

# **O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo**

## *The three-line defense model for effective risk management within the Executive Branch of the State of Espírito Santo*

**Frederico Pinto de Souza\***  
**Fabiano da Rocha Louzada\*\***

### **Resumo**

A corrupção é um problema para as democracias do mundo, incluindo-se o Brasil. Constantemente, surgem, na mídia, informações de casos de corrupção envolvendo a Administração Pública Brasileira. Tais fatos evidenciam a fragilidade dos sistemas de controle dos diversos entes da federação e a necessidade de se gerenciar de maneira mais adequada tais riscos. Este trabalho tem por objetivo utilizar o modelo de três linhas de defesa proposto pelo *Institute of Internal Auditors* - IIA para compreender a organização e funcionamento do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. A análise mostra haver aderência entre a estrutura do sistema de controle interno do Poder Executivo deste estado e o modelo proposto pelo IIA. Desta forma, o resultado pode ser utilizado para orientar o processo de tomada de decisões que envolvem o aprimoramento da gestão de riscos não só no Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, mas também em outros entes da federação que possuam sistema de controle interno organizado de maneira similar.

*Palavras-chaves: Controle Interno. Linhas de Defesa. Gerenciamento de Riscos.*

### **Abstract**

Corruption is a problem for democracies around the world, including Brazil. There are constant reports in the media of corruption cases involving the Brazilian Public Administration. Such facts show the fragility of the control systems of the various federative entities and the need to manage these risks more adequately. This work aims to use the three lines of defense model proposed by the Institute of Internal Auditors (IIA) to understand the organization and functioning of the internal control system of the Executive Branch of the State of Espírito Santo. The analysis shows that there is adherence between the structure of the internal control system of the Executive Branch of this state and the model proposed by the IIA. Thus, the result can be used to guide the decision-making process that involves the improvement of risk management not only in the Executive Branch

of the State of Espírito Santo, but also in other entities of the federation that have an internal control system organized in a similar way.

*Keywords: Internal Control. Lines of Defense. Risk Management.*

*\* Formado em Ciência da Computação pelo Instituto Cândido Mendes - Campos dos Goytacazes; MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas; Pós-graduado em Governança de Tecnologia da Informação pela Universidade Católica de Brasília e em Gerenciamento de Projetos pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais; e Mestre em Informática pela Universidade Federal do Espírito Santo. Ocupa o cargo de Auditor do Estado do Espírito Santo, onde realiza atividades relacionadas ao aprimoramento e fiscalização dos controles internos dos diversos órgãos e entidades do Estado.*

*\*\* Possui graduação em Ciência da Computação pelas Faculdades Integradas Espírito-Santenses (2009), especialização em Gerenciamento de Projetos pela Fundação de Assistência e Educação (2013) e mestrado em Informática pela Universidade Federal do Espírito Santo - UFES (2017). Ocupa o cargo de Auditor do Estado da Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Governo do Estado do ES desde março/2012. Tem experiência na área de Ciência da Computação, Controle Interno Governamental e Transparência Pública.*

# I. Introdução

A corrupção é um dos principais obstáculos para o desenvolvimento econômico de um país e para a democracia. Ela compromete o desenvolvimento social, dificultando o acesso da população a serviços públicos essenciais, tais como educação, saúde e segurança pública, uma vez que o dinheiro que seria investido nesses setores é desviado para interesses particulares (VANNUCCI, 2017). Estimativas do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento indicam que os gastos com suborno chegam ao montante de US\$1 trilhão por ano no mundo, e que a corrupção pode custar para um país até 17% do seu Produto Interno Bruto (PIB) (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 2017).

No Brasil, cabe citar um esquema bilionário de desvio e lavagem de dinheiro envolvendo a Petrobras que veio à tona na mídia nacional em março de 2014, e até o mês de maio de 2017 já se encontrava na quadragésima primeira fase das investigações, a chamada Operação Lava Jato, da Polícia Federal. Nos inquéritos instaurados, diversas pessoas foram indiciadas por cometer crimes contra a ordem econômica, corrupção ativa, lavagem de dinheiro e fraude à licitação (O GLOBO, 2017).

A ocorrência de tais fatos demonstra que os sistemas de controles internos governamentais possuem deficiências, sendo necessário promover aperfeiçoamentos, de modo a salvaguardar os ativos e preservar a economicidade, eficiência, eficácia e qualidade dos serviços públicos.

Em pesquisa realizada por Sousa, Souto e Nicolau (2017), que contou com a participação de profissionais dos segmentos público e privado e que teve por objetivo, dentre outros, obter a percepção geral do conceito de controle interno, verificou-se que 15% dos respondentes não souberam identificar o controle interno na organização, sendo este um problema predominante do setor público. Além disso, pôde-se constatar também que entre os entrevistados prepondera a visão orgânica e/ou funcional do controle interno, 37% apontaram o controle interno como um setor específico, enquanto 20% o relacionaram com a auditoria interna, principalmente no segmento público. Outros 19% identificaram o controle interno como sendo sua forma operacional, associando-o a existência de manuais de procedimentos. Apenas 9% dos questionados indicou ser o controle interno um processo dinâmico e integrado. O trabalho realizado por Sousa, Souto e Nicolau (2017) permitiu concluir ainda pela falta de uma gestão de riscos efetiva nas organizações.

Monteiro (2015), visando identificar os objetivos, a importância e as barreiras para implantação do controle interno no setor público, realizou uma revisão sistemática da literatura tendo por base estudos empíricos relacionados ao tema. Neles, identificou a gestão de riscos como uma das categorias de importância para o sistema de controle interno, sendo a falta de uma cultura de gestão de riscos, alinhada com uma carência de pessoal em quantidade e qualidade técnica, uma das principais barreiras para a implantação de um sistema de controle interno na Administração Pública.

Para concluir ser a gestão de risco um dos itens relevantes para o sistema de controle interno, Monteiro (2015) avaliou 10 (dez) trabalhos diferentes elaborados por diversos autores, que foram identificados durante a revisão sistemática, dando destaque aos trabalhos de Dalglish e Cooper (2005), Woods (2009), Simona e Gheorghe (2012) e Vinnari e Skaebaek (2014). Sua afirmação quanto ser a falta de cultura de gestão de riscos uma das principais barreiras na implantação de um sistema de controle interno na Administração Pública tem por base os trabalhos de Dalglish e Cooper (2005), Azevedo, Ensslin e Reina (2010), Woods (2009), Farias, Luca e Machado (2010), Leung e Isaacs (2008), Mattos e Mariano (2009), Roberts e Candreva (2006), Vasicek, Dragija e Hladika (2010), Petrovits, Shakespeare e Shih (2011) e Vinnari e Skaebaek (2014).

Diante do exposto, o presente trabalho tem por objetivo analisar e compreender o funcionamento e organização do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, por meio do modelo de três linhas de defesa proposto pelo Institute of Internal Auditors - IIA (IIA, 2013), que foi elaborado com o propósito de esclarecer papéis e responsabilidades relacionados a atividade de gestão de riscos e controles. As conclusões deste trabalho visam a servir de subsídio para a tomada de decisões relacionadas as atividades de controle interno daquele Poder e de outros que estejam organizados de modo similar, contribuindo, desta forma, para a melhoria da gestão de riscos na Administração Pública.

Para atender ao objetivo proposto, além da introdução, foram incluídas, neste trabalho, mais sete seções: metodologia de pesquisa (Seção 2), o controle interno na administração pública (Seção 3), o controle interno no Poder Executivo do Estado do Espírito Santo (Seção 4), as três linhas de defesa (Seção 5), as três linhas de defesa aplicadas ao controle interno do Estado do Espírito Santo (Seção 6), discussões (Seção 7) e conclusões (Seção 8).

## 2. Metodologia de pesquisa

Para a realização dos trabalhos, foi empregado o método qualitativo com a realização de pesquisa bibliográfica e documental. As pesquisas bibliográfica e documental tiveram por objetivo coletar informações sobre a organização do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, com o propósito de entender como estão distribuídas as responsabilidades e as funções afetas ao sistema de controle interno. Foram identificados ainda, por meio da pesquisa, artigos e publicações que abordam o modelo de três linhas de defesa proposto pelo *Institute of Internal Auditors - IIA*.

O material bibliográfico e documental foi obtido através de consulta ao sítio eletrônico de pesquisa Google Acadêmico, ao Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e aos sítios eletrônicos governamentais onde se encontram as normas legais referenciadas.

A documentação coletada foi analisada, os principais conceitos foram identificados e, em função destes, bus-

cou-se uma compreensão da estrutura do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. Não se pode deixar de ressaltar que, durante a atividade de pesquisa, considerando as fontes utilizadas, nenhum material bibliográfico descrevendo atividade similar ao do presente trabalho foi identificado.

### **3. O controle interno na Administração Pública**

Segundo Monteiro (2015), as expressões controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são sinônimas e fazem referência ao conjunto de políticas, regras e procedimentos adotados pela organização, cujo objetivo é vigiar, fiscalizar e verificar o alcance dos objetivos estabelecidos. De acordo com Prado et al (2015), os riscos são eventos potencialmente negativos capazes de afetar o desempenho da organização. O controle interno é, desta forma, toda a estrutura e conjunto de ações que a organização estabelece para tentar evitar ou diminuir o impacto destes riscos.

A Constituição Federal de 1988, no art. 70, determinou, para os diversos poderes, a criação de um sistema de controle interno com abrangência específica (MONTEIRO, 2015). O sistema de controle interno estabelecido pela Constituição Federal trata, em especial, dos atos e fatos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, que devem ser fiscalizados quanto aos aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receita.

A Constituição Federal, no art. 74, reforça esta finalidade e, além disso, dá ênfase às funções de avaliação do cumprimento de metas e da execução dos programas; de controle sobre as operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e de apoio ao controle externo. Segundo Monteiro (2015), as finalidades do sistema de controle interno expressas no art. 74 da Constituição Federal remetem a objetivos que enfatizam a necessidade de gestão dos riscos relacionados às metas estabelecidas durante o processo orçamentário, à legalidade em relação à aplicação e gestão dos recursos públicos, ao endividamento público e ao funcionamento do Controle Externo.

A Lei Complementar Federal nº 101, de 2000, veio também inserir a exigência de metas, de prioridades e de eficiência, de modo que as ações dos gestores observem a necessidade de manter o equilíbrio fiscal (SOARES; SCARPIN, 2015). Os diversos poderes devem, portanto, dispor de um sistema de controle interno que busque a satisfação destes conjuntos de condicionantes dispostos nas normas legais a medida que perseguem seus objetivos.

## 4. O controle interno no Poder Executivo do estado do Espírito Santo

A Constituição do Estado do Espírito Santo, de igual forma, no art. 70, repete o comando constitucional e estabelece a necessidade de se criar um sistema de controle interno de abrangência similar ao definido na Constituição Federal (ESPÍRITO SANTO, 1989). Para regulamentar o disposto na Constituição Estadual, em 23/11/2012, foi publicada a Lei Estadual nº 9.938, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado do Espírito Santo. O normativo abrange a Administração Direta e Indireta dos diversos poderes do Estado e define o sistema de controle interno como o conjunto de órgãos, funções e atividades, no âmbito dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, do Tribunal de Contas, do Ministério Público e da Defensoria Pública, articulado em cada um deles por um órgão central e orientado para o desempenho do controle interno e o cumprimento das finalidades estabelecidas no artigo 1º desta Lei (ESPÍRITO SANTO, 2012).

As finalidades descritas no art. 1º da Lei Estadual nº 9.938, de 2012, são semelhantes àquelas previstas no art. 74 da Constituição Federal de 1988. Apesar disso, chama atenção o fato de a Lei Estadual nº 9.938, no art. 3º, atribuir a um Órgão Central a articulação do sistema de controle interno. Ao Órgão Central, cumprem as funções de coordenar as atividades de controle, exercer os controles essenciais e avaliar a eficiência e eficácia dos demais controles realizados. A criação de um Órgão Central é medida que visa, dentro do respectivo Poder, garantir a integração do sistema de controle, conforme aborda Conti e Carvalho (2011). No Poder Executivo, a Secretaria de Estado de Controle e Transparência exerce a função de Órgão Central do sistema (ESPÍRITO SANTO, 2012).

Dentre as competências e responsabilidades do Órgão Central, destacam-se as seguintes (ESPÍRITO SANTO, 2012):

*I - articular as atividades relacionadas com o sistema de controle interno, promover a integração operacional e sugerir a elaboração dos atos normativos sobre procedimentos de controle;*

*II - assessorar a administração nos aspectos relacionados com os controles interno e externo;*

*III - pronunciar-se sobre a aplicação da legislação concernente à execução orçamentária, financeira e patrimonial;*

*IV - medir e avaliar a eficiência, eficácia e efetividade dos procedimentos de controle interno, através das atividades de auditoria interna a serem realizadas, mediante metodologia e programação próprias, nos diversos sistemas administrativos dos correspondentes Poderes e Órgãos;*

V - exercer o acompanhamento sobre a observância dos limites constitucionais, da Lei de Responsabilidade Fiscal e dos estabelecidos nos demais instrumentos legais;

VI - estabelecer mecanismos voltados a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e economicidade na gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nos correspondentes Poderes e Órgãos, bem como na aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

VII - manifestar-se por meio de relatórios, auditorias, inspeções, pareceres e outros pronunciamentos voltados a identificar e sanar possíveis irregularidades;

VIII - realizar outras atividades de coordenação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno.

As demais unidades que compõem o sistema de controle interno do Poder Executivo Estadual são denominadas de unidades executoras e possuem as seguintes responsabilidades (ESPÍRITO SANTO, 2012):

I - exercer os controles estabelecidos nas normas e regulamentos afetos à sua área de atuação, no que tange a atividades finalísticas ou administrativas, objetivando a observância à legislação, a salvaguarda do patrimônio e a busca da eficiência operacional;

II - exercer o controle, em seu nível de competência, sobre o cumprimento dos objetivos e metas definidas nos Programas constantes do Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no Orçamento Anual;

III - exercer o controle sobre o uso e guarda de bens pertencentes ao Poder ou Órgão, do qual faça parte, utilizados no exercício de suas funções;

IV - exercer o controle sobre a execução dos contratos, convênios e instrumentos congêneres, afetos à respectiva área de atuação, em que o Poder ou Órgão seja parte;

V - comunicar ao órgão central do sistema de controle interno do respectivo Poder ou Órgão, do qual faz parte, sobre irregularidade ou ilegalidade de que tenha conhecimento, que evidenciem danos ou prejuízos ao erário.

#### **4.1 Os Sistemas Estruturantes do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo**

Por meio da Lei Estadual nº 3.043, de 1975, a administração direta do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo foi organizada em 04 sistemas estruturantes: administração geral, recursos humanos, financeiro e planejamento.

As secretarias de estado de natureza instrumental, que são entidades responsáveis por prover os meios administrativos necessários à ação do Governo, constituem a base de cada um dos sistemas estruturantes. Grupos

setoriais funcionam como extensões da estrutura orgânica da secretaria de natureza instrumental a que está ligado. Estes grupos setoriais têm atuação no âmbito das demais secretarias de natureza substantiva e possuem como alguns de seus objetivos assegurar uma linguagem uniforme, universalizar conceitos e executar de modo integrado e tempestivo as suas atividades (ESPÍRITO SANTO, 1975). Na Tabela I, pode-se verificar a secretaria instrumental responsável por cada um dos sistemas estruturantes:

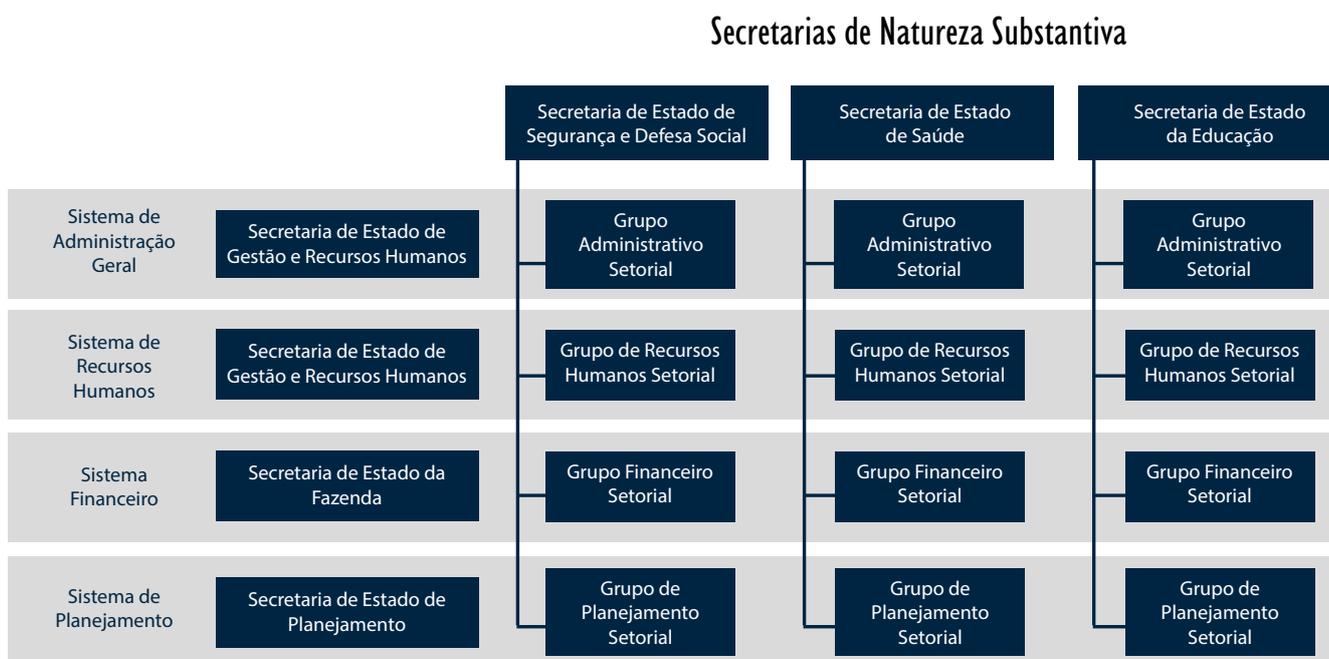
Tabela I. Sistemas Estruturantes e as Secretarias de Estado Responsáveis

Sistema Estruturante	Secretaria Instrumental
Sistema de Administração Geral	Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos – SEGER
Sistemas de Recursos Humanos	Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos – SEGER
Sistema Financeiro	Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ
Sistema de Planejamento	Secretaria de Estado de Planejamento - SEP

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Espírito Santo (1975).

Os grupos setoriais distribuídos pelas demais secretarias de estado estão sujeitos à orientação normativa, supervisão técnica, programação funcional e fiscalização da secretaria de estado responsável pelo sistema estruturante a que faz parte (ESPÍRITO SANTO, 1975). Note-se que, apesar de o grupo setorial não estar alocado diretamente na estrutura da secretaria instrumental, este tem suas atividades fortemente controladas por aquela. A Figura 1 mostra a organização dos sistemas estruturantes.

Figura 1. Organização dos Sistemas Estruturantes



Fonte: Elaborado pelos autores com base em Espírito Santo (1975).

As linhas da Figura 1 mostram cada um dos sistemas estruturantes e os grupos setoriais que os compõem. As colunas, a partir da segunda, indicam as secretarias de natureza substantiva onde os grupos setoriais estão fisi-

camente alocados. Cada um dos sistemas administrativos possui um escopo de atuação específico, conforme a Tabela 2 (ESPÍRITO SANTO, 1975):

Tabela 2. Escopo de Atuação dos Sistemas Estruturantes

Sistema Estruturante	Escopo de atuação
Sistema de Administração Geral	Administração de materiais; administração patrimonial; transporte oficial de autoridades e de objetos; gestão documental; comunicações e zeladoria.
Sistemas de Recursos Humanos	Cadastro central de recursos humanos; planos de classificação de cargos, empregos, funções, vencimentos e salários; concessão de vantagens e promoção de pagamentos; admissão, contratação, lotação e pagamento de pessoal; controle centralizado dos cargos em comissão e das funções gratificações.
Sistema Financeiro	Determinação do cronograma financeiro de desembolso; execução dos pagamentos de pessoal na administração direta; intervenção contábil financeira em unidades administrativas; alimentação do processo decisório governamental com dados relativos a custos e desempenho financeiro.
Sistema de Planejamento	Consolidação e integração da programação setorial em planos e orçamentos globais do Governo; replanejamento metodológico dos programas e projetos; remanejamento organizacional de unidades administrativas; adequação do volume ou da periodicidade das liberações financeiras; mudança de ênfase ou de conformação dos objetivos quantitativos ou qualitativos; mudança de ênfase ou de conformação dos objetivos quantitativos ou qualitativos.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Espírito Santo (1975).

Note-se que o escopo de atuação dos sistemas estruturantes guarda estreita relação com as áreas abrangidas pelo sistema de controle interno citado no art. 74 da Constituição Federal (orçamentária, financeira e patrimonial). Portanto, os sistemas estruturantes são elementos relevantes do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo.

O Decreto Estadual nº 4.130-R, publicado em 18/07/2017, que regulamenta a Lei Estadual nº 9.938/2012, ao instituir a Política de Modernização de Normas de Gestão do Poder Executivo Estadual, além de reforçar as competências de orientação normativa, supervisão técnica e fiscalização específica do órgão central destes sistemas, amplia o número de sistemas existentes para 20 (vinte), denominando-os de sistemas administrativos. No referido decreto, foram incluídos dentre outros, por exemplo, os sistemas de saúde pública, de projetos e obras públicas de infraestrutura e de educação, tendo como Órgãos Centrais desses sistemas, respectivamente, as Secretarias de Saúde, de Educação e de Transportes e Obras Públicas. No entanto, até o presente momento, não foram publicados detalhes sobre a estrutura de funcionamento destes sistemas criados.

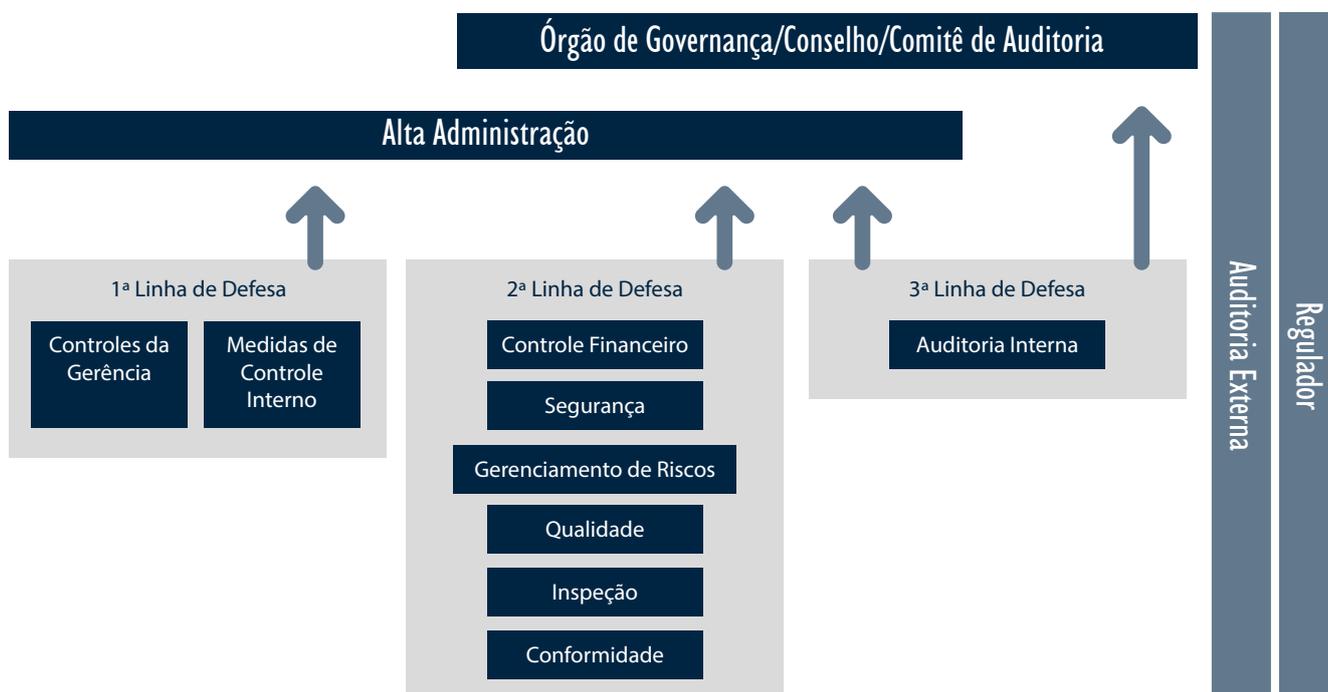
## 5. As três linhas de defesa

O modelo de três linhas de defesa foi proposto pelo IIA, com o objetivo de esclarecer papéis e responsabilidades relacionados à atividade de gerenciamento de riscos e controles, contribuindo para a melhoria

da comunicação nesta área. Além disso, o modelo apresenta uma nova perspectiva sobre as operações da organização, de modo a aumentar o sucesso de iniciativas relacionadas ao gerenciamento de riscos (IIA, 2013).

A estrutura do modelo é organizada em três linhas de defesa. A primeira linha de defesa é o controle realizado pela gerência operacional, a segunda linha de defesa é constituída de funções de controle de riscos e de supervisão e a terceira é a avaliação independente a cargo da auditoria interna. A Figura 2 mostra uma representação gráfica do modelo das três linhas de defesa.

Figura 2. Modelo das Três Linhas de Defesa



Fonte: Extraído de IIA (2013, p.2).

## 5.1 Primeira Linha de Defesa

De acordo com Glynn et al (2016), a primeira linha de defesa do modelo é composta pelas funções de gerência operacional responsáveis por monitorar e controlar os processos de trabalho.

Estas gerências funcionam como primeira linha de defesa pelo fato dos controles incorporados aos sistemas e processos de trabalho serem executados sob sua responsabilidade. Estes controles de gestão, quando exercidos de modo adequado, funcionam para garantir a conformidade com leis e regulamentos, evitar a execução inadequada de processos e a ocorrência de eventos inesperados (IIA, 2013).

Dentre as atividades realizadas na primeira linha de defesa destacam-se a identificação, a avaliação, o controle e a mitigação dos riscos, sendo os resultados destas utilizados como base para o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos (IIA, 2013). Segundo Decaux e Sarens (2015), esta atividade

de gestão de risco se concretiza quando a gerência operacional realiza, por exemplo, uma atividade de auto avaliação de riscos.

Importante frisar que, conforme Anderson e Eubanks (2015), na primeira linha de defesa incluem-se as atividades de risco e controle realizadas pela gerência imediatamente responsável pelo processo de trabalho diário e, também, aquelas executadas pela gerência mediata de nível intermediário.

## 5.2 Segunda Linha de Defesa

A segunda linha de defesa é composta por funções de gestão de risco e de conformidade. Estas funções, que também estão submetidas ao controle e direção da alta administração, são implementadas para garantir que os controles e os processos de gerenciamento de riscos executados pela primeira linha de defesa estão funcionando de acordo com o estabelecido, principalmente, através da atividade de monitoramento contínuo (ANDERSON; EUBANKS, 2015).

As funções que compõem a segunda linha de defesa variam entre organizações e indústrias (IIA, 2013). Esta variação sofre influência do tamanho da organização e do nível de complexidade e grau de regulação relacionados a sua área de atuação (ANDERSON; EUBANKS, 2015). A Tabela 3 mostra algumas funções típicas de segunda linha de defesa:

Tabela 3. Funções típicas da segunda linha de defesa

Função
Segurança da Informação
Controle Financeiro
Segurança Física
Qualidade
Saúde e Segurança
Inspeção
Conformidade
Meio Ambiente
Suprimentos
Gerenciamento de Riscos

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Glynn (2016).

Pode-se observar que algumas das funções apresentadas possuem certo grau de especialização pelo fato de estarem focadas no gerenciamento de riscos e controles de sistemas e processos de trabalho específicos. De acordo com Anderson e Eubanks (2015), as responsabilidades daqueles alocados na segunda linha de defesa tendem a ser:

*I - Prestar auxílio à gestão na concepção e desenvolvimento de processos e controles para gerir adequadamente os riscos;*

*II - Definir atividades para monitorar e medir o sucesso em comparação com as expectativas estabelecidas;*

*III - Acompanhar a eficácia das atividades de controle interno, escalonando questões críticas, riscos emergentes e outros;*

*IV - Fornecer uma estrutura para gestão de risco;*

*V - Identificar e monitorar questões conhecidas e emergentes que afetam os riscos e controles da organização;*

*VI - Identificar mudanças no apetite de risco implícito da organização e tolerância ao risco;*

*VII - Fornecer orientações e formação adequadas relacionadas aos processos de gestão e controle de riscos.*

As funções de segunda linha de defesa, portanto, ajudam a primeira linha a manter as políticas e os procedimentos estabelecidos pelo conselho, propondo melhorias nas estruturas e orientações. É também a segunda linha de defesa que realiza o monitoramento da primeira linha através da avaliação da eficácia das práticas de gestão de riscos que estão sendo adotadas (DECAUX; SARENS, 2015).

Por fim, cumpre frisar que, por serem submetidas ao controle da alta administração, estas funções tendem a possuir um menor grau de independência quando comparadas a função da terceira linha de defesa (IIA, 2013).

### **5.3 Terceira Linha de Defesa**

A auditoria interna é a função que compõe a terceira linha de defesa (IIA, 2013). Os auditores internos são aqueles responsáveis por fornecer ao órgão de governança e à alta administração avaliações objetivas e abrangentes, com o maior nível de independência dentro da organização. É a auditoria interna que provê avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como a primeira e a segunda linhas de defesa alcançam os objetivos em relação ao gerenciamento de riscos e controles.

Nessa mesma perspectiva, Anderson e Eubanks (2015) enfatizam que a independência organizacional e a objetividade são marcas que distinguem a terceira linha de defesa (auditoria interna) das demais. Os auditores internos não elaboram ou implementam controles e não são responsáveis pelas operações da organização. Essas atividades ficam a cargo das outras duas linhas de defesa. Além disso, a elevada independência organizacional permite que os auditores possam fornecer uma avaliação confiável e objetiva para a alta direção da organização.

## **6. As três linhas de defesa aplicadas ao controle interno do estado do Espírito Santo**

Antes de realizar a aplicação, cumpre frisar que o modelo de três linhas de defesa admite diversas formas de implementação (IIA, 2013). Ele foi construído com base em boas práticas identificadas pela comunidade para melhorar a comunicação e orientar as ações que visem aprimorar a gestão de riscos. Trata-se, portanto, de um modelo conceitual (GRECA; MOREIRA, 2000).

Após a realização da pesquisa bibliográfica e documental, por meio da qual se obteve uma melhor compreensão das características principais do Sistema de Controle Interno do Estado do Espírito Santo e do modelo de três linhas de defesa proposto, e levando-se em consideração a hipótese de que os conceitos presentes no modelo podem ser utilizados para entender o funcionamento da estrutura de controle interno do referido Ente da Federação, foi possível concluir pela seguinte distribuição:

### **6.1 Primeira Linha de Defesa**

É desempenhada, principalmente, pelas secretarias de natureza substantiva, que são responsáveis diretas pela execução de projetos e programas de governo. Em relação a estas secretarias, ganha destaque a atuação dos grupos setoriais e das gerências onde estes estão alocados, uma vez que as atividades afetas a cada um dos sistemas estruturantes (administração geral, recursos humanos, financeiro e planejamento) são realizadas por intermédio deles. Havendo, por determinação legal, a obrigação destes grupos exercerem o controle e a fiscalização sobre as atividades pelas quais são responsáveis (ESPÍRITO SANTO, 1975).

Ressalte-se que, eventualmente, as secretarias de natureza instrumental e o Órgão Central do Sistema de Controle Interno também exercem a função de primeira linha de defesa quando, por exemplo, tratam do orçamento ligado as suas atividades finalísticas. Sendo assim, a primeira linha de defesa do sistema de controle interno estabelecido pela Constituição Federal de 1988 encontra-se difundida por todas as secretarias que compõem o Poder Executivo do Estado do Espírito Santo.

Adicionalmente, é importante frisar que, nos termos do disposto na Lei Estadual nº 9.938/2012, as secretarias, de um modo geral, independentemente de serem substantivas ou instrumentais, são consideradas unidades executoras do sistema de controle interno. Esta definição está atrelada ao fato destas, conforme exposto acima, realizarem atividades de controle afetas a cada um dos sistemas estruturantes.

### **6.2 Segunda Linha de Defesa**

No Poder Executivo Estadual, a segunda linha de defesa do sistema de controle é colocada em prática, especialmente, pelas secretarias de natureza instrumental, que supervisionam as atividades realizadas pela primeira

linha de defesa. As secretarias de natureza instrumental possuem capacidade normativa, orientadora, de supervisão e de fiscalização em relação às atividades relacionadas aos seus respectivos sistemas estruturantes. No entanto, suas ações de avaliação não são dotadas de independência, uma vez que os grupos locais funcionam como extensões orgânicas de suas estruturas (ESPÍRITO SANTO, 1975).

Quando da realização de suas atividades, as secretarias instrumentais devem atuar para que o sistema de controle interno observe a legalidade e avalie os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, além da consecução de outros objetivos estabelecidos pela Constituição Federal e por outras normas.

Destaque-se que, no que tange à legalidade, as secretarias instrumentais possuem uma função de conformação do sistema (compliance) com as normas (ESPÍRITO SANTO, 1975). Desta forma, os riscos de inconformidade em relação às normas legais devem ser por estas devidamente monitorados e os procedimentos internos sob sua responsabilidade alterados de forma a evitar a materialização destes riscos.

Conforme mencionado anteriormente, o Decreto Estadual nº 4.130-R, que institui a Política de Modernização de Normas de Gestão do Poder Executivo Estadual, ampliou o número de sistemas existentes para 20 (vinte), denominando-os de sistemas administrativos, incluindo-se, entre eles, os sistemas estruturantes. Os órgãos e entidades centrais destes sistemas adicionais possuem, de igual forma, competência para realizar orientação normativa, supervisão técnica e fiscalização das atividades afetas ao sistema a que está relacionado. Há, portanto, neste caso, nítida intenção de se estabelecer uma segunda linha de defesa para lidar com riscos específicos através da atuação destes órgãos centrais, ampliando-se a extensão da segunda linha de defesa.

Além das secretarias instrumentais e dos sistemas administrativos criados pelo Decreto Estadual nº 4.130-R, nota-se que, no âmbito do Poder Executivo Estadual, foram incluídas dentre as atribuições do Órgão Central do Sistema de Controle Interno, além da auditoria interna, que é a única função de terceira linha de defesa (IIA, 2013), as funções de ouvidoria e de correição, que estão relacionadas à detecção e apuração de violações das normas e regulamentos e, também, a função de fornecer orientações gerais sobre as atividades de controle a cargos dos componentes dos sistemas (ESPÍRITO SANTO, 2017). Anderson e Eubanks (2015) afirmam que o monitoramento da efetividade e da adequação das atividades de controle interno e o apoio à administração no desenvolvimento de controles são atividades típicas de segunda linha de defesa. Desta forma, o Órgão Central de Controle Interno também executa funções de segunda linha de defesa, colaborando para a mitigação dos riscos.

### **6.3 Terceira Linha de Defesa**

A terceira linha de defesa é realizada pela função de auditoria interna. Esta função foi atribuída ao Órgão Central do Sistema de Controle Interno pela Lei Estadual nº 9.938/2012, que, no art. 5º, Inciso III, definiu a função de auditoria interna e estabeleceu o escopo e extensão da seguinte forma:

*III - auditoria: função pela qual o sistema de controle interno avalia uma determinada matéria ou informação segundo critérios adequados e identificáveis, com o fim de expressar uma conclusão que transmita ao titular do Poder e a outros destinatários legítimos determinado nível de confiança sobre a matéria ou informação examinada, e que tem por finalidades:*

*a) verificar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, sem prejuízo do regular exercício da competência dos demais órgãos;*

*b) avaliar o desempenho da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, segundo os critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade;*

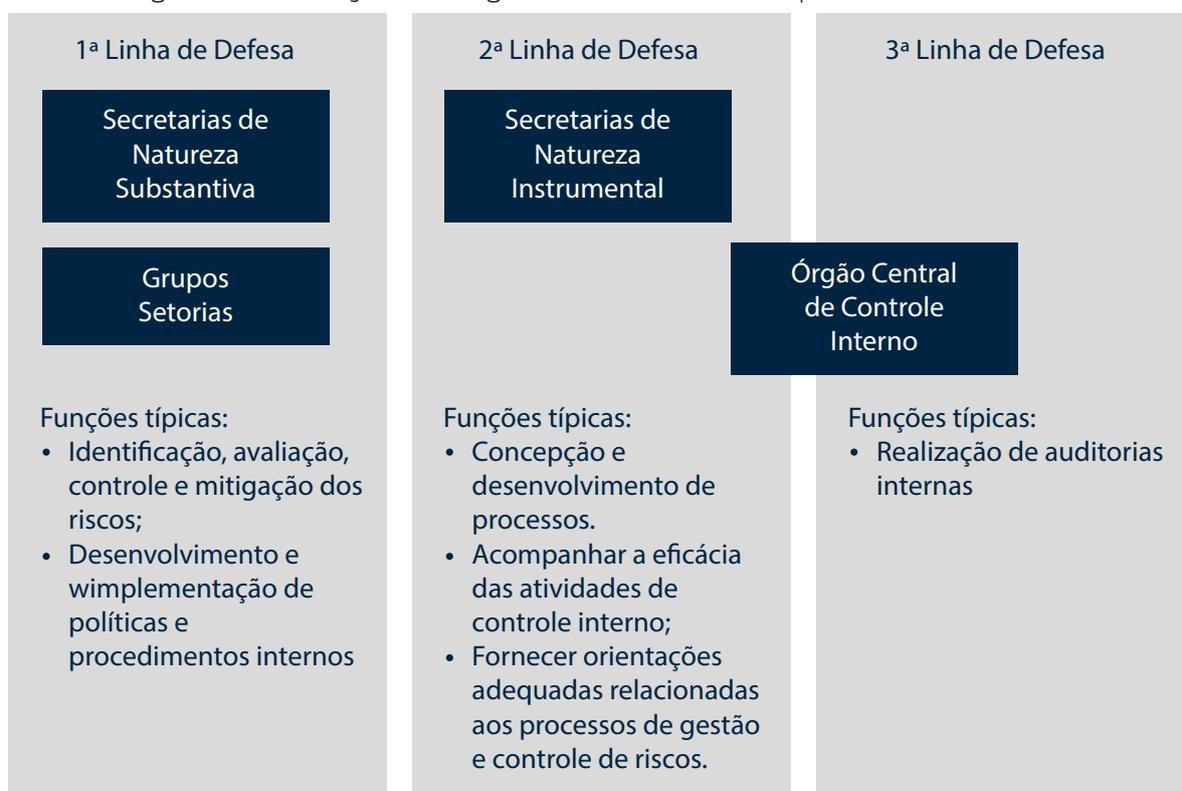
*c) avaliar a adequação, a eficiência e a eficácia da organização auditada, de seus sistemas de controle, registro, análise e informação e do seu desempenho em relação aos planos, metas e objetivos organizacionais.*

Conforme citado anteriormente, o Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo é a Secretaria de Estado de Controle e Transparência. A fim de assegurar independência em relação aos trabalhos desenvolvidos pelo Órgão Central, no art. 11 da Lei Estadual nº 9.938/2012, foram estabelecidas prerrogativas e garantias aos servidores que desempenham as atividades finalísticas do Órgão, dentre as quais se destacam: a livre manifestação técnica e a independência intelectual.

## **6.4 Visão Geral das Três Linhas de Defesa**

Desta forma, a Figura 3 permite observar a atribuição principal dos órgãos do Poder Executivo ao longo das três linhas de defesa:

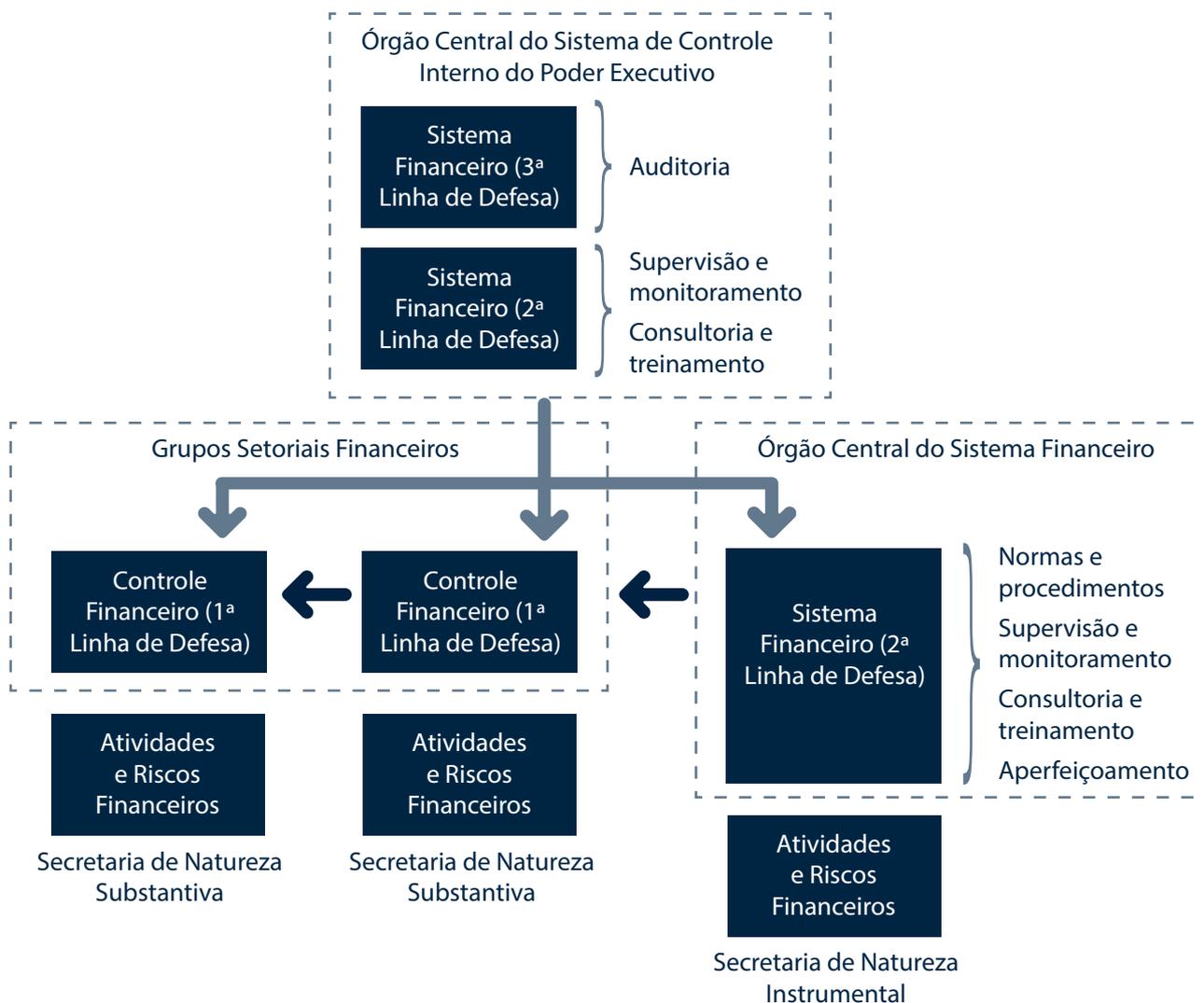
Figura 3. Distribuição dos Órgãos do Poder Executivo pelas Linhas de Defesa



Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Esta distribuição pode ser contextualizada no âmbito de cada sistema existente. No exemplo que consta da Figura 4, pode-se observar o papel de cada um dos componentes na operacionalização do sistema estruturante financeiro e a relação destes papéis com as linhas de defesa.

Figura 4. Linhas de Defesa do Sistema Estruturante Financeiro do Poder Executivo



Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

## 7. Discussões

Pelo exposto, observa-se que a organização em sistemas adotada atualmente pelo Poder Executivo do Estado do Espírito Santo pode ser compreendida sob a perspectiva do modelo de três linhas de defesa. Conforme já mencionado, o objetivo deste modelo é melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades (IIA, 2013).

Ao considerar este objetivo, nota-se que, nas normas atuais que tratam do sistema de controle interno no Estado do Espírito Santo, pouca atenção é dada à integração das informações e à comunicação entre as três linhas de defesa. Em geral, as principais normas se resumem a definir as funções e as responsabilidades dos componentes do sistema de controle interno e a estimular a integração entre os poderes (ESPÍRITO SANTO,

2012). Além disso, no âmbito do Estado de Espírito Santo, o controle interno é compreendido como sendo composto pelo plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados pela Administração para salvaguardar ativos, desenvolver a eficiência nas operações, avaliar o cumprimento dos programas, objetivos, metas e orçamentos, verificar a exatidão e a fidelidade das informações e assegurar o cumprimento da lei (ESPIRITO SANTO, 2012). Estes dois fatos (foco na estrutura e foco nos procedimentos) reforçam as conclusões de Sousa, Souto e Nicolau (2017) que identificaram a preponderância de uma visão orgânica e operacional sobre a definição do conceito de controle interno.

O modelo proposto pela IIA enfatiza a necessidade de coordenação e de compartilhamento apropriado de conhecimento e informações entre as linhas de defesa. Ou seja, ele está preocupado com a dinâmica relacionada à atividade de controle e com a integração entre os diversos envolvidos (IIA, 2013). Sendo assim, no âmbito do Poder Executivo do Espírito Santo, tendo por base a forma como as três linhas de defesa estão distribuídas, devem ser desenvolvidos, além das questões orgânicas e operacionais, mecanismos que melhorem o fluxo de informações e a comunicação entre as linhas de defesa, proporcionando maior integração, pois é exatamente esta falta de integração que o modelo tem por objetivo ajudar a combater. Para o estabelecimento de tais mecanismos, o Órgão Central do Sistema de Controle Interno possui papel fundamental, pois cabe a ele harmonizar a atuação do sistema de controle interno (ESPIRITO SANTO, 2017).

Outro ponto a ser avaliado é a relação entre o modelo de três linhas de defesa e as estruturas de gerenciamento de riscos responsáveis por identificar os tipos de riscos que precisam ser controlados. Anderson e Eubanks (2015), por exemplo, fornecem orientações sobre como articular e atribuir funções específicas e responsabilidades do controle interno, relacionando um modelo de estrutura de gerenciamento de riscos (Committee of Sponsoring Organizations - COSO) ao modelo de três linhas de defesa. Como resultado de seu trabalho, concluem que a avaliação de riscos e o estabelecimento de controles internos estariam bem posicionados na primeira linha de defesa. No entanto, no âmbito do Poder Executivo do Espírito Santo, não parece que as unidades setoriais ou as secretarias substantivas sejam dotadas de autonomia para realizar esta atividade quando tratam de questões afetas ao sistema de controle interno constitucionalmente estabelecido. Pelo contrário, observa-se que as unidades setoriais executam suas atividades em estrita conformidade com as orientações normativas emanadas pelo órgão central do sistema estruturante a que estão subordinadas.

A concentração das decisões sobre quais procedimentos de controle adotar para o tratamento de cada risco identificado nos órgãos centrais dos sistemas estruturantes tende a favorecer a uniformização do tratamento destes riscos. No entanto, os órgãos centrais estão distantes da execução das atividades, fato que dificulta a identificação de riscos. Por estarem mais próximas à execução, as unidades setoriais parecem ser aquelas mais adequadas a identificar e reportar riscos.

Esta situação demonstra que as estruturas de gerenciamento de riscos devem se moldar aos aspectos particulares de cada organização, considerando neste processo a forma como as três linhas de defesa estão

distribuídas. Sendo assim, propostas como a de Anderson e Eubanks (2015) devem ser avaliadas e adaptadas à realidade de cada organização.

Merece destaque ainda o fato de serem atribuídas funções de segunda linha de defesa (monitoramento e assessoramento) ao Órgão Central do Sistema de Controle Interno. O modelo proposto admite que funções das linhas de defesa sejam combinadas, embora o gerenciamento de riscos seja mais sólido quando existem três linhas de defesa separadas e claramente identificadas (IIA, 2013). Não estão evidenciadas nas normas as medidas que devem ser adotadas para que o acúmulo destas funções não afete a capacidade do Órgão Central em relação à atividade de auditoria interna, nem como será a integração das funções acumuladas com a primeira linha de defesa e com as demais funções de segunda linha não executadas pelo Órgão Central. Além disso, diante do acúmulo, mecanismos precisariam ser estabelecidos para que as informações sejam compartilhadas entre cada um dos grupos envolvidos nas funções de segunda e terceira linhas de defesa, mesmo que estes estejam localizados dentro de uma única unidade organizacional (IIA, 2013).

Por fim, em relação à segunda linha de defesa, cumpre ressaltar que, para a atividade de monitoramento, têm sido utilizados canais passivos (ouvidorias e corregedorias) para identificar e apurar violações em relação às normas e procedimentos (ESPIRITO SANTO, 2012). No entanto, outros mecanismos precisam ser explorados tais como: uso de indicadores, aplicação de tecnologias, realização de auto-avaliações (self-assessments), etc. O monitoramento deve assumir uma forma mais proativa e o seu resultado deve ser utilizado para alimentar o desenvolvimento de ações de aperfeiçoamento dos controles internos através da integração das linhas de defesa.

## **8. Conclusão**

O objetivo deste trabalho foi aplicar o modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos proposto pelo IIA (IIA, 2013) para obter esclarecimentos sobre os papéis e responsabilidades das diversas partes envolvidas no sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. O estudo é útil uma vez que se verifica a existência de certa confusão em relação ao conceito de controle interno (SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017). Além disso, a informação pode ser utilizada para orientar ações de gestão de riscos e controles no referido Estado e em outros que adotam estrutura de controle similar.

Inicialmente, foram apresentados conceitos acerca do controle interno na Administração Pública Brasileira, destacando-se o fato de, no art. 74, a Constituição Federal fazer remissão a necessidade de se estabelecer um sistema de controle interno que tenha por objetivo a gestão de riscos relacionados às metas estabelecidas durante o processo orçamentário, à legalidade em relação à aplicação e gestão de recursos públicos, ao endividamento público e ao funcionamento do Controle Externo (MONTEIRO, 2015). Além de outros riscos decorrentes da Lei Complementar Federal nº 101, de 2000.

Posteriormente, foi realizada uma análise da estrutura normativa e organização do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, enfatizando-se o papel do Órgão Central do sistema de controle interno, definido pela Lei Estadual nº 9.938, de 2012, e a sua organização em sistemas estruturantes ou administrativos, estabelecida pela Lei Estadual nº 3.043, de 1975, e pelo Decreto Estadual nº 4.130-R, de 2017, onde ganham destaque a atuação dos Órgãos Centrais de cada um dos sistemas e os chamados Grupos Setoriais, distribuídos pelas diversas secretarias e subordinados à orientação normativa, supervisão técnica, programação funcional e fiscalização do Órgão Central do Sistema Estruturante a que está ligado (ESPÍRITO SANTO, 1975).

Adiante, foi apresentado o modelo de três linhas de defesa para um gerenciamento eficaz de riscos proposto pelo IIA (IIA, 2013). Sendo, de modo resumido, a primeira linha composta por funções de gerência operacional; a segunda linha de funções de gestão de riscos e conformidade; e a terceira linha da função de auditoria interna.

Após avaliar o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo sob a ótica do modelo das três linhas de defesa, pôde-se verificar a existência das linhas de defesa em cada um dos sistemas estruturantes ou administrativos estabelecidos. O papel da primeira linha de defesa é desempenhado pelas diversas secretarias responsáveis pela execução de projetos e programas de governo, havendo destaque para a atuação dos grupos setoriais. Já o papel de segunda linha de defesa é realizado, especialmente, pelos órgãos centrais dos sistemas estruturantes ou administrativos. No entanto, este papel não é exclusivo destes Órgãos Centrais, uma vez que o Órgão Central do Sistema de Controle Interno também pode realizar algumas das funções de segunda linha de defesa. Por fim, o papel de auditoria interna no Poder Executivo é feito exclusivamente pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno.

Diante disto, foram feitas considerações sobre a necessidade de integração das linhas de defesa, sobre o papel e a forma de organização de eventuais estruturas de gerenciamento de riscos que podem ser adotadas, sobre a combinação de funções de segunda e de terceira linha de defesa no Órgão Central do Sistema de Controle Interno e sobre a necessidade de se adotar, na segunda linha de defesa, uma postura de monitoramento mais proativa.

O resultado mostra, portanto, que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo possui aderência ao modelo de três linhas de defesa proposto pelo IIA, apesar de parte de sua estrutura ter sido definida antes da Constituição Federal de 1988, como é o caso dos sistemas estruturantes definidos pela Lei Estadual nº 3.043, de 1975. Desta forma, o Poder Executivo do Estado do Espírito Santo pode realizar ações para aprimoramento da gestão de riscos observando os papéis aplicáveis a cada um dos componentes do sistema e a forma como as três linhas de defesa estão distribuídas.

## Referências bibliográficas

- ANDERSON, Douglas J.; EUBANKS, Gina. Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense. [S.l.], 2015.
- AZEVEDO, Natalia Kirchner.; ENSSLIN, Sandra Rolim.; REINA, Diane Rossi Maximiano. Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. *Enfoque: Reflexão Contábil*, Universidade Estadual de Maringá, v. 29, n. 3, 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 11 de janeiro de 2018.
- CONTI, José Mauricio.; CARVALHO, André Castro. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. *Direito Público*, v. 8, n. 37, 2011.
- DALGLEISH, Fraser.; COOPER, Barry J. Risk management: developing a framework for a water authority. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, Emerald Group Publishing Limited, v. 16, n. 3, p. 235 – 249, 2005.
- DECAUX, Loïc.; SARENS, Gerrit. Implementing combined assurance: insights from multiple case studies. *Managerial Auditing Journal*, v. 30, n. 1, p. 56 – 79, 2015.
- ESPÍRITO SANTO. Constituição (1989). *Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989*. Disponível em: <[www.al.es.gov.br/appdata/anexos\\_internet/downloads/c\\_est.pdf](http://www.al.es.gov.br/appdata/anexos_internet/downloads/c_est.pdf)>.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 9.938, de 23 de novembro de 2012. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado do Espírito Santo e dá outras providências. *Diário Oficial do Espírito Santo* 2012; 23 nov.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 856, de 17 de maio de 2017. Dispõe sobre a reorganização da estrutura organizacional e competências da Secretaria de Estado de Controle e Transparência - SECONT, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos do disposto nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal da República de 1988 e artigos 70 e 76 da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989, e dá outras providências. *Diário Oficial do Espírito Santo* 2017; 17 mai.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 3043, de 31 de dezembro de 1975. Reforma Administrativa do Estado de Espírito Santo. *Diário Oficial do Espírito Santo* 1975; 31 dez.
- FARIAS, Rômulo Paiva.; LUCA, Márcia Martins Mendes de.; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 12, n. 3, 2010.

GLYNN, Caroline. et al. Internal Audit and the Second Line of Defense. [S.l.], 2016.

GRECA, Ileana Maria.; MOREIRA, Marco Antonio. Mental models, conceptual models, and modelling. *International Journal of Science Education*, v. 22, n. 1, p. 1 – 11, 2000.

IIA. The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control. Altamonte Springs, 2013.

LEUNG, Flavia.; ISAACS, Frances. Risk management in public sector research: approach and lessons learned at a national research organization. *R&D Management*, Wiley Online Library, v. 38, n. 5, p. 510 – 519, 2008.

MATTOS, Cláudio de Carvalho.; MARIANO, Rosimar Pereira. Controle interno: Uma abordagem teórica. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 10, n. 1, p. 34 – 39, 2009.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 12, n. 25, p. 159 – 188, 2015.

O GLOBO. Todas as fases da Operação Lava-Jato. *O Globo*, 2017. Disponível em: <<https://infograficos.oglobo.globo.com/brasil/todas-as-fases-da-operacao-lava-jato.html#40>>. Acesso em: 26/07/2017.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento*. 2017. Acesso em: 26 de jul. 2017. Disponível em: <<http://www.undp.org/content/undp/en/home/ourwork/democratic-governance-and-peacebuilding/responsive-and-accountable-institutions/anti-corruption.html>>.

PETROVITS, Christine.; SHAKESPEARE, Catherine.; SHIH, Aimee. The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations. *The Accounting Review*, v. 86, n. 1, p. 325 – 357, 2011.

PRADO, Eduardo Vieira do. et al. Riscos Que Desafiam Empreendimentos Com Atuação Internacional. *Revista de Ciências Gerais*, v. 18, n. 27, 2015.

ROBERTS, Nancy.; CANDREVA, Philip J. Controlling internal controls. *Public Administration Review*, v. 66, n. 3, p. 463 – 465, 2006.

SIMONA, Gherai Dana.; GHEORGHE, Tara Ioan. Court of auditors–the assessment of internal control system in the public sector in Romania. Case study bihor county. In: *Annals of Faculty of Economics*. [S.l.: s.n.], 2012. v. 1, p. 925 – 930.

SOARES, Maurélio.; SCARPIN, Jorge Eduardo. Controle Interno na Administração Pública: Avaliando sua Eficiência na Gestão Municipal. *Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais*, v. 14, n. 1, 2015.

SOUSA, Rossana Guerra de.; SOUTO, Saulo Diógenes Azevedo Santos.; NICOLAU, Antônio Moreira. Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 14, n. 31, p. 155 – 176, 2017.

VANNUCCI, Alberto. Challenges in the study of corruption: approaches and policy implications/Desafios no estudo da corrupção: abordagens e implicações políticas. *Revista Brasileira de Direito*, v. 13, n. 1, p. 251 – 281, 2017.

VASICEK, Vesna.; DRAGIJA, Martina.; HLADIKA, Mirjana. Impact of public internal financial control on public administration in Croatia. *Theoretical and Applied Economics*, v. 4, n. 4, p. 71, 2010.

VINNARI, Eija.; SKAEBÆK, Peter. The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 27, n. 3, p. 489 – 526, 2014.

WOODS, Margaret. A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, Elsevier, v. 20, n. 1, p. 69 – 81, 2009.