

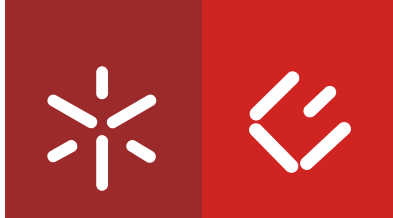


**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Renor Antonio Antunes Ribeiro

**O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO  
DE RISCOS EM ENTIDADES DO SETOR  
PÚBLICO DE PORTUGAL E DO BRASIL**

outubro de 2019



**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Renor Antonio Antunes Ribeiro

**O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO  
DE RISCOS EM ENTIDADES DO SETOR  
PÚBLICO DE PORTUGAL E DO BRASIL**

Mestrado em Administração Pública  
Área de especialização em Gestão Pública e Políticas Públicas

Trabalho efetuado sob a orientação da  
**Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues**

## **Direitos de autor e condições de utilização do trabalho por terceiros**

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.



**Atribuição-NãoComercial-Compartilhalgual**  
**CC BY-NC-SA**

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em primeiro lugar a Deus, por ter me dado essa oportunidade de concluir essa importante etapa acadêmica e profissional, podendo assim servir da melhor forma possível aos novos desafios e demandas da auditoria interna governamental e da administração pública brasileira.

À Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues, pelo incentivo e auxílio, além da presteza sempre demonstrada, o que muito auxiliou no desenvolvimento do trabalho.

A minha família, pelo apoio, carinho e compreensão em todos os momentos.

Aos meus professores, por me transmitirem conhecimentos e por serem exemplos de vida para o desenvolvimento do ensino e da pesquisa, com profundidade, método e responsabilidade.

Meus sinceros agradecimentos ao Ministro da Controladoria Geral da União - CGU, Wagner Rosário, aos colegas da Coordenação de Capacitação e aos Membros do Comitê de Capacitação por me darem a oportunidade e o suporte necessário para a superação dos obstáculos ao longo da realização deste trabalho, bem como a todos aqueles que, de uma forma direta ou indireta, ajudaram-me a ser um melhor profissional, dando-me condições de melhor servir ao povo brasileiro por meio deste aprendizado destinado ao aperfeiçoamento da gestão pública, contribuindo ainda para a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

## **DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE**

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração. Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

# **O papel da auditoria interna na gestão de riscos em entidades do setor público de Portugal e do Brasil**

## **Resumo**

A globalização dos mercados, bem como a necessidade de se gerenciar melhor os riscos a que todas as organizações estão submetidas, levou ao desenvolvimento de normas e padrões para a gestão de riscos e para o funcionamento das auditorias internas em organizações de diversos países, com a adoção de normas e padrões internacionais de controles internos, auditoria interna, governança e gestão de riscos.

Diante disso, tanto no Brasil quanto em Portugal, a convergência da legislação que regulamenta o Sistema de Controle Interno (SCI) com as práticas internacionais, constitui-se em ferramenta para o alcance dos objetivos das entidades públicas dos dois países. Nesse sentido, as auditorias internas dessas organizações deverão estar alinhadas com os padrões internacionais e legalmente instituídas, conforme regulamentação interna, para exercer o seu papel de avaliação e de consultoria, junto ao sistema de controle interno das organizações do setor público, com base nos riscos.

Para se investigar a prática instituída em ambos os países a respeito da auditoria interna e da gestão de riscos no setor público, foram estudadas as legislações nacionais de ambos os países, as normas internacionais aplicáveis e a literatura relacionada ao tema, com destaque para os resultados de investigações empíricas. Em seguida, foram realizadas entrevistas com quarenta e quatro participantes, dentre auditores internos e gestores de entidades do setor público de ambos os países, de modo a se saber se o papel exercido pela auditoria interna das organizações do setor público objeto da investigação está alinhado com as normas internacionais e com os resultados dos estudos empíricos já realizados a respeito do tema.

Palavras-chave: auditoria interna, controle interno, corporativo, gestão, riscos, setor público, sistema.

# **The role of internal audit in risk management in public sector entities in Portugal and Brazil**

## **Abstract**

The markets' globalization, as well as the need of managing better the risk which all organizations are subjected, has led to the development of norms and standards for risk management and the functioning of internal audits in organizations in different countries, with adoption of international norms and standards for internal controls, internal audit, governance and risk management.

Given this, both in Brazil and Portugal, the convergence of the legislation that regulates the Internal Control System with international practices, constitutes a tool for the achievement of the objectives of the public entities of both countries. In this sense, the internal audits of these organizations must be in line with international standards and legally instituted, according to internal regulations, to exercise their assessment and advisory role with the internal control system of public sector organizations, based on the risks.

In order to investigate the practice established in both countries regarding internal audit and risk management in the public sector, the national laws of both countries, the applicable international standards and the related literature were studied, highlighting the results of empirical investigations. Forty-four participants, including internal auditors and managers of public sector entities from both countries, were interviewed to determine whether the role of the internal audit of the public sector organizations under investigation is aligned with international norms and the results of the empirical studies already carried out on the subject.

Keywords: corporate, internal audit, internal control, management, public sector, risk, system.

## **ÍNDICE GERAL**

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1 Componentes do gerenciamento de riscos corporativos segundo a FERMA .....</b>	<b>15</b>
<b>2.2 Componentes do gerenciamento de riscos corporativos segundo o COSO .....</b>	<b>16</b>
<b>2.3 A gestão de riscos conforme a ISO 31000 .....</b>	<b>18</b>
<b>2.4 Os controles internos e o sistema de controle interno.....</b>	<b>20</b>
<b>2.5 Evolução do papel da auditoria interna .....</b>	<b>23</b>
<b>2.6 O modelo das três linhas de defesa.....</b>	<b>25</b>
<b>2.7 Estudos empíricos prévios na área da auditoria interna e a gestão dos riscos .....</b>	<b>27</b>
<b>2.8 Auditoria interna e a gestão de riscos do setor público .....</b>	<b>31</b>
<b>2.9 O isomorfismo institucional.....</b>	<b>35</b>
<b>3. O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM PORTUGAL E NO BRASIL .....</b>	<b>37</b>
<b>3.1. O sistema de controle interno em Portugal .....</b>	<b>37</b>
<b>3.1.1. O advento da gestão de riscos no SCI de Portugal .....</b>	<b>38</b>
<b>3.2. O sistema de controle interno no Brasil .....</b>	<b>39</b>
<b>3.2.1. O advento da gestão de riscos no SCI do Brasil .....</b>	<b>41</b>
<b>3.3. As auditorias internas da IGF e da CGU no setor público de Portugal e do Brasil .</b>	<b>44</b>
<b>3.4. Análise da legislação do SCI em Portugal e no Brasil.....</b>	<b>45</b>
<b>4. METODOLOGIA.....</b>	<b>50</b>
<b>5. RESULTADOS .....</b>	<b>55</b>
<b>5.1 A implementação da auditoria interna e da gestão dos riscos .....</b>	<b>56</b>
<b>5.2 Papel da gestão de riscos e desafios.....</b>	<b>60</b>
<b>5.3 Papel da auditoria na gestão de riscos e desafios .....</b>	<b>61</b>



<b>6. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PISTAS DE INVESTIGAÇÕES FUTURAS .....</b>	<b>66</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>71</b>
<b>ANEXO A – Legislação, fontes eletrônicas e jurisprudência .....</b>	<b>79</b>
<b>ANEXO B - Guião da Entrevista .....</b>	<b>82</b>

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 Processo de gestão de riscos segundo FERMA (2002).....	16
Figura 2 Estrutura conceitual do COSO (2009).....	18
Figura 3 Processos de gerenciamento de riscos da ISO 31000 e do COSO. Adaptado de ISO 31000 (2018) e COSO (2007). ....	19
Figura 4 Modelo das três linhas de defesa. IIA, 2013 .....	26

## **ÍNDICE DE TABELAS**

Tabela 1 Pessoas entrevistadas em Portugal e no Brasil.....	52
---	----

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ALARM - The National Forum for Risk Management in the Public Sector

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CGU – Controladoria-Geral da União

CPC – Conselho de Prevenção da Corrupção

CRF – Constituição da República Portuguesa

EPE – Entidade Empresarial Equiparada

ERM – Enterprise Risk Management

FERMA - Federation of European Risk Management Associations

GRC – Gestão de Riscos Corporativos

IGF – Inspeção Geral de Finanças

IIA - Instituto de Auditores Internos

IN – Instrução Normativa

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

IRM - Institute of Risk Management

AIRMIC - The Association of Insurance and Risk Managers

IPPF - Estrutura Internacional de Práticas Profissionais

ISO - International Organization for Standardization

LCPA – Lei de Compromissos e Pagamentos em Atraso

MAIGF - Manual de Auditoria da Inspeção Geral de Finanças

PAEL – Programa de Apoio à Economia Local

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SCI – Sistema de Controle Interno

TCU – Tribunal de Contas da União

# 1 INTRODUÇÃO

A globalização dos mercados, bem como a necessidade de se gerenciar melhor os riscos a que todas as organizações estão submetidas, levou ao desenvolvimento de normas e padrões para a gestão de riscos e para o funcionamento das auditorias internas em organizações de diversos países, com a adoção de normas e padrões internacionais de controles internos, auditoria interna, governança e gestão de riscos, a exemplo do modelo do “Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission” – COSO, as normas da International Organization for Standardization - ISO, da *Federation of European Risk Management Associations* – FERMA além da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF (elaborada pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA) e orientadas para as auditorias internas.

Diante disso, tanto no Brasil quanto em Portugal, a convergência da legislação que regulamenta o Sistema de Controle Interno (SCI) com as práticas internacionais, constitui-se em ferramenta para o alcance dos objetivos institucionais das entidades públicas de ambos os países. Nesse sentido, as auditorias internas dessas organizações deverão estar alinhadas com os padrões internacionais e legalmente instituídas, para avaliar o sistema de controle interno com base nos riscos.

Com efeito, surge a necessidade de se investigar a prática instituída em ambos os países a respeito da auditoria interna e da gestão de riscos no setor público, com base na legislação e nas normas internacionais citadas. Para tanto, é necessário o estudo da literatura, de modo a entender o processo de gestão de riscos e de que forma devem se posicionar os serviços de auditoria interna dentro da estrutura do sistema de controle interno. Esse estudo foi feito com base em pesquisa bibliográfica, nos dispositivos legais de ambos os países e nos dados coletados empiricamente. Em um segundo momento, ocorreu a análise dos diplomas legais entre esses dois países, de modo a verificar o alinhamento dessas normas com os padrões internacionais. Posteriormente, com os dados coletados empiricamente através de entrevistas semiestruturadas, foi possível o entendimento do que ocorre na prática em relação a função de auditoria interna e à gestão de riscos no setor público.

Dessa forma, a presente dissertação estudou, teórica e empiricamente, a auditoria interna e a gestão de riscos no Brasil e em Portugal, trazendo uma singela contribuição para a gestão do conhecimento da administração pública, podendo fornecer, também, informações úteis para a melhoria normativa e dos processos de gestão de riscos dessas organizações, com base nas disposições legais e na prática das organizações investigadas. Diante da atualidade do tema no setor público, o estudo empírico das práticas adotadas nas organizações públicas em relação à gestão de

riscos e auditoria interna poderá se constituir em fonte de informação relevante para subsidiar a melhoria da governança e da gestão dos recursos públicos, em favor do cidadão.

O presente estudo foi estruturado da seguinte forma: primeiro foi feita uma revisão da literatura, focada nos objetivos da pesquisa, com vistas à análise dos aspectos mais relevantes dos resultados das entrevistas; em seguida foi abordado o sistema de controle interno no Brasil e em Portugal; no capítulo seguinte, apresentou-se a metodologia, sendo utilizado o processo de recolha de dados qualitativo, por meio de entrevistas semiestruturadas e submetidas à análise do conteúdo; após isso, os resultados foram analisados com base na literatura prévia, nos normativos dos dois países e no conteúdo das entrevistas; e por fim, apresentamos as conclusões, limitações e pistas de investigação futuras.

Em virtude do exposto, espera-se que este estudo permita conhecer melhor a realidade e os desafios para a gestão de riscos e para o exercício da auditoria interna, com vistas à eficácia na gestão dos recursos públicos, num contexto de riscos e incertezas, e em tempos de crises e de restrições orçamentárias. Considerando que a boa gestão dos recursos públicos não deve se limitar apenas aos aspectos burocráticos e formais, é papel tanto do gestor quanto da auditoria interna atuarem em conjunto, dentro de suas competências, para utilizar da melhor forma possível as ferramentas disponíveis na literatura, de modo a promover a melhoria da gestão de riscos e dos sistemas de controles internos das organizações públicas, assegurando que as finalidades institucionais dos órgãos possam ser alcançadas com eficiência, eficácia e de forma econômica, em benefício da sociedade.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

O risco constitui uma componente importante da atividade das organizações, já que qualquer atividade organizacional envolve um certo grau de risco, motivo pelo qual o risco assume importância fundamental na gestão. Conforme a ISO 31000/2018 (p.1), o risco pode ser definido como o “efeito da incerteza nos objetivos”. Esse efeito é um desvio em relação ao que seria esperado, podendo ser um efeito positivo (oportunidade) ou negativo. Neste capítulo falaremos sobre os seguintes assuntos: os componentes da gestão dos riscos com base na FERMA, no COSO e na ISO 31000/2018; os controles internos e o sistema de controle interno; a evolução do papel da auditoria interna; o modelo das três linhas de defesa; o isomorfismo institucional; e estudos empíricos sobre auditoria interna e gestão de riscos nos setores público e privado. O gerenciamento dos riscos está diretamente relacionado aos objetivos da organização, ou seja, representa o controle sobre todos os fatores que podem afetar o alcance dos objetivos institucionais. De acordo com o COSO (2007, p. 3), “a premissa inerente ao gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas”.

Por conseguinte, a gestão de risco deve ser um processo desenvolvido pela própria gestão da entidade, que deve considerar o planejamento estratégico, abrangendo todos os níveis da organização, projetado de modo a identificar e tratar adequadamente potenciais eventos que podem afetar a entidade. Esse tratamento deve conduzir os riscos para níveis aceitáveis, de modo a fornecer garantia razoável de que os objetivos da organização serão alcançados.

Embora a gestão de riscos não forneça certeza absoluta de que desvios possam acontecer (COSO, 2007), havendo inclusive a possibilidade de falhas nos controles e riscos de corrupção por conluio e adulteração em sistemas de informática, o gerenciamento de riscos poderá minimizar a possibilidade dessas ocorrências.

À medida que o processo é posto em prática, o COSO (2007) também prevê a possibilidade de avaliação do sistema de gerenciamento de risco, a ser feito pelo auditor interno. Assim, a gestão de risco deve ser entendida como um processo interativo e dinâmico, que permite a melhoria do desempenho da organização, com vistas à tomada de decisões pela alta administração da entidade.

Isto posto, torna-se necessário que os indivíduos e organizações gerenciem e tratem os riscos de forma eficaz. Além disso, é importante que as organizações tomem consciência da importância do tratamento dos riscos no longo prazo.

Podemos definir como processo de gestão do risco, o conjunto de análises dos riscos inerentes às atividades de competência da organização, tendo por objetivo, no âmbito da administração pública,

tanto a defesa da entidade quanto a dos interesses dos cidadãos afetados pelas políticas públicas. Para a ISO 31000 (2018, p. 9), o processo de gestão de riscos “consiste na aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas de gestão envolvendo as atividades de comunicação, consulta, estabelecimento do contexto e avaliação, tratamento, monitoramento, registro e relato dos riscos”.

Para a FERMA, a gestão de riscos “é o processo através do qual as organizações analisam metodicamente os riscos inerentes às respectivas actividades, com o objectivo de atingirem uma vantagem sustentada em cada actividade individual e no conjunto de todas as actividades” (FERMA, 2002, p. 3).

No âmbito das entidades privadas, o processo visa defender os interesses da empresa, dos acionistas, dos clientes, fornecedores e, em última instância, da sociedade como um todo. Entretanto, no setor público, a salvaguarda dos processos das entidades visa assegurar o interesse coletivo, envolvendo a gestão, a identificação de riscos e a sua análise, tendo por fim, a identificação de medidas que possam mitigar ou eliminar eventuais desvios na finalidade pública.

Para o COSO (2009), o gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido em uma organização, tanto pela gestão quanto pelos demais colaboradores em todos os níveis hierárquicos, aplicado no estabelecimento de estratégias, de maneira a identificar na organização eventos capazes de afetar a realização dos objetivos institucionais. Assim, a administração dos riscos é feita de modo a manter os riscos em nível compatível com o apetite a risco da organização, possibilitando a garantia razoável do cumprimento da missão da entidade.

A probabilidade de acontecer uma situação adversa, tal como um problema ou um dano, e o nível de importância que esses acontecimentos têm nos resultados de determinada atividade, determina o grau de risco. O elemento essencial para a determinação da probabilidade é a caracterização dos serviços, que devem integrar os critérios de avaliação da ocorrência de determinado risco.

## **2.1 Componentes do gerenciamento de riscos corporativos segundo a FERMA**

Como resultado do trabalho conjunto entre as principais organizações de gestão de riscos do Reino Unido, como The Institute of Risk Management – IRM, The Association of Insurance and Risk Managers – AIRMIC e The National Forum for Risk Management in the Public Sector – ALARM, foi elaborado, em 2002, a Norma de Gestão de Riscos do FERMA. Essa norma disciplina a função de Gestão de Riscos das organizações, utilizando, sempre que possível a terminologia das normas ISO.



Assim sendo, o processo de gestão de riscos pelo FERMA está esquematizado na figura a seguir:



Figura 1 Processo de gestão de riscos segundo FERMA (2002).

## 2.2 Componentes do gerenciamento de riscos corporativos segundo o COSO

Para o COSO, o gerenciamento de riscos corporativos é constituído de oito componentes inter-relacionados, pelos quais a administração gerencia a organização, e estão integrados com o processo de gestão. Esses componentes são:

**Ambiente Interno** – consiste na estrutura e cultura da entidade, que é a base para identificação e tratamento dos riscos.

**Fixação de Objectivos** – os riscos ocorrem em função dos objectivos da organização, de forma que a gestão de riscos corporativos deverá estar alinhada com a missão da organização e com o apetite a riscos.

**Identificação de Eventos** – é tudo aquilo que é capaz de afetar o cumprimento dos objectivos, classificados como riscos ou oportunidades. Enquanto os riscos devem ser tratados, as

oportunidades podem ser aproveitadas em favor da estratégia ou para o alcance dos objetivos institucionais.

**Avaliação de Riscos** – segundo os critérios de probabilidade e o impacto, segue-se a classificação e categorização desses riscos, de acordo com as possibilidades e prioridades da organização. Em um primeiro momento, os riscos são classificados como inerentes, considerando os controles existentes, e após a implantação das medidas de tratamento aos riscos inerentes, os riscos que ainda restarem são classificados como residuais.

**Resposta ao Risco** – são os controles internos adotados pela gestão, segundo os critérios de probabilidade e impacto, que incluem as seguintes medidas: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar o risco, sendo que essas medidas devem se alinhar com a estratégia da entidade, com a tolerância ao risco que possa ser suportada e com o apetite a risco estabelecido pela gestão da organização.

**Atividades de Controle** – políticas e procedimentos são estabelecidos pela gestão para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia e que os riscos sejam reduzidos a níveis aceitáveis, de acordo com o nível de tolerância e com o apetite a risco.

**Informações e Comunicações** – as informações devem ser relevantes, úteis, eficazes, tempestivas, destinadas ao cumprimento de responsabilidades, devendo ocorrer em todos os níveis da organização.

**Monitoramento** – etapa necessária à revisão do processo, de modo a efetuar mudanças sempre que forem necessárias. O monitoramento pode ser realizado pelo executor dos serviços, pelos departamentos responsáveis pelos controles internos, governança e conformidade, pela gestão ou pela auditoria interna, bem como por mais de um setor ao mesmo tempo ou por mais de uma forma de avaliação.

A rigor, o gerenciamento de riscos corporativos não é um processo em série pelo qual um componente afeta apenas o próximo, sendo organizado dessa forma para fins didáticos. O gerenciamento de riscos corporativos é um processo multidirecional e integrado, segundo o qual quase todos os componentes influenciam os outros.



Figura 2 Estrutura conceitual do COSO (2009).

Em junho de 2016, o COSO revisou o modelo de 2004, por meio do novo documento intitulado “Alinhando Risco com Estratégia e Desempenho”, para destacar a importância do gerenciamento de riscos relacionado tanto à estratégia quanto ao desempenho da organização. A atualização do modelo ofereceu uma perspectiva sobre conceitos e aplicações atuais bem como os conceitos em processo de evolução no âmbito do gerenciamento de riscos corporativos.

Conforme esse documento, a integração da gestão de risco organizacional em todos os níveis da organização proporciona a melhoria na tomada de decisões em assuntos como governança, estratégia, definição de objetivos e operações do dia-a-dia, contribuindo para melhorar o desempenho. Ao associar a estratégia e os objetivos de negócios de forma integrada, o gerenciamento de riscos corporativos fornece um caminho claro para criar, preservar e agregar valor à organização.

### **2.3 A gestão de riscos conforme a ISO 31000**

Segundo o documento intitulado “Gestão de Riscos – Princípios e Diretrizes”, a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) entende que uma abordagem estruturada e abrangente da gestão de riscos pode ajudar a assegurar que o risco seja gerenciado em todas as atividades da organização, de forma eficaz, eficiente, de modo a gerenciar os efeitos da incerteza nos objetivos (ISO 31000). Assim, a ISO 31000 estabelece um modelo de gestão genérico e aplicável a organizações de quaisquer ramos de atividades, elencando uma série de princípios e diretrizes para gerenciar riscos de uma maneira sistemática, transparente e confiável, dentro de qualquer tipo de organização.

A ISO 31000 (2018, p. 1) define como gestão de riscos “atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere a riscos”. Para COSO (2016), os componentes do gerenciamento de riscos estão relacionados com a entidade missão, visão e valores fundamentais, afetando o desempenho da entidade. Conforme esse modelo, o gerenciamento de riscos de uma organização não é estático, mas iterativo, e está integrado no planejamento estratégico e no dia-a-dia, subsidiando a tomada de decisão.

Perceba-se que, em relação à ISO 31000 e ao COSO há grandes semelhanças em relação ao processo de gestão de riscos, pois os componentes desse processo embora estejam didaticamente encadeados em etapas, não devem ser entendidos como fases estanques. A gestão de riscos é um processo que envolve os negócios e todos os níveis hierárquicos da organização, em que os demais componentes do processo interagem dentro de cada etapa de maneira transversal e sistêmica. Na figura a seguir, temos um paralelo entre as etapas do gerenciamento de riscos estabelecido pela ISO 31000 (2018) e o COSO (2007), conforme segue:

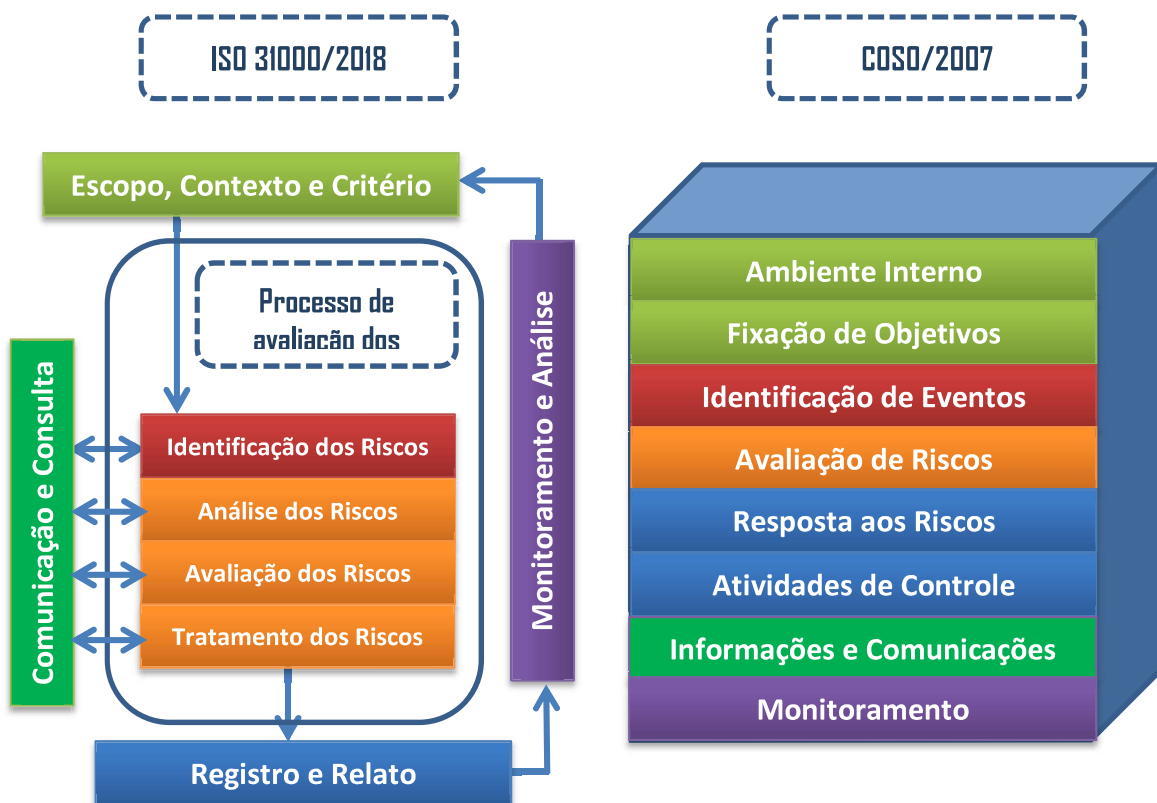


Figura 3 Processos de gerenciamento de riscos da ISO 31000 e do COSO. Adaptado de ISO 31000 (2018) e COSO (2007).

Dessa forma, o processo de Estabelecimento do Contexto da ISO 31000 (2018), que abrange o ambiente interno, o contexto externo e a fixação dos objetivos da entidade, é o primeiro passo para

compreender a organização e serve de base para os passos seguintes. Após isso, segue-se para a identificação de eventos, identificação e avaliação dos riscos. A próxima etapa consiste na análise, avaliação e decisão sobre as respostas aos riscos, bem como atividades de controles a serem utilizadas para tratamento dos riscos identificados e avaliados. O monitoramento, a comunicação e a consulta são utilizados para promover o aperfeiçoamento contínuo do processo.

Outras publicações relacionadas à gestão de riscos, tais como ISO 9001(2015), que introduziu os conceitos de gestão de riscos que devem ser incluídos na cultura da organização, bem como o “Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos”, do Tribunal de Contas da União – TCU, que tratam o processo de auditoria governamental, mostram a importância da gestão de riscos, dos modelos, do processo de gestão de riscos, bem como monitoramento e análise crítica.

Considerando-se que foi firmado, em 28 de outubro de 1991, um acordo de cooperação técnica, científica e cultural na área do controle e fiscalização, entre o Tribunal de Contas da União do Brasil e o Tribunal de Contas de Portugal<sup>1</sup> para padronizar a linguagem técnica usada nos dois órgãos superiores de fiscalização, de modo que, conforme exposto no seu prefácio, a terminologia aplicada estará sempre sujeita à atualização em conformidade com as normas da International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI, entende-se que as definições e conceitos apresentados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) são aplicáveis também ao Tribunal de Contas de Portugal, Da mesma forma, entendemos que os conceitos usados pelo TCU em relação aos controles internos, sistema de controle interno e auditoria interna, gestão de riscos e outros a serem utilizados pelo TCU poderão ser utilizados para o estudo do SCI e da auditoria interna no âmbito tanto do Brasil quanto de Portugal.

## **2.4 Os controles internos e o sistema de controle interno**

Os controles internos da gestão são um processo integrado, efetuado pela gestão ou por outro setor ou departamento dentro da organização, concebido para a adequada gestão do risco e para proporcionar um grau de confiança razoável na concretização da missão da entidade e dos seus objetivos, assegurando a eficiência, eficácia e regularidade da gestão, além do cumprimento das leis e normas aplicáveis. Dessa forma, para tratar os riscos, que são os eventos que podem afetar os objetivos de uma organização, são necessárias ações de controle, que são denominadas de controles internos.

---

<sup>1</sup> Disponível em: [https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual\\_anexo1\\_Glossario.pdf](https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_anexo1_Glossario.pdf). Acessado em: 27/10/2019.

De acordo com o TCU (2009, p. 4)<sup>2</sup>,

Controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos.

O sistema de controle interno é da responsabilidade da gestão da entidade e constitui-se num processo integrado, constituído por um conjunto de ações que envolvem todas as atividades e tarefas da organização, utilizado como um meio para atingir os objetivos organizacionais e tratar os riscos. Logo, a gestão e os colaboradores de todos os níveis da organização têm que estar envolvidos neste processo, de modo a lidar com o risco e assegurar a concretização da missão institucional.

Segundo o *Instituto de Auditores Internos* (IIA, 2009, p. 8), “controle” pode ser definido como “qualquer ação tomada pela administração, conselho ou outras partes para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos serão alcançados”.

Assim, os controles internos da gestão, segundo o IIA, são elaborados e executados para que a administração planeje, organize e dirija a execução de ações suficientes para assegurar que os objetivos e metas serão alcançados.

De acordo com o Manual de Auditoria<sup>3</sup> do Tribunal de Contas de Portugal (2016, p. 131), o controle interno “pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados de controlos que se mostrem relevantes para a auditoria, em resultado da suscetibilidade de tais controlos prevenirem, detetarem e corrigirem as deficiências ou distorções materialmente relevantes”.

O artigo 2º, inciso V da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01/2016 considera os controles internos como o conjunto de “regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros”, executados tanto pela gerência quanto pelos servidores e responsáveis pelas atividades, de forma a tratar os riscos e fornecer segurança razoável de que, os objetivos gerais da entidade sejam alcançados, na consecução da sua missão.

Para o TCU, por meio do artigo 1º, inciso X da IN TCU 63/2010<sup>4</sup>, os controles internos podem ser definidos como o “conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos

---

<sup>2</sup> Tribunal de Contas da União (2009). Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Consultado em <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15A4C80AD015A4D5CA9965C37>

<sup>3</sup> <https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Pages/Manuais-do-Tribunal-de-Contas.aspx>. Acesso em: 27/10/2019.

<sup>4</sup> Instrução Normativa - TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010.

interligados”. São utilizados tanto para assegurar a conformidade dos atos de gestão quanto para contribuir para o alcance dos objetivos e metas estabelecidos pela organização.

Conforme o Relatório de Levantamento do TCU (2017, p. 7)<sup>5</sup>, o controle interno é “uma ação, uma atividade, um procedimento. É um mecanismo para reduzir o risco da organização a um nível aceitável, de responsabilidade da gestão”, tendo em vista que o controle interno é da responsabilidade do gestor, cabendo a ele gerenciar os seus próprios riscos para assegurar garantia razoável para atingir os seus objetivos.

Ressaltamos que os controles internos são concebidos e realizados por pessoas, não sendo apenas um conjunto de políticas e documentos, sendo também a atuação de um conjunto de colaboradores em cada nível da organização, motivo pelo qual os controles afetam a atuação de todo o pessoal.

Para Floriano e Lozecky (2008, p.7),

um bom sistema de controle interno é aquele que acusa, de forma rápida, a necessidade de adoção de medidas preventivas ou corretivas visando a eliminar, ou mesmo a minimizar, perdas decorrentes de ineficiências, desvios e a maximização do lucro da organização.

Portanto, de acordo com o TCU (2017), no Acórdão 1171/2017 – Plenário, para que haja bons controles internos é necessário que esses controles sejam bem projetados ao longo do processo, sendo fundamental que os controles internos sejam capazes de levar o risco residual a um nível aceitável, de acordo com o apetite a risco da organização, para que o controle interno seja eficaz e funcione de forma adequada.

No entanto, um sistema eficaz de controle interno, por si só, não pode dar uma garantia absoluta de que a organização será bem-sucedida. Isto porque, todos os sistemas de controle interno possuem limitações que lhes são inerentes, existindo sempre a possibilidade de ocorrência de avarias, erros ou enganos (*American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 2005*). Desse modo, o sistema de controle interno não poderá fornecer garantias absolutas, mas apenas garantias razoáveis, de forma que é recomendável que haja um serviço ou colaborador que tenha a função específica de verificar a eficácia do SCI para potencializar as garantias e contribuir para mitigação das chances ou o impacto de erros, falhas ou prejuízos para as organizações. A esse respeito, esse papel passou a ser exercido pela auditoria interna, conforme veremos a seguir.

---

<sup>5</sup> Acórdão nº 1171/2017 – Plenário.

Atualmente, na relação entre o sistema de controle interno e a auditoria interna, temos o seguinte: se por um lado, os controles internos são essenciais para o trabalho do auditor, em vista da análise que o auditor faz sobre a confiabilidade e suficiência desses controles para determinar a amplitude dos testes a serem realizados; por outro lado, a própria auditoria interna, por meio da sua avaliação, desempenha um papel importante no aperfeiçoamento desses mesmos controles internos. Dessa forma, a iteração da auditoria para o aperfeiçoamento dos controles internos contribui para a eficácia contínua do sistema de controle interno (AICPA, 2005).

Neste ponto é importante destacar que a auditoria interna faz parte do sistema de controle interno da organização, mas não se confunde com ele, sendo que a entidade pode possuir uma unidade de controle interno e uma entidade de auditoria interna e que esses dois órgãos estão dentro da empresa ou organização e fazem parte de seu sistema ou estrutura de controle interno.

Para melhor compreendermos o papel da auditoria interna dentro do SCI de uma organização, é necessário compreendermos que esse posicionamento resultou de uma evolução da auditoria interna, a qual passou de uma simples verificadora da conformidade legal e/ou contábil para uma função de avaliação da efetividade do SCI com base nos riscos. Assim, conforme veremos a seguir, o sistema de controle interno é de responsabilidade da alta gestão, sendo que a auditoria interna passou a ser responsável por atuar, com base nos riscos, na avaliação do SCI e na consultoria e aconselhamento.

## **2.5 Evolução do papel da auditoria interna**

A profissão de auditoria tem evoluído com a humanidade, existindo há muito tempo. Com base em registros escritos em pedras, os historiadores determinaram que em cerca de 3000 A.C., os escribas das civilizações da Mesopotâmia utilizavam sistemas elaborados de controles usando tiques, pontos e marcas de seleção (Moeller, 2009). Assim, o primeiro enfoque da auditoria interna teve origem na necessidade de conferência, observação e registro.

Posteriormente, o foco da auditoria, que antes se baseava no controle, agora passa a estar focado no risco (TCU, 2009). Somente, em 1941 emerge a prática profissional de auditoria interna, com a fundação do IIA e a publicação do primeiro livro de auditoria interna, sendo introduzindo o conceito de sistema de controle interno, alterando assim o paradigma para o enfoque nos controles internos (Mcnamee, 1997).

Conforme Costa (2008), ao longo de cinco décadas, o IIA prestou uma excelente contribuição para progresso da auditoria interna. Para Castanheira (2007, p.5), essas atividades incluem “aprovar e



emitir a declaração de responsabilidades, investigar e desenvolver um corpo comum de conhecimento, levar a cabo programas de formação contínua e de certificação”. Também contribuiu para o aperfeiçoamento da profissão o desenvolvimento de normas para a prática profissional de auditoria interna, bem como um código de ética (Gleim, 2001).

Embora a abordagem da auditoria interna com foco no exame da conformidade, seja uma abordagem válida, é muito limitada por analisar os atos pretéritos e isso não é suficiente no ambiente desafiador de hoje, Portanto, o enfoque na avaliação dos controles faz com que o auditor seja interpretado como alguém que elabora recomendações com base em análises históricas das operações do sistema de controles internos, o que pouco contribui para aperfeiçoar o potencial da atividade de Auditoria Interna.

Atualmente, a auditoria interna enfrenta um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos com enfoque nos riscos do negócio. O principal papel da auditoria interna nesse contexto é proporcionar uma garantia objetiva à gestão da entidade a respeito da eficácia da gestão de riscos. De acordo com Castanheira e Rodrigues (2007), a auditoria interna não é exclusivamente uma atividade para o apontamento de erros e falhas, ou simplesmente um fornecedor de serviços tradicionais de auditoria contábil, mas sim uma profissão dinâmica que tem mais do que um serviço específico, onde cada um dos serviços deve ser sempre aplicado no seu devido tempo, por forma a assegurar que os melhores interesses da organização são atendidos.

Para subsidiar a organização no alcance de seus objetivos, a auditoria interna emerge como uma atividade estratégica para o estabelecimento e aperfeiçoamento da gestão de riscos. Fülöp (2017) preleciona que a auditoria interna possui importância estratégica nos processos de controle e gerenciamento das organizações. Além disso, muitas empresas compreenderam a necessidade de implementar um processo de Gestão de Riscos Corporativos - GRC e introduzir a cultura da gestão de riscos para melhorar a eficácia dos processos de trabalho (Castanheira, Rodrigues & Craig, 2009). Por meio da aplicação dos seus procedimentos e técnicas de trabalho, a auditoria interna oferece um diagnóstico completo da perseguição das metas da organização e de como os métodos de trabalho e controles internos estão sendo adequados e suficientes para a boa e regular gestão dos recursos.

Pereira (2012, p.40) observa que os auditores internos “fornecem uma garantia objetiva para o conselho de administração sobre a eficácia das atividades de ERM<sup>6</sup> de uma entidade para ajudar a garantir que os riscos de negócios estão a ser administrados de forma adequada e que o sistema de controlo interno está a funcionar de forma eficaz”. Nesse aspecto, a auditoria interna “surge como uma

---

<sup>6</sup> Enterprise Risk Management

importante alavanca de apoio à gestão” (Lima, 2014, p.10), pois gera valor e oferece garantia sobre a estrutura e funcionamentos dos controles internos da entidade. Assim, para a criação de um ambiente sólido de controles internos é, também, fundamental que exista não só uma definição clara dos objetivos e planos da organização, mas também uma estrutura organizacional que possua segregação de funções voltada para controles eficazes, que facilite o fluxo de informações. Um modelo para essa segregação de funções e papéis na organização, como veremos adiante, é explicitada pelo IIA por meio do modelo das três linhas de defesa.

Alexandre (2016, p. 4), esclarece que, atualmente “a função de Auditoria Interna constitui-se como uma 3.ª Linha de defesa, essencial para a avaliação e gestão eficaz dos riscos e controles, pelo seu maior nível de independência e objetividade”. Para Borges, Diel e Fernandes (2015, p.12), “percebe-se que a auditoria interna é uma área de suporte que trabalha especificamente com intuito de fazer uma análise técnica da empresa sobre o que pode estar afetando o seu resultado. Nesse diapasão, Caetano (2017, p. 7), considera que “é axiomático que empresas bem-sucedidas fazem uma gestão eficaz dos seus riscos, caso contrário estariam condenadas à insolvência e ao desaparecimento”.

O FERMA (2002) se posiciona em relação às funções da gestão de riscos e de auditoria interna dentro das organizações e não especificamente em relação a serviços de gestão de riscos e da auditoria interna. O papel da função “gestão de riscos” pode ir de um único responsável até um departamento em grande escala. A função de auditoria interna será diferente em cada organização. Na prática, a função da auditoria interna poderá, dentre outras atribuições: atuar nos riscos significativos identificados pela gestão; apoiar, assegurar e fazer auditorias nos processos de gestão de riscos; possibilitar a identificação e a avaliação de riscos, além de instruir os funcionários sobre gestão de riscos e controle interno; informar e comunicar os riscos ao conselho de administração, ao comitê de auditoria, dentre outros. Em seus trabalhos, a auditoria interna deve garantir sua independência e objetividade.

## **2.6 O modelo das três linhas de defesa**

O IIA (2013), em sua declaração de posicionamento, estabeleceu o modelo das três linhas de defesa para o gerenciamento de riscos e o estabelecimento de estratégias. Essas linhas de defesa ocorrem em todos os níveis da organização e envolvem a auditoria interna, que passa a ser parte do sistema de controle interno, devendo atuar em conjunto com a alta administração para o alcance dos objetivos institucionais.

De acordo com o IIA (2013, p. 2),

No modelo de Três Linhas de Defesa, o controle da gerência é a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos, as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade estabelecidas pela gerência são a segunda linha de defesa e a avaliação independente é a terceira. Cada uma dessas três “linhas” desempenha um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização.

No âmbito das três linhas de defesa, os controles internos da primeira linha (ou camada) de defesa das organizações públicas deverão ser feitos por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas. Em relação à segunda linha de defesa, os órgãos e entidades do setor público podem estabelecer instâncias para supervisão e monitoramento dos controles internos da primeira linha de defesa, constituindo-se assim numa segunda linha ou camada de defesa, por meio de comitês, diretorias ou assessorias específicas para tratar de riscos, controles internos, integridade e *compliance*, por exemplo. Assim, essas instâncias da segunda linha de defesa podem se constituir em instâncias de supervisão dos controles internos da primeira linha de defesa.

Como terceira linha de defesa no âmbito tanto da Administração Pública, como no setor privado, temos as auditorias internas que são as instâncias responsáveis pela avaliação dos controles internos da gestão da primeira e segunda linhas ou camadas de defesa, que são da responsabilidade de todos os níveis de gestão.

Considerando que o modelo do IIA é aplicável a todos os setores e ramos de atividade, tanto no âmbito público quanto no privado, apresentamos a seguir a figura representativa do modelo das três linhas de defesa definido pelo IIA, a saber:

### Modelo de Três Linhas de Defesa



Figura 4 Modelo das três linhas de defesa. IIA, 2013

Conforme vimos na figura anterior, o modelo das três linhas de defesa prevê a atuação da auditoria externa, e de órgãos reguladores, que constituem uma quarta linha de defesa e podem variar conforme o tipo e a área de atuação da organização, bem como podem prever outras linhas de defesa, de acordo com a regulamentação aplicável a cada organização. No contexto do setor público, essa auditoria externa situa-se no contexto do controle externo, isto é, quando o órgão controlador não integra a estrutura do ente controlado.

No setor público federal do Brasil e no setor público de Portugal, o controle externo é exercido pelos poderes legislativos, que são Congresso Nacional brasileiro e a Assembleia da República portuguesa, respectivamente, os quais possuem órgãos auxiliares, responsáveis pelas atividades de auditoria externa.

No Brasil, o Tribunal de Contas da União é o órgão que realiza auditorias como órgão auxiliar ao controle externo, exercido pelo Congresso Nacional brasileiro. Em Portugal, o Tribunal de Contas é o órgão que auxilia o controle externo exercido pela Assembleia da República.

Para o IIA (2013), os auditores internos (no âmbito da terceira linha de defesa) fornecem aos gestores da organização avaliações sobre a eficácia da governança do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como os departamentos e gestores do risco, bem como conselhos e órgãos consultivos (primeira e a segunda linhas de defesa) atuam no gerenciamento de riscos e nos controles internos.

Portanto, a evolução do papel da auditoria interna em relação ao sistema de controle interno e da auditoria interna, considerou o modelo das três linhas de defesa com base no risco.

A seguir, veremos como a auditoria interna vem sendo implantada nas empresas do setor privado e setor público, por meio dos resultados de estudos empíricos. A importância desse estudo contribuirá para a compreensão de como os modelos e normas foram aplicados e em que medida a prática das organizações está aderente com os modelos apresentados nos itens anteriores.

## **2.7 Estudos empíricos prévios na área da auditoria interna e a gestão dos riscos**

Os autores dos estudos empíricos que foram consultados entendem que a auditoria interna pode contribuir para o aperfeiçoamento do SCI e da gestão de riscos, em organizações que qualquer setor ou atividade, conforme veremos nos casos a seguir. Com relação às características da auditoria interna, os resultados do estudo realizado junto aos funcionários de empresas listadas na bolsa de Atenas, por Drogalas, Eleftheriadis, Pazarskis e Anagnostopoulou (2017), revelaram que, segundo a

percepção dos entrevistados, a auditoria interna dessas empresas avalia o funcionamento do sistema de gerenciamento de riscos. Ao estudar o SCI de uma companhia do setor de transportes da China, Nie (2017) constatou que o relacionamento entre o SCI e a auditoria interna passou de inibição mútua para integração, de modo a contribuir para o bom desenvolvimento da empresa, levando-se em conta a comunicação entre os gerentes, o engajamento da equipe, o aperfeiçoamento dos auditores internos e a conscientização das equipes para os riscos. Pinho e Bezerra (2015), que estudaram a implantação da auditoria baseada em risco no SEBRAE/CE, indicam que sensibilização dos funcionários da entidade é um importante suporte para a implantação da auditoria com base em riscos. Lélis e Pinheiro (2012) argumenta que a qualidade da contribuição da auditoria interna depende da preparação do auditor, da qualidade das recomendações e da orientação dos trabalhos de auditoria interna para o risco.

Os resultados dos estudos realizados por Castanheira, Rodrigues e Craig (2009) nas auditorias internas de 59 entidades de Portugal apontaram que 82% dessas entidades usam uma abordagem baseada em risco no planejamento das auditorias e que 31% aplicaram essa abordagem no planejamento de cada auditoria. Na maioria das entidades em que há auditorias individuais, os trabalhos são baseados em controle e não são orientados para riscos. Cerca da metade das entidades investigadas já havia formalizado e implementado a gestão de riscos corporativa (ERM) ou estava com esse processo em curso; em cerca de 60% das entidades, a auditoria interna desempenhou um papel dinâmico na implementação do ERM. Em cinco entidades, o gerente responsável pelo risco no departamento de gerenciamento de riscos também era o gerente responsável pelo departamento de auditoria, sendo que é necessária a segregação dessas funções, segundo recomenda o IIA.

Lorenzoni e Vieira (2013) defendem que a atuação da auditoria interna deve ser promovida junto aos gestores das pequenas e médias empresas brasileiras, como resposta às exigências do mercado. Trapp e Corrar (2005), ao analisarem como uma instituição financeira de grande porte no Brasil lida com os seus riscos operacionais, principalmente o risco de crédito, verifica que essa entidade está em fase de desenvolvimento da gestão de riscos, tendo em vista a variedade de eventos, os graus de exposição aos riscos, bem como a necessidade de sua quantificação. Pires (2010) observou, em uma empresa de Portugal, que a matriz de risco é um importante instrumento de gestão empresarial e que a auditoria interna pode contribuir na identificação, quantificação e relato de fatores de risco relevantes e que os fatores de risco ainda não estavam implementados na sua integralidadenas áreas de vendas e cobranças.

Wernli (2013) apontou alguns desafios a serem enfrentados para que o serviço de auditoria interna possa desempenhar bem o seu papel, tais como a baixa sensibilização da alta administração para enxergar a importância do trabalho da auditoria interna e o baixo investimento na auditoria interna.

As normas e padrões internacionais para a gestão de riscos e auditoria interna são uma fonte adicional de informações sobre os riscos e podem apoiar os gestores no desenvolvimento de processos de gestão dos riscos específicos das organizações (Kapuscinska & Matejun, 2014). Além disso, segundo o mesmo autor, um fator fundamental do sucesso da gestão dos riscos é a cultura organizacional focada nas atribuições dos funcionários em melhorar a gestão da entidade, além do amplo conhecimento do ambiente interno e externo da organização.

Koutoupis e Tsamis (2009), ao analisarem a gestão de riscos e a auditoria interna de instituições financeiras que operam na Grécia apontam que a auditoria interna tradicional com base em *compliance* não resulta em cobertura adequada dos riscos. Embora os bancos tenham declarado seguir uma abordagem de auditoria baseada no risco, a maioria deles não conseguiu provar isso documentalmente. Zwaan, Stewart, e Subramaniam (2011) ao avaliarem o impacto dos auditores internos na gestão de riscos em entidades do setor público e privado da Austrália, observaram que a implementação do ERM é recente nas organizações e que é necessário que elas possam aderir às recomendações do IIA para que os auditores internos não desempenhem um papel inadequado no âmbito da gestão de riscos corporativos.

Trisciuzzi (2009) destaca que a auditoria interna, por meio de suas recomendações, apontando quais os pontos de controle que precisam ser melhorados e implementados, constitui-se numa ferramenta de gestão para ajudar a organização a atingir os seus objetivos. Além disso, foi constatado que a auditoria interna é uma ferramenta de suporte para embasar a alta gestão da empresa.

Beasley, Clune e Hermanson (2006), ao analisarem as respostas de 122 organizações em diversos países, destacam a importância da alta gerência para o envolvimento da auditoria interna na gestão de riscos corporativos e que quanto mais completa a estrutura de gestão de riscos, maior é o impacto na função da auditoria interna, sendo observado também que a gestão de riscos tem maior impacto nas atividades da auditoria interna quando as entidades são, ou do setor bancário, ou do educacional. Conforme Castanheira e Rodrigues (2009, p.11) “o referido sector [bancário] tem um maior número de empresas que aplicam abordagens baseadas no risco no decorrer do processo de auditoria interna, nomeadamente para cumprirem os requisitos impostos pelo acordo de Basileia II”.

Morais (2008), ao estudar os casos de quinhentas empresas portuguesas, destacou que as informações da auditoria interna influenciam na tomada de decisão dos gestores e que a gestão solicita serviços de consultoria para a auditoria interna. Entretanto, esclarece que a maioria dos inquiridos está razoavelmente satisfeita com os serviços da auditoria interna, de modo que a auditoria interna poderia auxiliar muito mais no processo de gestão. Mesmo assim, os sujeitos da amostra consideram que a atividade de auditoria interna contribui para uma gestão eficaz.

A respeito de como a legislação pode afetar o nível de envolvimento da auditoria interna, ao realizarem investigação sobre o posicionamento da auditoria interna em empresas na República da Sérvia, Ljubisavljević e Jovanović (2011) identificaram que a gerência da maioria das empresas não reconhece a contribuição da auditoria interna para a gestão dos riscos. Além disso, 65% dos entrevistados relataram que é a auditoria interna a responsável por gerir a empresa, sendo que apenas 3% relataram que seria o comitê de auditoria o responsável pela gestão. Segundo os mesmos autores, o mercado de capitais da Sérvia está subdesenvolvido e não existe legislação adequada, além disso, no direito societário servio, as funções de auditoria interna e do comitê de auditoria são iguais, o que os autores consideraram um absurdo.

Ribeiro, Furtado, & Nogueira (2018), ao inquirirem os responsáveis pela auditoria interna e os responsáveis pela gestão em 278 municípios de Portugal continental, observaram que a totalidade dos inquiridos atribui certo grau de importância à auditoria interna, embora parte significativa dos gestores não entenda que a auditoria interna seja necessária para as suas atividades, deixando-a de lado por diversas alegações, quais sejam: falta de recursos humanos; falta de formação adequada; custos para o funcionamento da auditoria; falta de conscientização da importância da auditoria interna. Assim, segundo os autores do estudo, há um longo caminho para a auditoria interna nos municípios portugueses.

Antes de prosseguirmos com a análise da gestão de riscos e auditoria com base em riscos no setor público, além das normas internacionais relacionadas a esses temas, temos que observar que as entidades do setor público se sujeitam aos princípios do Direito Administrativo, devendo obediência à Constituição e normas hierarquicamente inferiores a ela.

Segundo Andrade (2017, p. 55), na administração pública portuguesa não há liberdade, pois tudo “aquilo que não for permitido, é proibido”, não se confundindo com a atuação dos particulares, em que é permitido tudo que não for proibido. No mesmo sentido, Meirelles, Aleixo e Filho (2013), ao se referirem à administração pública brasileira, afirmam que:

Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim”. (Meirelles et al., 2013, p. 91)

Assim, é importante destacar que a estruturação da gestão de riscos e da auditoria interna no setor público está diretamente relacionada com a regulamentação do sistema de controle interno, sendo que isso deverá ocorrer por meio de dispositivos legais e regulamentares. Portanto, a estruturação do SCI não poderia ser feita pelas entidades do setor público, por meio de regulamentos internos, em conformidade com as normas e padrões internacionais de gestão de riscos e da auditoria interna, mas em desacordo com as normas nacionais.

## **2.8 Auditoria interna e a gestão de riscos do setor público**

Ao analisarem a contribuição da auditoria interna em uma entidade ligada ao governo federal brasileiro, Silva e Costa (2019) destacam que a auditoria interna contribui para a governança e como auxílio à tomada de decisão, além de fornecer assecuração do gerenciamento organizacional e avaliação da gestão dos riscos. Segundo Marques (2007), desde 1990, houve mudanças significativas nas entidades públicas do setor universitário, sendo que reformas nos sistemas de contabilidade e no Tribunal de Contas de Portugal obrigaram a introdução das melhores práticas de governança corporativa, que incluem o planejamento estratégico, controles internos, comitês de auditoria, gestão de risco e avaliação do desempenho, de modo que a realização de auditorias regulares tem sido uma boa experiência. Na opinião de Seabra (2007, p. 38), “assim como nas organizações privadas, as organizações públicas estão também, ou talvez até mais, sujeitas a eventos que podem afetar o alcance efetivo e eficiente dos seus objetivos, tais como: fraude, desvios, corrupção, ineficiente aplicação de recursos públicos etc”.

Devemos destacar que, no setor público, o sucesso da auditoria com base nos riscos está diretamente relacionado com a estrutura de gestão de riscos adotada na organização (Brito, Pimenta, Souza & Cruz, 2017). A esse respeito, Mustapha e Abidin (2017), por meio do estudo de universidades públicas da Malásia, apontam que o estabelecimento de uma unidade separada de gerenciamento de riscos dentro das universidades pode ter implicações no planejamento anual da auditoria interna, o que contribui para a melhoria da eficiência na alocação de recursos para a realização dos trabalhos de avaliação da gestão de riscos. Para Ávila (2014, p. 196), “o estabelecimento de um sistema eficaz de gestão de riscos tende a estimular inovações, porque as decisões de risco tomadas nesse contexto tendem a ser mais eficazes”.



Serra, Machado e Gomes (2016), ao analisarem a implementação da auditoria interna e o SCI em 43% das instituições públicas de ensino superior em Portugal, verificaram que a maioria dessas entidades possui um SCI e um manual de controle interno. Todavia, grande parte das respondentes não possui um departamento de auditoria interna e que, o mais comum, é ter apenas uma pessoa no departamento de auditoria interna. Além disso, verificou-se que, apenas nos institutos politécnicos existe relação entre o número de alunos e o SCI, bem como um departamento de auditoria interna condizente com a sua dimensão. Diante disso, os autores entendem que há um longo caminho a percorrer em relação a conscientização dos gestores sobre a importância do SCI e da auditoria interna.

Alzeban e Sawan (2013), ao analisarem a prática de auditoria em organizações do setor público da Arábia Saudita, destacam que os fatores institucionais provavelmente contribuirão para o fracasso da auditoria interna no desenvolvimento do setor público saudita, dentre os quais, podemos destacar: existência de setores redundantes para a mesma função, a exemplo do departamento de acompanhamento, departamento de auditoria e controladoria; o medo de que a cultura e o ambiente da sociedade saudita, com longa história de relacionamentos entre famílias e clãs, possa prejudicar a independência do auditor; e pouco tempo de cultura de controle e auditoria em relação à cultura saudita. Entretanto, a maior internacionalização dos mercados e o relacionamento mais direto com partes interessadas podem contribuir para a melhoria do papel da auditoria interna.

Jóhannesdóttir e Kristiansson, Sipiläinen e Koivunen (2016) realizaram um estudo nas auditorias internas do setor público dos países nórdicos a nível nacional, regional e local. Foi observado que Finlândia e a Noruega têm unidades de auditoria interna em todos os níveis. A Dinamarca possui unidades de auditoria interna a nível nacional, nível de agências e nível local. A Suécia possui unidades de auditoria interna em nível de ministério e agências nacionais e a Islândia, em agências e governos locais. Em relação à estrutura normativa, em vários casos, as atribuições da auditoria interna são estabelecidas em leis e regulamentos. Foram identificadas oportunidades para harmonizar as leis e regulamentos nos países nórdicos em relação às normas internacionais, de modo a ver o que pode ser aprendido com o setor privado em relação à estrutura legal e aos regulamentos sobre auditoria interna. Foi observada ainda a necessidade de definição dos papéis e responsabilidades, de forma a determinar quem deve fazer determinada atribuição, evitando sobreposições. Para os autores do estudo, é importante promover a cooperação e a coordenação entre as diferentes partes da auditoria, a fim de evitar trabalhos redundantes e garantir que a auditoria do setor público seja eficiente e eficaz.

Giniyatullina (2019), no seu estudo sobre o setor público da Rússia, conclui que a auditoria financeira interna está em fase de implementação e que o objetivo final da auditoria financeira, como

parte da auditoria interna, não é apenas produzir relatórios sobre irregularidades identificadas, mas a verificação da eficácia dos processos de controle interno e gestão de riscos. Além disso, é recomendável que a legislação defina a auditoria financeira interna como atividade responsável por fornecer avaliações independentes e objetivas sobre o SCI, devendo ser criadas auditorias financeiras internas em unidades que não executem procedimentos orçamentários.

Em consonância com os resultados dos estudos apresentados anteriormente, Piper (2015) destaca que umas das dificuldades da auditoria interna governamental é que nem sempre as normas do setor público estão alinhadas com as normas do IIA. Assim:

As leis locais podem impactar a habilidade da auditoria interna de estar em conformidade com as normas. Na Tanzânia, por exemplo, uma lei nacional (*Public Finance Regulations*) define a auditoria interna e os controles internos diferentemente da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA (IPPF)— focando primariamente em controles de conformidade e financeiros (p. 19).

De acordo com Freitas (2002, p. 47), um dos grandes desafios da avaliação da gestão de riscos no setor público, é que há “uma postura reativa ao invés de proativa; na maioria dos casos também não há um monitoramento regular, e sim avaliações esporádicas do risco”. Amaral, Bolfe, Alberton e Vicente (2013), ao caracterizarem os resultados da auditoria interna em uma entidade de ensino superior do Brasil, observaram um baixo atendimento das recomendações, o que, segundo eles, pode indicar fragilidades na estrutura da entidade investigada. Além disso, a ênfase no *compliance* deveria ser suplantada por uma postura mais pró-ativa da auditoria interna, no sentido de se contribuir para o alcance dos objetivos institucionais.

Por sua vez, para Ahmeti e Vladi (2017), a principal diferença entre a gestão de riscos no setor público e no setor privado, é que o risco do setor público é muito mais complexo e o alcance de seu impacto é social, e não apenas nos sócios de uma empresa do setor privado. As organizações do setor público geralmente são grandes e com estruturas altamente burocráticas, dificultando qualquer incentivo à gestão de riscos neste setor.

Monteiro (2013), ao analisar o SCI no Brasil, argumenta que as principais barreiras para o bom funcionamento do controle interno no setor público são: a falta de uma cultura de gestão os riscos e a ênfase na prestação de contas; a desvalorização do SCI por parte dos gestores; e a carência de pessoal, em termos numéricos e de capacidade técnica necessária. Como resultado do estudo feito sobre o impacto da atividade da auditoria interna no setor público da Romênia, Cioban, Hlaciuc e Zaicéanu (2015) observaram que as deficiências no nível da auditoria pública interna devem-se, em grande parte, às falhas na gestão de recursos humanos, pois são as pessoas envolvidas que tomam as

decisões gerenciais. Isso pode ser explicado, em parte, pela falta de efetividade dos relatórios, ocasionados por falta de estruturas funcionais de auditoria e por treinamento insuficiente dos auditores internos.

Emmanuel, Ajanya e Audu (2013), destacam que a atividade dos auditores internos do setor público nigeriano foi influenciada pelos seguintes fatores: falta de um manual de auditoria interna; falta de independência funcional dos auditores internos em relação ao departamento de finanças, em prejuízo dos exames; ausência das atribuições, deveres e responsabilidades dos auditores internos. Portanto, a adequação do SCI e a garantia de independência e não interferência no trabalho do auditor interno é essencial para que um trabalho de qualidade seja realizado.

Para Wan e Zainal (2017), a implementação da gestão de riscos no setor público se deve principalmente à influência de tendências no setor privado, desenvolvimentos recentes na nova gestão do setor público e a recente crise financeira. Todavia, McPhee (2005) observa que, no setor público, a abordagem tende a ser mais avessa a riscos do que no setor privado, pois nesse último caso, os recursos pertencem aos seus acionistas, de forma que cabe a eles definir o apetite ao risco da organização. Parte disso pode ser explicada devido à importância desempenhada pelo quadro jurídico que orienta a administração pública e pelo fato de que o dinheiro público precisa ser gerenciado de forma mais conservadora do que no setor privado, pois os recursos públicos pertencem aos contribuintes. Considerando que a aversão ao risco não deve obstar o desenvolvimento da gestão pública, Júnior, Gomes e Machado (2015, p. 29), destacam que “o desafio da governança nas organizações do setor público é determinar quanto risco aceitar na busca do melhor valor para os cidadãos e demais partes interessadas”.

Para Hill e Dinsdale (2003), o envolvimento de todos os servidores na gestão de riscos é fundamental. Entretanto, é necessário definir os papéis e responsabilidades de cada um, dentro de suas atribuições, pois a gestão de riscos não deve ser deixada apenas para uma pessoa ou grupo.

Embora todos os servidores sejam responsáveis pela gestão de riscos, é fundamental identificar com clareza os papéis, as responsabilidades e as atribuições dentro desse processo de gestão (ou seja, quem faz o quê, para quem, quando e como). Nesse contexto, é importante alinhar as responsabilidades à autoridade; aqueles que não possuem autoridade para tomar decisões que envolvam riscos não devem ser responsabilizados por essas decisões. (Hill & Dinsdale, 2003, p. 39)

Portanto, para grande parte dos autores dos estudos empíricos que foram consultados, as dificuldades das auditorias internas no setor público estão relacionadas ao desalinhamento das normas nacionais em relação às normas internacionais, principalmente no que diz respeito ao posicionamento

dos órgãos de auditoria interna em relação aos órgãos executores dos orçamentos públicos, de modo a assegurar a segregação de funções e a independência das auditorias internas em relação às demais linhas de defesa dos sistemas de controles internos.

Em conclusão deste capítulo, como vimos, a gestão de riscos e a auditoria interna dessa gestão são aplicáveis tanto em empresas privadas quanto no setor público, considerando que as normas e princípios tratados aplicam-se integralmente a quaisquer órgãos ou entidades, sejam eles públicos ou privados. Entretanto, temos que levar em consideração que, no setor público, as entidades se sujeitam a normas de direito público editadas por seus órgãos legislativos e regulamentadas pelas respectivas administrações públicas. Tendo em vista que a mudança nos paradigmas do SCI e da auditoria interna podem ocorrer por influência das normas e padrões internacionais, por mudanças nas legislações nacionais, em decorrência de recomendações e/ou determinações de órgãos reguladores, ou para replicar boas práticas de outras empresas do ramo ou de outras organizações do setor público, dentre outros fatores, veremos, a seguir, a análise desses fatores de mudança, originados de pressões internas e externas, por meio da teoria institucional.

## **2.9 O isomorfismo institucional**

Para Drehmer, Raupp e Rosa (2017), a corrente mais adequada para análise por meio da teoria institucional é a Nova Sociologia Institucional – NSI, a qual permite a análise dos fatores que promovem as mudanças e a implantação de novas práticas de gestão, bem como as pressões dos órgãos reguladores, as disposições da legislação, as pressões do mercado, dentre outros fatores. Conforme Callado, Kovacs e Almeida (2015), a perspectiva institucional orienta a prática das entidades em função de pressões externas e internas, sendo que essas pressões podem levar a adoção de práticas semelhantes em várias organizações.

Nesse sentido, Borges, Diel e Fernandes (2015) afirmam que o isomorfismo mimético verifica-se quando as organizações optam por uma ferramenta, porque outras organizações bem-sucedidas também o fizeram. Segundo Moura e Souza (2016, p. 584), “há uma atenção dirigida por parte das organizações aos modelos e práticas que se destacam no mercado e uma tentativa de copiá-los, de forma que essas organizações pareçam modernas e profissionais”. Nascimento, Padilha e Sano (2017) afirmam que as boas práticas no setor público são incentivadas pela replicação em outras localidades. Logo, entende-se que haja pressão institucional para que inovações sejam disseminadas no setor público por isomorfismos. Para Rodrigues e Craig (2007), o isomorfismo pode ocorrer nas formas de isomorfismo coercitivo, mimético e normativo.

Conforme DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo coercitivo advém de influências políticas e do problema da legitimidade, sendo que Silva e Oliveira (2018) apontam que a organização é obrigada a se estruturar devido às pressões do governo ou outras organizações com maior influência, enquanto Carvalho, Vieira e Goulart (2005) ressaltam que essas pressões podem ser formais ou informais, notadamente vindo de organizações que gerem recursos financeiros; o isomorfismo mimético resulta da imitação de práticas adotadas por outras entidades do mesmo ou de outros setores como boas práticas (Vicente & Portugal, 2014); e o isomorfismo normativo, associado à profissionalização e às categorias profissionais, está associado ao “compartilhamento de normas e métodos de trabalho pelos membros de cada segmento ocupacional” (Inglat, Santos & Júnior, 2017), sendo adotado para melhorar o nível de conhecimento profissional (cf. Rodrigues & Craig, 2007).

Diante disso, veremos a seguir, o grau de aderência que a base normativa das administrações públicas de Portugal e Brasil possui com as normas internacionais tratadas até ao momento, para a gestão de riscos no setor público. Também veremos como atuam os órgãos de auditoria interna governamentais e a organização do sistema de controle interno do setor público de Portugal e do Brasil. Por fim, veremos como os sistemas de controle interno e as auditorias internas governamentais estão organizados normativamente, de modo a observarmos se esses normativos estão alinhados com as normas internacionais, bem como com as disposições do Instituto dos Auditores Internos, nomeadamente no que diz respeito às declarações de posicionamento do IIA, emitidas em 2009 e em 2013.

### **3. O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM PORTUGAL E NO BRASIL**

Os órgãos e entidades da administração pública de Portugal e do Brasil estão sujeitos a uma série de dispositivos legais e regulamentares, sendo que trataremos a seguir dos principais normativos voltados à gestão de riscos nas organizações públicas desses dois países. Conforme vimos anteriormente, a gestão de riscos está inserida no âmbito do sistema de controle interno de qualquer organização, sendo que no setor público de Portugal e do Brasil existem normativos específicos em relação ao tema, conforme veremos a seguir.

#### **3.1. O sistema de controle interno em Portugal**

Em Portugal, o Decreto Lei n° 166/98 estabeleceu o sistema nacional de controle interno da administração financeira do estado, com o funcionamento articulado e integrado englobando três níveis de controle governamental, quais sejam: o controle estratégico; o controle setorial; e o controle operacional. Conforme o Livro Branco do Sistema de Controle Interno da Administração Financeira do Estado (2000), o sistema de controle interno da administração financeira do estado português é composto por quinze (15) órgãos com atribuições específicas na área de controle interno, dentre eles a Inspeção Geral de Finanças - IGF, a Direção-Geral do Orçamento – DGO e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social - IGFSS, integrando o controle estratégico da administração do estado.

Em relação aos três níveis, a administração financeira do estado português possui o controle estratégico, que é o controle horizontal sobre todo o sistema, o controle setorial, que é exercido por meio dos órgãos setoriais e regionais de controle interno de cada ministério e regiões autônomas e o controle operacional, que é exercido por meio das unidades de auditoria interna integradas nos órgãos de gestão.

Assim, o âmbito do sistema de controle interno em Portugal é regulamentado pelo artigo 2° do Decreto Lei n° 166/1998, nos seguintes termos:

1 – O SCI compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública.

2 – O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projectos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei.

De acordo com o Livro Branco do SCI (2000), o controle interno é entendido na perspectiva de auditoria de resultados, que possa subsidiar as decisões do governo sobre uma determinada política, ajudando a entidade a aperfeiçoar as suas políticas e identificando exemplos de boas práticas.

### **3.1.1. O advento da gestão de riscos no SCI de Portugal**

Por sua vez, o Manual de Auditoria da Inspeção Geral de Finanças (MAIGF, 2004) define que o controle interno está integrado em cinco componentes: o ambiente de controlo; avaliação de risco; procedimentos de controlo interno; informação e comunicação; monitorização.

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, Artigo 9.º, o sistema de controle interno deve garantir, dentre outras coisas, uma adequada gestão de riscos (Artigo 9.º, 3, f), sendo que o sistema de controle interno está definido de acordo com os itens a seguir:

- 1 - O sistema de controlo interno a adotar pelas entidades públicas engloba, designadamente, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.
- 2 - O sistema de controlo interno tem por base sistemas adequados de gestão de risco, de informação e de comunicação, bem como um processo de monitorização que assegure a respetiva adequação e eficácia em todas as áreas de intervenção.

Observe-se que a Constituição da República Portuguesa (CRP, 2005) não faz qualquer menção ao sistema de controle interno ou a controle interno, sendo que, na parte de Fiscalização há um único artigo referente ao controle externo, no Artigo 107, a saber: “A execução do Orçamento será fiscalizada pelo Tribunal de Contas e pela Assembleia da República, que, precedendo parecer daquele tribunal, apreciará e aprovará a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social”.

Em relação ao controle externo, em 2008, o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC) foi criado pela Lei n.º 54/2008, sendo uma entidade administrativa independente que funciona junto do Tribunal de Contas de Portugal e que tem como fim desenvolver, nos termos da lei, uma atividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infracções conexas (art. 1.º da Lei n.º 54/2008).

Com efeito, a adoção das práticas de gestão de riscos no âmbito dos órgãos e entidades da administração pública de Portugal foi regulamentada inicialmente pela Recomendação n.º 1/2009, de 1 de julho, do Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC), a qual dispõe que os organismos públicos

são obrigados a elaborar planos de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas, bem como a realizar e apresentar periodicamente relatórios de execução. Tais planos devem conter as atribuições da entidade, organograma e identificação dos responsáveis, a identificação dos riscos de corrupção e infrações conexas, as medidas preventivas dos riscos, as estratégias de aferição da efetividade, utilidade, eficácia e eventual correção das medidas propostas.

### **3.2. O sistema de controle interno no Brasil**

O sistema de controle interno está definido no artigo 70 da Constituição Federal brasileira de 1988 – CFb/88<sup>7</sup>, que prevê a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, por meio tanto dos sistemas de controle interno de cada poder como do controle externo, exercido por meio do Congresso Nacional brasileiro - CNb. Assim sendo, a fiscalização tem um amplo espectro de atuação, sob qualquer pessoa que, por qualquer meio, utilize recursos públicos, conforme parágrafo único do art. 70. Dessa forma, a CFb/88 atribui tanto ao sistema de controle interno quanto ao controle externo a fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial dos recursos e das renúncias de receitas.

Ressalte-se que a Constituição Federal de 1988 definiu dois termos bem distintos: o controle interno, que atua como um sistema; e o controle externo, exercido pelo CNb. Da redação dos artigos 70 e 71 da CFb/88, não se tratou de um “sistema” de controle externo, tampouco de um ou mais órgãos de “controle interno”. Ao contrário, o art. 71 trata de definir o órgão responsável pelo controle externo, que é o Congresso Nacional brasileiro - CNb, sendo o Tribunal de Contas da União (TCU) o órgão auxiliar. Ressalte-se que a Constituição Federal brasileira não se referiu a órgãos do sistema de controle interno, elencando apenas o órgão responsável pelo controle externo, que é o CNb. Cumpre observar que a CFb/88 está compatível com as definições do IIA quanto ao sistema de controle interno e com o modelo das três linhas de defesa descrito na Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n° 01, de 10 de maio de 2016<sup>8</sup>.

No Decreto-Lei n° 200/67<sup>9</sup>, a função de controle deverá ser exercida de forma descentralizada, conforme o art. 10. Com efeito, no § 6° desse dispositivo legal, “os órgãos federais responsáveis pelos programas conservarão a autoridade normativa e exercerão controle e fiscalização indispensáveis sobre

---

<sup>7</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Consultado a 15 de outubro de 2019, em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

<sup>8</sup> Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n° 01, de 10 de maio de 2016. Consultado a 15 de outubro de 2019, em: [https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)

<sup>9</sup> Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967. Consultado a 15 de outubro de 2019, em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)



a execução local, condicionando-se a liberação dos recursos ao fiel cumprimento dos programas e convênios”. Portanto, o sistema de controle interno é exercido pelos órgãos federais, que são responsáveis pela própria execução, regulamentando, portanto, a primeira linha de defesa, muito antes do advento do modelo das 3 linhas de defesa do Instituto dos Auditores Internos - IIA.

Tal modelo é destacado no art. 13 do Decreto Lei nº 200/67, nos termos seguintes:

Art. 13 O **contrôle** das atividades da Administração Federal deverá exercer-se **em todos os níveis e em todos os órgãos**, compreendendo, particularmente:

- a) **o controle, pela chefia competente**, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) **o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema**, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) **o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria (grifei)**.

Dessa forma, já estava definido no Decreto Lei 200/67, por meio dos itens “a”, “b” e “c”, o que mais tarde viria a se chamar de modelo das três linhas de defesa, tratando também da relação custo *versus* benefício entre controles internos e riscos inerentes e residuais, conforme o art. 14: “O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo *custo seja evidentemente superior ao risco* [itálico meu].”

A organização do sistema de controle interno no Poder Executivo Federal brasileiro (PEF) foi feita pela Medida Provisória nº 2.112-88, de 26 de janeiro de 2001, convertida na Lei nº 10.180 em 06 de fevereiro de 2001. Essa lei estabeleceu a Secretaria Federal de Controle – SFC, que está dentro da estrutura da CGU, como órgão central do SCI, tendo como outros órgãos de controle as Secretarias de Controle Interno - Ciset e as sedes regionais da CGU, presentes em todas as capitais de estados do Brasil. Observe-se que após 1964, o Decreto nº 61.386/1967 estabelecia também a Inspeção Geral de Finanças do Ministério da Fazenda como órgão central dos respectivos sistemas, sendo que as Inspeções Gerais de Finanças dos Ministérios Civis, eram seus órgãos setoriais. Note-se ainda, que as Inspeções Gerais de Finanças, subordinadas a cada Ministro de Estado, passaram a ser as Secretarias de Controle Interno (Ciset).

Destaque-se que a recomendação do TCU para a criação da CGU como órgão de controle interno subordinado à Casa Civil da Presidência da República, em 2001, ocorreu a partir da Decisão do TCU nº 507/2001–Plenário:

8.3 recomendar à Casa Civil da presidência da República que promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC junto ao órgão máximo do poder Executivo, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal.

Diante disso, conforme destacado no Relatório de Levantamento do TCU (TC 025.818/2008-4), conforme à recomendação do TCU, a CGU ficou vinculada à Presidência da República, “cabendo à Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) o exercício da função de órgão central de auditoria pública e controle interno do Poder Executivo Federal” (TCU, 2008, p.1)<sup>10</sup>:

3. O TCU, por meio da Decisão TCU nº 507/2001 – Plenário, já havia tratado do quesito independência do órgão de controle interno, quando decidiu recomendar à Casa Civil da Presidência da República que promovesse estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade de reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) junto ao órgão máximo do Poder Executivo, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a lhe conferir maior grau de independência funcional e maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal.

4. Essa recomendação serviu de base para a criação da Controladoria Geral da União (CGU) vinculada à Presidência da República.

A partir de então, a CGU acumulou, dentro de sua estrutura, as funções de auditoria interna, ouvidoria, prevenção da corrupção e corregedoria, ficando vinculada à presidência da república até 30 de setembro de 2016, quando se desvinculou da Casa Civil e passou a se chamar Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), por meio da Lei nº 13.341/16. Isso permaneceu até à edição da Medida Provisória nº 870, 1 de janeiro de 2019, que devolveu o nome de Controladoria-Geral da União – CGU ao órgão, mas o manteve como um ministério, no mesmo nível hierárquico dos demais.

### **3.2.1. O advento da gestão de riscos no SCI do Brasil**

Em relação à gestão de riscos no setor público brasileiro, no ano de 2016 e 2017, entraram em vigor, no Brasil, os seguintes diplomas legais para a adoção de regras de governança corporativa, de transparência, práticas de gestão de riscos, auditoria interna e de controles internos, a saber:

a) Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal;

---

<sup>10</sup> Relatório de Levantamento do TCU, (TC 025.818/2008-4)

b) Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016<sup>11</sup>, que dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

c) Decreto nº 8.945, de 27 de dezembro de 2016<sup>12</sup>, que regulamenta, no âmbito da União, a Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016, que dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Em 09 de junho de 2017 foi publicada a Instrução Normativa CGU nº 03/2017<sup>13</sup>, que estabelece o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal do Brasil, com os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental desse Poder. Por sua vez, em 22 de novembro de 2017, foi publicado o Decreto nº 9.203/17<sup>14</sup>, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

No âmbito do Poder Executivo federal do Brasil, o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP) e o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle e Controladoria Geral da União (CGU) determinaram aos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, por meio da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU Nº 01, de 10 de maio de 2016, publicada no Diário Oficial da União, em 11 de maio de 2016, a adoção de uma série de medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, controles internos e governança.

Dessa forma, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal deverão:

- a) Implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão;
- b) Ter por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos;
- c) Considerar os riscos que se pretendem mitigar, tendo em vista os objetivos das organizações públicas;
- d) Ter controles adequados para mitigar a probabilidade de ocorrência dos riscos, ou o seu impacto nos objetivos organizacionais.

---

<sup>11</sup> Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016. Consultado a 15 de outubro de 2019, em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13303.htm)

<sup>12</sup> Decreto nº 8.945, de 27 de dezembro de 2016. Consultado a 15 de outubro de 2019, em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/Decreto/D8945.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/Decreto/D8945.htm)

<sup>13</sup> Instrução Normativa CGU nº 03/2017. Consultado a 15 de outubro de 2019, em: [https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)

<sup>14</sup> Decreto nº 9.203/2017. Consultado a 15 de outubro de 2019, em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm)

Para o alcance dos objetivos das entidades e órgãos sujeitos a regulamentação da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, há três linhas de defesa, sendo os controles internos da gestão a primeira linha (ou camada) de defesa das organizações públicas, de modo a proporcionar o alcance de seus objetivos institucionais. Esses controles internos deverão ser feitos por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, do topo até a base hierárquica, no âmbito dos processos de funcionamento dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal.

Em relação à segunda linha de defesa, os órgãos e entidades do Poder Executivo federal podem estabelecer instâncias para supervisão e monitoramento dos controles internos da primeira linha de defesa, constituindo-se assim numa segunda linha (ou camada) de defesa, por meio de comitês, diretorias ou assessorias específicas para tratar de riscos, controles internos, integridade e *compliance*, por exemplo. Assim, essas instâncias (segunda linha de defesa) podem se constituir em instâncias de supervisão de controles internos (primeira linha de defesa).

Como terceira linha de defesa no âmbito da Administração Pública, temos as auditorias internas, que são as instâncias responsáveis pela avaliação dos controles internos da gestão da primeira e segunda linhas ou camadas de defesa, de responsabilidade de todos os níveis de gestão dentro da organização.

Já em relação às empresas públicas, sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios brasileiros, a Lei Federal nº 13.303, 2016 entrou em vigor em junho 2016 e foi regulamentada pelo Decreto nº 8.945, de 27 de dezembro de 2016.

Segundo a referida lei, as entidades por ela especificadas deverão adotar regras de gestão de riscos e controles internos que englobem a ação de administradores e empregados, adotando cotidianamente práticas de controle interno, integridade e gestão de riscos, prevendo ainda a atuação em separado da auditoria interna e do Comitê de Auditoria Estatutário. Como segunda linha de defesa, o Conselho de Administração deverá tanto implantar quanto supervisionar os sistemas de gestão de riscos e de controles internos, estabelecendo mecanismos para a prevenção e a mitigação dos principais riscos a que está exposta a entidade estatal, incluindo os riscos de integridade das informações contábeis e financeiras e aqueles relacionados à corrupção e fraude.

A auditoria interna deverá, como terceira linha de defesa, ser responsável por aferir a adequação dos controles internos da gestão, a efetividade do gerenciamento dos riscos e dos processos de governança e a confiabilidade do processo de coleta, mensuração, classificação,

acumulação, registro e divulgação de eventos e transações, visando ao preparo de demonstrações financeiras.

Em razão da existência das três linhas de defesa no setor público de Portugal e do Brasil, e considerando que a auditoria interna governamental constitui-se na terceira linha de defesa dos sistemas de controle interno dos dois países em estudo, falaremos a respeito da Inspeção Geral de Finanças – IGF e da Controladoria Geral da União – CGU, as quais são os principais órgãos de auditoria interna governamental de Portugal e do Brasil, respectivamente.

### **3.3. As auditorias internas da IGF e da CGU no setor público de Portugal e do Brasil**

A seguir falaremos a respeito do âmbito da atuação da IGF e da CGU, que são órgãos de auditoria interna governamental, que exercem as suas atribuições nas administrações públicas de Portugal e Brasil, respectivamente. A importância do estudo das duas entidades ocorre pela sua posição de terceira linha de defesa do Sistema de Controle Interno – SCI no âmbito das respectivas administrações públicas, bem como o estudo das normas que regulamentam o SCI e a gestão de riscos em cada administração pública.

Em Portugal, a IGF é a autoridade de auditoria em Portugal, com atuação em todas as entidades do setor público, “incluindo autarquias locais, entidades equiparadas e demais formas de organização territorial autárquica, e empresarial<sup>15</sup>” (IGF, 2018). O setor privado e cooperativo também está sujeito à atuação da IGF, sempre que essas entidades receberem recursos ou obtiverem benefícios fiscais do Estado Português ou da União Europeia (UE), ou quando o controle da IGF for indispensável, conforme o caso.

A atuação da IGF se dá na forma de auditorias financeiras, auditorias de gestão, auditorias de conformidade, avaliação de programas de governo e auditoria de sistemas de informação, atuando como a única autoridade de auditoria com contrato de confiança junto à Comissão Europeia para todos os fundos e programas operacionais, sendo também responsável pelo acompanhamento dos Planos de ajustamento econômico e financeiro, da Lei de Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA), do Programa de apoio à economia local (PAEL), dos benefícios, subvenções públicas e das transferências para fundações.

---

<sup>15</sup> Disponível em: <https://www.igf.gov.pt/institucional1/apresentacao111/a-igf.aspx>. Acesso em 14/10/2019

No Brasil, a CGU “exerce as atividades de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal<sup>16</sup>”, por meio de sua Secretaria Federal de Controle Interno - SFC. A CGU é responsável por avaliar a execução de programas de governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão dos administradores públicos federais, exercendo o controle das operações de crédito e as atividades de apoio ao controle externo, em cumprimento ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal do Brasil de 1988.

Considerando que a República Federativa do Brasil, conforme a Constituição Federal Brasileira de 1988 está dividida entre União (entidades federais), Estados e Municípios, o âmbito de atuação da CGU ocorre em entidades federais e em entidades que recebam recursos federais ou incentivos fiscais de âmbito federal. Assim sendo, a CGU pode fiscalizar a aplicação de recursos públicos federais na administração direta ou indireta da União, bem como recursos transferidos de forma voluntária para Estados, Municípios, Distrito Federal e entidades privadas sem fins lucrativos, mas não pode fiscalizar a aplicação de recursos estaduais, municipais, de repartição constitucional de receitas tributárias, dentre outros.

Diante disso, a função de auditoria interna no setor público de Portugal e do Brasil, é exercida pela IGF e pela CGU, respectivamente, na administração pública dos seus estados. O IGF atua em todo o território português, compreendendo as autarquias locais, as freguesias e os municípios, conforme os artigos 235 e 236 da Constituição da República Portuguesa, de 1974 e revisada em 2005, incluindo as regiões autônomas dos Açores e da Madeira. E como vimos, a CGU atua somente nos órgãos e entidades da União federal e nos entes que forem beneficiários de recursos federais por meio de transferências voluntárias.

### **3.4. Análise da legislação do SCI em Portugal e no Brasil**

Diante da análise da legislação dos dois países sobre os respectivos sistemas de controle interno, em cotejo com o IPPF, o COSO, a FERMA e a ISO 31000/2018 - as quais dispõem sobre auditoria interna, controle interno, sistemas de controle interno, modelo das três linhas de defesa e o processo de gestão de riscos - considera-se que tanto a legislação portuguesa quanto a brasileira não estão aderentes com essas normas.

O Decreto Lei nº 166/1998, conforme vimos anteriormente, ao definir a IGF como órgão central do sistema de controle interno da administração central portuguesa, não distingue as funções de auditoria interna e serviços de controle interno nas entidades do setor público, de modo que dispõe

---

<sup>16</sup> Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/competencias-e-organograma>. Acesso em 16/10/2019.

que o controle interno é sinônimo de auditoria interna governamental, retirando essa atribuição dos serviços da segunda linha de defesa.

Assim, de acordo com o item cinco do Ministério das Finanças (MF, 1998), Decreto Lei 166/98<sup>17</sup>:

O controlo estratégico, de carácter horizontal relativamente a toda a administração financeira do Estado no sentido definido pelo artigo 2º do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro, é exercido pela Inspeção-Geral de Finanças (IGF), pela Direcção-Geral do Orçamento (DGO) e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS), de acordo com as respectivas atribuições e competências previstas na lei.

De acordo com a ISO 31000 (2018), o processo de gestão de riscos deve ser parte integrante das instituições, tanto do setor público quanto no setor privado, de modo a poder ser aplicado em todos os níveis, estratégico, operacional, de programas ou projetos. Da forma como está redigido, o item cinco do Decreto Lei posiciona os órgãos de auditoria interna como órgãos de controle situados fora da organização, confundido controle interno com a auditoria interna governamental, em referência à gestão dos riscos.

Ao se definir a estrutura do sistema de controle interno português, ao invés de se estabelecer a função de auditoria interna governamental, o que corresponderia à terceira linha de defesa, definiu-se que essas entidades fossem responsáveis pelo controle interno, tendo atribuições tanto de segunda quanto de terceira linha. Portanto, a atribuição da IGF deveria ser a de avaliar o SCI português por meio de suas auditorias, e não ser o próprio sistema de controle interno.

Quanto a legislação do SCI do PEF brasileiro, por meio da análise sobre a Constituição Federal brasileira de 1988, o Decreto Lei nº 200/67, a Lei 10.180 e a IN CGU nº 03/2017, em relação ao COSO, FERMA, IPPF e ISO, tais disfunções ocorrem na Lei nº 10.180/01 e a IN CGU nº 03/2017, sendo a Constituição Federal brasileira de 1988 e o Decreto Lei nº 200/67, encontram-se em conformidade com as disposições das normas internacionais aplicáveis.

A estrutura do sistema de controle interno do governo federal brasileiro foi regulamentada recentemente pela IN CGU nº 03/2017, em substituição da IN SFC/MF nº 01/2001, sendo que ambas regulamentaram as disposições contidas na Lei 10.180/2001. Desse modo, a estrutura do SCI brasileiro ocorre tanto em relação à Lei 10.180/01 e à IN CGU nº 03/2017, as quais estabeleceram a SFC/CGU como órgão central do SCI e as CISETs da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa como unidades setoriais.

---

<sup>17</sup> Decreto-Lei n.º 166/98. Consultado a 15 de outubro de 2019, em:  
<https://dre.pt/pesquisa-avancada/-/asearch/478249/details/maximized?perPage=100&anoDR=1998&types=SERIEI&search=Pesquisar>

Da mesma forma que no caso do Decreto Lei nº 166/98, estabeleceu-se uma indistinção entre o objeto fiscalizado (SCI) e os órgãos fiscalizadores (auditorias internas governamentais), gerando margem à interpretação de que a Secretaria Federal de Controle Interno – SFC/CGU atuaria como órgão (central) de todo o sistema de controle interno do PEF, implicando na prática de cogestão nas entidades da administração pública, por não distinguir as atividades de controle interno e de auditoria interna, de acordo com o TCU (2015)<sup>18</sup> e com o TCU (2017)<sup>19</sup>, também apontado por Piper (2015).

Com efeito, a mistura nos conceitos também causa dificuldades no entendimento das funções, por parte dos gestores, que não entendem quem deve exercer as funções de segunda linha de defesa, conforme CGU (2014)<sup>20</sup>:

Considerando a capilaridade da CGU, presente em todos os estados, é razoável eventualmente que a Controladoria seja cobrada por executar o controle interno primário na execução dos programas e recursos? Em que medida essa atuação na execução dos controles pode conflitar com a função avaliativa? (p.38)

[ . . . ]

Qual a previsão política e legal para que os auditores internos integrem o sistema de controle interno formalmente? (p.38)

[ . . . ]

Ser auditado significa ter a chance de agregar valor à minha administração. E, quem dentro de um ministério, é responsável pelo controle interno? (p.38-39)

Por isso, é necessário que a legislação estabeleça a distinção do sistema de controle interno e a auditoria interna, conforme TCU (2016)<sup>21</sup>:

148.1. a nomenclatura utilizada na Lei 10.180/2001, que contém as expressões ‘controle interno’ e ‘sistema de controle interno’ para se referir, respectivamente, às unidades e ao conjunto de unidades que compõe a auditoria interna governamental no poder executivo (a constituição federal, no art. 74, também utiliza a expressão ‘sistema de controle interno’); 148.2. O nome dado a essas unidades nas organizações, que são comumente identificados por ‘secretaria de controle interno’ (quando deveriam chamar-se secretaria de auditoria interna).

Portanto, ao se chamar de “controle interno” a atividade de auditoria interna governamental e “sistema de controle interno” ao conjunto de órgãos de auditorias internas governamentais, o “sistema de controle interno” e a “auditoria interna” confundem-se entre si, gerando a ausência da estruturação das três linhas de defesa no setor público, conforme o TCU (2016)<sup>22</sup>, o qual aponta que atribuir à CGU o papel de controle interno pode fazer com que o gestor não se sinta responsável pela primeira e segunda linhas de defesa. A relação entre inadequação da legislação e do papel da auditoria interna foi também destacada no estudo realizado por Ljubisavljević e Jovanović (2011), que observaram que 65%

---

<sup>18</sup> Acórdão TCU nº 2622/2015– Plenário.

<sup>19</sup> Acórdão TCU nº 1171/2017 – Plenário

<sup>20</sup> <https://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/eventos/anos-anteriores/2014/seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno>

<sup>21</sup> Acórdão nº 2352/2016-TCU-Plenário

<sup>22</sup> Relatório de Levantamento do TCU nº 01175920160



dos entrevistados na Sérvia entendiam que a auditoria interna era responsável por gerir a empresa, sendo que a legislação não é adequada.

Na verdade, cabe aos próprios órgãos compor, organizar e executar os seus respectivos sistemas de controle interno.

Lopes (2013) entende que a regulamentação que atribui a responsabilidade pelo SCI para a CGU enfraquece as atribuições normativas dos demais órgãos do PEF de editar suas próprias normas para os seus SCI.

Observando-se por outra perspectiva, na medida que as competências relativas ao controle interno foram “transferidas” para a CGU, os demais órgãos reguladores dos macrosistemas e macroprocessos do PEF ficaram impedidos de editar normas especificamente voltadas à implementação e funcionamento de um sistema de controle interno no âmbito das unidades gestoras, quando muito, conseguem inserir em suas normas dispositivos identificados como de “controle”, buscando fugir ao impedimento legal, como foi verificado ao se analisar os manuais de Contabilidade Pública editados sob a bandeira do SCF. (Lopes, 2013, p.131)

Diante disso, Wanderley, Fonseca e Paula (2015, p. 87) observaram que, “no tocante à harmonização prática, ocorreram afastamentos entre os princípios e recomendações constantes das cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I e a estrutura do sistema de controle interno” no âmbito do PEF brasileiro.

Diante dos argumentos apresentados, o SCI deverá situar-se dentro de cada organização do PEF, conforme entendimento do TCU, ao defender que “Todas as três linhas de defesa estão dentro da organização e compõem o seu Sistema de Controle Interno” (Relatório de levantamento, TC 011.759/2016-0, p.8, item 53)<sup>23</sup>.

Portanto, tais disposições, tanto da Lei Federal brasileira nº 10.180/01 quanto do Decreto lei português nº 166/98, ao centralizarem o SCI na SFC/CGU e na IGF deixam de exigir que as entidades subordinadas a esses diplomas legais implementem seus próprios serviços de segunda linha de defesa, tais como áreas responsáveis pelo controle interno e conformidade. Isso causa uma indistinção entre auditoria interna e controle interno. Vale destacar que essas sobreposições também foram observadas nos estudos realizados por Jóhannesdóttir et al. (2016) e por Giniyatullina (2019).

Assim, além de desautorizar a implantação dos serviços de segunda linha de defesa pelos próprios órgãos e entidades, a Lei 10.180/01 e o Decreto nº 166/98 limitam o controle interno a

---

<sup>23</sup> Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento. GRUPO I – CLASSE V – Plenário TC 011.759/2016-0. 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25EABAA93015EBEA525695384>

realização de auditorias internas, as quais são feitas, em grande parte, por amostragem e de forma localizada. Dessa forma, ao atribuir a responsabilidade do controle interno para a SFC/CGU e IGF, exercido na forma de auditorias, esses diplomas legais fazem com que as auditorias da SFC/CGU e da IGF sejam usadas como técnicas de controle tanto de terceira como de segunda linha de defesa. Ao exercer as suas competências como se fossem órgãos de segunda linha de defesa, essas auditorias internas passam a examinar os processos das entidades com foco no exame da conformidade e realizando o controle interno para os órgãos públicos, em vez de avaliar o controle interno desses órgãos.

Devemos ressaltar que a Lei nº 10.180/01 e o Decreto nº 166/98 são de responsabilidade dos órgãos legislativos de cada nação e não da CGU e da IGF, que são obrigadas a obedecer a essas normas. Cabe destacar ainda o esforço institucional dos dois órgãos de auditoria para aderirem às normas e padrões internacionais de auditoria interna e de gestão de riscos.

## 4. METODOLOGIA

A investigação foi feita por meio de revisão bibliográfica, estudo das normas e legislações, bem como coleta de dados empírica, de modo a identificar e compreender o papel da auditoria interna para a gestão de riscos no setor público, tanto em Portugal quanto no Brasil.

As estratégias utilizadas para atingir esses objetivos envolveram a revisão bibliográfica para o aprofundamento dos conceitos utilizados na auditoria e gestão com base em riscos, bem como entrevistas gravadas em áudio, com o intuito a melhor compreensão do tema estudado (Vergara, 2009). Conforme Hill e Hill (2016) uma investigação empírica é aquela em que se fazem observações para a melhor compreensão de um fenômeno a estudar. Para Denzin e Lincoln (2006), a pesquisa qualitativa tem como foco de atenção o ambiente em que o fenômeno ocorre, de modo a melhor compreender os fenômenos estudados. Para Tashakkori e Creswell (2007), não se busca reduzir os significados em poucas categorias ou ideias, sendo fundamental que o investigador procure perspectivas mais complexas.

Para Gil (2008), as entrevistas podem ser utilizadas para investigar um tema em profundidade, como ocorre nas pesquisas designadas como qualitativas. Edwards e Holland (2013) observam que, por vezes, os entrevistados podem se sentir constrangidos em ter suas conversas gravadas. O uso do gravador faz com que o entrevistador possa se concentrar em ouvir, observar e manter o contato visual com entrevistado, em vez de ter que continuar fazendo notas durante a entrevista (Edwards & Holland, 2013).

Para Mesquita e Matos (2014), o estudo de caso é a tipologia em que o objeto é uma unidade analisada em profundidade e possui como técnicas de pesquisa, principalmente, a entrevista e a observação. Para Gil (2008, p. 58), o estudo de caso “é um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro do seu contexto de realidade, quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidas e no qual são utilizadas várias fontes”.

Após a gravação das entrevistas, as falas foram transcritas, com os conteúdos posteriormente enviados para os entrevistados, para reforçar a precisão dos dados da entrevista e evitar eventuais erros ou más interpretações, oferecendo ainda, a possibilidade de se obter informações adicionais (Guerreiro, Rodrigues & Craig, 2015).

Segundo Quaresma (2005), a entrevista semiestruturada ou em profundidade permite a cobertura mais profunda em determinados temas, favorece a interação entre as partes, facilita a espontaneidade e possibilita o surgimento de informações inesperadas, que podem ser de grande utilidade na investigação. Para Belej, Gimenez-Paschoal, Nascimento e Matsumoto (2008), um bom

entrevistador é aquele que sabe ouvir o entrevistado de forma ativa, demonstrando interesse em sua fala e em suas emoções, estimulando com gestos e palavras, fazendo novos questionamentos, sem, no entanto, influenciar seu discurso. Para Mattos (2004), cada entrevista é singular e pode trazer novos elementos para o interesse da investigação, dependendo do interesse e incentivo do entrevistador bem como da disposição do entrevistado em revelar detalhes.

Para selecionar os entrevistados no universo da administração pública de Portugal, foram realizados contatos com as entidades públicas tanto da administração direta quanto em relação ao setor empresarial do Estado português. Em relação à administração direta do governo central português, foram contatadas todas as 17 áreas do governo central relacionadas no portal da República Portuguesa do XXI Governo Constitucional<sup>24</sup>.

Com relação ao setor empresarial do estado, foram contatadas as entidades listadas no Portal do Ministério das Finanças – Direção Geral do Tesouro e Finanças com base no documento denominado “Carteira de Participações do Estado”<sup>25</sup>.

Em relação à administração pública brasileira, selecionou-se a administração direta e a indireta, sendo que essa última abrange autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista. De acordo com a Medida Provisória n° 870/2019<sup>26</sup>, o Poder Executivo Federal - PEF brasileiro é composto por vinte e dois (22) órgãos com status de ministérios, dentre os quais se destaca a Controladoria Geral da União, ministério que exerce a função de auditoria interna no âmbito do PEF. Com base nesse modelo, foram entrevistadas 44 pessoas, sendo 22 pessoas em 20 organizações do setor público de cada país, abrangendo a administração indireta e setor público empresarial.

As entrevistas foram realizadas em Portugal entre os dias 28/03/2019 e 21/08/2019 e, no Brasil entre 28/03/2019 a 29/07/2019. Foram realizadas 22 entrevistas em cada país, totalizando 44 entrevistas, sem a identificação dos participantes, sendo que, se obedeceu à correspondência entre os entrevistados de acordo com o setor de atividade, tanto em Portugal como no Brasil.

Nesse sentido, em Portugal foram procuradas 94 entidades públicas, por meio de contatos telefônicos e por e-mail, cujos dados para contato foram obtidos com base em pesquisa aos respectivos sítios oficiais na rede mundial de computadores. Logo, foram entrevistadas vinte e duas (22) pessoas em vinte (20) entidades, sendo que, regra geral, foi entrevistada uma pessoa em cada entidade, com exceção de duas (2) organizações, nas quais duas (2) pessoas se disponibilizaram

---

<sup>24</sup> Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21>. Consultado em 27/10/2019.

<sup>25</sup> Disponível em: <http://www.dgtf.pt/sector-empresarial-do-estado-see/carteira-de-participacoes-do-estado>. Consultado em 27/10/2019.

<sup>26</sup> Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/mpv%20870-2019?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/mpv%20870-2019?OpenDocument). Consultado em 27/10/2019.

voluntariamente para as entrevistas, resultando nas vinte e duas (22) entrevistas realizadas, de modo que 21,3% das entidades procuradas realizaram as entrevistas.

Por outro lado, ao realizar a coleta de dados no setor público federal brasileiro, a taxa de resposta foi de 100% das entidades procuradas, embora isso tenha sido feito, em alguns casos, em mais de uma tentativa. Embora o entrevistador tenha procurado os entrevistados na qualidade de estudante de mestrado, o fato de ser servidor público do Brasil e de ter contato ou com os próprios entrevistados ou com os auditores internos que os indicassem, pode ter contribuído para um maior nível de aceitação dessas entrevistas no Brasil, mesmo considerando que a demora no processo de indicação, contatos, agendamento e realização das entrevistas tenha ocorrido tanto em Portugal quanto no Brasil. Assim, das vinte e duas (22) pessoas contatadas nas vinte (20) entidades federais brasileiras, em atividades equivalentes ou do mesmo setor de atividades daquelas em que foram realizadas as entrevistas em Portugal, somente quatro pessoas que trabalham em quatro dessas entidades, ao final de algumas tentativas, não retornaram os contatos, sendo que essas quatro entrevistas faltantes foram feitas com auditores internos governamentais que realizam ou realizaram auditorias nessas entidades.

Por fim, destacamos que a circunstância de haver dois entrevistados em duas entidades foi repetida em duas entidades equivalentes, no Brasil. Portanto, tivemos o total de 44 pessoas entrevistadas em 40 entidades do setor público de ambos os países. Os detalhes dos cargos e funções dos entrevistados, segregados por setor de atividade estão resumidos na tabela a seguir:

Tabela 1 Pessoas entrevistadas em Portugal e no Brasil

<b>Setor de Atividade</b>	<b>Função ocupada pelos Entrevistados em Portugal</b>	<b>Função ocupada pelos entrevistados no Brasil</b>	<b>Total de pessoas entrevistadas</b>	<b>%</b>
<b>Saúde</b>	Gestor máximo da Auditoria Interna na Área da Saúde <sup>27</sup> (P2)	Gestor Máximo da Auditoria Interna na Área da Saúde (P24)	4	9,09%
	Auditor Chefe (P1)	Auditor Chefe (P30)		
<b>Hospitalar</b>	Auditor Chefe <sup>28</sup> (P6)	Auditor Chefe (P23)	12	27,27%

<sup>27</sup> Foram entrevistados os ocupantes do maior posto nos órgãos de auditoria interna no sistema de saúde.

<sup>28</sup> Os auditores chefes ocupam o posto representativo do cargo máximo de chefia ou monocrático das auditorias internas em hospitais da rede pública.

	Auditor Chefe (P10)	Auditor Chefe (P25)		
	Auditor Chefe (P12)	Auditor Chefe (P26)		
	Auditor Chefe (P13)	Auditor Chefe (P27)		
	Auditor Chefe (P18)	Auditor Chefe (P28)		
	Auditor Chefe (P19)	Auditor Interno (P29)		
<b>Infraestrutura e transportes</b>	Gestor (P7)	Auditor Interno (P31)		
	Gestor (P11)	Gestor (P32)		
	Gestor (P14)	Gestor (P33)	10	22,73%
	Auditor Interno (P15)	Auditor Interno (P34)		
	Gestor (P20)	Gestor/Instrutor (P35)		
<b>Setor Financeiro</b>	Auditor Interno (P5)	Auditor Interno (P36)		
	Conselheiro (P9)	Auditor Interno (P37)	6	9,09%
	Auditor Interno (P21)	Auditor Interno (P38)		
<b>Planejamento e Modernização</b>	Gestor (P3)	Gestor (P39)		
	Gestor (P4)	Gestor (P40)	4	9,09%
<b>Prev. da Corrupção</b>	Conselheiro (P8)	Gestor/Auditor Interno (P41)	2	4,55%
<b>Defesa</b>	Militar/Gestor (P16)	Assessor (P42)	2	4,55%
<b>Educação</b>	Auditor Interno (P17)	Auditor Interno (P43)	2	4,55%
<b>Apoio a empresas</b>	Gestor (P22)	Auditor Interno (P44)	2	4,55%
<b>TOTAL</b>			44	100%

*Nota.* Dados recolhidos em entrevistas aplicadas aos gestores e aos auditores internos do setor público de Portugal e do Brasil, entre 2018 e 2019.

Para Bardin (1977), a análise dos dados colhidos de forma empírica consiste na leitura detalhada de todo o material transcrito, na identificação de palavras e conjuntos de palavras que tenham sentido para a pesquisa, assim como na classificação em categorias ou temas que tenham semelhança quanto ao critério sintático ou semântico.

Na abordagem do tipo qualitativa, o pesquisador poderá adotar vários métodos para assegurar a compreensão em profundidade do fenômeno em estudo (Chueke & Lima, 2012). Segundo Bardin (1977), a análise do conteúdo de entrevistas ou de textos consiste em basicamente em: pré-análise; exploração do material; e tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação.

A pré-análise consiste na escolha dos documentos a serem analisados (Bardin, 1977). Segundo Bardin (1977, p. 101), a fase de exploração do material trata de “operações de codificação, decodificação, desconto ou enumeração em função de regras previamente formuladas”. Duarte (2004) defende que as transcrições devem ser editadas corrigindo erros e vícios de linguagem. Azevedo, Carvalho, Costa, Mesquita, Soares, Teixeira e Maia (2017) sustentam que as transcrições podem ser feitas tanto de forma literal quanto de acordo com o conteúdo da informação. Diante das entrevistas transcritas, foi feita uma análise de conteúdo, definida por André (1983) como sendo uma técnica que consiste em reduzir um grande volume de material em várias categorias de conteúdo.

Após as transcrições, ocorreram as análises das entrevistas, feitas a partir da teoria institucional, pois essa lente teórica permite explicar a influência de fatores de cunho coercitivo, normativo ou mimético (Daniel, Pereira & Macadar, 2014).

Diante do exposto, a metodologia de pesquisa consistiu em um estudo teórico e empírico, cuja coleta de dados consiste na análise documental, revisão bibliográfica e entrevistas em profundidade, sendo essas últimas realizadas em instituições do setor público em Portugal e no Brasil e analisadas usando a lente teórica institucional. A análise do material coletado foi realizada de acordo com a teoria institucional e com a revisão bibliográfica, para saber as contribuições da auditoria na gestão de riscos das entidades públicas analisadas, tanto no setor público de Portugal quanto no Brasil.

## 5. RESULTADOS

Por meio da revisão bibliográfica, do estudo da legislação e dos dados empíricos, foi possível entender a base teórica e as práticas de auditoria interna no sistema de controle interno no setor público de Portugal e do Brasil, permitindo entender o funcionamento do SCI, da gestão de riscos e da auditoria interna governamental nos dois países investigados.

A partir das análises dos dados coletados nas entrevistas, tornou-se possível compreender os componentes da gestão de riscos nas organizações públicas analisadas, permitindo a análise nas organizações públicas em relação à regulamentação legal da gestão de riscos, do sistema de controle interno e da auditoria interna.

Por meio da análise da legislação dos dois países, foi possível compreender a situação dos órgãos de auditoria interna, em confronto com as disposições dos tribunais de contas dos dois países e com os modelos de auditoria de riscos e das três linhas de defesa.

Ao se compreender as técnicas de gestão de riscos para o alcance dos objetivos institucionais dos órgãos, diante da necessidade de se seguir a tendência internacional para o uso de uma apropriada estrutura de sistema de controle interno e de gerenciamento de riscos, foi possível verificar o papel da auditoria interna na gestão dos órgãos e entidades da administração pública nas entidades públicas, objeto da investigação. Dessa forma, iremos analisar dos dados empíricos em confronto com a legislação dos dois países, segundo as normas do COSO, FERMA, IPPF e ISO, segundo a lente institucional, para saber qual o papel exercido pela auditoria na gestão de riscos do setor público de Portugal e do Brasil.

Após a codificação dos dados, as entrevistas foram estruturadas nos seguintes tópicos:

- 1) A implementação da auditoria interna e da gestão dos riscos;
- 2) Papel da gestão de riscos e desafios;
- 3) Papel da auditoria interna na gestão de riscos e desafios.

Por meio da coleta de dados das entrevistas realizadas entre 2018 e 2019, tanto em Portugal como no Brasil, percebeu-se que os respondentes, sejam eles auditores internos ou gestores, estão alinhados com as diretrizes constantes nas normas internacionais para a prática de auditoria interna e gestão de riscos, notadamente as normas ISO, COSO e IPPF. Assim, por meio das respostas, os entrevistados esclareceram o papel auditoria interna na gestão de riscos, e o papel de cada linha de defesa no sistema de controle interno dessas entidades.

A esse respeito, em conformidade com as respostas fornecidas pelos participantes de Portugal e do Brasil, podemos classificá-las de acordo com os conteúdos tratados a seguir.



## 5.1 A implementação da auditoria interna e da gestão dos riscos

As perguntas sobre a implementação da gestão de riscos, das auditorias internas e situação atual, de acordo com os dados colhidos junto aos entrevistados, serão comentadas neste tópico. Em relação à implementação da gestão de riscos, recorreremos à teoria institucional, de modo que as respostas variaram em função do setor dos respondentes. Por meio da nossa coleta de dados foram identificadas entidades que não possuem regulamentação que especifique a estruturação de auditorias internas e de seus sistemas de controle interno no modelo das três linhas de defesa e organizações que têm legislações específicas com a previsão dessas estruturas.

A título de esclarecimento, o setor público de Portugal e do Brasil está organizado na administração direta, que é constituída dos órgãos e serviços diretamente subordinados aos ministérios (Andrade, 2017) e na administração indireta, que no Brasil é formada por entidades autárquicas, fundacionais, entidades empresariais (Meirelles et al., 2013) e que em Portugal é formado pelos institutos e fundos públicos e pelas entidades públicas empresariais (Andrade, 2017). Logo, na presente coleta de dados, estão estruturados como entidades da administração direta, o setor da saúde, planejamento e modernização, prevenção da corrupção e defesa de ambos os países, além do setor de educação e apoio a empresas<sup>29</sup> no Brasil. Por sua vez, estão estruturadas como entidades da administração indireta os hospitais, setor financeiro, infraestrutura e transportes de ambos os países, bem como educação e apoio a empresas em Portugal.

A respeito dos hospitais em Portugal, Mendes e Rodrigues (2007) esclarecem que, em dezembro de 2002, 34 hospitais do Serviço Nacional de Saúde – SNS foram transformados em 31 hospitais SA de capital público. Em seguida, o Conselho de Ministros, em 7 de setembro de 2005 transformou todos os hospitais SA em Entidades Públicas Empresariais – EPE, nomenclatura que permanece até hoje.

Conforme relatos dos entrevistados P3, P4, P8, P22, P24, P30, P39, P40, P41, P43, P44, nas organizações que estão mais diretamente vinculadas à administração direta do estado, a legislação mais apontada para regulamentar a gestão de riscos foram a Recomendação CPC n° 01/2009 e a IN CGU n° 01/2016. Esses entrevistados também relataram que a implementação da gestão de riscos não estava totalmente realizada na organização. O entrevistado P22 não falou isso diretamente, mas pareceu não compreender o que de fato seria o ERM na sua organização. P32 não respondeu de forma coerente a nenhuma das perguntas da entrevista, com argumentos desconexos. Os entrevistados P3,

---

<sup>29</sup> O setor de apoio a empresas, no Brasil é da administração indireta. Todavia, há uma ação desse setor que é compartilhada com o setor de educação (administração direta), sendo essa ação foi considerada no estudo como administração direta, por meio da entrevista com o auditor interno governamental.

P4, P39 e P40 relataram que a gestão de riscos estava implementada em alguns setores das suas organizações, mas que não havia auditoria interna. De acordo com os entrevistados, verificou-se que o isomorfismo coercitivo na administração direta ocorreu em relação à Recomendação CPC nº 01/2009 (que obriga as entidades a elaborarem planos de gestão de riscos de corrupção) e à IN CGU nº 01/16 nas entidades dos setores brasileiros da educação, saúde, apoio a empresas, planejamento e modernização, bem como no de prevenção da corrupção.

Dessa forma, a adoção da gestão de riscos na administração direta do Brasil e de Portugal, de acordo com os relatos, é incipiente ou está implementada em apenas alguns setores da organização. De modo a contextualizar essa situação da administração direta, o Conselho de Prevenção da Corrupção, do Tribunal de Contas de Portugal divulgou, em 2015, os resultados obtidos em um questionário respondido por 643 entidades da administração pública<sup>30</sup>, sendo 47% da administração local, 23,3% da administração central direta e 21,8% do setor empresarial e 7,9% da administração regional, mostrando que em 64% dessas entidades, a elaboração e aprovação do plano de gestão de riscos de corrupção ocorreram somente com o envolvimento de dirigentes e chefias, podendo indicar uma gestão de riscos inicial ou incipiente na maioria das entidades em Portugal, já que esses planos não foram feitos com a participação dos gestores responsáveis pelos serviços, indicando ainda uma fraca cultura de riscos nessas entidades. No Brasil, o TCU, em 2018, destacou que as auditorias internas responsáveis por algumas entidades avaliadas, a exemplo do setor da saúde, possuem atuação incipiente na avaliação de riscos e controles voltados à corrupção (TCU, 2018)<sup>31</sup>. Para Júnior, Gomes e Machado (2015, p. 29), “no Brasil, são poucos os órgãos e entidades públicas que possuem política ou práticas de gestão de riscos formalmente estabelecida”. Destaque-se que, no setor de saúde, bem como em outros da administração direta, a auditoria interna é a própria CGU, órgão responsável pelo SCI do PEF. Em Portugal, o IGF é a auditoria interna e também o órgão central do SCI português.

Conforme vimos, na administração direta, devido ao fato de a gestão de riscos ser incipiente e de não haver auditorias internas dentro das entidades, as perguntas seguintes da entrevista sobre a gestão de riscos e da auditoria interna naquelas entidades perderam, em grande parte, seu objeto. A esse respeito, o entrevistado P41 considerou que, ao contrário do que ocorre dentro da estrutura interna do seu órgão de prevenção à corrupção, o processo de gestão de riscos está muito incipiente, nos demais órgãos do estado brasileiro. P30 relatou que, na área da saúde brasileira, no âmbito da administração direta, a gestão de riscos não foi implementada, fato confirmado por P24 e P26.

---

<sup>30</sup> Disponível em: [http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/outros/prevenir\\_corrupcao\\_setor\\_publico.pdf](http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/outros/prevenir_corrupcao_setor_publico.pdf). Acesso em 13/10/2019.

<sup>31</sup> Acórdão 2604/2018 - Plenário

Destacamos que o setor de saúde ora investigado faz parte da administração direta, enquanto que os hospitais investigados atuam como empresas, todos eles estruturados com serviços de auditoria interna dentro dos seus sistemas de controle interno. No setor de saúde, destaque-se que, em Portugal, P1 e P2 destacaram a implementação da gestão e da auditoria de riscos, enquanto que P24 e P30 relataram que o setor de saúde brasileiro estava numa fase inicial da gestão de riscos.

Os relatos sobre o grau de implementação da gestão de riscos no setor público, nomeadamente na administração direta, são corroborados por Wanderley et al. (2015) ao estudar o grau de aderência da prática de um órgão de compras do setor público brasileiro com a estrutura do sistema de controle interno do COSO, ao discorrer que:

na dimensão avaliação de riscos, os objetivos são definidos apenas em nível estratégico. Apesar de os processos serem mapeados, não há uma estratégia formal para a identificação dos riscos que permita o estabelecimento de uma sistemática de acompanhamento e tratamento. As atividades de controle são pontuais e o monitoramento da efetividade dos controles internos praticamente inexistente. Dentro do contexto do monitoramento, ressalta-se, ainda, a ausência de elemento organizacional voltado para auditoria interna, com foco na verificação do funcionamento dos controles internos. (Wanderley et al., 2015, p. 91)

Na área de apoio a empresas, P43 acredita que a gestão de riscos ainda está numa fase inicial no Brasil e P44 aparentou não dominar o processo de gestão de riscos em Portugal. Tendo em vista que a estruturação dos serviços de auditoria interna nessas entidades ocorre por meio de determinação legal, a possibilidade de instalação de auditorias internas por iniciativa própria, sem haver um normativo que preveja essa instalação, é praticamente nula, conforme Meirelles et al. (2013). Por conseguinte, não há isomorfismo mimético nas entidades da administração direta dos estados, visto que, mesmo se funcionarem mal, não sofrem concorrência de mercado e não estão sujeitas à falência ou encerramento de suas atividades, a menos que uma lei ou ato normativo estabeleça a extinção desses órgãos.

Assim, de acordo com Trisciuzzi (2009, p. 153),

As organizações que não têm uma função de auditoria interna estão se privando dos benefícios valiosos que proporcionam os auditores internos. Além disso, correm riscos de confiar na gerência, que pode não estar na melhor posição/situação para oferecer opiniões e pareceres confiáveis, independentes e objetivos sobre os controles internos.

A esse respeito, Ljubisavljević e Jovanović (2011) observaram que a legislação pode afetar negativamente o nível de envolvimento da auditoria interna. Além disso, a necessária distinção dos papéis e responsabilidades da auditoria interna e do SCI, que não ocorre na administração direta de Portugal e do Brasil, foi apontada por Giniyatullina (2019) e por Jóhannesdóttir et al. (2016).

No âmbito da administração direta, embora não possuam serviços de auditorias internas, a implementação da gestão de riscos em um grau mais avançado, em algumas áreas, os participantes

P3, P4, P39 e P40, que são do setor de Planejamento e Modernização, cujas atividades, como o próprio nome indica, têm caráter de protagonismo sobre os demais ministérios, sendo que o papel exercido por esses órgãos no sentido de orientar os outros nas questões de modernização, planejamento, orçamento e gestão, pode explicar, em parte, o fato de possuírem um grau maior de implementação de riscos do que a média dos órgãos da administração direta. No mesmo sentido, P16 e P42, ambos do setor de defesa, relataram que a gestão de riscos e função auditoria interna é parte integrante da cultura da organização, independentemente do nome que se dê à gestão de riscos e da designação formal de cargos para o exercício da função de auditoria interna. A cultura como fator de sucesso da gestão de riscos foi destacada por Kapuscinska e Matejun (2014) enquanto que Pinho e Bezerra (2015) defendem a sensibilização dos colaboradores para a gestão de riscos.

Além do mais, não é somente a auditoria interna que parece faltar às entidades da administração direta. Nelas, a segunda linha de defesa também parece não estar plenamente estruturada, pois Marques (2017) destacou que a governança corporativa das entidades engloba, além da auditoria interna, a gestão de riscos, os comitês de auditoria, controles internos, planejamento estratégico, dentre outros. Conforme destacou Brito et al. (2017), a unidade responsável pelo gerenciamento de riscos contribui para a melhoria da eficácia da auditoria interna.

Destacamos que, na primeira fase das entrevistas em Portugal, em muitos casos, as entidades da administração direta do estado português ou não responderam, ou declararam que não se sentiriam à vontade para a realização da entrevista por não ter a gestão de riscos implementada, cujas justificativas foram feitas por e-mail e por telefone. Dessa forma, podemos observar a ausência de respostas em Portugal como um indicativo de que a gestão de riscos também pode não estar implementada na administração direta do estado português. Observa-se que, em regra, essas entidades não dispõem de auditorias internas na sua estrutura, embora algumas delas tenham órgãos de controle interno setoriais, conforme o Decreto Lei nº 166/98. Por sua vez, no Brasil, as entrevistas com participantes cujas entidades não implementaram a gestão de riscos foi mais exitosa.

Nos setores que possuem leis específicas para a organização dos próprios sistemas de controle interno e auditorias internas, o isomorfismo coercitivo, predominantemente por conta das regulamentações de cada setor, atuou, o que não exclui a necessidade de se cumprir as disposições da CPC e da CGU. Desse modo, nos hospitais, nos setores de transporte e infraestrutura, e no setor financeiro tanto do Brasil quanto de Portugal, observou-se que essas organizações já possuíam sistemas de controles internos no modelo das três linhas de defesa e com auditorias internas, por conta das regulamentações a que esses setores estão submetidos. A esse respeito Castanheira e

Rodrigues (2009) observaram que o setor financeiro tende a ter mais maturidade na gestão dos riscos de negócio.

Além disso, nos setores financeiro, de infraestrutura e transportes, observou-se que a gestão de riscos foi implementada por força da regulamentação específica (isomorfismo coercitivo), e também pela adoção de padrões de qualidade para a melhoria da eficiência e da competitividade no mercado, por meio do isomorfismo mimético, a exemplo do setor financeiro, de infraestrutura e transporte em Portugal e no Brasil.

## **5.2 Papel da gestão de riscos e desafios**

Em relação ao papel da gestão de riscos, observou-se que, tanto em Portugal quanto no Brasil, independente do setor de atividade, os entrevistados possuem respostas homogêneas e alinhadas com as normas do IPPF a respeito dos papéis que devem ser desempenhados nas três linhas de defesa dos sistemas de controle interno de seus respectivos órgãos e entidades.

Praticamente todos os entrevistados defenderam que a gestão de riscos tem por finalidade garantir o alcance dos objetivos da organização, conforme os normativos da ISO, da FERMA, do IIA e do COSO-ERM, pois o entendimento do papel da gestão de riscos independe do fato da entidade ter ou não gestão de riscos implementada. Em decorrência disso, as questões atinentes à aplicação prática da gestão de riscos nas organizações e desafios a serem enfrentados foram respondidas pelos entrevistados dos seguintes setores: de saúde de Portugal; hospitalar nos dois países; de infraestrutura e transportes; financeiro; prevenção da corrupção; e setor de defesa, educação e de apoio a empresas de Portugal. Os resultados dessas entrevistas estão de acordo com Brito et al. (2017), pois grande parte dos participantes são auditores internos, sendo que a estrutura de gestão de riscos está diretamente relacionada ao sucesso da auditoria interna com base nos riscos (Clune & Hermanson, 2006).

Assim sendo, a resposta sobre como a gestão de riscos está ocorrendo e quais os desafios que estão sendo enfrentados ficou parcialmente prejudicada para os entrevistados que declararam estar com a gestão de riscos em grau incipiente de implementação, sendo não aplicável para os participantes P43 e P44, pois para esses dois últimos (que são auditores internos), a gestão de riscos não foi sequer iniciada, o que constitui um óbice ao trabalho da auditoria com base em riscos. A gestão de riscos poderia contribuir para o trabalho da auditoria, conforme apontado no estudo de Mustapha e

Abidin (2017). Por outro lado, os relatos da falta da gestão de riscos no insucesso da auditoria interna condizem com os resultados do estudo de Alzeban e Sawan (2013).

O processo de avaliação da gestão de riscos foi descrito por P1, da seguinte forma:

Seguindo as práticas internacionais, analisamos nossos níveis de riscos aceitáveis, analisamos o sistema de controle interno em qualquer uma das áreas e fazemos o nosso planejamento e desenvolvimento nos trabalhos. Fazemos nosso relatório, submetemos à aprovação superior e fazemos depois a monitorização do processo de implementação das recomendações.

O entrevistado P5, defende que o papel da gestão de riscos “é garantir a gestão do sistema de controle interno, com vista a garantir a sobrevivência da empresa no longo prazo”. Em relação ao papel do auditor interno no controle interno da organização, P12 elencou as seguintes competências: “o auditor interno tem competência na avaliação dos processos do controle interno, da gestão de risco nos níveis contábilístico, financeiro, operacional e informático e recursos humanos. Ou seja, só aqui já temos muito para trabalhar”.

### **5.3 Papel da auditoria na gestão de riscos e desafios**

Já em relação ao papel da auditoria interna no contexto da gestão de riscos, segundo os participantes e em conformidade com a IPPF, esse papel consiste em avaliar o sistema de controle interno e gestão de riscos das respectivas entidades, sendo que o processo de gestão de riscos em si não cabe à auditoria interna e sim à primeira e à segunda linhas de defesa, conforme destacado por Drogalas et al. (2017). Lima (2014) destaca que, na opinião dos gestores, a auditoria interna contribui para a melhoria dos controles internos, dos riscos de negócios, sendo importante tanto para subsidiar as decisões de gestão, quanto para garantir uma maior eficácia do SCI, entendimento seguido por Moraes (2008).

Observa-se a preocupação de que a auditoria interna não deve apenas restringir-se ao aspecto financeiro ou mesmo de conformidade, devendo atuar em todas as áreas da organização, a exemplo do que foi demonstrado por Castanheira et al. (2009). A esse respeito, P15 adverte:

A auditoria interna não deve centrar seus esforços nessa avaliação financeira, já que há outras áreas mais importantes e mais sensíveis, tais como a área da segurança, que envolve vidas humanas, né? Que envolve trabalhadores, envolve equipamentos e que tem diversos riscos no cumprimento dos objetivos.

No mesmo sentido, P5 comenta sobre a amplitude do papel da auditoria interna e do auditor interno dentro dos serviços (setores) de uma organização hospitalar:

O nosso serviço de auditoria interna é tão transversal, nós corremos por tantos serviços, nós fazemos coisas tão diversas, que eu creio... Eu não creio, eu tenho a certeza que ninguém conhece tão bem a organização quanto o auditor interno. Então, se nós temos acesso a tudo isto, somos nós que muito mais facilmente conseguimos reconhecer e apreender os riscos a que estes serviços no âmbito da organização em si estão sujeitos.

Assim, percebeu-se que os auditores internos e gestores compreendem a amplitude do papel da auditoria interna na avaliação da gestão de diversos setores de uma organização. Nesse sentido, Alexandre (2016, p. 55), avalia que, no setor público português, notadamente nos Hospitais E.P.E. os servidores relataram que, segundo eles, a função auditoria interna contribui para “a Gestão de Risco, o reforço do SCI, o combate à fraude, a criação de valor e o apoio à gestão [. . .] indo de encontro aos objetivos previstos para a função”. Foi observado ainda que os participantes se posicionam conforme suas respectivas linhas de defesa, mas que isso não exclui o papel que todos têm - independentemente de serem formalmente auditores internos ou gestores - de executar a função de auditoria interna dentro das suas atribuições, desde que isso não acarrete a indistinção entre auditoria e controle interno, conforme Castanheira et al. (2009). P9 também afirma que “nós não temos um departamento de auditoria, mas se tivéssemos, a auditoria teria um papel muito importante, como sendo um papel de controle e de garante que os procedimentos da gestão de riscos estão a ser aplicados devidamente”. Por sua vez, P20 relata que “apesar de fazermos algum tipo de trabalho da auditoria interna, organicamente, não temos um departamento, pois é entendimento da casa que a nossa dimensão não justifica”. No mesmo sentido, P20 destaca que a função da auditoria interna é exercida mesmo sem o cargo de auditor interno, pois segundo ele: “temos o nosso sistema de controle interno, que basicamente faz responder a esse tipo de necessidade”.

Nos hospitais, tanto em Portugal quanto no Brasil, os auditores internos apresentaram discursos alinhados com as normas do IPPF, ISO e COSO sobre auditoria interna, função dos auditores internos, sistema de controle interno, gestão de riscos e relataram que estão se aperfeiçoando profissionalmente por meio de treinamentos e troca de ideias entre os seus pares (isomorfismo normativo). Dessa forma, nos hospitais, os auditores internos apresentaram uma atitude proativa do que em órgãos da administração direta dos estados. Para Castanheira et al. (2009, p. 95), isso pode estar relacionado ao fato de que um hospital tem um porte menor e dispõe de menos recursos do que um ministério, por exemplo, o que pode fazer com que o auditor interno seja mais demandado para contribuir com implementação do Gerenciamento de Riscos Corporativo (GRC). Assim,

na implementação de um processo formal de gerenciamento de riscos, há uma tendência para a auditoria assumir um papel proativo em organizações menores - provavelmente porque entidades menores não possuem

tantos recursos quanto entidades maiores e, portanto, têm maior probabilidade de exigir que a auditoria interna assuma um papel ativo no GRC. (Castanheira et al, 2009, p. 95)

Nesse aspecto, Morais (2004, p. 13), ao defender a certificação das empresas nas normas ISO, especialmente a ISO 9000, argumenta que a auditoria interna tem o papel de avaliação do sistema de controle interno e de consultoria e que o papel da auditoria interna passou a ser exercido na gestão de riscos somente a partir de regulamentações específicas para o setor (isomorfismo coercitivo). A respeito dos papéis dos auditores internos, observou-se um equilíbrio entre o papel de consultoria e de avaliação do sistema de controle interno e da gestão dos riscos em Portugal, sendo que no Brasil observou-se uma pequena vantagem do papel de consultoria/aconselhamento em relação ao papel de avaliação do sistema de controle interno e da gestão de riscos, segundo os relatos dos participantes. Por conta de essas entidades pertencerem ao setor público, quaisquer mudanças ocorrem por conta da legislação, sendo que não se observa tanto o isomorfismo mimético.

No setor financeiro, as entidades analisadas também possuem gestão de riscos e auditorias internas, tendo sido compelidas após a crise de 2008 a adotar processos de gestão de riscos a partir da Lei Sarbanes-Oxley - SOX (Santos, 2009) e da Convenção de Basiléia BCB (s.d.)<sup>32</sup>, num processo de isomorfismo coercitivo. Castanheira e Rodrigues (2009) apontam que são as empresas cotadas na bolsa as que mais aplicam abordagens baseadas no risco. Em relação à crise de 2008, as empresas cotadas portuguesas do setor privado estiveram mais preocupadas com a prevenção da corrupção e com a responsabilidade social (Dias, Rodrigues & Craig, 2015). Observou-se também o alinhamento dos relatos dos auditores internos entrevistados (isomorfismo normativo).

No setor de infraestruturas e transportes em Portugal, houve menção às normas ISO, notadamente as normas ISO 31000 e ISO 9000, indicando um isomorfismo mimético. Nesse sentido, o entrevistado P7, do setor de infraestruturas e transportes afirmou que:

Os nossos referenciais são a ISO 9001 e a ISO 14001. Essas normas obrigam o uso da auditoria interna e, obviamente, que a auditoria interna faz o uso da comparação entre aquilo que o referencial dita, versus aquilo que é a prática concreta e real, que é constatada e que é confirmada no terreno.

Como essas normas não são de observância obrigatória, mas desejáveis, a adoção da gestão de riscos nessas empresas obedece ao isomorfismo mimético. Para Morais (2004, p. 10), “sobretudo na Europa, onde os temas da qualidade ISO 9000 são prevaletentes, existe uma tendência para incluir

---

<sup>32</sup> Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/recomendacoesbasileia>. Acesso em 27/10/2019.



tanto os objectivos de controlo interno como os objectivos de qualidade no controlo e na avaliação do risco”.

No Brasil, com estruturação com base nas três linhas de defesa e com auditorias internas, conforme relatado por P31, P32, P33, P34 e P35, a auditoria interna está a exercer o seu papel na gestão de riscos dessas entidades, sendo que, no Brasil, a consultoria/aconselhamento foi o papel mais citado tanto pelos auditores quanto pelos gestores entrevistados.

A presença ou ausência de um setor responsável pela função de auditoria interna dentro da organização parece estar relacionada com o sucesso ou o insucesso da gestão de riscos. Este resultado está conforme Silva e Costa (2019), os quais observaram a contribuição da auditoria interna em uma entidade ligada ao governo federal brasileiro. Por sua vez, Brito et al. (2017) destacam que o sucesso da auditoria com base em riscos tem a ver com a gestão de riscos da organização. Por exemplo, no setor de educação, P17, que pertence a uma entidade que possui estrutura de auditoria interna, explicou que: “nós não temos uma equipe só da auditoria. Temos avaliação e auditoria”, o que indica a falta de segregação das funções de auditoria interna e controle interno. Enquanto isso, em relação à entidade educacional brasileira que não possui uma auditoria interna dentro da sua estrutura, de acordo com P44, ocorre o seguinte: “não percebi, à época, interesse do órgão em implementar a gestão de riscos. Auditoria de riscos, a gente ainda não fez”. A falta de sensibilização da gestão para a importância da auditoria interna, no sentido de facilitar a implementação da gestão de riscos foi apontada por Wernli (2013) como um dos desafios a serem enfrentados para que a auditoria interna possa exercer o seu papel, até mesmo para fomentar o treinamento sobre gestão de riscos na entidade.

Assim sendo, nas entidades investigadas em que há serviços de auditoria interna, os auditores internos relatam que ajudaram a implementar a gestão de riscos e as respectivas atribuições da segunda linha de defesa, a exemplo dos hospitais. Nos setores financeiro e de infraestrutura e transporte, o protagonismo da auditoria interna para a estruturação das demais linhas de defesa não foi tão explícito quanto no setor de saúde, entretanto, nesses setores, o grau de internacionalização tende a ser maior, o que implica em pressões para a adoção da gestão de riscos corporativos. No setor de defesa, a forte cultura da corporação parece ser um fator primordial para a gestão de riscos, em todos os níveis, pelo menos na atividade fim das organizações (Monteiro, 2013). Em alguns setores mais específicos, tais como o de modernização administrativa e prevenção à corrupção, parece haver uma situação intermediária no que diz respeito a implementação da gestão de riscos, em vista das

especificidades desses órgãos governamentais. Já nos setores mais ligados à administração direta, parece não haver nem a estruturação de auditoria interna nem das demais linhas de defesa, o que pode contribuir para a falta de implementação da gestão de riscos, em sua integralidade.

## **6. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PISTAS DE INVESTIGAÇÕES FUTURAS**

De acordo com as informações coletadas na revisão bibliográfica, no estudo da legislação do sistema de controle interno e nas entrevistas, observou-se que a auditoria interna exerce o papel de avaliação do sistema de controle interno e de assessoramento/consultoria nas entidades do setor público de Portugal e do Brasil.

Diante da análise das entrevistas, percebe-se que o papel da auditoria é exercido em organizações estruturadas de acordo com o modelo das três linhas de defesa do IIA, sendo que terceira linha de defesa é realizada por meio da função auditoria interna. Com efeito, observou-se o funcionamento da gestão de riscos e da função de auditoria interna, tanto em Portugal quanto no Brasil, nos setores: financeiro; infraestrutura e transportes; hospitais; defesa; e planejamento e modernização. Em Portugal, observou-se também o funcionamento do modelo de gestão de riscos e auditoria interna no setor da saúde e no setor educacional.

Nos órgãos de prevenção da corrupção de ambos os países, que exercem papel normativo e que integram a estrutura de órgãos legalmente responsáveis pelo controle da administração pública, os relatos foram feitos em relação às demais entidades da administração pública, de modo que a aplicação do modelo das três linhas não se lhes aplica.

Observou-se ainda que a gestão de riscos está em um grau incipiente ou inexistente nos seguintes setores da administração direta: entidades portuguesas que não responderam as entrevistas, mas que disseram não ter implantado a gestão de riscos; setor da saúde e da educação no Brasil; e setor de apoio a empresas. Observa-se que essas diferenças ficam mais explícitas ao se comparar com setor financeiro, onde o grau de institucionalização da gestão de riscos e da auditoria interna é mais implementado do que nos demais setores, notadamente naqueles mais diretamente relacionados à administração direta dos estados. Apesar de não termos abarcado todos os setores da administração direta brasileira, os setores de saúde e educação possuem serviços espalhados por todo o país, incluindo a transferência de recursos para estados e municípios, em ações de saúde e educação de suas competências, sob a fiscalização do PEF.

Em relação à teoria institucional, foi observado o institucionalismo coercitivo em todas as quarenta (40) organizações investigadas, sendo que quando estão sob forte regulação estatal interna e externa, tais como setor financeiro, hospitalar, de infraestruturas e transportes, o institucionalismo coercitivo ocorreu por conta das entidades reguladoras. Paralelamente, os setores financeiro e de infraestrutura e transportes também sofreram pressões para se destacar no mercado concorrencial e diminuir seus custos operacionais, adotando as melhores práticas, processos, sistemas e soluções

corporativas adotadas em outras instituições (isomorfismo mimético). Nos setores de defesa investigados, observou-se o isomorfismo normativo por imposição da corporação, ao promover a cultura da disciplina, hierarquia, planejamento, gestão de riscos, revisão dos atos dos subordinados e auditoria interna no seio das organizações. Nos setores de planejamento e modernização e de prevenção da corrupção, por conta do protagonismo desses setores sobre as demais áreas, observou-se o isomorfismo mimético, ao adotarem as melhores práticas de outras entidades públicas ou privadas.

Nos setores da administração direta de Portugal e do Brasil, no setor de apoio a empresas de ambos os países, bem como nos setores de saúde e educação do Brasil, observou-se o isomorfismo coercitivo em relação à Recomendação CPC 01/09, ao Decreto Lei nº 166/98 e à Lei nº 10.180/01, à IN CGU nº 03/17, respectivamente, ausência de isomorfismo mimético e normativo, sendo que o isomorfismo coercitivo parece seguir em relação às estritas determinações desses normativos.

Embora, no Brasil, não existam auditorias internas que integrem a estrutura dos ministérios, na terceira linha de defesa, em cada ministério há um auditor interno governamental da CGU que ocupa o cargo de assessor especial de controle interno, órgão da segunda linha de defesa, sendo que a terceira linha de defesa do PEF é feita externamente pela CGU, na maioria dos ministérios, exceto no Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil, que possuem suas próprias CISETs.

Nos hospitais brasileiros, por conta da existência das três linhas de defesa estruturadas, a gestão de riscos tende a ser mais implementada do que naquelas entidades da administração da saúde que não possuem um auditor interno ou serviço de auditoria interna. Em Portugal, todas as entidades investigadas, na administração da saúde e nos hospitais, possuíam pelo menos um auditor interno dentro de sua estrutura, com a gestão de riscos implementada.

Assim, nas entidades investigadas, parece haver uma relação entre a presença de um auditor interno dentro da entidade com um grau maior de implantação de gestão de riscos. Isso pode estar relacionado ao fato de que um auditor interno dentro da estrutura da entidade tem maiores possibilidades de interação com os gestores, fazendo com que a gestão de riscos seja mais facilmente assimilada do que aquelas entidades que possuem um contato menos intenso com a auditoria interna governamental. Logo, por ter mais oportunidades de comunicação com os gestores e administradores, o auditor interno teria mais chances de mudar a cultura da entidade para gerir seus riscos. Ao analisarem os fatores associados com a adoção da auditoria interna baseada em riscos, Castanheira et

al. (2009) verificaram que a auditoria interna tende a ter um papel dinâmico na implementação da gestão de riscos em entidades do setor financeiro.

Diante disso, a mudança cultural defendida fortemente pelos auditores internos que atuam dentro do espaço corporativo pode ter um papel significativo na implementação da gestão de riscos, o que pode significar que, a promoção da cultura de riscos nas entidades do setor público deve estar acompanhada da efetiva estruturação dos sistemas de controle interno dos órgãos com base no modelo das três linhas de defesa. Contudo, pelas características do setor público, essa estruturação deve ocorrer por meio de disposições legais e regulamentares.

Como dissemos, nas entidades do setor público, principalmente naquelas da administração direta objeto desta investigação, não há espaço para que o gestor implemente por sua iniciativa, serviços de auditoria interna governamental, mesmo que considere ser necessário para a melhoria da gestão de riscos e para seguir as melhores práticas do setor privado, por isomorfismo mimético, pois tal iniciativa afrontaria o Decreto Lei nº 166/98, a Lei nº 10.180/01 e a IN CGU nº 03/17. Para a administração pública, a discricionariedade não implica em uma liberdade administrativa, que extrapole ou exorbite a lei, conforme visto anteriormente. Logo, para essas entidades, a estruturação das três linhas de defesa deve ser estabelecida por lei e regulamentada por outros normativos, através do isomorfismo coercitivo. Dessa forma, a regulamentação do sistema de controle interno utilizando o modelo das três linhas de defesa e da gestão dos riscos constitui-se em condição necessária à implementação da gestão de riscos no setor público, nomeadamente na administração direta.

Diante do exposto, entendemos que a legislação deverá ser atualizada no sentido de estabelecer o modelo das três linhas de defesa nas entidades, pois centralizar o sistema de controle interno na CGU e na IGF parece não ter contribuído para o fortalecimento da gestão de riscos no setor público. Quando atua fora da entidade, de acordo com o modelo atual que centraliza a auditoria interna governamental na CGU e no IGF, o auditor interno governamental tende a ter uma atuação menos presente e mais pontual, em detrimento da função de consultoria/aconselhamento. Dessa forma, como a estrutura interna das entidades do setor público é regulada por leis, decretos e outras normas e diante dos argumentos apresentados, observa-se que a Lei 10.180/01, o Decreto Lei 166/98 e IN CGU nº 03/17 não estão aderentes ao modelo das três linhas de defesa e ao papel da auditoria interna na gestão de riscos, conforme posicionamento da IPPF, sobretudo pelo fato de não instituir legalmente serviços de auditoria interna dentro das entidades da administração direta, sendo que isso pode estar relacionado à baixa implementação da gestão de riscos na administração direta.

Apesar das limitações da legislação, cujas disposições são obrigatórias também para a CGU e a IGF, destacamos o esforço institucional desses órgãos para se adequarem às normas internacionais para a prática de auditoria interna, o que pode ser observado em seus normativos internos e nos produtos gerados, a exemplo de seus relatórios, que recentemente passaram a incluir a gestão e a avaliação dos riscos.

Mesmo diante da posição de órgão externo que a CGU e a IGF ocupam em relação aos órgãos e entidades da administração pública direta, entendemos que os auditores da CGU e da IGF podem contribuir decisivamente para a implementação da gestão de riscos em todas as entidades do setor público. Todavia, não foi avaliado em que medida essa contribuição ocorre, nem a capacidade de articulação dos auditores da CGU e da IGF com as entidades da administração direta dos respectivos países, embora as informações coletadas apontem para uma resposta afirmativa, por meio de consultoria/aconselhamento e de recomendações nos relatórios. A esse respeito, também não foi possível uma análise das recomendações da CGU e da IGF que apontem para a implementação da gestão de riscos, tampouco em que medida essas recomendações são implementadas pelos gestores. Investigações futuras poderão avaliar em que medida as recomendações da CGU e da IGF contribuem para a implementação e melhoria da gestão de riscos das entidades sob a tutela desses órgãos. Também não foi possível analisar a evolução dos papéis da CGU e IFG como órgãos de auditoria interna ou de controle interno ao longo do tempo, sendo que esse estudo comparativo pode ser indicado numa investigação futura. Ressaltamos que tais aspectos poderão ser abordados em investigações futuras, da mesma forma que os temas elencados a seguir.

Também não foi avaliado o nível de organização dos processos para que se possa avaliar a possibilidade de implementar a auditoria interna com base em riscos. Implementar a gestão de riscos pode não depender apenas da auditoria interna, mas do mapeamento dos processos e gestão das entidades. Logo, não foi possível avaliar o grau de maturidade da gestão dos riscos e exercício da função de auditoria interna nas entidades do setor público. Destaque-se ainda que também não foi avaliado em que medida a gestão dos riscos de corrupção ou outros crimes conexos está sendo implementada nos dois países, em um estudo comparativo.

Em relação aos auditores internos da CGU e da IGF, não foi avaliada especificamente a percepção desses profissionais em relação ao seu papel na gestão de riscos das entidades sob sua jurisdição. Também não foi avaliada a percepção dos gestores submetidos às auditorias da CGU e da IGF quanto ao papel desses auditores.

Por fim, não foi possível fazer uma relação entre a adoção da gestão de riscos e a efetividade no alcance dos objetivos institucionais. Como exemplo, no setor de saúde e de educação com as três linhas de defesa estruturadas, não foi possível realizar o estudo que possa avaliar em que medida a gestão de riscos contribui para a diminuição de infecções hospitalares ou melhoria na aprendizagem dos alunos. Tal estudo poderia ser realizado em um trabalho futuro, em comparação com as entidades que não possuem as três linhas de defesa estruturadas.

## REFERÊNCIAS

- ABNT NBR ISO 31000. (28 de março de 2018). *Gestão de riscos – diretrizes – risk management – guidelines*. Rio de Janeiro, RJ, Brasil: Associação Brasileira de Normas Técnicas.
- Ahmeti, R., & Vladi, B. (may-august de 2017). Risk Management in Public Sector: A Literature Review. *European Journal of Multidisciplinary Studies*, 2(5), pp. 323-329.
- Alexandre, V. M. (2016). *A função de Auditoria Interna no Serviço Nacional de Saúde* (Dissertação de Mestrado). Universidade Autónoma de Lisboa - UAL. Lisboa, Portugal.
- Alves, J. J. dos S. (2013). *Auditoria no sector público: uma análise ao sistema português*. Lisboa: Universidade Lusíada de Lisboa. Economia & Empresa. n.º 16/2013
- Amaral, N. A., Bolfe, C., Alberton, L., & Vicente, E. F. (7 de agosto de 2013). Contribuições da auditoria interna para a eficiência do controle interno no setor público. *Gestão Pública: práticas e desafios*, 4(1), 192-213.
- American Institute of Certified Public Accountants. (2005). *Private Company Financial Reporting Task Force Report*. New York: American Institute of Certified Public Accountants. Consultado em [https://www.fasb.org/fasac/03-22-05\\_aicpa.pdf](https://www.fasb.org/fasac/03-22-05_aicpa.pdf)
- Alzeban, A & Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443-454.
- André, M. E. D. A. (Ed.). (1983, maio). Texto, contexto e significados: algumas questões na análise de dados qualitativos. *Cadernos de Pesquisa*, 45, p. 66-71.
- Andrade, J. C. (2017). *Lições de Direito Administrativo* (5a ed.). Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra.
- Ávila, M. D. (2014). Gestão de Riscos no Setor Público. *Revista Controle*, 179-198. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6167565.pdf>
- Azevedo, V., Carvalho, M., Costa, F. F., Mesquita, S., Soares, J., Teixeira, F., Maia, A. (2017). Transcrever entrevistas: questões conceituais, orientações. *Revista de Enfermagem Referência*, 4(14), 159-168. doi: [org/10.12707/RIV17018](https://doi.org/10.12707/RIV17018)
- Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo*. (L. A. Pinheiro, Trad.) Lisboa: Edições 70.
- Beasley, M. S., Clune, R., & Hermanson, D. (February de 2006). The Impact of Enterprise Risk Management on the. *Journal of Forensic Accounting Research*, 1-20.
- Belei, R. A., Gimenez-Paschoal, S. R., Nascimento, E. N. & Matsumoto, P. H. V. R. (janeiro/junho de 2008). O uso de entrevista, observação e videogravação em pesquisa qualitativa. *Cadernos de Educação – FaE/PPGE/UFPEl*, 30, 187–199.
- Borges, G. R., Diel, F. J., & Fernandes, F. C. (2015). A Contribuição da Auditoria Interna de Riscos para o Planejamento de Organizações na Área de Saúde. (M. C. Novaretti, Ed.) *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 4(2), 9-27. doi: [10.5585/rgss.v4i2.134](https://doi.org/10.5585/rgss.v4i2.134)



- Brito, G. C., Pimenta, D. P., Souza, E. M., & Cruz, A. F. (2016). Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. *Revista GUAL*, 10(4), 109-133. doi: 10.5007/1983-4535.2017v10n4p109
- Caetano, F. J. R. (2017). *Implementação de um modelo de gestão de risco não clínico na ULSNA, EPE* (Dissertação de Mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Portugal.
- Callado, A. A. C., Callado, A. L. C., Kovacs, É. P., & Almeida, M. A. (2015). Práticas de gestão estratégica e isomorfismo: uma investigação empírica entre empresas do porto digital a partir da teoria institucional. *Sistemas e Gestão*, 10(3), 346-355. doi: 10.7177/sg.2015.v10.n3.a1
- Castanheira, N. M. C. (2007). *Auditoria interna baseada no risco: estudo do caso português*. (Dissertação de Mestrado). Universidade do Minho, Braga, Portugal. Recuperado de <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/7061>
- Castanheira, N. M. C. & Rodrigues, L. M. P. de L. (2009). Factores associados à adopção de abordagens baseadas no risco no processo de auditoria interna. *Instituto Português de Auditoria Interna*. Recuperado de [http://www.ipai.pt/fotos/gca/ipai\\_2009\\_trabalho\\_vencedor\\_1\\_premio\\_1275258873.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/ipai_2009_trabalho_vencedor_1_premio_1275258873.pdf)
- Castanheira N., Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2009). Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 79-98. doi: 10.1108/02686901011007315
- Controladoria Geral da União (s.d.) Competências e organograma. Consultado a 16 de outubro de 2019, em <https://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/competencias-e-organograma>.
- Controladoria Geral da União. Auditoria e controle interno na União Europeia e no Brasil Palestras e discussões do Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno, realizado em dezembro de 2014 em Brasília. Consultado em <https://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/eventos/anosanteriores/2014/seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno>
- Chueke, G. V., & Lima, M. C. (2012). Pesquisa qualitativa: evolução e critérios. *Revista Espaço Acadêmico*, 11(128), 63–69.
- Cioban (Lucan), A.N, Hlaciuca, E & Zaiceanua, A. M. (2015). The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania. *Procedia Economics and Finance*, 32, 394-399. doi: 10.1016/S2212-5671(15)01409-4
- Conselho de Prevenção da Corrupção - CPC (2015). Prevenir a corrupção no setor público uma experiência de 5 anos. Consultado em [http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/outros/prevenir\\_corrupcao\\_sector\\_publico.p df](http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/outros/prevenir_corrupcao_sector_publico.p df)
- COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2007). *Gerenciamento de riscos corporativos – estrutura integrada: sumário executivo*. Consultado em [http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)

- COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2016). *Enterprise risk management. Aligning risk with strategy and performance*. (June 2016 edition). Consultado a 3 de janeiro de 2018, em <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-draft-PostExposure-Version.pdf>
- Costa, A. M. C. da. (2008). *A auditoria interna nos municípios portugueses* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra. Recuperado de [http://www.ipai.pt/fotos/gca/dissertacaoanabela\\_final\\_auditoria\\_interna\\_municipios\\_1\\_1274349141.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/dissertacaoanabela_final_auditoria_interna_municipios_1_1274349141.pdf)
- Daniel, V. M., Pereira, G. V. & Macadar, M. A. (2014). Perspectiva institucional dos sistemas de informação em saúde em dois estados brasileiros. *Revista de Administração Contemporânea*, 18(5), 650–669.
- Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (2006). *Introdução: a disciplina e a prática da pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Artmed, 3(3–4), 15–41.
- Dias, A., Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2015). Global financial crisis and corporate social responsibility disclosure. Consultado em [https://researchportal.port.ac.uk/portal/files/6488377/Global\\_financial\\_crisis\\_and\\_corporate\\_social\\_responsibility\\_disclosure.pdf](https://researchportal.port.ac.uk/portal/files/6488377/Global_financial_crisis_and_corporate_social_responsibility_disclosure.pdf)
- Drehmer, A. F., Raupp, F. M. & Rosa, F. S. (2017). Teoria Institucional no Setor Público: Mapeamento e Análise de Conteúdo das Publicações. *Revista UNIABEU*, 10(26), 127–142.
- Drogalas, G. Eleftheriadis, O, Pazarskis, M & Anagnostopoulou, E. (2017). Perceptions about effective risk management. The crucial role of internal audit and management. Evidence from Greece. *Investment Management and Financial Innovations*, 14(4), 1-11. doi:10.21511/imfi.14(4).2017.01
- Duarte, R. (2004). Entrevistas em pesquisas qualitativas. *Educar*, 24, 213-225. Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/er/n24/n24a11.pdf>
- Edwards, R. & Holland, J. (2013). *What is qualitative interviewing?* London: Bloomsbury.
- Emmanuel, O. E, Ajanya, M. A. & Audu, F. (2013) An Assessment of Internal Control Audit on the Efficiency of Public Sector in Kogi State Nigeria. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4(11), 717-726. doi:10.5901/mjss.2013.v4n11p717
- FERMA – Federation of European Risk Management Associations. (s.d.). Consultado a 17 de dezembro de 2019, em <https://www.ferma.eu/app/uploads/2011/11/a-riskmanagement-standard-portuguese-version.pdf>
- Floriano, J. C. & Lozecky, J. (2008). A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial. *UNICENTRO - Revista Eletrônica Lato Sensu*, 5, 1-8. Recuperado de [https://www.academia.edu/19660695/A\\_IMPORTANCIA\\_DOS\\_INSTRUMENTOS\\_DE\\_CONTROLE\\_INTERNO\\_PARA\\_GESTAO\\_EMPRESARIAL](https://www.academia.edu/19660695/A_IMPORTANCIA_DOS_INSTRUMENTOS_DE_CONTROLE_INTERNO_PARA_GESTAO_EMPRESARIAL)

- Freitas, C. A. S. (2002). Gestão de risco: possibilidade de utilização pelo setor público e por entidades de fiscalização superior. *R. TCU*, 33(93), 42-54. Recuperado de <http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/844/904>
- Fülöp, M. T. & Szekely, S. V. (2017). The evolution of the internal auditing function in the context of corporate transparency. *Audit Financiar*, 15(3), 440-450, doi: 10.20869/AUDITF/2017/147/440
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6th ed). São Paulo: Atlas.
- Giniyatullina, D. (2019). Improving Internal Audit in the Public Sector. *Accounting. Analysis. Auditing*, 6(2), 95-100. doi: [10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100](https://doi.org/10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100)
- Gleim, I. N. (2001). *CIA review: internal audit skills*. Paperback.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2015). Institutional Change of Accounting Systems: The Adoption of a Regime of Adapted International Financial Reporting Standards. *European Accounting Review*, 24(2), 379–409.
- Hill, M. & Hill, A. (2016) *Investigação por questionário*. Edições Sílabo: Lisboa.
- Hill, S. & Dinsdale, G. (2003). *Uma base para o desenvolvimento de estratégias de aprendizagem para a gestão de riscos no serviço público*. Consultado em <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/692/1/Uma%20base%20para%20o%20desenvolvimento%20de%20estrat%3a9gias%20de%20aprendizagem%20para%20a%20gest%3a3o%20de%20riscos%20no%20servi%3a7o%20p%3ablic%20o.pdf>
- IGF. (2000). *Livro Branco do Sistema de Controle Interno da Administração Financeira do Estado*. Consultado a 22 de outubro de 2019 em <https://www.igf.gov.pt/anexosoutras-entidades/anexos-ccsci/sci-livro-branco-pdf.aspx>
- IGF (s.d.) *A IGF*. Consultado a 14 de outubro de 2019, em <https://www.igf.gov.pt/institucional1/apresentacao111/a-igf.aspx>. Acesso em 14/10/2019
- Instituto de Auditores Internos. (2009). *IIA position paper: the role of internal auditing in enterprise-wide risk management*. Consultado a 13 de dezembro de 2017, em <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>
- Instituto de Auditores Internos. (2013). *As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. Consultado em [http://www.iabrasil.org.br/new/2013/downs/As\\_tres\\_linhas\\_de\\_defesa\\_Declaracao\\_de\\_Posicionamento2.pdf](http://www.iabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento2.pdf)
- Jóhannesdóttir, A. M., Kristiansson, S. N. Sipiläinen, N. & Koivunen, R. (2016). Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. *Icelandic Review of Politics and Administration*, 14(2), 19-44. DOI: <https://doi.org/10.13177/irpa.a.2018.14.2.2>

- Júnior, A. J. S. de O., Gomes, A. R. & Machado, G. de V. (2015) Metodologia de auditoria com foco em processo e risco. *Revista do TCU*, 132, 28-37. Recuperado de <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/249>
- Kapuscinska, K. & Matejun, M. (2014). Risk management in public sector organizations: a case study. *International journal of business and management studies*, 3(3), 129-143. Consultado em [https://www.researchgate.net/publication/283153062\\_Risk\\_Management\\_in\\_Public\\_Sector\\_Organizations\\_A\\_Case\\_Study](https://www.researchgate.net/publication/283153062_Risk_Management_in_Public_Sector_Organizations_A_Case_Study)
- Koutoupis, A. G & Tsamis, A. (2009, May). Risk based internal auditing within Greek banks: a case study approach. *Journal of Management & Governance*, 13(1-2), 101–130. doi: <https://doi.org/10.1007/s10997-008-9072-7>
- Lélis, D. L. M. & Pinheiro, L. E. T. (2012). Auditor and Auditee Perceptions of Internal Auditing Practices in a Company in the Energy Sector. *R. Cont. Fin.*, 23(60), 212-222. Recuperado de [http://www.scielo.br/pdf/rcf/v23n60/en\\_a06v23n60.pdf](http://www.scielo.br/pdf/rcf/v23n60/en_a06v23n60.pdf)
- Lima, P. N. D. (2014). *O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional*. (Dissertação de Mestrado). Instituto politécnico do Porto, Porto, Portugal.
- Ljubisavljević, S. & Jovanović, D. (2011). Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia. *Economic Annals*, Consultado em <http://www.doiserbia.nb.rs/img/doi/0013-3264/2011/0013-32641191123L.pdf>
- Lopes, M. de S. (2013). *O controle interno no poder executivo federal brasileiro* (Dissertação de Mestrado). Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Lorenzoni, R. & Vieira, E. T. V. (2013). O Controle Interno e a Auditoria como Ferramenta de desenvolvimento nas Micro e Pequenas Empresas. *Revista gestão e desenvolvimento em contexto- gedecor*, 1(1), 118 - 132. Recuperado em [https://www.academia.edu/29960123/O\\_Controlo\\_Interno\\_e\\_a\\_Auditoria\\_como\\_Ferramenta\\_de\\_Developmento\\_nas\\_Micro\\_e\\_Pequenas\\_Empresas](https://www.academia.edu/29960123/O_Controlo_Interno_e_a_Auditoria_como_Ferramenta_de_Developmento_nas_Micro_e_Pequenas_Empresas)
- Marques, M. da C. da C. (2007). Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. *RAC*, 11 (2), 11-26. Recuperado em <http://www.scielo.br/pdf/rac/v11n2/a02v11n2.pdf>
- Mattos, P. L. C. L. D. & Goldenberg, M. (2004). A entrevista não-estruturada como forma de conversação: razões e sugestões para sua análise. *Revista de Administração Pública*, 39(4), 57.
- McPhee, I. (2005). Risk and risk management in the public sector. Consultado em [https://www.anao.gov.au/sites/g/files/net4816/f/McPhee\\_risk\\_and\\_risk\\_management\\_in\\_the\\_public\\_sector\\_2005.pdf](https://www.anao.gov.au/sites/g/files/net4816/f/McPhee_risk_and_risk_management_in_the_public_sector_2005.pdf)
- Meirelles, H. L., Aleixo, D. B. & Burle Filho, J. E. (2013). *Direito administrativo brasileiro*. (40ª Edição). São Paulo: Malheiros Editores.
- Mesquita, R. F. D. & Matos, F. R. N. (2014). Pesquisa qualitativa e estudos organizacionais: história, abordagens e perspectivas futuras. *IV Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração*. Consultado em

[https://www.researchgate.net/profile/Rafael\\_Mesquita2/publication/278727035\\_Pesquisa\\_Qualitativa\\_e\\_Estudos\\_Organizacionais\\_historia\\_abordagens\\_e\\_perspectivas\\_futuras/links/5584563a08ae71f6ba8c4598/Pesquisa-Qualitativa-e-Estudos-Organizacionais-historia-abordagens-e-perspectivas-futuras.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Rafael_Mesquita2/publication/278727035_Pesquisa_Qualitativa_e_Estudos_Organizacionais_historia_abordagens_e_perspectivas_futuras/links/5584563a08ae71f6ba8c4598/Pesquisa-Qualitativa-e-Estudos-Organizacionais-historia-abordagens-e-perspectivas-futuras.pdf)

- Monteiro, R. P. (2015). Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12 (25), 159-188. doi: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p159>
- Morais, G. da C. T. (2004). Como emerge a auditoria interna nas pequenas e médias empresas, em Portugal. *X Congresso de Contabilidade*. Consultado em <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/1677>
- Morais, M. G. da C. T. (2008). A importância da auditoria interna para a gestão: caso das Empresas portuguesas. Portugal, *18º Congresso Brasileiro de Contabilidade*. Consultado em <https://docplayer.com.br/684140-A-importancia-da-auditoria-interna-para-a-gestao-caso-das-empresas-portuguesas.html>
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's modern internal auditing. A Common Body of Knowledge*. (7ª ed.). New Jersey: John Wiley & Sons.
- Moura, A. L. N. & Souza, B. C. (2016). Gestão estratégica de pessoas na administração indireta do setor público federal: na prática, ainda um discurso. *Revista do Serviço Público*, 67(4), 575–602. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/44137/gestao-estrategica-de-pessoas-na-administracao-indireta-do-setor-publico-federal-na-pratica-ainda-um-discurso>
- Nascimento, A. B. F. M., Padilha, Y. L. & Sano, H. (2017). Contribuições da Teoria Institucional para Análise de Disseminação de Inovação na Gestão Pública. *IV Encontro Brasileiro de Administração Pública*, 917-933. Recuperado de <http://www.ufpb.br/ebap/contents/documentos/0917-933-contribuicoes-da-teoria-institucional-para-analise-de-disseminacao-de-inovacao.pdf>
- Nie, J. (2017). When Internal Control Meets Internal Audit: Conflict or Combine?. *Open Journal of Accounting*, 6, 43-51. doi: <https://doi.org/10.4236/ojacct.2017.62004>
- Pinho, R. C. de S. & Bezerra L. B. (2015). Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do sistema s: o caso do Sebrae/CE. *Revista Ambiente Contábil*. 7, (2), 32-52. Recuperado de <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5511>
- Piper, A. (2015). *Auditando o setor público gerindo expectativas, entregando resultados*. Altamonte Springs: IIARF. Recuperado de <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Auditing-thePublic-Sector-Portuguese.pdf>
- Pires, J. P. F. A. da S. (2010). *Contributo da Auditoria Interna na Detecção e Mitigação de Riscos Empresariais* (Dissertação de Mestrado). Instituto Politécnico de Lisboa. Lisboa, Portugal. Recuperado de <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/84>
- Ribeiro, N. A. B., Furtado, R. C. C. D. & Nogueira, S. P. da S. (2018). O impacto da auditoria interna na gestão municipal: o caso dos municípios portugueses. *XXVIII Jornadas Luso-Espanholas de*

*Gestão Científica – Interioridade e Competitividade: Desafios Globais da Gestão*. Consultado em [https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/15817/3/Paper%20187\\_AP\\_Ribeiro.pdf](https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/15817/3/Paper%20187_AP_Ribeiro.pdf)

- Seabra, S. N. (2007). Gerenciamento de riscos em organizações públicas: uma prática efetiva para controle preventivo e melhoria dos gastos públicos no Brasil? *Revista da CGU*, 2(3), 38-49. Recuperado de [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/34432/3/V2.n3\\_Gerenciamento.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/34432/3/V2.n3_Gerenciamento.pdf)
- Serra, S., Machado, S. & Gomes P. (2016). Auditoria e sistema de controlo interno nas instituições públicas de ensino superior portuguesas. *A Multidisciplinary e-Journal*, 29, 31-48. doi: 10.18089/DAMeJ.2017.29.2
- Silva, A. A & Costa, A. J. B. (2019) A contribuição da auditoria interna para a governança: estudo de caso em uma organização social vinculada ao governo federal. *Cuadernos de Contabilidad*, 20 (49), doi: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc20-49.caig>
- Silva, M. do R. da & Oliveira, R. R. (2018). Institucionalização das atividades de auditoria interna: um estudo no Instituto Federal de Alagoas, à luz da teoria institucional. *Congresso de Administração, Sociedade e Inovação*. Consultado em <https://even3.blob.core.windows.net/anais/119053.pdf>
- Tashakkori, A. & Creswell, J. W. (2007). Editorial: exploring the nature of research questions in mixed methods research. *Journal of Mixed Methods Research*, 1(3), 207–211. Recuperado de <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/1558689807302814>
- Trapp, A. C. G. & Corrar, L. H. (2005). Avaliação e gerenciamento do risco operacional no Brasil: análise de caso de uma instituição financeira de grande porte. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 16(37), 24-36. Recuperado de [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S151970772005000100002&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S151970772005000100002&script=sci_arttext)
- Trisciuzzi, C. R. F. (2009). *A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro* (Dissertação de Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil. Recuperado de [http://www.bdttd.uerj.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=9425](http://www.bdttd.uerj.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=9425)
- Vergara, S. C. (2009). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.
- Vicente, S. C. da S. & Portugal, M. (2014). Isomorfismo coercitivo: as implicações das pressões institucionais no processo de aquisições de empresas brasileiras. *III Simpósio Internacional de Gestão de Projetos (III – SINGEP)*. Recuperado em <http://repositorio.uninove.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/1107/494.pdf?sequence=1>
- Wanderley, C. A. N, Fonseca, A. C. P. D. da. & Paula, H. A. de. (2015). Controles internos no setor público à luz da estrutura do COSO: o caso de um órgão de compra da marinha do Brasil. *ConTexto*, 15(30), 78-95. Recuperado de [https://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/46627/pdf\\_52](https://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/46627/pdf_52)
- Mustapha, W. M. & Abidin, N. H. Z. (2017). Práticas de auditoria interna e gerenciamento de riscos entre universidades públicas na Malásia. *IPN Journal of Research and Practice in Public*

*Sector Accounting and Management*, 7(1), 1-14. Recuperado de [https://www.researchgate.net/publication/326989324\\_Internal\\_Audit\\_and\\_Risk\\_Management\\_Practices\\_among\\_Public\\_Universities\\_in\\_Malaysia](https://www.researchgate.net/publication/326989324_Internal_Audit_and_Risk_Management_Practices_among_Public_Universities_in_Malaysia)

Wernli, N. S. (2013). *A importância da auditoria interna para as organizações* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado de <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/87329>

Zwaan, L. de, Stewart, J. & Subramaniam, N. (2011). Internal audit involvement in enterprise risk management. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 586-604. doi: <https://doi.org/10.1108/02686901111151323>

## **ANEXO A – Legislação, fontes eletrônicas e jurisprudência**

*Acórdão TCU n° 1171/2017 – Plenário.* Recuperado de

[http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU\\_ATA\\_0\\_N\\_2017\\_20.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU_ATA_0_N_2017_20.pdf)

*Acórdão TCU n° 2622/2015– Plenário.* Recuperado de

[https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO%253A2622%2520ANOACORDAO%253A2015%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uid=46abcce0-f8a4-11e9-a367-c97a71b58924](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2622%2520ANOACORDAO%253A2015%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uid=46abcce0-f8a4-11e9-a367-c97a71b58924)

*Acórdão TCU n° 2352/2016-TCU-Plenário.* Recuperado de

[https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO%253A2352%2520ANOACORDAO%253A2016%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/%2520](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2352%2520ANOACORDAO%253A2016%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/%2520)

*Acórdão TCU n° 2604/2018 - Plenário.* Recuperado de

<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/1034820182.PROC/%252520/DTRELEVANCIA%252520desc%25252C%252520NUMACORDAOINT%252520desc/0/sinonimos%253Dfalse>

Banco Central do Brasil. (s.d.). Recomendações de Basileia. Consultado a 5 de outubro de 2019, em

<https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/recomendacoesbasileia>

Conselho de Prevenção da Corrupção (2015). Prevenir a corrupção no Setor Público Uma experiência de 5 anos. Consultado a 12 de outubro de 2019 em

[http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/outros/prevenir\\_corrupcao\\_sector\\_publico.pdf](http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/outros/prevenir_corrupcao_sector_publico.pdf)

*Constituição da República Federativa do Brasil*, promulgada em 5 de outubro de 1988. Recuperado de

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

*Constituição da República Portuguesa: VII Revisão Constitucional [2005]*. Recuperado de

<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

Controladoria Geral da União. (s.d.) Auditoria e Fiscalização. Consultado a 19 de setembro de 2019,

em <https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao>

Controladoria Geral da União. (2014). Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno.

Consultado a 19 de setembro de 2019, em

<https://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/eventos/anos-anteriores/2014/seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno>

*Decreto-Lei n.º 166/98.* Recuperado de [https://dre.pt/pesquisa-avancada/-](https://dre.pt/pesquisa-avancada/-/asearch/478249/details/maximized?perPage=100&anoDR=1998&types=SERIEI&search=Pe)

[/asearch/478249/details/maximized?perPage=100&anoDR=1998&types=SERIEI&search=Pe](https://dre.pt/pesquisa-avancada/-/asearch/478249/details/maximized?perPage=100&anoDR=1998&types=SERIEI&search=Pe)  
squisar

*Decreto-Lei n° 192/2015.* Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações

Públicas. Recuperado de <https://dre.pt/home/-/dre/70262478/details/maximized>



*Decreto-Lei n° 200 de 25 de fevereiro de 1967.* Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)

*Decreto n° 8.945, de 27 de dezembro de 2016.* Regulamenta, no âmbito da União, a Lei n° 13.303, de 30 de junho de 2016, que dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado de <https://dre.pt/home/-/dre/70262478/details/maximized>

*Decreto n° 9.203/2017.* Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm)

*Decisão n° 507/2001.* Criação de um Grupo de Trabalho Interministerial para avaliar a conveniência e oportunidade da vinculação da Secretaria Federal de Controle Interno à Presidência da República. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D7BBDF2014D8B4970043F70>

*Instrução Normativa n.° 01, de 06 de abril de 2001.* Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Recuperado de <https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>

*Instrução Normativa - TCU n° 63, de 1° de setembro de 2010.* Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7° da Lei n° 8.443, de 1992. Recuperado de <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>

*Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n° 01, de 10 de maio de 2016.* Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Recuperado de [https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)

*Instrução Normativa CGU n° 03/2017.* Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Consultado a 15 de outubro de 2019, em [https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)

*Lei no 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.* Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm)

*Lei n° 13.303, de 30 de junho de 2016.* Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13303.htm)

*Portaria-Segecex Nº 9, de 18 de maio de 2017.* Aprova o documento “Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos”. Recuperado de [http://portal.tcu.gov.br/data/files/69/10/AC/EA/4623C5105A76E0C52A2818A8/BTCU\\_ESPECIAL\\_18\\_de\\_22\\_2017%20-2Roteiro%de%20Auditoria%20de%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos.p](http://portal.tcu.gov.br/data/files/69/10/AC/EA/4623C5105A76E0C52A2818A8/BTCU_ESPECIAL_18_de_22_2017%20-2Roteiro%de%20Auditoria%20de%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos.p)

Tribunal de Contas da União (2009). *Crerios Gerais de Controle Interno na Administrao Pblica Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos pasies.* Consultado em <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15A4C80AD015A4D5CA9965C37>

Tribunal de Contas da Unio. Relatrio de Levantamento. GRUPO I – CLASSE V – Plenrio TC 011.759/2016-0, 2016. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25EABAA93015BEA525695384>

Tribunal de Contas da Unio (2017). Relatrio de Levantamento TC 025.818/2008-4. Recuperado de <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20090521/025-818-2008-4-AUD-WDO.rtf>

Tribunal de Contas da Unio (2017). Relatrio de Levantamento (RL): 01175920160. Recuperado de <https://tcu.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/478457796/relatorio-de-levantamento-rl-1175920160/relatorio-478457800>

Tribunal de Contas da Unio (2018). Relatrio de Auditoria, GRUPO I – CLASSE V – Plenrio TC 010.348/2018-2. Recuperado de [https://portal.tcu.gov.br/data/files/E3/F2/62/3D/DA0476101270AF66E18818A8/AA-010.348.2018-2-prevencao%20fraude%20e%20corrupcao%20na%20APF\\_acordao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/E3/F2/62/3D/DA0476101270AF66E18818A8/AA-010.348.2018-2-prevencao%20fraude%20e%20corrupcao%20na%20APF_acordao.pdf)

Tribunal de Contas da Unio (2017). Relatrio de Levantamento (RL): 01175920160. Recuperado de <https://tcu.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/478457796/relatorio-de-levantamento-rl-1175920160/relatorio-478457800>

## **ANEXO B - Guião da Entrevista**

### **IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS E DA AUDITORIA**

- 1) Qual o histórico da gestão de riscos e/ou a auditoria de riscos?
- 2) Como está hoje a gestão de riscos e a auditoria de riscos?

### **PAPEL DA GESTÃO DE RISCOS**

- 3) Na sua opinião, qual o papel da gestão de riscos?
- 4) Em sua opinião, em que medida a gestão de riscos está atualmente exercendo o seu papel? Quais são os desafios a serem enfrentados?

### **PAPEL DA AUDITORIA NA GESTÃO DE RISCOS**

- 5) Em sua opinião, qual o papel da auditoria para a gestão de riscos?
- 6) Na sua opinião, em que medida a auditoria está, de fato, exercendo seu papel para a gestão de riscos? E quais desafios devem ser enfrentados?

### **CONTRIBUIÇÕES ADICIONAIS**

- 7) Há algum comentário ou opinião à acrescentar?  
*Temas sugeridos: controles internos; sistema de controle interno; órgãos de controle interno; órgãos de auditoria interna; órgãos de auditoria externa; normas nacionais e internacionais de auditoria e de gerenciamento de riscos; compliance; governança; integridade; ou sobre outro tema relevante da gestão.*