

Modernização dos sistemas de controle interno: integrando o modelo das Três Linhas e o COSO aos desafios da Administração Pública contemporânea

Gabriel Augusto Schiochet

Auditor fiscal de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Coordenador de Auditoria Interna (Controladoria) do TCE/SC (2024-2025). Especialista em Gestão Tributária pela Universidade Positivo (UP). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc). Graduado em Administração pelo Centro de Educação Superior Unifatecie. Graduado em Análise e Desenvolvimento de Sistemas pelo Centro Universitário Cidade Verde.

Nubia Gabriela de Oliveira Kawai

Analista da Receita Estadual IV da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC). Assistente de Gabinete da Diretoria de Administração e Finanças (Diaf) da SEF/SC. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Focus. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Estado de Mato Grosso do Sul (UFMS). Graduada em Processos Gerenciais pela Universidade Federal do Estado de Mato Grosso do Sul (UFMS).

Resumo: Este artigo discute a modernização dos sistemas de controle interno na administração pública brasileira, com foco na superação da visão fragmentada e reativa que historicamente marcou essa função. Fundamentado nos modelos internacionais do COSO e das Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos (IIA), o estudo propõe uma abordagem sistêmica, integrada e orientada por riscos. Destacam-se os desafios conceituais presentes na legislação atual, como na Lei n. 14.133/2021 e na mudança da cultura organizacional, e apresentam-se oportunidades concretas de aprimoramento, como a integração entre unidades, o uso de tecnologias e as boas práticas adotadas por instituições, como CGU, TCU e TCE/PA. A proposta central é transformar o controle interno em um instrumento estratégico de governança e de geração de valor público.

Palavras-chave: Controle Interno. Modelo das Três Linhas. COSO.

Sumário: 1 Introdução – 2 O controle interno sob a ótica do setor público brasileiro – 2.1 A evolução do conceito de controle interno no setor público brasileiro – 2.2 Controle como função *versus* controle como órgão – 3 Estrutura integrada de controle interno do COSO – 4 O modelo das três linhas do IIA: um novo paradigma de governança e de controle – 4.1 Primeira linha: o papel exercido por todos – 4.2 Segunda linha: supervisão e apoio nos controles, nos processos e nos riscos – 4.3 Terceira linha: avaliações independentes que agregam valor – 5 Desafios e oportunidades na modernização dos Sistemas de Controle Interno – 5.1 Superação da visão fragmentada e reativa na gestão dos controles internos – 5.2 Os desencontros conceituais da Nova Lei de Licitações e Contratos – 5.3 Integração entre as unidades do órgão público – 5.4 A necessidade de mudança da cultura organizacional e de capacitação – 5.5 Utilização de tecnologias da informação e análise de dados – 6 Boas práticas para a modernização dos Sistemas de Controle Interno – 6.1 A Controladoria-Geral da União (CGU) e a adoção do IA-CM – 6.2 O Tribunal de Contas da União (TCU) e a gestão de riscos segregada – 6.3 O Tribunal de Contas do Pará (TCE/PA) e o modelo de Três Linhas – 7 Considerações finais – Referências

1 Introdução

Ao longo do tempo, o controle interno no Brasil tem sido compreendido sob uma perspectiva mais centralizadora e fortemente normativa. Em muitos órgãos públicos, essa função foi limitada à atuação de estruturas organizacionais específicas, geralmente chamadas de “unidades de controle interno”. Essa visão ignora a complexidade e a abrangência que o controle interno possui enquanto sistema e processo, tal como proposto por abordagens contemporâneas de governança e pela estrutura do COSO ICIF (2013).

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, embora tenha havido importantes avanços institucionais e normativos, como o fortalecimento do papel dos tribunais de contas, a criação de estruturas de controle nos três poderes e o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), manteve-se no setor público a ideia de que o controle é uma atividade exercida exclusivamente por órgãos ou setores especializados.

Esse modelo tradicional, focado principalmente em aspectos de conformidade legal, formalismo procedimental e revisão *a posteriori* (Freire; Batista, 2017), contribuiu para uma cultura organizacional defensiva e burocrática (Pires; Macêdo, 2006), criando barreiras, inclusive, à gestão do conhecimento e à inovação na gestão pública (Barros, 2024). Em diversas situações, observou-se um distanciamento entre o trabalho das unidades de controle interno e os objetivos estratégicos das organizações (Toscano Jr.; Leitão, 2006).

A excessiva centralização da função de controle gerou também a falsa percepção de que os demais setores da organização não teriam responsabilidades nesse campo. Essa distorção fica evidente, por exemplo, quando a obrigação de comunicar irregularidades, prevista no art. 74, §1º, da Constituição Federal, é atribuída apenas ao dirigente da unidade de controle interno, sem alcançar, de forma explícita, os demais agentes que integram o sistema de controle interno da organização, conforme dispõe, por exemplo, o §2º do art. 51 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (TCU).

Nos últimos anos, no entanto, tem-se observado uma virada importante, impulsionada pelos modelos do COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) e pelo modelo das Três Linhas, do Instituto dos Auditores Internos (IIA). Tais referenciais propõem uma compreensão mais sistêmica, colaborativa e estratégica do controle interno, reconhecendo que todas as unidades de uma organização exercem, em alguma medida, funções de controle, e que esse processo deve estar alinhado aos princípios da boa governança pública (IIA, 2020).

Este trabalho tem como objetivo contribuir para o avanço dessa nova compreensão. Parte-se do pressuposto de que ainda persiste, em muitos órgãos

e entidades, uma concepção limitada e desatualizada, que associa o controle interno a uma unidade organizacional específica, normalmente designada como “setor de controle interno” ou “auditoria interna”. Essa visão é incompatível com os modelos de governança mais modernos e com as melhores práticas internacionais.

Nesse sentido, no desenvolvimento deste estudo, adotou-se uma abordagem metodológica fundamentada na análise documental e na revisão bibliográfica crítica, a fim de sustentar a construção teórico-conceitual proposta. Foram examinados documentos institucionais e normativos, bem como publicações científicas e referenciais teóricos relevantes à temática. Essa estratégia metodológica, usual em ensaios analíticos e trabalhos de natureza conceitual, permite articular evidências e interpretações de forma coerente com os objetivos da pesquisa.

2 O controle interno sob a ótica do setor público brasileiro

A evolução do conceito de controle interno no setor público brasileiro reflete as transformações da administração pública nas últimas décadas. A Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988) representou um marco, ao prever mecanismos para o fortalecimento dos sistemas de controle interno, posteriormente ampliados pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Após a reformulação dos referenciais do COSO e, mais recentemente, com o surgimento do modelo das Três Linhas, observa-se a adoção cada vez maior de uma abordagem mais integrada, que envolve todas as unidades no controle interno, com maior delegação de responsabilidades e com fortalecimento dos mecanismos de controle.

2.1 A evolução do conceito de controle interno no setor público brasileiro

Inicialmente, o controle interno no Brasil tinha caráter restrito, voltado à verificação da legalidade e da regularidade dos atos administrativos. Era especialmente focado na supervisão da execução orçamentária e financeira, em um modelo de administração burocrática centrado em estruturas específicas e com atuação predominantemente reativa (Toscano Jr.; Leitão, 2006). Um avanço significativo ocorreu com o Decreto-Lei nº 200/1967 (Brasil, 1967), que, ao reformar a administração federal, instituiu princípios de descentralização e de coordenação, reconhecendo o controle interno como parte integrante da função administrativa, a ser exercida em todos os níveis de gestão e em todos os órgãos.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o controle interno ganhou novo *status* jurídico e institucional. O art. 74 determinou que cada Poder institísse sistema próprio para avaliar o cumprimento de metas, a legalidade

dos atos, a eficácia da gestão fiscal e a transparência na aplicação dos recursos públicos. Esse marco consolidou o controle interno como função estruturante da governança pública. No entanto, na prática, em muitos casos, a atividade de controle interno permaneceu vinculada a unidades técnicas isoladas, sem o devido envolvimento das áreas finalísticas da gestão (Brasil, 1988).

A partir dos anos 2000, com a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Brasil, 2000), o controle interno passou a ser relacionado de forma mais direta à gestão fiscal responsável, à prevenção de riscos e à transparência da administração pública. A LRF determinou que os entes federativos implementassem sistemas de controle interno capazes de assegurar o cumprimento de metas fiscais, de prevenir irregularidades e de apoiar a responsabilização dos gestores, ampliando significativamente o escopo funcional e estratégico dessa atividade.

Nas últimas duas décadas, o conceito de controle interno passou a incorporar influências de modelos internacionais, como a estrutura integrada proposta pelo COSO e o Modelo das Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos (IIA), que o reposicionaram como um sistema transversal, preventivo e colaborativo, alinhado à boa governança. Na abordagem contemporânea, essa função é responsabilidade de todos os níveis da organização (IIA, 2020), e o desafio do setor público brasileiro é consolidar essa visão sistêmica e integrada, superando práticas fragmentadas e a percepção de que se restringe à conformidade legal ou a uma unidade específica, priorizando sua capacidade de agregar valor à gestão, de apoiar decisões, de fortalecer a integridade e de gerar resultados mais eficazes.

2.2 Controle como função *versus* controle como órgão

Uma das principais distorções relacionadas à compreensão do controle interno na administração pública brasileira decorre da confusão conceitual entre controle como função e controle como órgão. Essa distinção, embora sutil no vocabulário cotidiano, tem profundas implicações práticas e culturais na forma como o controle é concebido, estruturado e exercido nas organizações públicas.

Controle como função diz respeito à natureza essencial do próprio processo de administração. Controlar, nesse sentido, é um dos pilares clássicos das funções administrativas, ao lado de planejar, de organizar e de dirigir. Trata-se de acompanhar, de medir e de corrigir desvios nos processos organizacionais, garantindo o alcance dos objetivos institucionais (Chiavenato, 2021). Assim compreendido, cada gestor, servidor ou unidade exerce, de alguma forma, mecanismos de controle, ao monitorar resultados, seguir normas, supervisionar processos ou tomar decisões com base em evidências (Matias-Pereira, 2020).

Por outro lado, controle como órgão refere-se à estrutura formal designada para exercer funções específicas de verificação, fiscalização ou auditoria. São exemplos típicos as unidades de auditoria interna, cuja missão institucional é apoiar a gestão com análises técnicas, avaliações independentes e recomendações. Esses órgãos são instrumentos para o fortalecimento da governança, mas não esgotam o conceito de controle dentro da organização (Henk, 2020).

Nesse contexto, é preciso destacar que o controle interno não se resume a uma ou mais unidades específicas. Ele deve ser compreendido como uma das funções fundamentais da administração (Chiavenato, 2021) e, desse modo, fica mais claro que é exercido por todas as unidades e todas as pessoas. A diferença está na forma como cada um desempenha o seu papel. Por isso, existe o conceito de sistema de controle interno, justamente para definir as atribuições de cada um dentro da chamada função de controle, sendo que o modelo das Três Linhas também auxilia nessa divisão de tarefas (IIA, 2020).

Assim, é necessário superar a ideia de que o controle interno é exercido por uma unidade específica. A superação desse paradigma exige um reposicionamento do controle interno como sistema e não como setor, uma vez que todas as unidades devem exercer suas atribuições com consciência e responsabilidade sobre o seu papel no controle. Somente assim é possível construir organizações públicas mais resilientes, eficientes e confiáveis.

3 Estrutura integrada de controle interno do COSO

Criado nos Estados Unidos, o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) é uma iniciativa internacionalmente reconhecida, que desenvolve estruturas conceituais voltadas à melhoria da governança, da gestão de riscos e do controle interno, nas organizações públicas e privadas. O comitê ganhou notoriedade a partir da década de 1990, ao propor modelos que se tornaram referências mundiais para o fortalecimento dos sistemas organizacionais.

Dois modelos principais foram desenvolvidos pelo COSO: o *Internal Control – Integrated Framework* (COSO-ICIF), voltado ao controle interno, e o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (COSO-ERM), voltado à gestão de riscos corporativos. O COSO-ICIF, lançado em 1992 e atualizado em 2013, estabelece uma estrutura integrada para o desenvolvimento e a avaliação de sistemas de controle interno. Seu objetivo é apoiar as organizações no alcance de três categorias de metas: operacionais, de informação e de conformidade (Coso, 2013).

A estrutura do COSO ICIF é composta por cinco componentes interdependentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento (Braga *et al.*, 2018). Esses componentes atuam de forma integrada para alinhar os controles internos aos objetivos estratégicos

da organização e, segundo Gattringer e Marinho (2020), tornam-se mais eficazes quando bem estruturados e adequados à realidade institucional.

Já o COSO-ERM, originalmente publicado em 2004 e revisado em 2017, amplia a abordagem ao introduzir a gestão de riscos como elemento central da estratégia organizacional. O modelo propõe cinco componentes: governança e cultura, definição de estratégia e objetivos, identificação e avaliação de riscos, revisão de desempenho e informação, comunicação e relatórios (Coso, 2017).

Essas duas estruturas são complementares. O ICIF fornece a base sólida dos controles internos (Gattringer; Marinho; Martins, 2022) e o ERM expande essa base para uma abordagem estratégica e integrada de riscos (Coso, 2017). Juntas, formam um referencial consistente para o fortalecimento da governança pública, especialmente quando adaptadas ao setor público, contribuindo para maior integridade, desempenho e responsabilização nas instituições.

4 O modelo das três linhas do IIA: um novo paradigma de governança e de controle

Nos últimos anos, o modelo das Três Linhas, desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA, 2020), consolidou-se como referencial internacional para fortalecer a governança e para organizar as funções de controle em instituições públicas e privadas. Estruturado em três linhas de defesa, o modelo define responsabilidades institucionais e integra execução de processos, supervisão de riscos e avaliação de controles, de modo a promover uma atuação coordenada, contínua e colaborativa. Ao romper com a visão de controle restrito a unidades específicas, propõe uma abordagem participativa, na qual todos contribuem para a efetividade do sistema.

4.1 Primeira linha: o papel exercido por todos

A primeira linha do modelo das Três Linhas é formada pelas unidades operacionais e administrativas, diretamente envolvidas na execução das atividades finalísticas e de apoio. Por estarem na linha de frente, são as primeiras responsáveis por implementar controles internos, identificar e gerir riscos e promover práticas de governança no dia a dia (Maciel; Bacci; Assi, 2022).

O papel da primeira linha é essencial para a integridade e a eficiência institucional, pois incorpora controles à rotina operacional. Controlar não é separado de executar, mas parte do processo; assim, ao adotar procedimentos padronizados, aplicar listas de checagem, verificar conformidade, acompanhar indicadores ou registrar evidências, a unidade exerce funções de controle de primeira linha (Anderson; Eubanks, 2015).

A primeira linha de defesa envolve controles como manuais, fluxogramas, validações sistêmicas, segregação de funções, registros de decisões, autenticação em dois fatores, conciliações e mecanismos de responsabilização e de rastreabilidade. Nessa linha, os riscos são inicialmente identificados, avaliados e tratados, acionando-se a segunda linha quando necessário. Todas as unidades exercem funções de primeira linha. Por exemplo, a auditoria interna, ainda que componha a terceira linha, atua como primeira ao gerir seus próprios riscos, ao elaborar termos de independência e de confidencialidade ou ao executar processos administrativos internos.

Compreender essa dinâmica rompe a visão segmentada e hierarquizada do controle, evidenciando que a primeira linha está presente em todos os setores, e que é exercida por todos os servidores. Ao reconhecer seu papel, as unidades deixam de encarar o controle interno como mera obrigação burocrática, passando a utilizá-lo como instrumento estratégico, para prevenir riscos e gerar valor.

4.2 Segunda linha: supervisão e apoio nos controles, nos processos e nos riscos

A segunda linha tem como principal função supervisionar, orientar e dar suporte à gestão, no que se refere à eficácia dos controles internos, à mitigação de riscos e à promoção da governança. A segunda linha atua de forma transversal, oferecendo especialização técnica, metodologias e instrumentos para garantir que os controles estejam adequadamente estruturados e que os riscos sejam devidamente identificados, avaliados e tratados (Maciel; Bacci; Assi, 2022).

Na administração pública, a segunda linha pode ser representada por diferentes unidades que tenham por atribuição acompanhar e orientar outras unidades, de modo a assegurar a integridade, a legalidade, o desempenho e a conformidade das ações organizacionais. Entre os exemplos de unidades que desempenham essas funções, destacam-se as áreas de planejamento estratégico, de gestão de riscos, de integridade, de *compliance*, de ouvidoria, as comissões de ética, os setores de assessoramento jurídico e as coordenações de governança (Anderson; Eubanks, 2015).

O papel da segunda linha é exercido por meio de diversas formas de controle, que não se confundem com a execução direta ou a avaliação independente (OCDE, 2017). Entre os principais mecanismos adotados, destacam-se o estabelecimento de políticas, de normativos internos e de manuais que orientem a atuação das unidades da primeira linha; a elaboração de matrizes de risco; a supervisão da aderência às normas legais e institucionais; o uso de painéis de indicadores e de ferramentas de monitoramento de desempenho; a condução de treinamentos e de ações de sensibilização.

A atuação da segunda linha não substitui a responsabilidade da primeira nem se confunde com as atribuições da terceira. Seu papel está em apoiar, em padronizar e em fortalecer os processos de controle, colaborando para a difusão de uma cultura institucional orientada à integridade e ao bom desempenho. Quando bem estruturada e integrada às demais linhas, ela contribui para o funcionamento adequado do sistema de controle interno e para o amadurecimento da governança pública.

4.3 Terceira linha: avaliações independentes que agregam valor

A terceira linha, conforme concebida pelo IIA, é exercida predominantemente pela auditoria interna e tem como principal característica a independência funcional em relação às áreas executoras e supervisoras da organização. Seu papel é fornecer avaliação objetiva e imparcial sobre a eficácia dos controles internos, da gestão de riscos e das práticas de governança, contribuindo com recomendações fundamentadas para o aprimoramento e a melhoria da gestão pública (Maciel; Bacci; Assi, 2022).

Enquanto a primeira linha executa os controles e a segunda supervisiona sua aplicação, a terceira linha atua avaliando, de forma independente, se os controles estão adequadamente desenhados, implementados e operando de maneira eficaz. Essa avaliação cobre não apenas os aspectos formais de conformidade, mas também a adequação dos processos aos objetivos institucionais, a racionalidade dos procedimentos e a maturidade da gestão de riscos (Anderson; Eubanks, 2015).

As principais formas de controle exercidas pela terceira linha incluem a realização de auditorias operacionais, de conformidade, financeiras, de desempenho e temáticas; a elaboração de planos de auditoria baseados em riscos; a emissão de relatórios com achados e recomendações; o monitoramento do cumprimento de recomendações e a análise de causas-raiz de deficiências sistêmicas, podendo também atuar na realização de atividades de consultoria (Intosai, 2023).

Embora o IIA (2020) reforce que a auditoria interna é a principal estrutura da terceira linha, o modelo não exclui a possibilidade de outras unidades ou funções também desempenharem papéis de avaliação independente dentro de uma mesma organização, desde que observados os princípios da autonomia, da objetividade e da não ingerência nas atividades avaliadas. Isso é especialmente relevante no setor público, em que a complexidade da estrutura institucional pode demandar a existência de múltiplos núcleos com funções de avaliação independente.

Por exemplo, comitês de governança e comissões técnicas permanentes também podem exercer funções de terceira linha, desde que atuem com critérios

objetivos, independentes e escopos bem definidos, com competências formalmente distribuídas e mecanismos de coordenação que evitem sobreposição de funções e que reforcem a confiabilidade das avaliações. Nesse contexto, a auditoria interna permanece como principal componente da terceira linha, responsável por oferecer uma visão integrada e abrangente da eficácia do controle interno e da governança, conforme a metodologia e o modelo prescrito pelo IIA.

5 Desafios e oportunidades na modernização dos Sistemas de Controle Interno

Há diversos desafios que exigem um esforço significativo para a modernização dos sistemas de controle interno. Por outro lado, surgem também importantes oportunidades, nesse sentido, como a integração entre as unidades que compõem uma instituição e o avanço acelerado das tecnologias, especialmente no campo da inteligência artificial. Ao enfrentar os desafios e aproveitar essas oportunidades, torna-se possível construir sistemas de controle interno mais estratégicos, eficazes e alinhados às demandas atuais da governança pública.

5.1 Superação da visão fragmentada e reativa na gestão dos controles internos

Um dos principais desafios enfrentados na modernização dos sistemas de controle interno no setor público brasileiro é a superação da visão fragmentada e reativa que historicamente marcou a forma como o controle tem sido concebido e praticado nas instituições. Durante muito tempo, o controle interno foi reduzido à atuação pontual de unidades específicas, geralmente associadas à verificação formal de conformidade e à detecção de erros já ocorridos.

Essa abordagem, centrada na correção *a posteriori* e na atuação isolada de setores designados como “responsáveis pelo controle”, resultou em sistemas frágeis, desarticulados e com baixa capacidade preventiva. Além de ineficaz, esse modelo alimenta uma cultura de terceirização da responsabilidade, na qual as unidades operacionais e administrativas não se reconhecem como agentes do controle, transferindo essa função para órgãos específicos e, por vezes, até para o controle externo.

A modernização dos sistemas de controle interno exige, portanto, uma mudança de paradigma. É necessário transitar de um modelo centrado em ações corretivas e em estruturas isoladas para um sistema integrado, preventivo e orientado por riscos. Isso significa estabelecer fluxos de informação mais eficientes, alinhar estratégias de supervisão, capacitar equipes e, acima de tudo, consolidar uma cultura organizacional comprometida com a integridade, a transparência e

a melhoria contínua. No ambiente corporativo, conforme evidenciado por Henk (2020), essa mudança já tem ocorrido.

Adotar referenciais como o modelo das Três Linhas e os princípios do COSO contribui consideravelmente para essa transição. Nesses modelos, o controle interno é compreendido como um processo transversal e colaborativo, que envolve desde as unidades operacionais até as instâncias mais elevadas da alta governança (Anderson; Eubanks, 2015). Assim, o controle interno deixa de ser uma mera ferramenta de fiscalização e se torna parte da engrenagem institucional da boa gestão pública.

Superar a visão fragmentada e reativa é, portanto, um passo indispensável para que os sistemas de controle interno deixem de ser meramente formais ou simbólicos e passem a desempenhar, de fato, um papel estratégico e dinâmico na proteção do interesse público e na geração de valor para a sociedade.

5.2 Os desencontros conceituais da Nova Lei de Licitações e Contratos

A Nova Lei de Licitações e Contratos, Lei nº 14.133/2021 (Brasil, 2021), ao tratar da gestão de riscos e do controle preventivo nas contratações públicas, incorporou o conceito de “linhas de defesa”, em seu art. 169. Apesar de representar um avanço, ao reconhecer a importância da estrutura de defesa institucional, a forma como as três linhas foram organizadas no texto legal apresenta equívocos conceituais relevantes, que podem comprometer a aplicação adequada do modelo na administração pública.

Um dos principais problemas está na definição da segunda linha, descrita como integrada apenas pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade. Embora essas unidades possam compor a segunda linha, a norma desconsidera que essa função pode estar distribuída em diferentes estruturas, como áreas de integridade, de planejamento ou de gestão de riscos.

Além disso, ao referir-se ao “controle interno do próprio órgão”, o texto adota a lógica das unidades setoriais da Lei n. 10.180/2001 (Pereira *et al.*, 2024), aplicável à administração pública federal, o que reduz a flexibilidade do modelo das Três Linhas. Como o modelo do IIA é baseado em princípios e não em estruturas fixas, sua principal virtude é a adaptabilidade; vincular a segunda linha a uma configuração rígida contraria essa essência, que é se moldar a diferentes estruturas organizacionais.

Outro equívoco é a inclusão dos tribunais de contas na terceira linha. Segundo o IIA (2020), essa linha deve ser composta pela função de auditoria interna, com atuação independente dentro da organização. Os tribunais de contas exercem

o controle externo e, portanto, não integram o sistema de controle interno, o que torna a classificação legal conceitualmente inadequada.

Para lidar com esses desencontros, é necessário que os órgãos públicos interpretem o art. 169 com base nos princípios e na finalidade do modelo das Três Linhas, e não de forma literal. A regulamentação interna deve considerar as particularidades de cada estrutura, respeitando os fundamentos internacionais e garantindo coerência com as melhores práticas.

Adicionalmente, é plenamente viável que um órgão, como uma controladoria, desempenhe ambas as funções, de segunda e de terceira linhas, desde que isso ocorra de forma estruturada e segregada internamente. Por exemplo, as próprias controladorias-gerais estaduais muitas vezes possuem diretorias com as funções de correição e de ouvidoria (segunda linha), além de desempenharem atividades de auditoria interna (terceira linha), por meio de uma terceira diretoria específica.

Desde que as competências estejam claramente definidas, os fluxos bem separados e a independência da auditoria interna assegurada, essa estrutura pode ser compatível com o modelo, permitindo a implantação de sistemas de controle interno eficazes e alinhados às melhores práticas de governança.

5.3 Integração entre as unidades do órgão público

A modernização dos sistemas de controle interno no setor público exige, de forma incontornável, a integração entre as diversas unidades organizacionais (Souza; Louzada, 2017). Esse é, ao mesmo tempo, um dos maiores desafios e uma das principais oportunidades para transformar o controle interno em um instrumento efetivo de governança.

Tradicionalmente, muitas organizações públicas operam com estruturas setoriais excessivamente compartimentalizadas, nas quais as unidades funcionam de forma autônoma, com pouca comunicação e quase nenhuma articulação em torno de objetivos comuns de controle, de risco e de desempenho, conforme estudos publicados por Paiva *et al.* (2017) e Alves, Valença e Santana (2014). Essa fragmentação institucional compromete a eficácia do controle interno, dificulta a gestão de riscos transversais e impede a consolidação de uma cultura de responsabilidade compartilhada.

Romper com a cultura burocrática e departamentalizada, ainda presente em muitas instituições públicas, exige diálogo, integração e colaboração entre as unidades organizacionais. Quando essas trabalham de forma sincronizada e uniforme, é possível identificar sinergias, reduzir a sobreposição de controles, evitar lacunas e tornar os processos mais eficientes (Leal, 2020).

Essa integração também favorece a institucionalização de práticas de controle interno, a fim de permitir que normas, manuais, metodologias e indicadores sejam

desenvolvidos de forma conjunta, com maior aderência às realidades das áreas, de modo a reduzir a complexidade e garantir a proteção adequada às partes interessadas (Aziz *et al.*, 2015). Dessa forma, constitui-se uma oportunidade estratégica para modernizar os sistemas de controle interno, o que fortalece seu caráter preventivo, coordenado e alinhado aos princípios da boa governança (Nazareth, 2023).

5.4 A necessidade de mudança da cultura organizacional e de capacitação

A modernização dos sistemas de controle interno no setor público não pode ocorrer de forma plena sem uma mudança significativa na cultura organizacional e sem investimentos contínuos em capacitação. A transformação cultural é um desafio complexo (Salles; Wood Jr.; Caldas, 2018), mas necessário para que o controle interno deixe de ser percebido como uma atividade acessória, burocrática ou exclusiva de setores especializados.

Ainda é comum, em muitas instituições, a crença de que o controle interno é responsabilidade exclusiva de uma unidade específica, geralmente associada à auditoria interna ou ao controle interno centralizado. Essa visão reducionista fragiliza o sistema, pois desobriga as demais áreas de refletirem criticamente sobre os riscos, os procedimentos e os resultados de suas próprias atividades.

Os referenciais internacionais estabelecem que o controle começa na primeira linha. São as áreas executoras que conhecem de perto os processos, os riscos e os gargalos da gestão. Por isso, elas devem ser as primeiras a tomar providências para a implementação de controles internos efetivos, a adoção de práticas preventivas, a comunicação de possíveis irregularidades, a proposição de melhorias e a incorporação dos princípios da integridade e da boa governança em sua atuação diária (OCDE, 2017).

Para que haja uma mudança na cultura organizacional, é imprescindível investir na capacitação técnica e comportamental dos servidores públicos (Nazareth, 2023), em especial daqueles que atuam na primeira linha. É necessário que eles compreendam não apenas os procedimentos, mas também os fundamentos do controle, da gestão de riscos, da integridade e da governança.

Em síntese, a modernização dos sistemas de controle interno começa pelas pessoas. É por meio da valorização da cultura do controle, da responsabilidade compartilhada e da capacitação contínua, conforme sugerido por Nazareth (2023), que será possível amadurecer os sistemas institucionais e consolidar um ambiente organizacional mais íntegro, eficiente e orientado a resultados.

5.5 Utilização de tecnologias da informação e análise de dados

A incorporação de tecnologia da informação e de análise de dados é uma das principais alavancas para modernizar o controle interno no setor público, especialmente diante do crescente volume de dados e da complexidade das políticas e dos serviços. Ferramentas como *ERPs* governamentais, plataformas de monitoramento, *dashboards* e soluções de *business intelligence* permitem controles mais contínuos, automatizados e analíticos, os quais incrementam a qualidade das atividades de controle interno, conforme observado por Chen, Yang e Li (2023).

Por exemplo, com tais ferramentas, é possível configurar alertas automáticos para inconsistências em pagamentos, para movimentações atípicas de recursos, para descumprimento de prazos legais ou para fragilidades em processos licitatórios, o que possibilita uma ação imediata pelas áreas responsáveis. Ferramentas de *data analytics* e de mineração de dados também têm sido utilizadas para identificar padrões suspeitos, para avaliar o desempenho de unidades e para apoiar auditorias. Segundo Wang *et al.* (2023), a transformação digital das empresas teve um impacto significativo sobre o estabelecimento e a efetividade dos controles internos.

Essas inovações tecnológicas têm mudado o papel do controle interno de um sistema baseado na verificação posterior ao fato para um modelo mais preditivo, proativo e capaz de identificar riscos em tempo real. Ao possibilitar o acesso compartilhado a informações em tempo real, promovem maior integração entre unidades, evitam duplicidade de esforços e reforçam a lógica de trabalho colaborativo. Além de tudo isso, conforme estudo realizado por Chen *et al.* (2014), a utilização da tecnologia da informação reduz os custos e melhora a eficiência dos controles internos.

A implementação de soluções tecnológicas também otimiza a aplicação do modelo das Três Linhas. Com dados estruturados, os ciclos de controle tornam-se mais rápidos, o foco desloca-se da simples detecção de erros para a melhoria sistêmica e o controle deixa de ser percebido como um “freio” para se tornar uma ferramenta de apoio à boa gestão. O trabalho de Savério e Nicolas (2022) corrobora com essa posição e inclusive aborda o uso da inteligência artificial nesse processo.

Sendo assim, o uso inteligente das tecnologias da informação e da análise de dados é uma das chaves para a consolidação de sistemas de controle interno modernos, integrados e efetivos. Quando bem implementadas, essas ferramentas fortalecem a governança, otimizam processos, integram unidades e promovem uma cultura organizacional mais madura e preparada para enfrentar os desafios mais atuais da administração pública.

6 Boas práticas para a modernização dos Sistemas de Controle Interno

Com a internalização das normas internacionais, alguns órgãos públicos passaram a modernizar suas estruturas de controle interno. Nesse contexto, podemos observar a Controladoria-Geral da União (CGU), o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE/PA) como referências na busca pelo alinhamento ao modelo das Três Linhas e na atuação mais adequada para agregar valor e para fortalecer a governança institucional.

6.1 A Controladoria-Geral da União (CGU) e a adoção do IA-CM

A CGU é um dos principais exemplos de boas práticas na modernização dos sistemas de controle interno no setor público brasileiro. Ao longo dos últimos anos, a instituição passou por um processo significativo de evolução institucional, consolidando sua atuação com foco mais claro e estratégico na terceira linha de defesa, conforme preconizado pelo modelo das Três Linhas do IIA.

Essa modernização expressa-se, de forma concreta, na adoção progressiva das normas internacionais de auditoria interna do IIA e na incorporação de instrumentos de diagnóstico e de desenvolvimento da maturidade da função de auditoria, como o IA-CM (*Internal Audit Capability Model*). O IA-CM é um modelo proposto pelo IIA para medir a capacidade e o nível de maturidade da auditoria interna nas organizações do setor público, em uma escala que vai de um estágio inicial, informal e limitado, até um estágio avançado (Thomazi; Bonfim, 2024).

No caso da CGU, o uso do IA-CM tem ajudado a identificar com precisão os pontos fortes e os aspectos a melhorar da auditoria interna. Esse processo inclui o aprimoramento de práticas como planejamento baseado em riscos, avaliação da eficácia dos controles internos, acompanhamento de recomendações, qualificação técnica das equipes, uso de ferramentas tecnológicas e transparência na comunicação com a sociedade, tornando-se uma ferramenta essencial, em momento de, segundo Schnell *et al.* (2024), declínio da confiança nas instituições públicas.

A experiência da CGU demonstra que a modernização dos sistemas de controle interno vai além da adoção de estruturas formais: ela exige uma visão estratégica, compromisso com boas práticas internacionais e disposição para a transformação institucional. O uso do IA-CM como instrumento de avaliação e de aprimoramento contínuo tem se mostrado uma ferramenta eficaz para consolidar esse processo, ao oferecer um caminho estruturado para que as funções de auditoria avancem em direção à excelência, sempre em sintonia com os princípios da transparência, da responsabilidade e da integridade na gestão pública.

6.2 O Tribunal de Contas da União (TCU) e a gestão de riscos segregada

O TCU também tem se destacado como referência nacional na modernização dos sistemas de controle interno, adotando práticas alinhadas aos mais recentes modelos de governança e às diretrizes internacionais, como o modelo das Três Linhas do IIA. Um dos avanços mais relevantes nesse processo foi a segregação entre as funções de supervisão da gestão de riscos e de avaliação independente, promovida institucionalmente por meio da Resolução TCU n. 287/2017 (Brasil, 2017).

Essa norma definiu expressamente a distribuição das funções entre a Secretaria de Planejamento (Seplan) e a Secretaria de Auditoria Interna (Seaud), em consonância com os princípios do modelo das Três Linhas. Com essa medida, a supervisão da gestão de riscos passou a ser atribuída à Seplan, como função típica de segunda linha. Já a Seaud ficou encarregada exclusivamente da avaliação independente, típica da terceira linha, reforçando seu papel de auditoria interna, conforme os padrões do IIA (2020).

A divisão adequada das atribuições foi um passo importante para que cada área atuasse com foco e sem conflitos de função, o que garante mais solidez e credibilidade ao controle interno. Ao evitar que a auditoria interna exerça funções de segunda linha, o Tribunal assegurou maior independência, objetividade e credibilidade à função, elementos indispensáveis para que a avaliação seja isenta e agregue valor à governança institucional.

Além disso, essa estrutura reforça a importância da atuação coordenada entre as diferentes linhas, com papéis bem definidos e colaborativos. A Seplan, ao apoiar a gestão de riscos e disseminar metodologias padronizadas de controle, fortalece o papel preventivo e propositivo do controle interno. A Seaud, por sua vez, assegura a verificação independente da eficácia dos controles e dos processos de governança, oferecendo recomendações fundamentadas à alta administração.

Com isso, o TCU conseguiu transformar princípios em prática institucional, mostrando que é possível alinhar teoria e realidade por meio de arranjos organizacionais claros, bem definidos e funcionalmente equilibrados. Ao institucionalizar essa segregação entre segunda e terceira linha, o TCU fortaleceu seu sistema de governança, aumentou a confiabilidade dos processos de controle e criou um ambiente mais propício à cultura da integridade, da responsabilidade e da melhoria contínua.

6.3 O Tribunal de Contas do Pará (TCE/PA) e o modelo de Três Linhas

O TCE/PA inovou ao instituir, por meio da Resolução n. 19.559/2023, um modelo de controle interno alinhado ao conceito das Três Linhas. Nesse modelo, a primeira linha é formada por todas as unidades, que são responsáveis pelos controles rotineiros; a segunda linha cabe às unidades centrais de sistemas administrativos, que estabelecem normas, monitoram riscos e orientam a primeira; e a terceira linha é exercida pela Secretaria de Controle Interno (Secin), responsável pela auditoria interna.

Para fortalecer a primeira linha, o TCE/PA criou um conjunto de instrumentos sistemáticos organizados por meio de Normas de Procedimentos de Controle. Cada norma define regras gerais e procedimentos específicos de controle para diversos processos institucionais, como licitações, cooperações técnicas, gestão de pessoal, tecnologia da informação e outros, com base na avaliação de riscos e em fluxogramas declarados. Essas normas padronizam os controles, promovendo clareza, previsibilidade e segurança nas rotinas.

A implementação das NPCs representa um salto qualitativo, aproximando o controle das atividades cotidianas, atuando na origem dos riscos e alinhando as práticas aos objetivos estratégicos da instituição. A estruturação por sistemas administrativos, prevista em portarias complementares, evidencia uma abordagem integrada e alinhada às boas práticas de gestão de riscos e de controle preventivo.

Trata-se, assim, de um dos modelos mais bem estruturados do país, por unir três pilares fundamentais: i) separação clara de responsabilidades entre as linhas de defesa; ii) fortalecimento da primeira linha, com base em normas claras e em práticas operacionais bem definidas; e iii) independência técnica da auditoria interna, respaldada por instrumentos formais.

Assim, o TCE/PA busca integrar controle, risco e governança de forma sistêmica e estruturada. As NPCs viabilizam o controle desde a execução dos processos, a segregação de funções promove a supervisão da segunda linha, por meio das unidades centrais de sistemas administrativos, e a auditoria interna, atribuída à Secin, entrega avaliações independentes e valor agregado à gestão pública.

7 Considerações finais

A modernização dos sistemas de controle interno no setor público brasileiro deixou de ser uma escolha e passou a ser uma necessidade urgente, diante das crescentes demandas por integridade, eficiência, transparência e responsabilidade na gestão pública. Ao longo do presente trabalho, constatou-se que, apesar dos avanços alcançados desde a Constituição de 1988, persiste no país uma visão

fragmentada e restritiva do controle interno, com ênfase excessiva em estruturas isoladas e foco predominantemente reativo (Brasil, 1988).

Superar esse modelo exige mais do que reformas formais. É preciso repensar de modo profundo como o controle interno é entendido e exercido nas instituições públicas. Nesse sentido, o modelo das Três Linhas do IIA e as estruturas do COSO oferecem marcos conceituais sólidos e atualizados, que permitem reorganizar os sistemas de controle interno de forma mais funcional, preventiva e integrada.

O artigo destaca que, embora existam desafios normativos e culturais, eles podem ser superados por meio de regulamentações internas, de definição clara das atribuições e de capacitação contínua das equipes. Redefinir o controle como sistema, e não como setor, é um passo essencial para assegurar que todas as unidades compreendam e assumam suas responsabilidades no fortalecimento dos controles internos.

Além dos desafios, o estudo identificou oportunidades que podem impulsionar a evolução dos sistemas de controle interno. O uso ampliado de tecnologias da informação, a análise de dados e a integração entre unidades despontam como vetores estratégicos para seu amadurecimento. Experiências bem-sucedidas da CGU, do TCU e do TCE/PA evidenciam que o avanço é possível quando há liderança institucional, clareza estratégica e compromisso com as boas práticas internacionais.

Embora este estudo tenha apresentado uma análise abrangente sobre a modernização dos sistemas de controle interno, persistem lacunas relevantes que podem ser exploradas em pesquisas futuras. Uma abordagem relevante seria avaliar a aplicação prática desses modelos em diferentes esferas e portes da administração pública, especialmente em pequenos municípios, nos quais as restrições de recursos humanos e tecnológicos podem impactar diretamente a efetividade dos controles internos. Outra lacuna refere-se à necessidade de investigar como a integração entre as linhas de defesa influencia os resultados institucionais, considerando variáveis como maturidade da governança, cultura organizacional e capacidade de inovação.

O estudo também apresenta limitações decorrentes do caráter predominantemente teórico da análise, o que restringe a capacidade de mensurar o impacto concreto das mudanças propostas sobre a eficiência, a transparência e a mitigação de riscos nas organizações públicas. A diversidade de arranjos institucionais e a heterogeneidade de interpretações jurídicas da legislação vigente podem dificultar a generalização das conclusões. Nesse sentido, futuras investigações poderiam adotar abordagens comparativas ou estudos de caso, permitindo identificar fatores críticos de sucesso e desafios específicos na implementação de modelos

de controle interno mais integrados, flexíveis e alinhados às boas práticas internacionais.

Diante do exposto, a modernização dos sistemas de controle interno deve ser encarada como uma estratégia de governança. Ao integrar os princípios do COSO e do modelo das Três Linhas à realidade da administração pública, será possível construir organizações mais resilientes, eficientes e orientadas à geração de valor à administração pública. Essa transformação, além de necessária, é plenamente viável e sua concretização depende do reconhecimento de que o controle começa com as pessoas e se fortalece com sistemas bem estruturados, colaborativos e comprometidos com o interesse público.

Modernizing Internal Control Systems: Integrating the Three Lines Model and COSO Into the Challenges of Contemporary Public Administration

Abstract: This article examines the modernization of internal control systems within Brazilian public administration, emphasizing the need to overcome the historically fragmented and reactive approach to this function. Grounded in international frameworks such as COSO and the Three Lines Model of the Institute of Internal Auditors (IIA), the study proposes a systemic, integrated, and risk-oriented approach. It highlights conceptual challenges embedded in current legislation, such as Law No. 14,133/2021, and the need for a shift in organizational culture. Additionally, it presents concrete opportunities for improvement, including inter-unit integration, the adoption of technology, and best practices implemented by institutions such as CGU, TCU, and TCE/PA. The central proposal is to transform internal control into a strategic tool for governance and the creation of public value.

Keywords: Internal Control. The Three Lines Model. COSO.

Referências

ALVES, Carina; VALENÇA, George; SANTANA, André Felipe. Understanding the factors that influence the adoption of BPM in two Brazilian public organizations. *In: International Workshop on Business Process Modeling, Development and Support*. Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg, 2014. p. 272-286.

ANDERSON, Douglas J.; EUBANKS, Gina. Leveraging COSO across the three lines of defense. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, p. 1-32, 2015.

AZIZ, Mohamad Azizal Abd *et al.* Enhancement of the accountability of public sectors through integrity system, internal control system and leadership practices: A review study. *Procedia Economics and Finance*, v. 28, p. 163-169, 2015.

BARROS, Emmanoel Fernandes. O exercício do controle como barreira à gestão do conhecimento e à inovação nas compras públicas. *Revista Brasileira de Ciências Policiais*, 2024.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo *et al.* Relato do uso do modelo COSO na gestão de contratos em governos. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 13, n. 2, p. 1-8, 2018.

BRASIL. Decreto-lei n. 200 de 25 de fevereiro de 1967. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília: DOU, 27 fev. 1967 - 3ª Retif. em 17 jul. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília: DOU, 5 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRASIL. Lei n. 10.18, de 6 de fevereiro de 2001. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília: DOU, 7 fev. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução n. 287, de 12 de abril de 2017. *Diário Oficial da União*, Brasília: DOU, 19 abr. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 jul. 2025.

BRASIL. Lei n. 14.133, de 1ª de abril de 2021. *Diário Oficial da União*, Brasília: DOU, 1ª abr. 2021. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 jul. 2025.

CHEN, Yunhao *et al.* Information technology capability, internal control effectiveness, and audit fees and delays. *Journal of Information Systems*, v. 28, n. 2, p. 149-180, 2014.

CHEN, Na; YANG, Shuili; LI, Lei. Research on the influence of digital transformation on enterprise internal control quality. *Journal of Global Information Management (JGIM)*, v. 31, n. 6, p. 1-21, 2023.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à Teoria Geral da Administração*. 5. ed. São Paulo: GEN Atlas, 2021.

COSO – COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Internal control – Integrated framework: Executive Summary*. American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, 2013. Disponível em: https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fdf621a942cf.pdf. Acesso em: 5 jul. 2025.

COSO – COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance. Executive Summary*. American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, 2017. Disponível em:

https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_61ea5985b03c4293960642fde408eaa.pdf. Acesso em: 5 jul. 2025.

SOUZA, Frederico Pinto de; LOUZADA, Fabiano da Rocha. O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. *Revista da CGU*, v. 9, n. 15, 2017.

FREIRE, Dimona Albuquerque Arraes; BATISTA, Paulo César de Sousa. Natureza Preventiva do Controle Interno no Setor Público. *Revista Controle – Doutrinas e artigos*, v. 15, n. 2, p. 380-413, 2017.

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.

HENK, Oliver. Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. *Journal of Management Control*, v. 31, n. 3, p. 239-273, 2020.

IIA INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – BRASIL. *Modelo das Três Linhas de Defesa*. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: IIA Brasil, 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758gIob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2025.

INTOSAI SUBCOMMITTEE ON INTERNAL CONTROL STANDARDS. Guidance on Cooperation with Internal Auditors. *INTOSAI Journal*, 24 jul. 2023. Disponível em: <https://intosaijournal.org/intosai-subcommittee-on-internal-control-standards-publishes-draft-guidance-on-cooperation-with-internal-auditors-seeks-comments/>. Acesso em: 5 jul. 2025.

LEAL, Rogerio Gesta. Controle de Integridade e Administração Pública: sinergias necessárias. *Sequência*, n. 86, p. 148-169, 2020.

MATIAS-PEREIRA, José. *Manual da Gestão Pública Contemporânea*. 6. ed. São Paulo: GEN Atlas, 2020.

MACIEL, Antonio Edson; BACCI, Luciana; ASSI, Marcos. Transformando as três linhas em geração de valor: como a gestão de riscos e o sistema de controles internos. *Digitaliza Conteúdo*, 2022.

NAZARETH, Paula Alexandra Canas de Paiva. Transformação digital no controle externo: capacitação e cultura organizacional. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*, v. 4, n. 2, p. 52-65, 2023.

OCDE. Internal Control and Risk Management for Public Integrity in the Middle East and North Africa. *OECD Publishing*, 2017.

PAIVA, Marlon Bruno Matos *et al.* Barreiras e facilitadores na gestão de processos de trabalho em instituição federal de ensino superior. *Revista Gestão Universitária na América Latina – GUAL*, p. 47-71, 2017.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE/PA). Resolução n. 19.559, de 14 de novembro de 2023. *Diário Oficial do Estado do Pará*, Belém: DOE, 16 nov. 2023. Disponível em: <https://www.ioepa.com.br/portal/>. Acesso em: 5 jul. 2025.

PEREIRA, Juliana da Rocha *et al.* Os desafios do controle interno no novo marco regulatório das contratações públicas. *Revista do TCU*, v. 154, p. 78-102, 2024.

PIRES, José Calixto de Souza; MACÊDO, Kátia Barbosa. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, v. 40, p. 81-104, 2006.

SALLES, José Renato; WOOD JR, Thomaz; CALDAS, Miguel Pinto. O desafio da mudança cultural. *GV-executivo*, v. 17, n. 3, p. 40-43, 2018.

SAVÉRIO, Natasja Alvarenga; NICOLAS, Maria Alejandra. O uso da inteligência artificial pela Administração Pública brasileira como ferramenta de controle institucional externo. *In: Encontro Brasileiro de Administração Pública, IX, São Paulo/SP*, 5 a 7 de outubro de 2022. Sociedade Brasileira de Administração Pública Brasil. Disponível em: <https://sbap.org.br/ebap-2022/835.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2025.

SCHNELL, Sabina *et al.* How citizens want to “see” the state: Exploring the relationship between transparency and public values. *Public Administration Review*, v. 84, n. 2, p. 357-372, 2024.

THOMAZI, Thomaz; BONFIM, Mariana Pereira. O modelo IA-CM nas instituições associadas ao CONACI: facilidades e dificuldades na implementação. *Revista Estudo & Debate*, v. 31, n. 4, 2024.

TOSCANO JR., Euder Moacir; LEITÃO, Carla Renata Silva. Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do Estado: o caso do programa de modernização do controle interno do Estado da Paraíba (PROMOCIN). *Cadernos Ebape*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, 2006.

WANG, Chenxi *et al.* Research on the impact of enterprise digital transformation on internal control. *Sustainability*, v. 15, n. 10, p. 8392, 2023.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SCHIOCHET, Gabriel Augusto; KAWAI, Nubia Gabriela de Oliveira. Modernização dos sistemas de controle interno: integrando o modelo das Três Linhas e o COSO aos desafios da Administração Pública contemporânea. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – RTCE/SC*, Belo Horizonte, ano 4, n. 6, p. 97-117, nov. 2025/abr. 2026. DOI: 10.52028/tce-sc.v04.i06.ART.05.SC
