial o *Internal Control – Integrated Framework* de 2013, com foco em cinco componentes e dezessete princípios. Em seguida, foi realizada uma revisão de estudos e normativos que aplicam ou adaptam o COSO ao setor público, como as diretrizes do TCU, Controladoria-Geral da União (CGU) e órgãos congêneres.

Posteriormente, identificou-se elementos do COSO que necessitam de reformulação terminológica ou conceitual, considerando aspectos específicos do setor público, como *accountability*, legalidade, controle social e transparência. A partir da análise dos princípios do COSO e de seus respectivos pontos focais, foi desenvolvido um instrumento de avaliação (questionário) com questões alinhadas aos componentes do controle interno, adaptadas à linguagem e contexto das entidades públicas.

O instrumento tem como propósito auxiliar gestores públicos na identificação da estrutura de controle interno sob sua responsabilidade, bem como apoiar auditores e demais responsáveis na avaliação dessa estrutura. A unidade de análise desta pesquisa é o próprio *framework* COSO, sendo o objeto do estudo a sua adaptação ao setor público (ver no apêndice).

Ressalta-se que o presente estudo restringe-se à descrição do processo de adaptação e construção do instrumento, não abrangendo sua aplicação empírica, o que poderá ser objeto de investigações futuras.

Por fim, trata-se de uma pesquisa documental baseada exclusivamente em fontes secundárias de domínio público, desta forma, esta investigação não envolveu

seres humanos, nem requereu procedimentos de consentimento ou aprovação por comitê de ética. Contudo, respeitou-se rigorosamente a integridade científica e os princípios da ética na pesquisa, assegurou-se a devida citação de todos os autores e obras utilizadas, conforme as normas da ABNT (2025). A fidelidade às fontes e a honestidade interpretativa foram diretrizes fundamentais ao longo da análise.

Nesse contexto, foi desenvolvido um questionário no qual:

1) cada princípio foi transformado numa “questão”;
2) cada questão foi enriquecida com uma “proposta de ação” que, além de auxiliar a compreensão da questão, fomenta a observância do princípio ao qual se refere;
3) campo “resposta” a ser preenchido com: (1) Nunca; (2) Raramente; (3) Com frequência e; (4) Sempre; de acordo com a validade da afirmativa no contexto do órgão;
4) campo “evidência” onde deve ser informado os documentos que dão suporte à “resposta” do campo anterior;
5) campo “proposta de evidências” visando, além de auxiliar no entendimento e no atendimento das questões, percorrer todos os “pontos de foco” referentes àquele componente e princípio.

O questionário foi segregado por componentes do controle interno (COSO 2013), e os resultados apresentados no tópico a seguir.

2.2 Análise de resultados

No quadro 1, temos o questionário aplicado para o componente Ambiente de Controle, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 1: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Ambiente de Controle

Ambiente de Controle	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 01: A entidade demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos? (P01) **Exemplo:** Fomentar a valorização de princípios éticos da organização e apurar seus eventuais desvios.			- Código de Ética (PF01) (PF02) (PF04) - Comissão de Ética e seu regimento (PF01) (PF02) (PF04) - Campanhas de divulgação de diretrizes éticas (PF03) - Procedimento de apuração de eventuais desvios éticos (PF04)

Ambiente de Controle	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 02: A estrutura de governança demonstra independência ao supervisionar o desenvolvimento e o desempenho do controle interno? (P02) **Exemplo:** Possuir instância que avalie, de forma independente (sem impedimentos e suspeições), as atividades de controle interno.			- Normativo definindo Estrutura, Responsabilidades, Competências e Independência da instância de avaliação de CI (PF05) (PF06) (PF07) - Relatórios independentes de auditoria interna ou evidências de ações de supervisão de controle interno (PF07) (PF08)
Questão 03: A administração estabelece a estrutura organizacional, os níveis de subordinação e as autoridades/responsabilidades? (P03) **Exemplo:** Possuir limitação de autoridades e responsabilidades.			- Organograma da instituição (PF09) - Normativo definindo as atribuições das unidades (PF10) (PF11) e limites e responsabilidades dos gestores e servidores (PF10) (PF11)
Questão 04: A entidade demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos? (P04) **Exemplo:** Possuir política de gestão de pessoas que recrute, capacite, avalie, valorize e aborde as deficiências de modo a aprimorar o quadro de pessoal.			- Política de Gestão de Pessoas (PF12) que contemple: i) recrutamento e seleção (PF12) (PF14) ii) plano de cargos e carreiras (PF12) (PF14) iii) banco de talentos (PF13) (PF15) iv) treinamento (PF14) - Programa de capacitação em gestão (PF15)
Questão 05: A entidade faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos? (P05) **Exemplo:** Estabelecer e avaliar indicadores de desempenho e recompensas individuais.			- Existência de: i) Indicadores de desempenho e de recompensas (PF16) (PF17) ii) Avaliação de desempenho, disciplina e recompensas gerais e individuais (PF18) (PF20) iii) Tratamento e remuneração adequada aos cargos que exigem alto grau de responsabilidade e sofrem pressão excessiva (PF19)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Ambiente de Controle foi decomposto em 5 (cinco) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Ambiente de Controle do COSO 2013.

O primeiro princípio avaliado no componente Ambiente de Controle faz referência ao comprometimento da entidade com a integridade e os valores éticos. A adaptação realizada propõe a seguinte questão: "A entidade demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos?". Para facilitar a

compreensão do gestor público, foi incluído um exemplo prático, como a valorização de princípios éticos e a apuração de eventuais desvios. A coluna de possíveis evidências sugere documentos e práticas institucionais que podem sustentar a aderência a esse princípio, tais como a existência de um Código de Ética, a atuação de uma Comissão de Ética com regimento próprio, campanhas de divulgação de condutas éticas e procedimentos formais para tratamento de desvios. Tais elementos traduzem o ponto focal do COSO ao definir o “tom da Administração”, estabelecendo e monitorando normas de conduta.

No segundo princípio, examina-se a independência da estrutura de governança para supervisionar o desenvolvimento e o desempenho do controle interno. A questão formulada para esse item busca verificar se há instância institucional com autonomia suficiente para conduzir avaliações imparciais, o que contribui diretamente para a confiabilidade do sistema de controle. A tabela sugere como possíveis evidências a existência de normativos que detalhem estrutura, competências e garantias de independência da instância avaliadora, bem como relatórios de auditoria interna e ações efetivas de supervisão. Esses elementos dialogam diretamente com os pontos focais relacionados à responsabilidade de supervisão, independência operacional e apoio à supervisão sistêmica.

O terceiro princípio trata da estrutura organizacional da entidade, enfatizando a definição clara de níveis de subordinação, autoridades e responsabilidades. A pergunta proposta explora se há limitação formal e operacional das atribuições dos diversos atores institucionais. A estrutura da tabela sugere a apresentação de documentos como organogramas atualizados e normativos que delimitem claramente as atribuições das unidades administrativas, bem como os limites de atuação dos gestores e servidores. As evidências listadas estão em conformidade com os pontos focais que envolvem o reconhecimento das estruturas formais da entidade, a definição das linhas de subordinação e a atribuição e limitação das autoridades, assegurando coerência hierárquica e funcional.

O quarto princípio está centrado no compromisso institucional com a atração, desenvolvimento e retenção de talentos. A questão correspondente investiga a existência de políticas e práticas voltadas à gestão de pessoas, incluindo recrutamento, capacitação, valorização profissional e sucessão. As possíveis evidências indicadas englobam a existência de políticas formais de gestão de

pessoas, planos de cargos e carreiras, bancos de talentos, programas de capacitação e ações de preparação de lideranças. Essas práticas são respaldadas por diversos pontos focais do COSO, como o estabelecimento de políticas de recursos humanos, avaliação de competências, retenção de talentos e sucessão estratégica.

Por fim, o quinto princípio analisa o grau de responsabilização dos indivíduos pelas funções de controle interno no alcance dos objetivos organizacionais. A pergunta proposta indaga se há mecanismos que associem indicadores de desempenho e sistemas de recompensa à atuação funcional. As possíveis evidências incluem a existência de indicadores vinculados a desempenho individual, políticas de avaliação e recompensas, bem como critérios de remuneração condizentes com os riscos e responsabilidades dos cargos ocupados. Esses elementos refletem a abordagem dos pontos focais relacionados à responsabilização formal, definição de indicadores e incentivos, avaliação e disciplina, além da consideração de contextos de pressão excessiva, garantindo que os controles internos estejam ancorados em práticas de desempenho e responsabilização adequadas.

No quadro 2, temos o questionário aplicado para o componente Avaliação de Riscos, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 2: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Avaliação de Riscos

Avaliação de Riscos	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 06: A entidade especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos? (P06) **Exemplo:** Definir seus objetivos estratégicos e avaliação dos riscos a esses objetivos.			Planejamento Estratégico ou Manual Operativo (item referente aos objetivos e riscos do projeto) contendo: i) Identidade Estratégica (PF21a) (PF22a) (PF25) (PF21d) (PF22e) ii) Objetivos Estratégicos (PF21abcde) (PF22abcde) (PF23) (PF24) (PF25) iii) Indicadores Estratégicos
Questão 07: A entidade identifica, analisa e gerencia os riscos à realização de seus objetivos? (P07) **Exemplo:** Analisar fatores internos e externos, realiza estimativas de significância de riscos identificados e determina como responder aos riscos em todas as instâncias da entidade.			Política de Gestão de Riscos, ou documento similar, contemplando: i) a inclusão de todas as instâncias da entidade (PF26) ii) a análise de fatores internos e externos (PF27) iii) o envolvimento dos níveis adequados de gestão (PF28) iv) a significância dos riscos identificados (PF29) v) as respostas aos riscos (PF30)

Avaliação de Riscos	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 08: A entidade considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos? (P08) **Exemplo:** Considerar os vários tipos de fraude (incentivos e pressões; oportunidades e; atitudes e racionalizações - triângulo da fraude)			Política de Gestão de Riscos, ou documento similar, considerando: i) possíveis tipos de fraude que a entidade está sujeita (PF31) ii) a avaliação de: (a) incentivos e pressões (b) oportunidades e (c) atitudes e racionalizações (PF32) (PF33) (PF34)
Questão 09: A entidade identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno? (P09) **Exemplo:** Avaliar mudanças no ambiente externo, na liderança e no modelo de gestão.			Política de Gestão de Riscos, ou documento similar, que identifique e avalie as mudanças e seus possíveis impactos no: i) no ambiente externo (PF35) ii) no modelo de negócio (PF36) iii) na liderança (PF37)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Avaliação de Riscos foi decomposto em 4 (quatro) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Avaliação de Riscos do COSO 2013.

O sexto princípio examina a clareza com que a entidade estabelece seus objetivos, condição essencial para a identificação e avaliação dos riscos associados. A questão formulada busca verificar se os objetivos estratégicos estão devidamente definidos, bem como se a entidade avalia os riscos que possam comprometer sua realização. O exemplo fornecido reforça essa ideia ao destacar a importância do planejamento e da análise de riscos no nível estratégico. Como possíveis evidências, são sugeridos documentos como o planejamento estratégico ou manual operativo, contendo a identidade institucional, os objetivos estratégicos, e os indicadores correspondentes. Essas evidências estão alinhadas aos pontos focais do COSO que tratam da coerência entre objetivos e estratégias, da aderência a normas e padrões e da capacidade de mobilização de recursos, fornecendo uma base documental sólida para o controle interno.

No sétimo princípio, a ênfase está na capacidade de a entidade identificar, analisar e gerenciar os riscos que possam impactar a realização de seus objetivos. A questão proposta avalia se há uma política formal de gestão de riscos que envolva todas as unidades organizacionais e considere variáveis internas e externas relevantes. O exemplo ilustra a abordagem sistemática da análise de riscos e da definição de respostas adequadas. A coluna de possíveis evidências sugere a

existência de uma política de riscos que contenha procedimentos para abrangência organizacional, análise de contexto, participação gerencial, avaliação de significância e definição de respostas. Essa estrutura permite à gestão avaliar a maturidade de seus processos de gestão de riscos e promove o alinhamento com as melhores práticas de governança institucional.

O oitavo princípio trata da consideração do potencial de fraude na avaliação de riscos. A questão correspondente visa compreender se a entidade incorpora, de maneira formal e estruturada, os elementos do chamado “triângulo da fraude” (incentivos e pressões, oportunidades, atitudes e racionalizações) em suas análises. O exemplo reforça a necessidade de reconhecimento dos diversos tipos de fraude aos quais a organização pode estar sujeita. As possíveis evidências sugeridas incluem políticas ou instrumentos normativos que tratem explicitamente dos riscos de fraude, bem como da avaliação dos fatores que os favorecem. Tais evidências dialogam diretamente com os pontos focais que abordam a identificação de diferentes tipos de fraude e a avaliação de suas causas estruturais, permitindo uma abordagem preventiva e abrangente desse tipo de risco.

O nono princípio faz referência à capacidade de a entidade identificar e avaliar mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno. A pergunta foi formulada para investigar se há mecanismos institucionais para monitorar alterações no ambiente externo, no modelo de gestão ou na liderança organizacional. O exemplo citado orienta o gestor à identificação dos principais vetores de mudança que requerem atenção do controle interno. As evidências indicadas incluem políticas ou relatórios de gestão de riscos que tratem da avaliação de mudanças externas, transformações no modelo de negócio e alterações de liderança. A presença desses elementos indica uma estrutura de controle interno dinâmica, capaz de adaptar-se a contextos variados e a eventos que exijam respostas institucionais imediatas e eficazes.

No quadro 3, temos o questionário aplicado para o componente Atividades de Controle, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 3: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Atividades de Controle

Avaliação de Controle	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 10: A entidade seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos? (P10) **Exemplo:** Adotar e aplicar manual de controle interno ou documento similar.			Manual de Controles Internos, ou documento similar, que considere: i) os riscos identificados (PF38) ii) os fatores específicos da entidade (PF39) iii) os processos de negócios relevantes (PF40) iv) possíveis combinações de tipos de atividades de controle (PF41) v) o nível de aplicação das atividades e (PF42) vi) a segregação de funções (PF43)
Questão 11: A entidade se utiliza de TI na seleção e desenvolvimento das atividades gerais de controle para atingir seus objetivos? (P11) **Exemplo:** Aplicar TI com foco nas atividades e manutenção dos processos de controle interno. Selecionar e desenvolver atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.			Política de Segurança de TI, ou documento similar, que contemple: i) o contexto operacional dos processos de negócio e dos controles gerais (PF44) ii) as atividades e infraestruturas de TI relevantes (PF45) (PF47) iii) as atividades de controle relevantes de TI (PF46) iv) periodicidade de revisão (PF47)
Questão 12: A entidade define atividades de controle por meio de políticas e procedimentos que estabelecem o que é esperado dos colaboradores? (P12) **Exemplo:** Executar em tempo hábil; tomar medidas corretivas; reavaliar as políticas e procedimentos de controle.			Manual de Controles Internos associados às diretrizes de gestão (PF48) e aos riscos identificados, contemplando: i) responsabilidades e dever de prestar contas (PF49) ii) prazos razoáveis de execução (PF50) iii) ações corretivas (PF51) iv) designação de pessoal competente (PF52) v) periodicidade de revisão das políticas e procedimentos (PF53)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Atividades de Controle foi decomposto em 3 (três) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Atividades de Controle do COSO 2013.

O décimo princípio aborda a seleção e o desenvolvimento de atividades de controle que permitam reduzir, a níveis aceitáveis, os riscos identificados à

consecução dos objetivos organizacionais. A questão formulada busca identificar se a entidade adota práticas normatizadas, como um Manual de Controles Internos, que vincule as atividades de controle aos riscos previamente avaliados. O exemplo apresentado reforça a necessidade de adoção de mecanismos formais que sistematizem esses controles. As possíveis evidências incluem Manual de Controles Internos, ou documento similar, que considere: a integração com a avaliação de riscos, consideração de fatores específicos da entidade, identificação dos processos críticos, combinação adequada de controles, definição do nível de aplicação e, especialmente, a adoção da segregação de funções. Essa estrutura fornece os subsídios técnicos e administrativos para o fortalecimento do ambiente de controle interno.

No décimo primeiro princípio, a ênfase recai sobre a utilização da tecnologia da informação na seleção e no desenvolvimento das atividades gerais de controle. A questão visa avaliar se a entidade dispõe de política de segurança de TI ou documento equivalente, considerando a relevância da infraestrutura tecnológica no suporte à execução dos controles internos. O exemplo destacado remete ao uso estratégico da TI para manter a integridade dos processos e assegurar a efetividade dos controles. Como possíveis evidências, é citada a Política de Segurança de TI, ou documento similar, que contemple: o contexto operacional dos processos de negócio e dos controles gerais, o mapeamento das atividades de infraestrutura a definição de controles específicos de segurança e a periodicidade de revisão e atualização tecnológica. A inclusão desses elementos no diagnóstico institucional é crucial para garantir a confiabilidade dos controles em ambientes digitais e automatizados.

Por fim, o décimo segundo princípio trata da formalização das atividades de controle por meio de políticas e procedimentos, assegurando que todos os colaboradores compreendam o que se espera de sua atuação. A questão proposta avalia se a entidade possui políticas claras que orientem a execução, responsabilização e correção das ações institucionais, por meio de documentos como manuais internos vinculados à gestão de riscos. O exemplo reforça a importância da execução tempestiva, da correção de falhas e da revisão periódica. As evidências sugeridas incluem a normatização de diretrizes de gestão, definição de responsabilidades, prazos de execução, mecanismos de correção, pessoal capacitado e a revisão constante das políticas. Esse conjunto evidencia a maturidade

dos controles operacionais e a institucionalização de uma cultura organizacional voltada para a conformidade e o desempenho.

No quadro 4, temos o questionário aplicado para o componente a Informação e Comunicação, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 4: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Informação e Comunicação

Informação e Comunicação	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 13: A entidade obtém, gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno? (P13) **Exemplo:** Possuir sistema informatizado ou relatórios gerenciais que apoiem o funcionamento do controle interno.			Ambiente com informações estruturadas (PF54) (PF58) que: i) capture fontes internas e externas de dados (PF55) ii) processe dados relevantes (PF56) iii) mantenha a qualidade durante todo o processamento (PF57)
Questão 14: A entidade transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle? (P14) **Exemplo:** Comunicar-se internamente, de maneira efetiva, acerca de informações de controle interno.			Utilização de meios efetivos de Comunicação Interna que permitam: (PF59) (PF62) i) comunicar-se com os colaboradores e alta gestão (PF60) ii) fornecer linhas de comunicação direcionadas (PF61)
Questão 15: A entidade comunica-se com o público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno? (P15) **Exemplo:** Comunicar-se externamente, de maneira efetiva, acerca de informações de controle interno.			Utilização de Meios efetivos de Comunicação Externa que possibilitem: (PF63) (PF67) i) comunicações de entrada (PF64) ii) comunicação com a alta gestão (PF65) iii) fornecer linhas de comunicação direcionadas (PF66)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Informação e Comunicação foi decomposto em 3 (três) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Informação e Comunicação do COSO 2013.

O décimo terceiro princípio examina a capacidade de a entidade obter, gerar e utilizar informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno. A questão proposta busca identificar se há um ambiente institucional

estruturado que permita o tratamento adequado das informações, por meio de sistemas informatizados, relatórios gerenciais ou mecanismos equivalentes. O exemplo apresentado ilustra a importância da integração entre os dados disponíveis e os processos decisórios. As possíveis evidências incluem um ambiente informacional: dados internos e externos, cujo processamento desses dados seja adequado, e que preserve a qualidade informacional ao longo do processo. Esses elementos reforçam a premissa de que a qualidade da informação é um componente essencial para a efetividade dos controles internos e para a governança organizacional.

O décimo quarto princípio trata da comunicação interna necessária ao funcionamento eficaz do controle interno. A questão busca verificar se a entidade estabelece meios adequados para transmitir informações relacionadas aos objetivos institucionais, às responsabilidades dos servidores e às atividades de controle. O exemplo ressalta a importância da comunicação clara e tempestiva entre os diversos níveis hierárquicos. Como possíveis evidências, destacam-se os mecanismos institucionais de comunicação interna que permitam o fluxo de informações entre os colaboradores e a alta gestão e o uso de canais direcionados de comunicação para diferentes públicos internos. A presença desses recursos assegura que as políticas e procedimentos de controle sejam efetivamente compreendidos e executados por todos os envolvidos.

O décimo quinto princípio complementa o anterior ao abordar a comunicação externa sobre aspectos que impactam o controle interno. A questão propõe avaliar se a entidade estabelece canais apropriados para interagir com públicos externos, como órgãos de controle, sociedade civil e demais partes interessadas. O exemplo demonstra a relevância da transparência e da prestação de contas como pilares da legitimidade institucional. As possíveis evidências incluem a existência de canais institucionais específicos de comunicação com o público externo que possibilitem a abertura para comunicações de entrada, a interlocução com a alta gestão e a utilização de linhas direcionadas de comunicação para diferentes públicos internos. Esses elementos favorecem o alinhamento com os princípios da *accountability* e fortalecem a imagem institucional diante da sociedade.

No quadro 5, temos o questionário aplicado para o componente Atividades de Monitoramento, contemplando seus princípios e pontos de foco.

Quadro 5: Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Atividades de Monitoramento

Atividades de Monitoramento	Resposta	Evidências	Possíveis Evidências
Questão 16: A entidade seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar do efetivo funcionamento dos componentes do controle interno? (P16) **Exemplo:** Possuir Relatórios Periódicos de Avaliação de Controle Interno realizados por pessoal qualificado.			Relatórios Periódicos de Avaliação de Controle Interno (PF73), ou similar, que: i) considere variações ou mudanças na estrutura de controle interno (PF69) (PF70) ii) faça avaliações objetivas, contínuas e separadas (PF68) (PF74) iii) utilize pessoal qualificado (PF71) iv) seja integrado com os processos de negócio (PF72)
Questão 17: A entidade avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas? (P17) **Exemplo:** Dar tratamento dado às deficiências identificadas.			Documento que comprove a avaliação, comunicação tempestiva e monitoramento das possíveis deficiências e oportunidades de melhoria identificadas (PF75) (PF76) (PF77)

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013)

Conforme se observa, o Questionário de Autoavaliação de Controle Interno – Atividades de Monitoramento foi decomposto em 2 (duas) questões, sendo cada questão relacionada a um dos princípios do Componente Atividades de Monitoramento do COSO 2013.

O décimo sexto princípio trata da realização de avaliações contínuas e/ou independentes voltadas à verificação da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno. A questão apresentada busca identificar se a entidade realiza esse monitoramento de forma estruturada, com base em relatórios periódicos, produzidos por pessoal qualificado. O exemplo reforça a importância da institucionalização de práticas avaliativas sistemáticas. Como possíveis evidências, foram indicados relatórios periódicos de avaliação que considerem mudanças na estrutura de controle, combinem avaliações objetivas, contínuas e independentes, sejam conduzidos por profissionais capacitados, integrem-se aos processos organizacionais. A presença desses elementos demonstra o compromisso da entidade com a retroalimentação e o aprimoramento contínuo do seu sistema de controle interno.

O décimo sétimo princípio examina a capacidade de a entidade identificar e comunicar, de forma tempestiva, deficiências no sistema de controle interno,

possibilitando a adoção de ações corretivas. A questão formulada visa avaliar a existência de mecanismos para registrar, comunicar e acompanhar a resolução de fragilidades identificadas. O exemplo apresentado enfatiza o tratamento adequado das deficiências como etapa fundamental da governança e da *accountability*. As evidências sugeridas incluem documentos que, de forma integrada, demonstrem a realização de avaliações, a comunicação das falhas aos responsáveis pelas correções e à alta administração, e o acompanhamento sistemático das providências adotadas. Tais mecanismos garantem a efetividade dos controles, fortalecem a responsabilização institucional e contribuem para a mitigação de riscos persistentes.

A análise dos resultados evidencia que a adaptação do framework COSO para a elaboração do questionário permite uma leitura estruturada e aprofundada dos componentes do controle interno no setor público. A vinculação direta entre os princípios do COSO e os pontos focais operacionais possibilita ao avaliador uma compreensão sistemática das exigências institucionais associadas à governança, ao gerenciamento de riscos e à eficácia dos controles. Ao abordar de forma integrada os aspectos normativos, organizacionais e operacionais, o instrumento propicia uma base técnica para o diagnóstico do nível de aderência das práticas de controle interno aos padrões internacionalmente reconhecidos.

A estrutura do questionário demonstra-se especialmente útil por operacionalizar conceitos abstratos em itens avaliativos objetivos, acompanhados de exemplos e evidências que auxiliam a aplicação prática. Essa abordagem favorece tanto a utilização por auditores internos quanto por gestores públicos que desejam compreender melhor a robustez de seus sistemas de controle. Além disso, a clareza das formulações facilita a replicabilidade do instrumento em diferentes contextos institucionais, respeitadas as especificidades organizacionais.

Outro diferencial relevante é a capacidade de o questionário estimular uma reflexão crítica sobre o funcionamento da entidade, funcionando não apenas como ferramenta de verificação, mas também como um instrumento pedagógico. Ao promover o alinhamento entre os controles internos e os objetivos estratégicos da organização, o instrumento reforça a cultura de responsabilização, a conformidade institucional e a melhoria contínua dos processos, contribuindo diretamente para o fortalecimento da governança pública.

A possível limitação do instrumento seria que a acurácia do diagnóstico do auditor não pode estar, unicamente e intrinsecamente, ligada à qualidade e à disponibilidade das evidências documentais e que o resultado do formulário é uma "fotografia" do momento e não na dinâmica contínua de gestão, ela é uma avaliação pontual do sistema de controle interno em um determinado momento.

Embora o instrumento contemple exemplos e evidências para orientar a avaliação, ainda pode haver variações interpretativas entre os respondentes, sobretudo em instituições com baixo grau de maturidade institucional ou com fragilidades na cultura de controle. Ademais, a efetividade da aplicação do questionário depende da disponibilidade de informações documentais, da colaboração dos gestores e da existência de um ambiente organizacional que favoreça a transparência e a avaliação crítica.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa apresentou a adaptação do framework COSO para a construção de um instrumento de avaliação de controle interno voltado à realidade da administração pública. A proposta envolveu a formulação de questões objetivas baseadas nos 17 princípios e nos respectivos pontos focais do modelo COSO, buscando promover maior aderência conceitual e aplicabilidade prática no setor público.

A análise evidenciou que, ao traduzir os princípios em questões claras, acompanhadas de exemplos e possíveis evidências, a ferramenta desenvolvida facilita a compreensão por parte dos gestores públicos e possibilita diagnósticos mais consistentes. Além disso, a estrutura do questionário permite avaliar não apenas a existência formal dos controles, mas também sua efetividade e grau de institucionalização, superando a lógica tradicional centrada na mera conformidade.

O estudo reforça que a utilização do framework COSO na administração pública, quando adaptada com base em seus fundamentos originais e contextualizada à realidade organizacional, contribui significativamente para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e da *accountability*. A inclusão de evidências documentais objetivas e a associação direta com os pontos focais do modelo ampliam

a precisão do diagnóstico institucional e orientam a adoção de práticas mais robustas de controle. Fora a contribuição para a gestão, que seria a sugestão de capacitação e sensibilização para organização, pois com base nas fragilidades identificadas, podem sugerir programas de capacitação para os gestores e servidores, visando fortalecer a cultura de controle interno.

Outro ponto a ser destacado diz respeito à capacidade de aplicação do questionário, por si só, incentivar o usuário a desenvolver, vislumbrar e aprimorar suas ações e ferramentas de controle interno. Isso ocorre porque as perguntas estimulam o usuário a refletir sobre suas vulnerabilidades e oportunidades de melhoria, enquanto o conjunto de evidências sugeridas oferece uma orientação clara sobre como fortalecer seus controles.

Outrossim, a implicação prática para o auditor que aplica este questionário adaptado na conversão dos 17 princípios e pontos focais do COSO é que permite que ele vá além da mera verificação de conformidade, concentrando-se na efetividade e institucionalização dos controles. Assim como, a inclusão de exemplos e possíveis evidências em cada questão é um diferencial crucial, trazendo vantagens, tais como: garantir que a avaliação seja consistente entre diferentes entidades e ao longo do tempo; facilitar a coleta de evidências, agilizando o processo e reduzindo a subjetividade; possibilitar uma melhor compreensão do ambiente avaliado, pois consegue uma colaboração mais efetiva, facilitando a obtenção de informações precisas sobre o funcionamento dos controles internos; permitir avaliar a efetividade dos controles com diagnósticos mais aprofundados, identificando não apenas a ausência de controles, mas também suas fragilidades operacionais.

Apesar da relevância da temática e das contribuições obtidas, esta pesquisa apresenta limitações que devem ser consideradas. Em primeiro lugar, trata-se de um estudo de natureza aplicada com foco em proposição metodológica, sem validação empírica ampla, o que restringe a generalização dos resultados e limita a aferição do impacto prático do instrumento desenvolvido em contextos institucionais diversos. A análise foi baseada predominantemente em revisão documental e análise teórica e não contemplando a perspectiva dos usuários finais por meio de entrevistas, grupos focais ou aplicação piloto do questionário em campo, o que poderia ter enriquecido o processo de adaptação. Além disso, o estudo foi concentrado nos princípios e práticas do COSO em sua estrutura formal, sem considerar outros frameworks de controle

interno consagrados na literatura ou modelos específicos adotados por organismos multilaterais e tribunais de contas, o que pode limitar o escopo comparativo e a aplicabilidade em instituições que utilizam abordagens distintas.

Reconhece-se, contudo, que desafios persistem quanto à implementação efetiva do controle interno no setor público, especialmente no que tange à capacitação de pessoal, à cultura organizacional e à disponibilidade de dados confiáveis. Assim, recomenda-se que futuras investigações aprofundem a validação empírica do questionário desenvolvido, testando sua aplicabilidade em diferentes tipos de entes públicos e avaliando sua contribuição para o aprimoramento das práticas de controle.

Conclui-se, portanto, que a adaptação do COSO para o formato de questionário constitui uma alternativa viável e metodologicamente consistente para a avaliação sistemática do controle interno na administração pública, com potencial para subsidiar ações de melhoria contínua e fortalecimento da gestão pública orientada a resultados.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Adriana Maria Pinheiro de; PINHO, Ruth Carvalho de Santana; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza/CE, v. 17, n. 2, p. 74–113, 2019. Disponível em: https://doi.org/10.32586/rcda.v17i2.545. Acesso em: 23 dez. 2025.

BARAL, Gokhan; CAKIRSOY, Evren. Measuring the level of awareness of COSO internal control standards in metropolitan municipalities in Turkey. **Marketing i menedžment innovacij**, [*s. l.*], v. 14, n. 2, p. 1-9, 2023. Disponível em: https://mmi.sumdu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/A681-2023_01_Baral-et-al.pdf. Acesso em: 20 dez. 2025.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, p. 1135-1163, set./out. 2014. Disponível em: https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/33340. Acesso em: 20 dez. 2025.

BOUHERAOUA, Said; DJAFRI, Fares. Adoption of the COSO methodology for internal Sharīʿah audit. **ISRA International Journal of Islamic Finance**, [*s. l.*], v. 14, n. 2, p. 221-235, 2022. Disponível em: https://doi.org/10.1108/IJIF-04-2020-0071. Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 20 dez. 2025.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm. Acesso em: 20 dez. 2025.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 20 dez. 2025.

_____. **Lei nº 10.683, 28 de maio de 2003**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683impressao.htm. Acesso em: 20 dez. 2025.

COMITEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Controle Interno - Estrutura Integrada**: Sumário

Executivo. Tradução de Instituto dos Auditores Internos do Brasil; Price Waterhouse Coopers. 1. ed. Durham: AICPA, COSO, maio 2013.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos**: Estrutura Integrada. Tradução de Instituto dos Auditores Internos do Brasil; Price Waterhouse Coopers. 1. ed. Jersey: AICPA, COSO, 2007.

FENG, Xiaolu; SALEH, Norman Mohd. Managerial Ability and ESG Risks: the moderating effect of internal control quality. **Sustainability**, Switzerland, v. 16, n. 22, p. 9838, 2024. Disponível em: https://www.mdpi.com/2071-1050/16/22/9838. Acesso em: 20 dez. 2025.

FERREIRA, Glinton José Bezerra de Carvalho; SANTOS, José Glauber Cavalcante dos; VASCONCELOS, Alessandra Carvalho de. Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa/MG, v. 13, n. 2, abr./jun. 2021. Disponível em: https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/9533. Acesso em: 20 dez. 2025.

ARAÚJO, Jaqueline Gomes Rodrigues de; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Concepção e Implementação de Práticas de Gestão de Riscos: Uma Análise em uma Instituição Federal de Ensino Superior Brasileira. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília/DF, v. 25, ed. esp., p. 308-330, 2022. Disponível em: https://www.revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/2872. Acesso em: 20 dez. 2025.

FARAH, Nusrat *et al.* Impact of audit committee social capital on the adoption of COSO 2013. **Advances in accounting**, [*s. l.*], v. 64, p. 100685, mar. 2024. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.adiac.2023.100685. Acesso em: 20 dez. 2025.

GADELHA, Ana Lúcia Lima; GOUVEIA, Luís Borges; SARMENTO, Anabela Mesquita. Essential internal control: evidence from the executive branch of the State of Ceará. **REGE: Revista de Gestão**, São Paulo, v. 30, n. 1, p. 32-46, 2023. Disponível em: https://revistas.usp.br/rege/article/view/211765. Acesso em: 20 dez. 2025.

HOOD, Christopher. A public management for all seasons?. **Public administration**, [*s. l.*], v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991. Disponível em: https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x. Acesso em: 20 dez. 2025.

LUCAS, João Victor *et al.* Controles Internos no Setor Público: uma análise do modelo COSO aplicado ao almoxarifado das Universidades Federais do Sul do Brasil. **Revista de Contabilidade & Controladoria**, Curitiba, v. 14, n. 1, p. 97-114, jan./abr. 2022. Disponível em: https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/81869. Acesso em: 20 dez. 2025.

MATTAR, Gustavo Rodrigues; FONSECA, Sérgio Azevedo. Melhorias no sistema de controle interno, para o apoio ao controle externo, pela implantação de auditoria interna governamental. *In*: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO

PÚBLICA, 9., 2022, São Paulo. **Anais eletrônicos** [...]. São Paulo: SBAP, out. 2022. Disponível em: https://sbap.org.br/ebap/index.php/home/article/view/616. Acesso em: 20 dez. 2025.

MELO, Ralph Fonseca Muniz de; NUNES, Paulo Roberto de Carvalho; RODRIGUES, Rubens Carlos. Relação da Evidenciação do Gerenciamento de Riscos Corporativos com Desempenho Organizacional e Valorização das Ações de Empresas Brasileiras com ADRs. **Revista de Contabilidade & Controladoria**, Curitiba, v. 16, n. 1, p. 85-106, jan./abr. 2024. Disponível em: https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/91327. Acesso em: 20 dez. 2025.

PARK, Kunsu *et al.* Determinants and consequences of noncompliance with the 2013 COSO framework. **Journal of Accounting and Public Policy**, Maryland, v. 40, n. 6, p. 106899, oct./nov. 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106899. Acesso em: 20 dez. 2025.

PETER, Maria Gloria Arraes; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 248 p.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In:* BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76-97.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; ABREU, Carolina Lima; COUTO, Deivisom Carlos de França. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017. Disponível em: https://www.e-publicacoes.uerj.br/rcmccuerj/article/view/32362. Acesso em: 20 dez. 2025.

SOARES, F. C. V. C.; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO**. Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza/CE, v. 17, n. 1, p. 225–251, 2019. Disponível em: https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/468. Acesso em: 20 dez. 2025.

VIEIRA, Sergio Arnor. A auditoria e os sistemas de controles internos no Brasil: antecedentes e evolução. **Revista de Economia Mackenzie**, São Paulo, v. 5, n. 5, p. 175-193, 2007. Disponível em: https://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rem/article/view/801. Acesso em: 20 dez. 2025.

Sobre os autores

Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior | *e-mail*: manuel@tce.ce.gov.br
Doutor em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e Professor da Universidade Estadual do Ceará.

https://orcid.org/0000-0003-3824-7976
http://lattes.cnpq.br/3407759783318535

Raimundo Freire Filho | *e-mail*: freire@tce.ce.gov.br
Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

https://orcid.org/0009-0004-6794-7116
http://lattes.cnpq.br/3940002383168322

Samuel Leite Castelo| *e-mail*: samuel.castelo@tce.ce.gov.br
Doutor em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra. Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e Professor da Universidade Estadual do Ceará.

https://orcid.org/0000-0001-9972-6466
http://lattes.cnpq.br/0998460947212946

APÊNDICE

Tabela 3 – Questionário de Avaliação de Controles Internos com base no Framework do COSO

Componentes	Princípios		Pontos de Foco
(C1) Ambiente de Controle	(P01) A organização demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos		(PF01) Define o tom da Administração
			(PF02) Estabelece normas
			(PF03) Avalia a adesão às normas de conduta
			(PF04) Soluciona desvios em tempo hábil
	(P02) A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno		(PF05) Estabelece responsabilidade de supervisão
			(PF06) Aplica conhecimentos especializados
			(PF07) Opera de forma independente
			(PF08) Fornece supervisão para o sistema de controle interno
	(P03) A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos		(PF09) Considera todas as estruturas da entidade
			(PF10) Estabelece as linhas de subordinação
			(PF11) Define, atribui e limita autoridades e responsabilidades
	(P04) A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos		(PF12) Estabelece políticas e práticas
			(PF13) Avalia as competências e aborda as deficiências
			(PF14) Atrai, desenvolve e retém pessoas
			(PF15) Estabelece planos e prepara a sucessão
	(P05) A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos		(PF16) Reforça a responsabilização por meio de estruturas, autoridades e responsabilidades
			(PF17) Estabelece indicadores de desempenho, indicadores e recompensas
			(PF18) Avalia indicadores de desempenho, indicadores e recompensas
			(PF19) Considera pressões excessivas
			(PF20) Avalia o desempenho, a disciplina e as recompensas individuais
(C2) Avaliação de Riscos	(P06) A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos	Objetivos de operações (a)	(PF21a) Reflete as escolhas da administração
			(PF22a) Considera tolerâncias para os riscos
			(PF23) Inclui operações e metas de desempenho financeiro
			(PF24) Forma uma base para o comprometimento de recursos
		Demonstração Financeira Externa: objetivos (b)	(PF21b) Atua em conformidade com as normas de contabilidade aplicáveis
			(PF22b) Considera materialidade
			(PF25) Reflete as atividades da entidade
		Demonstração Externa Não-Financeira: objetivos (c)	(PF21c) Atua em conformidade com padrões e estruturas estabelecidos no ambiente externo
			(PF22c) Considera o nível necessário de precisão

Componentes	Princípios		Pontos de Foco
			(PF25) Reflete as atividades da entidade
		Objetivos dos relatórios internos (d)	(PF21a) Reflete as escolhas da administração
			(PF22c) Considera o nível necessário de precisão
			(PF25) Reflete as atividades da entidade
		Objetivos de conformidade (e)	(PF21d) Reflete leis e normas externas
			(PF22a) Considera tolerâncias para os riscos
	(P07) A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados		(PF26) Inclui entidade, subsidiária, divisão, unidade operacional e níveis funcionais
			(PF27) Analisa fatores internos e externos
			(PF28) Envolve níveis adequados de gestão
			(PF29) Estimativas de significância de riscos identificados
			(PF30) Determina como responder aos riscos
	(P08) A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos		(PF31) Considera vários tipos de fraude
			(PF32) Avalia incentivos e pressões
			(PF33) Avalia oportunidades
			(PF34) Avalia atitudes e racionalizações
	(P09) A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno		(PF35) Avalia as mudanças no ambiente externo
			(PF36) Avalia as mudanças no modelo de negócio
			(PF37) Avalia as mudanças na liderança
(C3) Atividades de Controle	(P10) A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos		(PF38) Integra-se com avaliação de risco
			(PF39) Considera fatores específicos da entidade
			(PF40) Determina processos de negócios relevantes
			(PF41) Avalia uma combinação de tipos de atividade de controle
			(PF42) Considera o nível de aplicação das atividades
			(PF43) Adota a segregação de funções
	(P11) A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos		(PF44) Determina a dependência entre o uso da tecnologia no processo de negócios e controles gerais de tecnologia
			(PF45) Estabelece atividades de controle de infraestrutura de tecnologia relevante
			(PF46) Estabelece atividades relevantes de controle de processos de gerenciamento de segurança relevantes
			(PF47) Estabelece aquisição de tecnologia relevante, desenvolvimento e atividades de controle de processo manutenção atividades do processo de controle
	(P12) A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas		(PF48) Estabelece normas e procedimentos para suportar a implantação de diretrizes de gestão
			(PF49) Estabelece a responsabilidade e prestação de contas para a execução de políticas e procedimentos

Componentes	Princípios	Pontos de Foco
		(PF50) Executa em tempo hábil
		(PF51) Toma medidas corretivas
		(PF52) Executa por meio de pessoal competente
		(PF53) Reavalia as políticas e procedimentos
(C4) Informação e Comunicação	(P13) A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno	(PF54) Identifica os requisitos de informação
		(PF55) Captura fontes internas e externas de dados
		(PF56) Processa dados relevantes em informação
		(PF57) Mantém a qualidade durante todo o processamento
		(PF58) Considera custos e benefícios
	(P14) A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle	(PF59) Comunica informações de controle interno
		(PF60) Comunica-se com o conselho de administração
		(PF61) Fornece linhas de comunicação separadas
		(PF62) Seleciona o método relevante de comunicação
	(P15) A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno	(PF63) Comunica-se a partes externas
		(PF64) Permite comunicações de entrada
		(PF65) Comunica-se com o conselho de administração
		(PF66) Fornece linhas de comunicação direcionadas
		(PF67) Seleciona o método relevante de comunicação
(C5) Atividades de Monitoramento	(P16) A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno	(PF68) Considera uma combinação de avaliações contínuas e separadas
		(PF69) Considera taxa de variação ou mudanças
		(PF70) Estabelece a compreensão da linha de base
		(PF71) Utiliza pessoal qualificado
		(PF72) Integra-se com processos de negócios
		(PF73) Ajusta o escopo e a frequência
		(PF74) Avalia objetivamente
	(P17) A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável	(PF75) Avalia resultados
		(PF76) Comunica as deficiências aos responsáveis pelas ações corretivas, à alta administração e ao conselho de administração
		(PF77) Monitora as ações corretivas

Fonte: Elaboração própria com base em COSO (2013).