

CONTROLE INTERNO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICA

MARLA CALINE GRAMKOW

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA (UDESC)

CAROLINE SULZBACH PLETSCH

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA (UDESC)

CONTROLE INTERNO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICA

RESUMO

O estudo tem como objetivo analisar a percepção dos servidores sobre o controle interno, com base no modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), em Instituições de Ensino Superior Públicas Estaduais situadas na região Sul do Brasil. O modelo COSO, amplamente reconhecido como referência na estruturação de sistemas de controle interno, é utilizado como base teórica para avaliar os componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento. A pesquisa é de natureza quantitativa e foi realizada por meio da aplicação de um questionário estruturado, em escala *Likert*. A amostra contou com 52 respondentes de três instituições (uma de Santa Catarina, uma do Rio Grande do Sul e uma do Paraná). Os resultados da pesquisa revelam uma percepção positiva por parte dos servidores em relação aos componentes ambiente de controle e informação e comunicação, com destaque para o apoio da alta gestão, a adequada segregação de funções e a qualidade das informações internas. No entanto, foram evidenciadas fragilidades nos componentes avaliação de riscos, atividades de controle e monitoramento, sinalizando a necessidade de aprimoramento e fortalecimento desses mecanismos. Assim, o estudo contribui para refletir sobre a importância da adoção de práticas de controle interno mais efetivas e contínuas, promovendo uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Palavras-chave: Controle interno, COSO, Instituições de ensino superior pública.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira, especialmente no contexto das Instituições de Ensino Superior (IES), enfrenta uma demanda crescente por transparência e eficiência na gestão dos recursos públicos (Soares; Pinho, 2022; Melo; Leitão, 2021). Nesse cenário, o controle interno destaca-se como uma ferramenta para promover a integridade e a *accountability* nas operações dessas instituições, além de assegurar a boa governança e a proteção do patrimônio público, conforme Soares e Pinho (2022), Melo e Leitão (2021). Ainda, mencionam que a implementação de controles internos bem estruturados é indispensável para que as IES cumpram suas funções de maneira eficaz.

O controle interno, para Melo e Leitão (2021), pode ser caracterizado como um conjunto de processos e práticas que visam assegurar a integridade e a eficiência das operações de uma organização que vai além de sua função fiscalizatória, desempenha um papel estratégico na identificação e gestão de riscos. O controle interno não só garante a conformidade, mas também fortalece a confiança e a transparência nas ações realizadas pelas universidades (Melo; Leitão, 2021).

A implementação do controle interno nas organizações públicas é essencial para que as ações dos gestores sejam monitoradas de forma eficaz, a qualidade e eficiência dos serviços oferecidos e os benefícios gerados pelos investimentos realizados (Beuren; Zonatto, 2014). A adoção de um modelo estruturado, como o proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) é fundamental para que as instituições desenvolvam um controle interno que não apenas atenda às exigências legais, mas que também responda de forma proativa aos desafios enfrentados na gestão pública (Melo; Leitão, 2021).

Para Lucas et al., (2022), o COSO é amplamente reconhecido como uma referência fundamental na estruturação de sistema de controle interno eficazes. Criado com o objetivo de melhorar a qualidade das informações financeiras e reduzir o risco de fraudes, o COSO desenvolveu um modelo que abrange cinco componentes inter-relacionados que são o ambiente de controle, avaliação de risco, atividade de controle, informação e comunicação, e

monitoramento. Cada um desses componentes desempenha um papel relevante na criação de um sistema de controle interno eficaz (COSO, 2013).

No entendimento de Gattringer, Marinho e Martins (2022), o modelo COSO contribui ao identificar os pontos fortes e fracos de cada componente. Analisar o ponto mais fraco do controle interno pode ser um ponto de partida para adotar medidas que podem trazer resultados para a organização (Dangi; Nawawi, Salin, 2020). Riyadi, Yennisa e Sagita (2021) destacam que o modelo enfatiza o processo gerencial. O controle interno, para Taveira, Silva e Callado (2016), em conjunto com os demais instrumentos de gestão, contribuirá para o processo de gestão pública.

O COSO, segundo Soares e Rodrigues Júnior (2019) é um *framework* adaptável a diferentes tipos de organização, sejam elas públicas ou privadas e é reconhecida mundialmente por sua capacidade de desenvolver, implementar e avaliar sistemas de controles interno eficazes, embora ainda haja desafios na sua implementação, especialmente no setor público.

Estudos já realizados se concentram em análises gerais e não abordam de forma específica as particularidades de cada organização (Soares; Pinho, 2022). Além disso, de acordo com os autores, há escassez de estudos que exploram o modelo COSO em contextos específicos de IES e mesmo que os controles internos estejam parcialmente de acordo com o COSO, a percepção é diferenciada entre gestores e não gestores. Ainda, o estudo se diferencia dos demais já desenvolvidos, ao estudar o contexto de IES na esfera estadual, o que apresenta escassez de pesquisas. O contexto de IES na esfera estadual foi estudado, por exemplo, por Barreto, Callado e Callado (2023), que investigaram a percepção dos gestores de uma Instituição Estadual de Ensino Superior quanto ao alinhamento do controle interno por meio do COSO.

Estudos científicos, de acordo com Soares e Pinho (2022) tem destacado a importância da realização de pesquisas sobre controle interno na gestão pública. Os autores apresentam os estudos de Gomes (2011), Brandão (2015), no contexto das universidades federais, Silva (2016), especificamente no Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba, Gattringer e Marinho (2019), na administração pública dos municípios catarinenses, Ferreira; Santos e Vasconcelos (2021) nos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas de Ceará. O uso do modelo COSO pode ser visualizado, por exemplo, no estudo de Soares e Rodrigues Júnior (2019), que exploraram como o *framework* COSO pode ser aplicado para aprimorar os sistemas de controle interno em organizações públicas. Lucas *et al.* (2022) analisaram a aplicação do modelo COSO nos almoxarifados das universidades federais destacando os controles internos como ferramentas essenciais para mitigação de riscos e para eficiência na gestão de recursos públicos. Herliana e Kuntadi (2023) estudaram a relação entre o COSO e o controle interno em organizações privadas.

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: *qual a percepção dos servidores sobre o controle interno, com base no modelo Coso, em Instituições de Ensino Superior Pública Estadual, situadas na região sul do Brasil?* Esse trabalho tem por objetivo analisar a percepção dos servidores sobre o controle interno, por meio do COSO, em Instituições de Ensino Superior Pública.

O estudo sobre controle interno e a metodologia COSO contribui teoricamente para o entendimento sobre como práticas estruturadas de controle interno podem influenciar positivamente a eficácia organizacional, fornecendo percepções sobre a situação atual do controle interno, além disso, abre caminhos para novas pesquisas e discussões teóricas mais amplas sobre governança e *accountability* no setor público (Melo; Leitão, 2021).

A implementação de controles internos nas instituições contribui para garantir a integridade, a transparência nas operações e a responsabilidade dos gestores, o que é relevante em instituições que lidam com recursos públicos, onde a integridade e a confiança são essenciais (Soares; Pinho, 2022). O estudo pode servir de base para a gestão pública nas IES, com foco na eficiência a partir da utilização de controles internos (Gattringer; Marinho;

Martins, 2022) e no desenvolvimento de políticas e estratégias de governança (Silveira *et al.*, 2025).

A adoção de um controle interno nas instituições de ensino contribui para um ambiente seguro e confiável para alunos, servidores e comunidade. A confiança da comunidade na gestão das instituições é fundamental para o seu desenvolvimento e para a realização de projetos que beneficiem a sociedade como um todo (Lucas *et al.*, 2022).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Interno

Controle interno, para Souza, Bauer e Coletti (2020), abrange toda a organização, no que se refere a métodos, coordenação, constatação de cumprimento de normas legais, execução de regras operacionais, supervisão, com foco no desempenho e proteção do patrimônio.

Controle interno, pode ser definido, de acordo com Araújo *et al.* (2016), como um conjunto de práticas adotadas pelas organizações para melhorar e mitigar riscos em seus processos operacionais. Esses controles visam proteger os ativos, gerar informações adequadas e otimizar o uso de recursos disponíveis, além disso, o respeito as políticas estabelecidas pela administração garante que todas as etapas dos processos operacionais, incluindo as decisões, sejam realizadas com confiabilidade (Teixeira, 2008).

Para Melo e Leitão (2021), o controle interno desempenha um papel de extrema importância no acompanhamento das ações administrativas da organização. Os autores ressaltam que o controle interno não deve ser utilizado apenas para prevenir erros e fraudes, mas também na proteção, avaliação e monitoramento do desempenho por meio de controles adequados. O controle interno é capaz de garantir ações precisas para as atividades realizadas e auxilia na mitigação de riscos em uma organização (Dangi; Nawawi; Salin, 2020).

Ter um sistema eficaz de controle interno agrega valor à organização ao proporcionar maior credibilidade junto a clientes, fornecedores e investidores (Lima *et al.*, 2012). Ainda, segundo Lima *et al.* (2012), possibilita a identificação rápida de fatores internos e externos que possam influenciar os negócios, o que permite a análise e avaliação dos impactos nas operações, na lucratividade, nos ativos, passivos e no futuro da organização.

Segundo Beuren, Machado e Agnol (2023) a conformidade com regulamentos de controle interno pode fortalecer os controles nas organizações e evitar sanções legais, como multas e ações judiciais. Isso motiva os gestores a alocar mais recursos para sistemas eficazes de controle interno, visando evitar opiniões negativas sobre os relatórios desses controles. Além disso, quando os funcionários compreendem e se familiarizam com a implementação dos controles, eles tendem a se engajar mais, desenvolvendo confiança tanto nas pessoas que implementaram, quanto nos próprios controles ao longo do tempo (Beuren; Machado; Agnol, 2023).

O controle interno é considerado eficaz, de acordo com o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013) quando os princípios que sustentam seus cinco componentes são corretamente aplicados. Esses componentes do COSO (2013) incluem diferentes tipos de controle interno, como os de natureza preventiva, que visam evitar erros antes que ocorram, e os de natureza detentiva, que identificam erros já ocorridos. No entanto, o COSO ressalta que, mesmo quando eficaz, o controle interno possui limitações, não sendo capaz de evitar falhas decorrentes de julgamentos errôneos, más decisões ou eventos externos que possam comprometer os objetivos operacionais (COSO, 2013).

Sofyani, Saleh e Hasan (2021) revelaram que para alcançar a implementação eficaz do controle interno, sete fatores devem ser considerados, que são: as funções da gestão e da fundação; conscientização de todos os membros da organização; suficiência e competência de

recursos humanos; atitude do auditor interno; clima organizacional; suporte de TI; e suporte financeiro.

2.2 COSO

O COSO foi criado em 1985 por diversas organizações, como o *Institute of Internal Auditors* (IIA), a *American Accounting Association* (AAA), *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *Financial Executives International* (FEI) e *Institute of Management Accountants* (IMA), com o objetivo de oferecer diretrizes para o controle interno, a gestão de risco e prevenção de fraudes. De acordo com os autores, o modelo oferece uma visão integrada dos componentes necessários para ajudar os gestores a gerenciar riscos de maneira eficaz (McNally, 2013; Dangi; Nawawi; Salin, 2020; Araújo; Gomes, 2021; Soares e Pinho, 2022; Barreto; Callado; Callado, 2023).

Em 1992, o COSO lançou o *Internal Control – Integrated Framework*, que se tornou uma estrutura modelo amplamente reconhecida e utilizada mundialmente para o desenvolvimento, implementação e avaliação da eficácia do controle interno (COSO, 2013). A atualização mais recente foi em 2013, quando observou-se que os ambientes operacionais se tornaram mais complexos, impulsionados pela tecnologia, os *stakeholders* tem exigido mais transparência e responsabilidade nas organizações, com isso, o COSO revisou o *Internal Control – Integrated Framework*, proporcionando uma estrutura que auxilia as organizações a adaptarem-se às mudanças e a fortalecerem seus sistemas de controle interno para alcançar seus objetivos (COSO, 2013).

Barreto, Callado e Callado (2023) destacam que o COSO é reconhecido como um modelo para o desenvolvimento, implementação, condução e avaliação da eficácia do controle interno. Essa estrutura modelo, na visão dos autores, permite que as organizações desenvolvam controles internos que se adaptam as mudanças, com redução de riscos e apoio na tomada de decisão.

Segundo Vieira (2014) o modelo mais recente do COSO oferece orientações para a avaliação dos controles internos sobre relatórios financeiros, o que visa facilitar sua aplicação na prática. Esses conceitos se transformaram em princípios, que são associados aos cinco componentes do sistema de controle interno (COSO, 2013). Os cinco componentes inter-relacionados incluem o ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento (COSO, 2013).

O componente ambiente de controle, segundo COSO (2013), é constituído por normas, processos e estruturas que formam a base para a implementação do controle interno, que a administração e a governança das organizações estabelecem as diretrizes sobre a relevância desse controle.

A avaliação de riscos é um processo contínuo e dinâmico que visa identificar os riscos que podem afetar o alcance dos objetivos das organizações, considerando tanto fatores internos quanto externos, com isso a administração deve primeiro definir de forma clara e suficiente os objetivos em diversas categorias, como por exemplo, na operacional (COSO, 2013)

O componente atividades de controle, conforme COSO (2013), tem como objetivo assegurar que as diretrizes estabelecidas pela administração sejam seguidas, podendo ser de natureza preventiva ou de detecção, para que isso seja seguido, há a segregação de funções, mas quando isso não é possível, a administração deve adotar controles alternativos.

A informação e comunicação são essenciais para que a organização possa cumprir suas responsabilidades de controle interno e alcançar seus objetivos (COSO, 2013). Segundo COSO (2013), a comunicação é um processo contínuo que envolve a troca de informações dentro da organização, garantindo que as diretrizes da administração sejam compreendidas pelos seus colaboradores.

Por fim, o último componente refere-se à atividade de monitoramento, que envolve avaliações contínuas que são integradas aos processos corporativos e fornecem informações em tempo hábil e as avaliações independentes que ocorrem periodicamente, variando conforme a avaliação de riscos e eficácia das avaliações contínuas (COSO, 2013). Para COSO (2013), ambas servem para garantir a presença e eficácia dos cinco componentes do controle interno.

Soares e Rodrigues Júnior (2019) exploraram como o *framework* COSO pode ser aplicado para aprimorar os sistemas de controle interno em organizações públicas, destacando que, embora a maioria dos servidores desconhecesse o modelo COSO, aqueles com algum conhecimento apresentaram uma avaliação mais crítica sobre sua eficácia. Os componentes do modelo foram avaliados como de aderência média, com o ambiente de controle sendo o melhor avaliado, ainda abaixo do nível ideal de 75%. Além de destacar a necessidade de maior capacitação sobre o COSO, sugeriu pesquisas comparativas em diferentes organizações, considerando que a análise foi realizada em uma autarquia federal.

Lucas *et al.*, (2022) analisaram a aplicação do modelo COSO nos almoxarifados das universidades federais destacando os controles internos como ferramentas essenciais para mitigação de riscos e para eficiência na gestão de recursos públicos, além de contribuir para a transparência e responsabilidade na gestão dos recursos, embora o foco tenha sido nos manuais de almoxarifado e na verificação da aderência aos componentes do COSO. Os resultados apontaram baixa observância de alguns princípios relacionados a esses componentes, ademais o estudo apontou que pode servir de base para ser replicado em outras universidades públicas ampliando seu impacto na gestão pública.

Herliana e Kuntadi (2023) estudaram a relação entre o COSO e o controle interno em organizações privadas, pesquisas abordadas incluem a eficácia dos componentes de monitoramento e de informação e comunicação. Esses fatores combinados indicam que, embora o COSO forneça um modelo estruturado para o controle interno, sua eficácia depende de uma implementação cuidadosa. O estudo mostrou que a implementação do COSO não estava em conformidade com as práticas recomendada, resultando em processos fracos, indicando que a aplicação prática do COSO não foi suficiente robusta.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa classifica-se como quantitativa e de levantamento, com foco na análise da percepção dos servidores sobre o controle interno em instituições de ensino superior pública estadual na região sul do Brasil. Os dados para o estudo foram coletados por meio de um questionário direcionado para servidores públicos de três universidades estaduais.

O questionário foi estruturado com base em Soares e Pinho (2022) e submetido a um pré-teste com dois servidores, os quais confirmaram a adequação do instrumento ao constructo da pesquisa. O instrumento contempla os respectivos componentes do modelo COSO: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação, atividades de monitoramento. As questões foram estruturadas em escala *Likert* de cinco pontos, sendo as opções de 1 discordo totalmente, 2 discordo, 3 indiferente, 4 concordo e 5 concordo totalmente. Por meio do Quadro 1 apresenta-se o constructo do estudo.

Quadro 1 – Constructo do estudo

Variáveis	Assertivas
	Os altos dirigentes do órgão administrativo percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos e dão suporte adequado ao seu funcionamento.
	Os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura administrativa do órgão administrativo.
	A comunicação dentro do órgão administrativo é adequada e suficiente.

Ambiente de Controle	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão disponibilizados para todos os servidores e funcionários do órgão administrativo.
	As delegações de autoridade e competência no órgão administrativo são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.
	Existe adequada segregação de funções nos processos do órgão administrativo.
	Os controles internos adotados no órgão administrativo contribuem para a consecução dos resultados planejados.
Avaliação de Risco	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas do órgão administrativo.
	É prática do órgão administrativo o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.
	É prática do órgão administrativo a definição de níveis de riscos operacionais, riscos de informações e riscos de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.
	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco do órgão administrativo, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.
	Os riscos identificados para o órgão administrativo são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão.
Atividades de Controle	As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.
	As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.
	As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle.
	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do órgão administrativo, claramente estabelecidas.
Informação e Comunicação	A informação disponível ao órgão administrativo é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.
	A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do órgão administrativo, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.
	As informações consideradas relevantes pelo órgão administrativo são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.
	A informação relevante para o órgão administrativo é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.
	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do órgão administrativo, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura administrativa.
Atividades de Monitoramento	O SCI do órgão administrativo tem contribuído para a melhoria do desempenho.
	O SCI do órgão administrativo é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.
	O SCI do órgão administrativo tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.

Fonte: Soares e Pinho (2022).

O questionário foi enviado a 1.799 servidores. A aplicação do questionário ocorreu durante os meses de março e abril de 2025, sendo direcionado de forma online, por meio da plataforma *Google forms* e enviados por e-mail aos servidores de cada universidade. Ao acessar o link, os respondentes foram direcionados para o termo de consentimento livre, tendo a opção de aceitar participar ou não participar da pesquisa, quando o respondente concorda em participar da pesquisa, ele é direcionado para responder o questionário. Dos 1.799 questionários enviados, 52 servidores concordaram em responde-lo. Os dados foram analisados por meio da aplicação de estatística descritiva.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1 Caracterização dos Respondentes

Por meio da Tabela 1 observa-se algumas características dos respondentes, como gênero, idade, escolaridade, Estado, cargo e tempo de trabalho.

Tabela 1 - Caracterização dos respondentes

Gênero	F.	%	Idade	F.	%	Escolaridade	F.	%
Masculino	26	50	Até 30 anos	1	1,92	Doutorado e especialização	40	76,92
Feminino	26	50	De 31 a 40 anos	17	32,69	Mestrado	6	11,54
			De 41 a 50 anos	13	25	Ensino Superior	5	9,62
			Mais de 50 anos	21	40,38	Outros	1	1,92
Total	52	100		52	100		52	100
Estado	F.	%	Cargo	F.	%	Tempo de trabalho	F.	%
Paraná	9	17,31	Professor	41	78,85	Até 4 anos	13	25
Rio Grande do Sul	9	17,31	Diretor geral	2	3,85	De 5 a 8 anos	7	13,46
Santa Catarina	34	65,38	Chefe de departamento	2	3,85	De 9 a 12 anos	6	11,54
			Outros	7	13,46	Mais de 13 anos	26	50
Total	52	100		52	100		52	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar a Tabela 1, verifica-se que a amostra está totalmente equilibrada, com 50% de participantes do gênero masculino e 50% do gênero feminino, a maioria dos respondentes possui mais de 50 anos, o que corresponde a 40,38% da amostra e a segunda maior faixa etária é de 31 a 40 anos, que representa 32,69%. Evidencia-se um grupo qualificado, com 76,92% dos participantes com doutorado e especialização.

O Estado de Santa Catarina se destacou com o maior número de participantes, o que corresponde a 65,38% da amostra. No que se refere ao cargo, teve predominância o cargo de professor, com 78,85% das respostas. Cargos como diretor geral e chefe de departamento são minoritários, sendo 3,85% cada. A maioria dos respondentes tem mais de 13 anos de tempo de trabalho na universidade, correspondendo a 50% dos respondentes, seguido por 25% de participantes com até 4 anos de tempo de trabalho. Esse resultado demonstra que os respondentes possuem experiência na sua atuação.

4.2 Controle Interno por meio do COSO

Ambiente de controle, segundo o COSO (2013), é composto por normas, processos e estruturas que fundamentam o controle interno e orientam a administração e a governança das organizações. Na Tabela 2 apresenta-se a percepção dos respondentes sobre o ambiente de controle.

Tabela 2 – Percepção dos respondentes sobre o ambiente de controle

Assertivas	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%
	1		2		3		4		5	
Os altos dirigentes do órgão administrativo percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	1	1,92	8	15,38	5	9,62	25	48,08	13	25
Os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários	1	1,92	12	23,08	8	15,38	25	48,08	6	11,54

nos diversos níveis da estrutura administrativa do órgão administrativo.										
A comunicação dentro do órgão administrativo é adequada e suficiente.	4	7,69	15	28,85	8	15,38	19	36,54	6	11,54
Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão disponibilizados para todos os servidores e funcionários do órgão administrativo.	3	5,77	13	25	7	13,46	21	40,39	8	15,38
As delegações de autoridade e competência no órgão administrativo são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	1	1,92	15	28,85	7	13,46	21	40,39	8	15,38
Existe adequada segregação de funções nos processos do órgão administrativo.	1	1,92	11	21,16	8	15,38	25	48,08	7	13,46
Os controles internos adotados no órgão administrativo contribuem para a consecução dos resultados planejados.	1	1,92	10	19,23	14	26,92	22	42,31	5	9,62

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 2 que para todas as assertivas as respostas majoritárias se concentram em nível 4, concordando com o que é proposto pela instituição, com destaque para a assertiva que aponta que os dirigentes percebem os controles internos como essenciais a consecução dos objetivos institucionais, em que 73,08% dos respondentes concordam ou concordam totalmente.

As avaliações mostram percepções positivas quanto a existência adequada de segregação de funções estabelecida nas instituições, pois 48,08% dos respondentes concordaram. Soares e Pinho (2022) evidenciaram que essa percepção nos processos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração (PROPLAD) pode ser comprovada pela existência de estrutura organizacional documentada que contempla o organograma da Pró-Reitoria e define as atribuições de cada setor/unidade.

Ao analisar a assertiva relacionada a comunicação, verifica-se que 36,54% dos respondentes discordam ou discordam totalmente de que a comunicação no órgão administrativo seja adequada e suficiente, enquanto 15,38% manifestaram-se de forma indiferente. Esses resultados indicam que, para uma parcela considerável dos servidores, a comunicação interna não é plenamente percebida como satisfatória. Esse achado também está alinhado com Beuren, Machado e Agnol (2023), ao destacarem que uma comunicação interna eficaz é fundamental para promover o engajamento dos servidores e a confiança nas práticas de controle interno.

Na Tabela 3 apresenta-se os resultados para o componente avaliação de risco, que segundo o COSO (2013) identifica ameaças internas e externas que podem afetar os objetivos da instituição, que devem ser claramente definidos em várias áreas.

Tabela 3 – Percepção dos respondentes sobre avaliação de risco

Assertivas	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%
	1	2	3	4	5					
Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas do órgão administrativo.	1	1,92	14	26,92	12	23,08	21	40,39	4	7,69
É prática do órgão administrativo o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	2	3,84	21	40,39	12	23,08	14	26,92	3	5,77
É prática do órgão administrativo a definição de níveis de riscos operacionais, riscos de informações e riscos de	1	1,92	19	36,54	11	21,16	18	34,61	3	5,77

conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.										
A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco do órgão administrativo, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	4	7,69	17	32,70	14	26,92	14	26,92	3	5,77
Os riscos identificados para o órgão administrativo são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão.	3	5,77	20	38,46	11	21,16	15	28,84	3	5,77

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto ao componente avaliação de risco, 40,39% dos respondentes atribuíram concordância sobre a identificação clara dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas, embora ainda haja 26,92% que não concordam e 23,08% que consideram indiferente. Ao analisar a prática de identificação de riscos internos e externos, observa-se que 40,39% da amostra não concordam que a instituição realiza esse diagnóstico, que inclui a identificação da probabilidade de ocorrência e a adoção de medidas adequadas para mitigar tais riscos.

Em relação a definição de níveis de risco operacional, informacional e de conformidade apresentou uma distribuição semelhante, em que 36,54% dos respondentes não concordaram e 34,61% concordaram, o que se sugere que essa prática ainda precisa ser mais organizada e reforçada em todos os níveis da gestão. Da mesma maneira, a avaliação contínua de riscos demonstrou fragilidades, já que 32,70% indicaram a não concordância, além disso, a mensuração, classificação e priorização dos riscos, fundamentais para a tomada de decisões, também precisam ser melhoradas, pois 38,46% dos respondentes não concordam, mostrando que ainda falta um tratamento mais organizado e eficiente das informações de risco na instituição.

Assim como Soares e Rodrigues Júnior (2019), os resultados obtidos para o componente avaliação de riscos, apresentou, na percepção dos respondentes, um nível de aderência médio, situando-se próximo ao limite mínimo da respectiva classe, esses dados indicam uma necessidade de aprimoramento nesse processo, pois uma avaliação de riscos eficaz é essencial para combater incertezas e evitar ou mitigar situações desagradáveis.

Por meio da Tabela 4 é apresentada a percepção dos respondentes sobre a atividade de controle, que visa garantir o cumprimento das diretrizes da administração, podendo ser preventivas ou de detecção (COSO, 2013).

Tabela 4 – Percepção dos respondentes sobre atividades de controle

Assertivas	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%
	1		2		3		4		5	
As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	1	1,92	13	25	11	21,16	24	46,15	3	5,77
As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	1	1,92	10	19,23	16	30,76	21	40,39	4	7,69
As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle.	1	1,92	9	17,26	17	32,70	20	38,50	5	9,62
Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do órgão administrativo, claramente estabelecidas.	1	1,92	20	38,50	15	28,85	10	19,23	6	11,54

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto a assertiva que aborda a existência de políticas e ações preventivas ou de detecção, a maioria dos respondentes, o que corresponde a 69,27%, discordam ou consideram indiferente, o que indica que tais políticas podem não estar suficientemente claras ou efetivamente implementadas. Esse resultado não corrobora com Soares e Pinho (2022), que identificaram uma percepção expressiva entre seus respondentes, com 83,50% concordando ou sendo indiferentes quanto a existência e clareza dessas ações.

A percepção dos respondentes sobre informação e comunicação estão demonstradas na Tabela 5.

Tabela 5 – Percepção dos respondentes sobre informação e comunicação

Assertivas	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%
	1		2		3		4		5	
A informação disponível ao órgão administrativo é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	0	0	11	21,16	7	13,46	31	59,62	3	5,77
A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do órgão administrativo, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	2	3,84	15	28,84	6	11,53	23	44,23	6	11,53
As informações consideradas relevantes pelo órgão administrativo são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	1	1,92	10	19,23	10	19,23	28	53,84	3	5,77
A informação relevante para o órgão administrativo é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	3	5,77	13	25	8	15,38	26	50	2	3,84
A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do órgão administrativo, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura administrativa.	2	3,84	14	26,92	8	15,38	23	44,23	5	9,61

Fonte: Dados da pesquisa.

A assertiva que avalia se a informação disponível ao órgão administrativo é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível apresentou resultados expressivos, com 65,39% dos respondentes atribuindo concordância. Esse resultado indica uma percepção favorável sobre a qualidade e disponibilidade das informações. Embora ainda existe um grupo que percebe limitações na acessibilidade ou adequação da informação.

No que se refere a divulgação da informação internamente, 44,23% dos respondentes concordam que a informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do órgão administrativo, contribuindo para o cumprimento eficaz das responsabilidades. Esse resultado é semelhante ao estudo de Soares e Rodrigues Junior (2019), que também apontou uma avaliação mais positiva da comunicação interna em comparação à comunicação externa.

Ao ser verificado a assertiva sobre a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos, observa-se que 53,84% dos respondentes concordam ou concordam totalmente. Essa percepção não corrobora com Silva (2016), que identificou que 52,58% dos seus respondentes não concordaram com essa afirmativa.

Por fim, na Tabela 6 visualiza-se a percepção dos respondentes sobre monitoramento que envolve avaliações contínuas e independentes para garantir a eficácia dos processos e dos cinco componentes do controle interno (COSO, 2013).

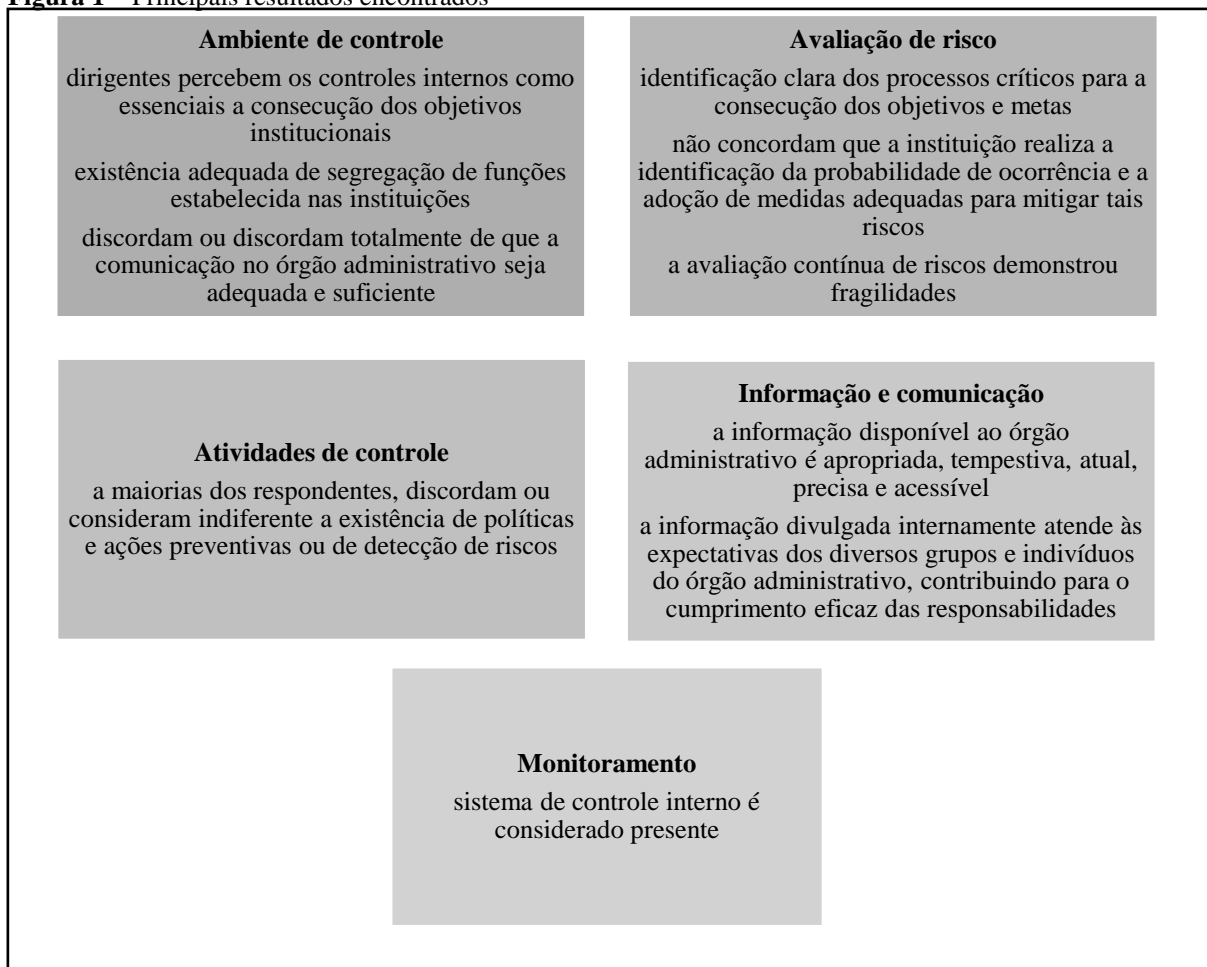
Tabela 6 – Percepção dos respondentes sobre monitoramento

Assertivas	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%
	1		2		3		4		5	
O SCI do órgão administrativo tem contribuído para a melhoria do desempenho.	2	3,84	10	19,23	20	38,46	15	28,84	5	9,62
O SCI do órgão administrativo é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	2	3,84	14	26,92	17	32,70	16	30,76	3	5,77
O SCI do órgão administrativo tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	2	3,84	13	25	23	44,23	11	21,16	3	5,77

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto a atividade de monitoramento, observa-se que o sistema de controle interno embora seja percebido como presente, apresenta um número elevado de respostas indiferentes, o que indica baixa efetividade percebida. Esse resultado difere do estudo feito por Soares e Pinho (2022), no qual pouco mais de 52% dos respondentes concordam que o sistema de controle interno da PROPLAD é monitorado de forma constante e avaliado como adequado e eficaz. Por meio da Figura 01 visualiza-se os principais resultados encontrados.

Figura 1 – Principais resultados encontrados



De forma geral, os resultados apontam que os servidores percebem positivamente aspectos como o ambiente de controle, especialmente quanto ao apoio da alta gestão e à segregação de funções. No entanto, ainda foram identificadas fragilidades nos componentes de avaliação de riscos, atividades de controle e monitoramento, indicando a necessidade de

práticas mais estruturadas e contínuas nessas áreas. Para o componente de informação e comunicação, o resultado das assertivas indicou uma percepção favorável sobre a qualidade e disponibilidade das informações.

Essas percepções reforçam achados de estudos anteriores como os de Soares e Rodrigues Júnior (2019) que apontam aderência parcial ao modelo COSO em instituições públicas e estudos de Soares e Pinho (2022) que tratam da importância de uma avaliação contínua e eficaz do controle para garantir sua efetividade na gestão pública.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar a percepção dos servidores sobre o controle interno, com base no modelo COSO, em Instituições de Ensino Superior Públicas Estaduais da região sul do Brasil. Para isso, adotou-se uma abordagem quantitativa, por meio da aplicação de um questionário estruturado em escala *Likert*, direcionado a servidores de três universidades estaduais. A amostra foi composta por 52 servidores, sendo que a maioria deles ocupa o cargo de professor e possuem alta qualificação, tendo doutorado ou especialização.

A partir da análise dos dados, constatou-se uma percepção positiva em relação aos componentes ambiente de controle e informação e comunicação, com destaque para o apoio da alta gestão, a adequada segregação de funções e a qualidade das informações geradas internamente. Em contrapartida, foram identificadas fragilidades nos componentes de avaliação de riscos, atividades de controle e monitoramento. Este último, embora seja percebido como presente, apresenta um número elevado de respostas indiferentes, o que indica baixa efetividade percebida. Esses resultados evidenciam a necessidade de melhorias contínuas, por meio da adoção de práticas mais estruturadas, consistentes e integradas nesses componentes.

A pesquisa teve como limitação o número reduzido de participantes, o que dificulta generalizar os resultados, além disso, foi focada apenas em universidades estaduais da região sul do Brasil, sem considerar outras realidades. Como sugestão para pesquisas futuras, seria interessante realizar pesquisas com mais instituições públicas, inclusive federais de outras regiões do Brasil.

Este estudo contribui teoricamente a ampliar o conhecimento sobre como o controle interno é aplicado em universidades estaduais, que ainda são pouco estudadas. Os resultados podem servir de base para que os gestores façam melhorias no sistema de controle interno e nas práticas de gestão pública. Ainda, o fortalecimento dos controles internos contribui para uma gestão mais responsável e transparente, ajudando a garantir que os recursos públicos sejam bem utilizados.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha et al. Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 2, p. 39-58, 2016.

ARAÚJO, Artur; GOMES, Anailson Marcio. Gestão de riscos no setor público: desafios na adoção pelas universidades federais brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 32, p. 241-254, 2021.

BARRETO, Kamilla Alves; CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Internal control under the approach of COSO ERM framework components: a study in a higher education institution. **Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 15, n. 2, 2023.

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**, v. 48, p. 1135-1163, 2014.

BEUREN, Ilse Maria; MACHADO, Vanessa Noguez; DALL AGNOL, Alexsson Jr. Relevance of internal controls for risk management: empirical evidence from the perception of its executors and reviewers in a multinational company. **Corporate Governance: The International Journal of Business in Society**, v. 23, n. 6, p. 1233-1250, 2023.

BRANDÃO, J. F. **Sistemas de controle interno e transparência pública: Estudo de caso da Universidade Federal de Alagoas**. (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2015.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control: Integrated Framework: Executive Summary**, 2013.

DANGI, Mohamad Ridhuan Mat; NAWAWI, Anuar; SALIN, Ahmad Saiful Azlin Puteh. Application of COSO framework in whistle-blowing activities of public higher-learning institutions. **International Journal of Law and Management**, v. 62, n. 2, p. 193-211, 2020.

FERREIRA, Glinton José Bezerra de Carvalho; DOS SANTOS, José Glauber Cavalcante; DE VASCONCELOS, Alessandra Carvalho. Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). **Administração Pública e gestão social**, 2021.

GATTRINGER, João Luiz; MARINHO, Sidnei Vieira. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque: reflexão contábil**, v. 39, n. 1, p. 75-95, 2020.

GATTRINGER, João Luiz; MARINHO, Sidnei Vieira; MARTINS, Zilton Bartolomeu. Contribuição dos componentes do modelo COSO no controle interno da administração pública: um estudo nos municípios do estado de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 19, n. 51, p. 162-179, 2022.

GOMES, W. M. **A eficiência da estrutura dos controles internos das universidades federais da região nordeste sob a perspectiva do Modelo COSO**. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Salvador, Salvador, 2012.

HERLIANA, Ery; KUNTADI, Cris. Influence of Internal Audit, Information & Communication, and Monitoring of Internal Control Performance. **Dinasti International Journal of Education Management & Social Science**, v. 4, n. 3, 2023.

LIMA, Hyder Marcelo Araújo et al. Controle interno como ferramenta essencial contra erros e fraudes dentro das organizações. **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia-SEGeT [Em Linha]**, v. 9, 2012.

LUCAS, João Victor et al. Controles Internos no Setor Público: Uma Análise do modelo COSO Aplicado ao Almostrado das Universidades Federais do Sul do Brasil. **Revista de Contabilidade & Controladoria**, v. 14, n. 1, 2022.

MCNALLY, Stephen. The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. **Strategic Finance**, 2013.

MELO, Monike Silva; LEITÃO, Carla Renata Silva. Características do controle interno nas universidades federais brasileiras. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, p. 224-244, 2021.

RIYADI, Ahmad; YENNISA, Y.; SAGITA, L. COSO's Conceptual Framework to Internal Control Management Risk in Higher Education Management. In: **ICED-QA 2019: Proceedings of the 2nd International Conference on Educational Development and Quality Assurance, ICED-QA 2019, 11 September 2019, Padang, Indonesia**. European Alliance for Innovation, 2021. p. 1.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho et al. 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**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2018.

SILVA, Cosmo Alves da. **Controles internos do Tribunal Eleitoral da Paraíba: uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO ERM**. 2016. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2016.

SILVEIRA, Jucilene Santana et al. Internal control and risk management: the perception of financial managers in private higher education institutions. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 24, p. 1-19, 2025.

SOARES, Larissa Fidélis; PINHO, Ruth Carvalho. Controle interno na administração pública: Estudo em uma Instituição de Ensino Superior (IES) pública federal. **Contextus: Revista Contemporânea de economia e gestão**, v. 20, n. 1, p. 1, 2022.

SOARES, Francisca Cícera Vieira Costa; JÚNIOR, Manuel Salgueiro Rodrigues. Percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, v. 17, n. 1, p. 225-251, 2019.

SOFYANI, Hafiez; SALEH, Zakiah; HASAN, Haslida Abu. Investigation on key factors promoting internal control implementation effectiveness in higher education institution: The case of Indonesia. **Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan**, v. 11, n. 3, p. 483-495, 2021.

SOUZA, Andrea; BAUER, Maristela Mercedes; COLETTI Luciana. A importância da governança corporativa e do controle interno na área contábil. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, v. 17, n. 1, p. 148-174, 2020.

TAVEIRA, Lis Daiana Bessa; DA SILVA, Marcos André; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Controle Interno: Percepção de Gestores de uma Instituição de Ensino. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 7, n. 13, p. 3-22, 2016.

TEIXEIRA, E. C. B. **Estudo dos controles internos das instituições de ensino superior públicas do Estado do Paraná**. Dissertação de Mestrado, Pontifício Universidade Católica de São Paulo. Biblioteca Digital PUC-SP, 2008.

VIEIRA, Raquel José de Freitas. **O Sistema de Controlo Interno Numa Empresa do Sector Hoteleiro: Estudo de Caso: Ambito da Area de Vendas.** 2014. Dissertação de Mestrado. Instituto Politecnico do Porto.