

Independência organizacional da auditoria interna na Polícia Militar do Distrito Federal: governança pública, segregação funcional e controle estratégico.

Organizational Independence of Internal Audit in the Military Police of the Federal District: Public Governance, Functional Segregation, and Strategic Control

 ARK: 44123/multi.v7i13.1636

Jorge Alan de Souza Baloni

 <https://orcid.org/0009-0009-2659-2116>

 <http://lattes.cnpq.br/5926436839185580>

UniProcessus – Centro Universitário Processus, DF, Brasil

E-mail: alanbaloni79@gmail.com

Victor Rabelo Brito

 <https://orcid.org/0000-0002-4320-5255>

 <http://lattes.cnpq.br/8393230382407958>

UniProcessus – Centro Universitário Processus, DF, Brasil

E-mail: victor.brito@uniprocessus.edu.br



Resumo

Este artigo analisa a pertinência jurídica e administrativa da reestruturação da Unidade de Auditoria Interna da Polícia Militar do Distrito Federal, com ênfase na sua desvinculação do Departamento de Controle e Correição e na vinculação direta ao Comando-Geral. Parte-se da premissa de que a efetividade da auditoria interna, especialmente em organizações públicas complexas e fortemente hierarquizadas, depende não apenas de sua competência técnica, mas também de adequada independência organizacional e de correta segregação funcional em relação às atividades correicionais. Metodologicamente, trata-se de pesquisa aplicada, exploratória e descritiva, com abordagem predominantemente qualitativa e apoio de dados quantitativos descritivos, estruturada a partir de análise documental, levantamento empírico por questionários semiestruturados e benchmarking institucional. Os resultados indicam que o atual desenho organizacional da PMDF aproxima funções de natureza avaliativa, correicional e investigativa, o que compromete a nitidez funcional da auditoria, reduz sua densidade estratégica e limita sua capacidade de atuação como instância independente de *assurance* e assessoramento à alta administração. O estudo comparativo com outras instituições públicas evidencia que modelos organizacionais mais aderentes às boas práticas de governança pública tendem a vincular a auditoria ou o controle interno ao vértice decisório. Conclui-se que a reestruturação proposta representa medida juridicamente defensável, administrativamente racional e compatível com os referenciais contemporâneos de governança, controle interno, gestão de riscos e *accountability*.

Palavras-chave: auditoria interna; governança pública; segregação funcional; controle interno; Polícia Militar do Distrito Federal.

Abstract

This article examines the legal and institutional adequacy of restructuring the Internal Audit Unit of the Military Police of the Federal District, with emphasis on its separation from the Department of Control and Internal Affairs and its direct reporting to the Commander-General. The study is based on the assumption that the effectiveness of internal audit, especially in complex and highly hierarchical public organizations, depends not only on technical competence, but also on adequate organizational independence and proper functional segregation from disciplinary and corrective activities. Methodologically, this is an applied, exploratory, and descriptive study, predominantly qualitative in approach, supported by descriptive quantitative data, and developed through document analysis, empirical data collection using semi-structured questionnaires, and institutional benchmarking. The findings indicate that the current organizational design of the Military Police of the Federal District brings together evaluative, corrective, and investigative functions within the same macrostructure, thereby weakening the functional identity of internal audit, reducing its strategic relevance, and limiting its capacity to operate as an independent assurance and advisory function to senior management. The comparative analysis with other public institutions shows that organizational models more consistent with contemporary public governance practices tend to position internal audit or internal control units closer to the highest decision-making level. The study concludes that the proposed restructuring is legally defensible, administratively rational, and institutionally consistent with current standards of public governance, internal control, risk management, and accountability.

Keywords: *internal audit; public governance; functional segregation; internal control; Military Police of the Federal District.*

1. Introdução

A crescente complexidade das estruturas estatais, associada ao fortalecimento das exigências de integridade, transparência, *accountability* e gestão de riscos, tem reposicionado a auditoria interna no centro da governança pública contemporânea. Nesse contexto, a função auditora deixa de ser compreendida como atividade meramente verificadora da conformidade normativa para assumir papel estratégico de avaliação independente, aconselhamento técnico e indução de melhorias organizacionais, contribuindo para a criação de valor público e o aprimoramento dos processos decisórios.

Apesar desse avanço conceitual, a literatura ainda apresenta lacuna relevante quanto à análise empírica da relação entre posicionamento organizacional da auditoria interna e sua efetividade institucional, especialmente em organizações públicas fortemente hierarquizadas, como estruturas militares. Embora haja consenso normativo acerca da importância da independência organizacional, predomina uma abordagem prescritiva, com limitada investigação sobre como arranjos institucionais concretos influenciam, na prática, a autonomia, a capacidade de influência e a utilidade estratégica da auditoria interna.

Essa lacuna torna-se particularmente sensível quando se observa a coexistência, em uma mesma macroestrutura administrativa, de funções de natureza distinta, como auditoria interna e atividade correicional. Enquanto a auditoria se orienta à avaliação preventiva e sistêmica de riscos e controles, a correição se volta à apuração de responsabilidades e à aplicação de sanções disciplinares. A proximidade organizacional entre essas funções pode comprometer a percepção de independência da auditoria,

reduzir sua capacidade de atuação como terceira linha de governança e limitar sua efetividade como instância de assessoramento à alta administração.

Nesse contexto, o presente estudo toma como objeto a conformação institucional da auditoria interna na Polícia Militar do Distrito Federal (PMDF), organização caracterizada por elevada complexidade administrativa, forte hierarquização e concentração de funções de controle. Atualmente, a Unidade de Auditoria Interna encontra-se inserida no Departamento de Controle e Correição, estrutura que também concentra atribuições correicionais, disciplinares e de polícia judiciária militar, configurando um arranjo institucional que suscita questionamentos quanto à sua aderência aos referenciais contemporâneos de governança pública e segregação funcional.

Diante desse cenário, formula-se a seguinte pergunta de pesquisa: em que medida o posicionamento organizacional da auditoria interna influencia sua independência, sua capacidade de atuação estratégica e sua efetividade como função de governança em organizações públicas hierarquizadas?

A partir dessa indagação, estabelece-se como hipótese central que a vinculação da auditoria interna a estruturas que concentram funções correicionais e disciplinares tende a reduzir sua independência organizacional percebida, limitar sua capacidade de influência institucional e comprometer sua atuação como instância de *assurance* e aconselhamento estratégico, em comparação a modelos em que a auditoria se encontra diretamente vinculada ao vértice decisório da organização.

O objetivo deste artigo consiste em analisar a pertinência jurídica e administrativa da reestruturação da Unidade de Auditoria Interna da PMDF, com base na hipótese de que sua desvinculação da estrutura correicional e sua vinculação direta ao Comando-Geral podem contribuir para o fortalecimento da governança institucional, da segregação funcional e do controle estratégico. Para tanto, adota-se abordagem metodológica aplicada, de caráter exploratório e descritivo, com predominância qualitativa e apoio de dados quantitativos descritivos, articulando análise documental, levantamento empírico e benchmarking institucional.

Ao propor essa análise, o estudo busca contribuir para a literatura sobre auditoria interna no setor público ao examinar empiricamente a relação entre estrutura organizacional e efetividade da função auditora em uma organização pública militar, ampliando o debate sobre independência organizacional para além de modelos normativos. Adicionalmente, oferece subsídios aplicados para o aperfeiçoamento institucional da PMDF, ao discutir a adequação jurídica e administrativa de seu modelo de auditoria interna à luz da governança pública, da segregação funcional e da *accountability*.

Sob a perspectiva do direito administrativo, a discussão sobre o posicionamento organizacional da auditoria interna envolve diretamente princípios estruturantes da Administração Pública, como legalidade, eficiência, moralidade e controle, bem como a conformação dos mecanismos institucionais de *accountability*. Nesse sentido, a análise proposta também se insere no debate sobre a adequação jurídica dos arranjos organizacionais voltados ao controle interno, especialmente quanto à observância do princípio da segregação de funções e à necessidade de preservação da independência funcional das estruturas de auditoria.

2. Auditoria interna, governança pública e segregação funcional

Estudos internacionais têm destacado que a independência da auditoria interna constitui fator crítico para a efetividade dos sistemas de governança pública, especialmente em contextos organizacionais complexos e hierarquizados. Pesquisas empíricas indicam que o posicionamento estrutural da auditoria influencia diretamente sua capacidade de fornecer *assurance* independente, afetar processos decisórios e contribuir para a *accountability* institucional. Ao mesmo tempo, a literatura também aponta que a independência formal nem sempre se traduz em autonomia efetiva, sendo condicionada por fatores como cultura organizacional, estruturas de poder e arranjos institucionais específicos (ARENS et al., 2017; CHRISTENSEN; SKÆRBÆK, 2010; LONSDALE et al., 2011).

A auditoria interna, no paradigma contemporâneo da Administração Pública, deixou de ser compreendida como atividade meramente acessória de verificação formal da conformidade administrativa para assumir a condição de função estratégica de avaliação independente, aconselhamento e indução de melhorias organizacionais. Os *Global Internal Audit Standards do Institute of Internal Auditors* estabelecem que a auditoria interna deve orientar-se pela criação, proteção e sustentação de valor organizacional, funcionando como base para a elevação da qualidade da função auditora e para o fortalecimento do interesse público. No plano doméstico, a Instrução Normativa SFC nº 3/2017 define a auditoria interna governamental como atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, destinada a adicionar valor e melhorar as operações da organização, por meio de abordagem sistemática e disciplinada voltada à avaliação e ao aprimoramento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos. Em termos jurídicos e institucionais, isso significa que a auditoria interna não se exaure na aferição de legalidade estrita, mas integra a arquitetura de integridade, *accountability* e desempenho do setor público (CGU, 2017; IIA, 2024).

Essa reconfiguração funcional aproxima a auditoria interna do núcleo da governança pública. O Decreto nº 9.203/2017 consolidou a governança, no âmbito da administração pública federal, como o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos a serviço da avaliação, do direcionamento e do monitoramento da gestão. Em chave convergente, o Tribunal de Contas da União, ao sistematizar boas práticas em seu Referencial Básico de Governança Organizacional, destaca que estruturas de governança eficazes incrementam o desempenho institucional e dependem da adequada articulação entre direção, supervisão, monitoramento, gestão de riscos e controles. A auditoria interna, nesse desenho, cumpre função especializada de *assurance* e aconselhamento, oferecendo à alta administração e às instâncias de governança avaliações independentes sobre a adequação dos arranjos institucionais, dos controles estabelecidos e da resposta organizacional aos riscos. Nessa medida, a sua posição institucional não é neutra: ela condiciona o grau de utilidade estratégica de seus produtos, a autoridade técnica de suas manifestações e a efetividade da retroalimentação do sistema decisório (BRASIL, 2017; TCU, 2020).

A literatura profissional internacional reforça esse entendimento ao distinguir, com nitidez, os diferentes papéis organizacionais que compõem o sistema de governança. O *Three Lines Model*, atualizado pelo IIA em 2020, estabelece que a auditoria interna ocupa a terceira linha, exercendo função independente e objetiva de avaliação e aconselhamento sobre a adequação e a efetividade da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles. Essa independência é apresentada como característica definidora da terceira linha e como elemento que diferencia a auditoria das funções gerenciais e das funções especializadas de supervisão e conformidade. O modelo também ressalta que os

stakeholders confiam a supervisão organizacional a um órgão de governança, o qual, por sua vez, deve receber informações confiáveis e independentes para avaliar se a organização está sendo adequadamente dirigida e controlada. Assim, a auditoria interna somente realiza plenamente sua função institucional quando preserva separação suficiente em relação às atividades de gestão e às funções que operam sob racionalidade disciplinar, operacional ou sancionatória (IIA, 2020). Embora o modelo das Três Linhas represente importante avanço na sistematização das funções de governança, parte da literatura aponta limitações em sua aplicação prática, especialmente em organizações públicas complexas, nas quais a independência formal da auditoria nem sempre se traduz em autonomia efetiva. Fatores como cultura organizacional, hierarquização rígida e concentração de funções podem comprometer a operacionalização do modelo, indicando que a efetividade da auditoria depende não apenas de sua posição formal, mas do contexto institucional em que está inserida.

Sob a ótica do controle interno, essa exigência se articula ao princípio da segregação funcional. O COSO permanece como referência estruturante ao vincular a qualidade do controle interno à existência de atividades de controle adequadamente distribuídas, com papéis claros e mecanismos capazes de reduzir vulnerabilidades decorrentes da concentração de funções incompatíveis. No plano conceitual, a segregação funcional pode ser definida como técnica de desenho institucional voltada a impedir que a mesma estrutura concentre competências cujo exercício conjugado comprometa a imparcialidade, a confiabilidade do processo decisório ou a efetividade do controle (COSO, 2013).

No direito administrativo aplicado ao controle, a segregação funcional não possui relevância apenas operacional, mas também jurídico-organizacional. Quando estruturas com finalidades distintas são aglutinadas em um mesmo eixo hierárquico sem adequada diferenciação de papéis, cria-se ambiente propício à sobreposição indevida de racionalidades institucionais, à assimetria informacional e ao comprometimento da percepção de independência. Isso é especialmente sensível quando se examina a relação entre auditoria interna e correição. A auditoria orienta-se à avaliação de processos, controles, riscos, conformidade e desempenho institucional, com feição predominantemente preventiva, consultiva e avaliativa. A correição, por sua vez, dirige-se à apuração de irregularidades funcionais, à responsabilização disciplinar e à aplicação de medidas sancionatórias. Embora ambas componham o universo mais amplo do controle administrativo, seus objetos, métodos, finalidades e efeitos institucionais são distintos. A proximidade orgânica excessiva entre essas funções tende a deslocar simbolicamente a auditoria para uma lógica punitiva, diminuindo sua capacidade de ser percebida como instância de governança e de aperfeiçoamento organizacional (CGU, 2017; IIA, 2020; TCU, 2020).

A literatura empírica disponível corrobora essa leitura. Fonseca, Jorge e Nascimento (2020), ao examinarem o papel da auditoria interna na promoção da *accountability* em instituições de ensino superior, concluíram que a função auditora contribui para melhorias na transparência, na prestação de contas e nos processos de gestão. Esses achados reforçam uma premissa central: a auditoria interna gera maior valor público quando opera como instância tecnicamente autônoma de avaliação e aconselhamento, e não como simples extensão de estruturas disciplinares ou burocráticas.

No caso da Polícia Militar do Distrito Federal, a questão assume especial densidade institucional. A Auditoria está inserida no Departamento de Controle e Correição, estrutura que também concentra atribuições correicionais, disciplinares e de polícia

judiciária militar. Esse desenho administrativo produz uma zona de tensão entre, de um lado, a natureza técnico-preventiva, avaliativa e consultiva da auditoria e, de outro, a racionalidade apuratória e sancionatória típica da correição. Ainda que a independência técnica possa ser afirmada em abstrato, a independência organizacional resta mitigada quando a unidade auditora não se apresenta separada, no plano estrutural, das funções com as quais não deveria se confundir. O problema deixa, então, de ser meramente organográfico e passa a envolver a própria coerência sistêmica do modelo de governança e controle interno da Corporação (BRASIL, 2020).

Essa tensão é potencializada pelo fato de que a utilidade institucional da auditoria depende da possibilidade de reporte qualificado e tempestivo à alta administração. O modelo de governança pública pressupõe que riscos relevantes, fragilidades de controle, desconformidades e oportunidades de aperfeiçoamento sejam comunicados de modo a influenciar a tomada de decisão no momento adequado. Quando a auditoria se encontra submetida a instância intermediária cuja lógica principal não coincide com a governança estratégica, surgem barreiras formais e informais ao fluxo de informação, à implementação de recomendações e ao reconhecimento da auditoria como instrumento de assessoramento superior. Por isso, a independência da auditoria não se satisfaz com enunciados abstratos sobre autonomia técnica; ela requer desenho institucional compatível com o acesso funcional à instância governante e com a preservação de sua identidade própria como terceira linha (CGU, 2017; IIA, 2024; TCU, 2020).

A articulação entre auditoria interna, governança pública e segregação funcional conduz a uma conclusão analiticamente consistente: a posição institucional da unidade auditora constitui variável determinante de sua efetividade. Não basta prever formalmente a existência da auditoria interna; é necessário estruturá-la de forma coerente com sua missão de avaliação independente, aconselhamento técnico e indução de melhorias organizacionais. Em organizações públicas complexas e fortemente hierarquizadas, como corporações militares, essa exigência se torna ainda mais sensível, porque o desenho estrutural condiciona a objetividade percebida da função, a credibilidade de seus relatórios, a cooperação dos auditados e a qualidade do suporte prestado à alta administração. À luz da literatura normativa, profissional e empírica disponível, a separação entre auditoria e correição pode ser compreendida como requisito de coerência sistêmica entre governança, controle interno, gestão de riscos e *accountability*.

A literatura mais recente também tem enfatizado que a efetividade da auditoria interna em organizações públicas depende de sua capacidade de operar com independência percebida e legitimidade institucional, fatores diretamente influenciados por sua posição estrutural (ARENA; AZZONE, 2009).

A exigência de segregação funcional também pode ser compreendida à luz do princípio da eficiência administrativa, previsto no art. 37 da Constituição Federal, bem como dos deveres de controle e fiscalização inerentes à Administração Pública. A concentração de funções incompatíveis em uma mesma estrutura pode comprometer a racionalidade administrativa e fragilizar os mecanismos de controle, configurando inadequação do ponto de vista jurídico-organizacional.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

A independência da auditoria deve ser compreendida não apenas como atributo estrutural, mas como fenômeno institucionalmente condicionado, cuja efetividade depende da interação entre desenho organizacional, cultura administrativa e dinâmicas de poder. A conformação institucional da auditoria interna deve ser interpretada não apenas como escolha administrativa, mas como elemento sujeito ao regime jurídico da Administração Pública, especialmente no que se refere à observância dos princípios constitucionais e à adequação dos mecanismos de controle interno.

3. Metodologia

O presente estudo caracteriza-se como pesquisa aplicada, de natureza exploratória e descritiva, com abordagem predominantemente qualitativa e apoio de dados quantitativos descritivos. A opção por esse delineamento decorre da natureza do objeto investigado, centrado na compreensão da relação entre posicionamento organizacional da auditoria interna, independência funcional e efetividade institucional em uma organização pública militar. Considerando que o fenômeno analisado envolve dimensões jurídicas, administrativas, organizacionais e perceptivas, adotou-se desenho metodológico orientado à análise em profundidade, e não à generalização estatística dos resultados.

Quanto ao procedimento técnico, a pesquisa foi estruturada como estudo de caso institucional, tendo como unidade de análise a Polícia Militar do Distrito Federal (PMDF), com foco específico na conformação organizacional da Auditoria Interna no âmbito do Departamento de Controle e Correição. O estudo de caso mostrou-se adequado por permitir o exame de fenômeno contemporâneo inserido em seu contexto real, especialmente quando as variáveis analisadas, estrutura hierárquica, independência organizacional, fluxo de reporte, segregação funcional e governança, apresentam forte interdependência.

O delineamento metodológico foi organizado em três eixos complementares: análise documental, levantamento empírico com informantes-chave e benchmarking institucional. A articulação desses eixos permitiu a triangulação das evidências, reduzindo a dependência de uma única fonte de informação e ampliando a consistência interpretativa dos achados.

A análise documental compreendeu o exame de normas jurídicas, atos administrativos, referenciais técnicos, organogramas e documentos institucionais relacionados à estrutura de auditoria, controle interno, correição e governança pública. Foram considerados, especialmente, documentos que permitissem identificar a posição hierárquica da Auditoria Interna, suas relações funcionais com o Departamento de Controle e Correição e sua aderência aos referenciais contemporâneos de governança, gestão de riscos, controle interno e segregação funcional.

O levantamento empírico foi realizado mediante aplicação de questionários semiestruturados a três informantes-chave da Polícia Militar do Distrito Federal, selecionados por critério intencional em razão da posição institucional ocupada e da pertinência funcional em relação ao objeto investigado. Os questionários foram aplicados ao Chefe do DCC — Departamento de Controle e Correição da PMDF —, ao Auditor da Auditoria Interna da PMDF e ao Auditor Adjunto da Auditoria Interna da PMDF. A escolha desses participantes justifica-se pelo fato de ocuparem funções diretamente relacionadas à estrutura atual de vinculação da Auditoria Interna, ao fluxo de controle institucional e à avaliação dos possíveis impactos de seu reposicionamento organizacional.

Foram utilizados dois instrumentos de coleta. O primeiro, dirigido ao Chefe do Departamento de Controle e Correição da PMDF, buscou captar a visão institucional sobre

a estrutura atual da auditoria, sua vinculação ao DCC, possíveis sobreposições entre auditoria e correição, riscos de comprometimento da independência e impactos organizacionais decorrentes de eventual vinculação direta ao Comando-Geral. Esse instrumento foi composto por oito questões fechadas, com alternativas categóricas, e duas questões abertas voltadas à identificação de riscos, ajustes normativos e implicações estruturais da proposta.

O segundo instrumento, dirigido ao Auditor e ao Auditor Adjunto da Auditoria Interna da PMDF, teve por finalidade avaliar percepções sobre independência funcional, acesso a informações, efetividade das recomendações, alcance estratégico, papel preventivo, compliance e integridade. Esse questionário foi composto por onze assertivas em escala ordinal do tipo Likert de cinco pontos, variando de 1, correspondente a “discordo totalmente”, a 5, correspondente a “concordo totalmente”, além de duas questões abertas destinadas à identificação das principais limitações do modelo atual e dos possíveis ganhos institucionais decorrentes do reposicionamento da auditoria ao Comando-Geral.

A utilização de informantes-chave justifica-se pela especificidade do objeto investigado. Em estruturas organizacionais especializadas, sobretudo em unidades de controle interno e auditoria, o número de agentes com conhecimento direto, técnico e institucionalmente qualificado sobre o fenômeno tende a ser reduzido. Assim, a amostra não teve finalidade probabilística, mas analítica, buscando captar percepções qualificadas de atores diretamente envolvidos com a estrutura decisória e operacional examinada. Por essa razão, os dados empíricos foram tratados como evidências exploratórias e interpretativas, e não como base para inferência estatística.

O benchmarking institucional consistiu na comparação do modelo organizacional da PMDF com arranjos adotados por instituições públicas de natureza semelhante ou funcionalmente comparável, incluindo Exército Brasileiro, Marinha do Brasil, Aeronáutica e Polícia Civil do Distrito Federal. A seleção dessas instituições considerou três critérios: presença de estruturas de controle interno ou auditoria, existência de funções hierarquizadas de comando e relevância comparativa para análise de modelos de vinculação institucional. O objetivo do benchmarking não foi estabelecer equivalência plena entre as organizações, mas identificar padrões de posicionamento da auditoria ou do controle interno em relação ao vértice decisório e às estruturas correicionais.

O tratamento dos dados seguiu abordagem mista, com predominância qualitativa. As respostas às questões fechadas foram sistematizadas por frequência simples e interpretadas de forma descritiva, respeitando a natureza ordinal ou categórica das variáveis. Não foram realizadas inferências estatísticas, em razão do tamanho reduzido e intencional da amostra. As respostas abertas foram examinadas por análise de conteúdo temática, com categorização orientada por eixos previamente definidos a partir do referencial teórico: independência organizacional, autonomia técnica, segregação entre auditoria e correição, acesso à alta administração, efetividade das recomendações e contribuição para a governança institucional.

A análise interpretativa foi conduzida por triangulação entre os achados documentais, as percepções dos informantes-chave e os resultados do benchmarking institucional. Essa estratégia permitiu confrontar a estrutura formal da auditoria com a percepção dos atores internos e com modelos organizacionais adotados em instituições comparáveis. Dessa forma, buscou-se verificar se o posicionamento atual da Auditoria Interna da PMDF se mostra compatível com os referenciais de governança pública, segregação funcional, controle interno e independência da função auditora.

Quanto aos aspectos éticos, a pesquisa observou os princípios de finalidade acadêmica, confidencialidade das informações e não identificação nominal dos participantes. Embora os respondentes tenham sido caracterizados por suas funções institucionais — Chefe do Departamento de Controle e Correição da PMDF, Auditor e Auditor Adjunto da Auditoria Interna da PMDF —, as respostas foram tratadas de forma agregada e interpretadas em perspectiva institucional, sem atribuição individualizada de manifestações. Considerando o número reduzido de participantes e a possibilidade de identificação indireta em razão dos cargos ocupados, optou-se por apresentar os resultados de modo sintético, preservando a finalidade científica da pesquisa e evitando exposição pessoal dos respondentes.

Como limitação metodológica, reconhece-se que o número reduzido de participantes restringe a possibilidade de generalização estatística dos resultados. Contudo, essa limitação é parcialmente compensada pela natureza intencional da amostra, pela seleção de informantes com elevado valor informacional e pela triangulação entre fontes documentais, percepções institucionais e benchmarking. Assim, os achados devem ser interpretados como evidências analíticas derivadas de estudo de caso exploratório, úteis à compreensão aprofundada do fenômeno e à formulação de hipóteses para pesquisas futuras em organizações públicas hierarquizadas.

4. Resultados e discussão

Os resultados são apresentados a partir da triangulação entre análise documental, levantamento empírico com informantes-chave e *benchmarking* institucional. A análise integrada desses três eixos permitiu examinar a hipótese de que o posicionamento organizacional da auditoria interna influencia sua independência, sua capacidade de atuação estratégica e sua efetividade como função de governança.

A apresentação dos achados foi organizada em quatro dimensões analíticas: estrutura organizacional da auditoria interna; percepções contrastantes entre a chefia do Departamento de Controle e Correição e os integrantes da Auditoria Interna; limitações operacionais, independência e capacidade estratégica; e *benchmarking* institucional, com posterior integração dos resultados à hipótese da pesquisa.

4.1. Estrutura organizacional da auditoria interna

A análise documental evidenciou que a Auditoria Interna da Polícia Militar do Distrito Federal permanece inserida no Departamento de Controle e Correição, estrutura que também concentra atividades de controle, correição e polícia judiciária militar. Esse arranjo institucional aproxima funções de natureza distinta em um mesmo eixo hierárquico, reunindo, sob uma mesma macroestrutura, atividades avaliativas, correicionais e potencialmente sancionatórias.

À luz dos referenciais de governança pública, auditoria interna e segregação funcional, tal conformação apresenta tensão organizacional relevante. A auditoria interna possui natureza predominantemente avaliativa, preventiva e consultiva, orientada à análise de riscos, controles, governança e melhoria institucional. A correição, por sua vez, possui racionalidade apuratória e disciplinar, direcionada à identificação de responsabilidades e à adoção de medidas sancionatórias. Embora ambas integrem o sistema mais amplo de controle administrativo, seus objetos, métodos e finalidades não se confundem.

A inserção da Auditoria Interna em estrutura correicional pode comprometer a nitidez funcional da unidade auditora, especialmente quanto à sua percepção de independência, ao seu acesso ao vértice decisório e à sua capacidade de atuar como

terceira linha de governança. O problema, portanto, não se limita à posição formal no organograma, mas envolve a coerência sistêmica do modelo institucional de controle interno, governança e *accountability* da Corporação.

4.2. Percepções contrastantes entre DCC e Auditoria Interna

O levantamento empírico revelou percepções diferenciadas entre a chefia do Departamento de Controle e Correição e os integrantes da Auditoria Interna quanto ao modelo organizacional vigente. Essa diferenciação constitui achado relevante, pois demonstra que o posicionamento institucional da auditoria não é percebido de maneira homogênea pelos atores situados em posições distintas da estrutura de controle da PMDF.

No questionário aplicado à chefia do DCC, observou-se avaliação relativamente favorável à manutenção do arranjo atual. O respondente indicou que a atual estrutura organizacional da Auditoria Interna atende parcialmente às necessidades de governança da PMDF e afirmou que a vinculação da Auditoria ao DCC contribui para a eficiência institucional. Também não identificou sobreposição entre funções correicionais e de auditoria, nem risco de comprometimento da independência da Auditoria no modelo vigente. Além disso, manifestou entendimento de que a vinculação direta da Auditoria ao Comando-Geral não fortaleceria a governança institucional e não impactaria positivamente a transparência e o controle interno.

Essa percepção sugere que, sob a ótica da chefia do DCC, o modelo atual é funcionalmente adequado, ainda que não plenamente suficiente do ponto de vista da governança. O dado é relevante porque evidencia uma leitura institucional segundo a qual a permanência da Auditoria na estrutura do DCC preservaria eficiência administrativa e coerência operacional.

Por outro lado, as respostas dos integrantes da Auditoria Interna revelam percepção mais crítica quanto às limitações do modelo vigente. Embora haja variação nas respostas relativas ao grau de independência técnica, os formulários apontam restrições associadas à objetividade dos trabalhos, ao acesso às informações institucionais, à consideração das recomendações pela alta gestão e ao alcance estratégico da auditoria. Em especial, os respondentes vinculados à Auditoria convergem quanto à percepção de que a vinculação direta ao Comando-Geral poderia aumentar a independência da unidade e ampliar a efetividade dos trabalhos de auditoria.

Esse contraste revela uma tensão institucional importante. Enquanto a chefia do DCC tende a avaliar o modelo atual como funcionalmente eficiente e sem risco relevante à independência, os integrantes da Auditoria Interna percebem limitações práticas relacionadas à autonomia, ao respaldo institucional, ao alcance estratégico e à efetividade das recomendações. Essa divergência reforça a necessidade de analisar a independência da auditoria não apenas como atributo formal, mas como condição institucional percebida pelos atores diretamente envolvidos em sua execução.

Quadro 1 – Síntese das percepções institucionais dos informantes-chave

Dimensão analisada	Percepção da chefia do DCC	Percepção da Auditoria Interna	Interpretação analítica
Estrutura atual	Atende parcialmente às necessidades de governança	Apresenta limitações de autonomia e alcance estratégico	O modelo é funcional, mas insuficiente para atuação estratégica plena
Vinculação ao DCC	Contribui para a eficiência institucional	Pode restringir independência, objetividade e foco auditivo	Há tensão entre a lógica correicional e a lógica de auditoria
Independência da Auditoria	Não há risco relevante percebido	Há limitações práticas de autonomia e interferência	A independência formal não elimina restrições institucionais percebidas
Acesso e efetividade	Não tratado como problema central	Há dificuldades de acesso, efetividade e reconhecimento das recomendações	A capacidade de influência institucional aparece como fragilidade
Vinculação ao Comando-Geral	Não fortaleceria a governança e pode gerar riscos	Aumentaria independência, respaldo e efetividade	A mudança é promissora, mas exige salvaguardas institucionais
Separação entre auditoria e correição	Não é vista como necessária	É associada à redução de conflitos e fortalecimento estratégico	Há divergência sobre a necessidade de segregação funcional

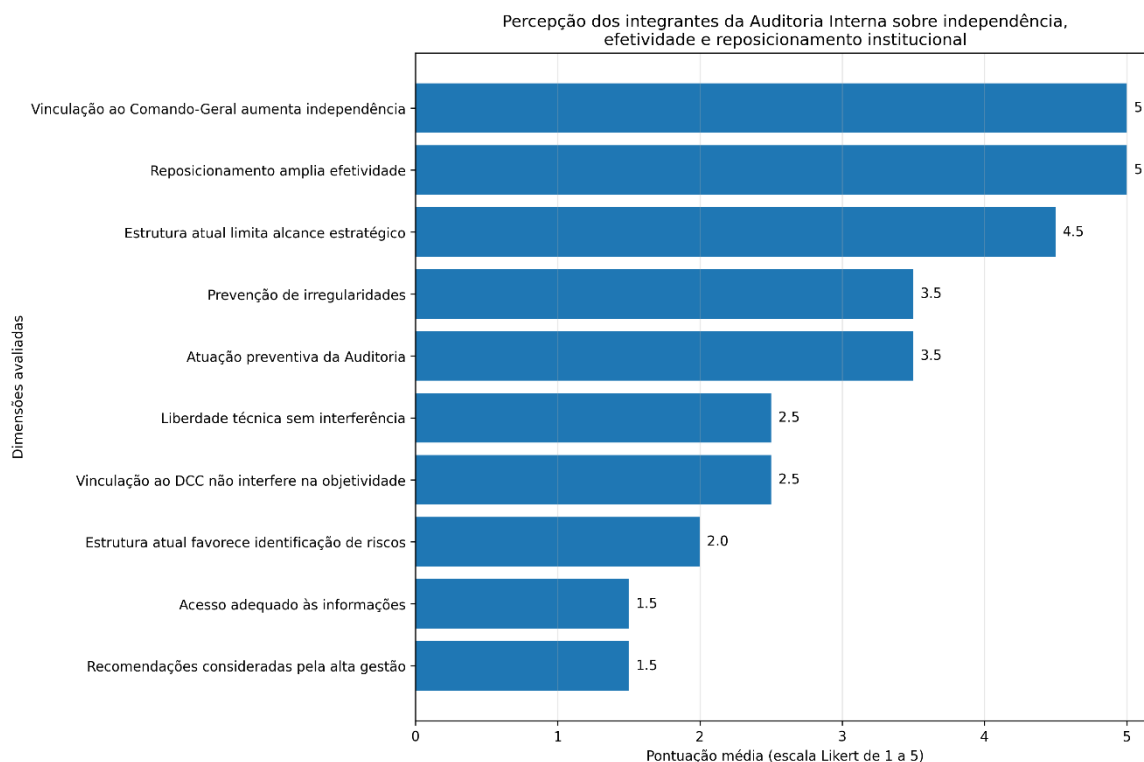
Fonte: Elaboração própria (2026). Escala ordinal (1 = muito baixa; 5 = muito alta). Resultados apresentados conforme categoria predominante entre os respondentes.

A tabela evidencia que o principal achado empírico não é a existência de consenso absoluto, mas a presença de percepções institucionais contrastantes. Esse aspecto fortalece a análise, pois afasta uma leitura meramente prescritiva da reestruturação e demonstra que o reposicionamento da auditoria envolve ganhos potenciais, mas também riscos organizacionais percebidos por atores internos.

4.3. Limitações operacionais, independência e capacidade estratégica

As respostas abertas dos integrantes da Auditoria Interna permitiram identificar limitações que extrapolam o problema estritamente hierárquico. Entre os fatores mencionados, destacam-se efetivo reduzido, insuficiência de recursos, ausência de cultura institucional de controle interno, necessidade de capacitação, interferência externa, limitações de autonomia e acúmulo de atribuições que desviam o foco das atividades propriamente auditivas.

Gráfico 1 – Percepção dos integrantes da Auditoria Interna da PMDF sobre independência, efetividade e reposicionamento institucional



Fonte: Dados da pesquisa (2026).

Nota: Pontuações calculadas a partir das respostas dos integrantes da Auditoria Interna em escala ordinal do tipo Likert, variando de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente). Considerando o número reduzido de respondentes, os dados possuem finalidade descritiva e exploratória, sem pretensão de inferência estatística.

O gráfico 1 sintetiza, de forma descritiva, as respostas dos integrantes da Auditoria Interna às assertivas em escala Likert. Observa-se maior concordância quanto à percepção de que a vinculação direta ao Comando-Geral aumentaria a independência da Auditoria e ampliaria a efetividade das auditorias. Também se destaca a percepção de que a estrutura atual limita o alcance estratégico da unidade. Em sentido oposto, os menores escores concentram-se nos itens relacionados ao acesso adequado às informações institucionais, à consideração das recomendações pela alta gestão e à capacidade da estrutura atual de favorecer a identificação de riscos. Esses dados reforçam a interpretação de que o modelo vigente é percebido pelos integrantes da Auditoria como funcionalmente limitado para uma atuação estratégica, preventiva e orientada à governança.

Esses achados indicam que a efetividade da Auditoria Interna não depende exclusivamente de sua posição no organograma. Embora o reposicionamento institucional possa fortalecer a independência organizacional, a atuação estratégica da unidade também requer condições materiais, técnicas e culturais mínimas. Assim, a vinculação direta ao Comando-Geral deve ser compreendida como medida relevante, mas não suficiente, caso não seja acompanhada de fortalecimento de pessoal, capacitação continuada, definição clara de competências, fluxo formal de reporte e proteção da autonomia técnica.

A percepção dos respondentes da Auditoria sugere que o modelo atual limita a capacidade da unidade de atuar preventivamente, influenciar decisões estratégicas e contribuir de forma mais efetiva para a governança institucional. A referência à ausência

de cultura de controle interno é particularmente relevante, pois demonstra que a auditoria ainda pode ser percebida, no ambiente organizacional, mais como instrumento de fiscalização ou resposta corretiva do que como função de assessoramento, prevenção e melhoria contínua.

Outro ponto relevante é a percepção de que o reposicionamento ao Comando-Geral poderia aperfeiçoar o papel estratégico da auditoria, reduzir conflitos de interesse, garantir maior independência, ampliar a eficácia das ações, conferir maior respaldo institucional e favorecer respostas mais rápidas. Esses elementos indicam que os integrantes da Auditoria associam a vinculação ao vértice decisório não apenas a um ganho simbólico de status organizacional, mas a uma alteração concreta na capacidade de atuação e influência institucional.

Todavia, a resposta aberta da chefia do DCC introduz contraponto importante. Segundo essa percepção, a vinculação direta da Auditoria ao Comando-Geral poderia gerar riscos à independência e à objetividade do controle interno, especialmente pela proximidade hierárquica com o gestor máximo da Corporação. Essa objeção qualifica a hipótese da pesquisa: a simples transferência da Auditoria para o vértice decisório não garante, por si só, independência substantiva. Ao contrário, pode produzir novos riscos caso não existam salvaguardas normativas, procedimentais e funcionais que protejam a objetividade técnica da unidade.

Os dados empíricos permitem afirmar que o reposicionamento da Auditoria Interna deve ser pensado como parte de um desenho institucional mais amplo. A vinculação direta ao Comando-Geral pode ampliar acesso, respaldo e capacidade estratégica, mas precisa ser acompanhada por mecanismos de proteção da independência técnica, como plano anual de auditoria aprovado formalmente, critérios objetivos de seleção de trabalhos, regras claras de comunicação de resultados, canal de reporte institucionalizado, proteção contra interferências indevidas e delimitação precisa entre auditoria, correição e gestão.

4.4. Benchmarking institucional e aderência às boas práticas de governança

A análise comparativa com organizações públicas de natureza semelhante ou funcionalmente comparável evidenciou padrão distinto daquele observado na PMDF. Em instituições como Exército Brasileiro, Marinha do Brasil, Aeronáutica e Polícia Civil do Distrito Federal, observa-se maior tendência de posicionamento da auditoria ou das estruturas de controle interno junto à alta administração, com separação mais nítida em relação às funções correicionais ou disciplinares.

Quadro 2 – Comparação do posicionamento da auditoria interna

Instituição	Vinculação da auditoria/controle interno	Relação com correição	Avaliação analítica
Exército Brasileiro	Alta estrutura de comando	Separada	Maior aderência à independência organizacional
Marinha do Brasil	Alta administração	Separada	Maior nitidez funcional
Aeronáutica	Estrutura autônoma ou vinculada ao comando superior	Separada	Maior capacidade de reporte estratégico
Polícia Civil do Distrito Federal	Direção superior	Separada	Maior segregação entre controle e correição
PMDF	Departamento de Controle e Correição	Integrada	Independência organizacional mais vulnerável

Fonte: Elaboração própria (2026).

O benchmarking não deve ser interpretado como demonstração de equivalência plena entre as instituições analisadas, uma vez que cada organização possui regime jurídico, estrutura administrativa e cultura institucional próprios. Ainda assim, a comparação revela tendência relevante: modelos organizacionais mais aderentes às boas práticas de governança tendem a preservar maior proximidade funcional da auditoria com o vértice decisório e maior separação entre auditoria e funções sancionatórias.

Esse achado reforça a interpretação de que o modelo da PMDF apresenta menor aderência à lógica contemporânea de governança pública, especialmente quando comparado a estruturas que diferenciam de forma mais clara auditoria, controle interno, correição e responsabilização disciplinar. A concentração dessas funções em uma mesma macroestrutura pode gerar ganhos de coordenação administrativa, mas também tende a reduzir a percepção de independência e a limitar a identidade institucional da auditoria como função de *assurance* e aconselhamento.

4.5. Integração dos resultados e análise da hipótese

A triangulação entre análise documental, percepções dos informantes-chave e benchmarking institucional permite sustentar parcialmente a hipótese da pesquisa. Os resultados indicam que o posicionamento organizacional da Auditoria Interna influencia sua independência percebida, sua capacidade de atuação estratégica e sua efetividade como função de governança.

A análise documental demonstra que a inserção da Auditoria Interna no Departamento de Controle e Correição aproxima funções avaliativas, correicionais e disciplinares. O levantamento empírico, por sua vez, revela percepções contrastantes: a chefia do DCC considera o modelo atual funcionalmente adequado e não identifica risco relevante à independência, enquanto os integrantes da Auditoria apontam limitações de autonomia, efetividade, recursos, acesso institucional e alcance estratégico. Por fim, o *benchmarking* indica que instituições comparáveis tendem a adotar arranjos com maior separação entre auditoria e correição e maior proximidade da função auditora com a alta administração.

Esses achados permitem três conclusões analíticas principais. Primeiro, a independência da auditoria interna não pode ser avaliada apenas em termos formais; ela depende também da percepção dos atores institucionais, do fluxo de reporte, da capacidade de acesso à alta administração e da existência de condições materiais para o exercício da função. Segundo, a vinculação da auditoria a uma estrutura correicional pode reduzir a nitidez funcional da unidade, ainda que não implique, necessariamente, interferência direta em todos os seus trabalhos. Terceiro, o reposicionamento ao Comando-Geral apresenta potencial de fortalecimento institucional, mas deve ser acompanhado de salvaguardas para evitar substituição de uma dependência hierárquica por outra.

Assim, a hipótese de que a vinculação da auditoria interna a estruturas correicionais tende a reduzir sua independência organizacional percebida e limitar sua atuação estratégica foi corroborada em parte pelos dados empíricos e pelo benchmarking. A confirmação, contudo, não é absoluta. Os resultados indicam que o problema não reside apenas na vinculação ao DCC, mas em um conjunto mais amplo de fatores, incluindo cultura de controle interno, recursos humanos, capacitação, clareza de competências e institucionalização dos fluxos de comunicação com a alta administração.

Em termos práticos, os resultados sugerem que eventual reestruturação da Auditoria Interna da PMDF deve contemplar, no mínimo, cinco medidas: desvinculação funcional da estrutura correicional; vinculação institucional ao vértice decisório;

preservação normativa da independência técnica; definição de fluxo formal de reporte; e fortalecimento operacional da unidade. Sem essas medidas complementares, a alteração organográfica pode produzir ganhos limitados ou apenas simbólicos.

4.6. Limitações do estudo

Como limitação, destaca-se o caráter exploratório da base empírica e o uso de amostragem intencional composta por informantes-chave, o que restringe a generalização estatística dos resultados. O número reduzido de participantes impede inferências quantitativas amplas sobre a percepção de toda a Corporação.

Entretanto, essa limitação é parcialmente compensada pela natureza qualitativa do estudo, pela posição estratégica dos respondentes e pela triangulação entre dados documentais, respostas aos questionários e benchmarking institucional. Assim, os achados devem ser interpretados como evidências analíticas derivadas de estudo de caso, úteis para compreender em profundidade a relação entre estrutura organizacional, independência da auditoria interna e governança pública em organização militar hierarquizada.

5. Conclusão

A presente investigação teve como objetivo analisar a relação entre o posicionamento organizacional da auditoria interna e sua efetividade como função de governança, tomando como estudo de caso a Polícia Militar do Distrito Federal. A partir da pergunta de pesquisa formulada, buscou-se verificar em que medida a vinculação da auditoria a estruturas correicionais influencia sua independência organizacional, sua capacidade de atuação estratégica e sua utilidade institucional.

Os resultados obtidos, a partir da triangulação entre análise documental, levantamento empírico com informantes-chave e benchmarking institucional, indicam que o posicionamento organizacional da auditoria interna constitui variável relevante para o desempenho de suas funções. No caso analisado, a inserção da Auditoria Interna no Departamento de Controle e Correição aproxima funções de natureza avaliativa, correicional e disciplinar, produzindo tensão institucional entre a lógica preventiva e consultiva da auditoria e a racionalidade apuratória e sancionatória própria da correição.

Os achados empíricos evidenciaram percepções contrastantes entre os atores pesquisados. Enquanto a chefia do Departamento de Controle e Correição avalia o modelo atual como funcionalmente adequado e não identifica risco relevante à independência da Auditoria, os integrantes da Auditoria Interna apontam limitações relacionadas à autonomia, ao acesso institucional, à consideração das recomendações pela alta gestão, ao alcance estratégico, à insuficiência de recursos, à capacitação e à cultura organizacional de controle interno. Essa divergência reforça que a independência da auditoria não deve ser compreendida apenas como atributo formal, mas como condição institucional percebida e operacionalmente condicionada.

Os resultados corroboram parcialmente a hipótese de que a vinculação da auditoria interna a estruturas que acumulam funções correicionais e disciplinares tende a comprometer sua independência organizacional percebida e sua efetividade como função de *assurance*. A confirmação não é absoluta, pois os dados também revelam que as limitações da auditoria decorrem de um conjunto mais amplo de fatores, incluindo capacidade operacional, cultura institucional, clareza de competências, respaldo decisório e maturidade dos mecanismos de governança.

O benchmarking institucional reforçou essa interpretação ao demonstrar que organizações públicas comparáveis tendem a adotar modelos em que a auditoria ou as

estruturas de controle interno se encontram mais próximas do vértice decisório e mais claramente separadas das funções sancionatórias. Esse padrão sugere que a atual conformação da Auditoria Interna da PMDF apresenta menor aderência aos referenciais contemporâneos de governança pública, segregação funcional, gestão de riscos e *accountability*.

Do ponto de vista teórico, o estudo contribui ao evidenciar, em contexto empírico específico, que a independência da auditoria interna não se limita à dimensão técnica ou metodológica, mas depende de seu posicionamento estrutural, de sua legitimidade institucional e de sua capacidade de influenciar o processo decisório. Essa constatação reforça a literatura que associa a efetividade da auditoria à sua atuação como terceira linha de governança, com autonomia suficiente para avaliar riscos, controles e processos organizacionais sem confusão funcional com atividades de gestão, correição ou responsabilização disciplinar.

No plano aplicado, os resultados sugerem que a reconfiguração do posicionamento da Auditoria Interna da PMDF, com sua vinculação direta ao Comando-Geral, pode representar mecanismo relevante para o fortalecimento da governança institucional, da segregação funcional e da efetividade do controle interno. Todavia, essa medida não deve ser compreendida como solução isolada. Para que produza ganhos substantivos, deve ser acompanhada de salvaguardas normativas e procedimentais, tais como preservação da independência técnica, formalização do fluxo de reporte, definição clara de competências, fortalecimento do quadro de pessoal, capacitação continuada e delimitação entre auditoria, correição e gestão.

Como limitação, destaca-se o caráter exploratório da base empírica e o uso de amostragem intencional composta por informantes-chave, o que restringe a generalização estatística dos resultados. Ainda assim, a triangulação entre documentos, percepções institucionais e benchmarking confere consistência analítica ao estudo, permitindo compreender em profundidade a relação entre estrutura organizacional, independência da auditoria e governança pública em organização militar hierarquizada.

Estudos futuros podem ampliar a base de evidências por meio de investigações comparativas, abordagens quantitativas com maior número de respondentes ou análises longitudinais capazes de verificar os efeitos concretos de alterações estruturais na auditoria interna. Também se mostra promissora a aplicação do modelo analítico aqui adotado a outras organizações públicas caracterizadas por elevada hierarquização, concentração de funções de controle e coexistência entre auditoria, correição e responsabilização disciplinar.

Conclui-se que o posicionamento organizacional da auditoria interna constitui elemento estruturante da governança administrativa, com implicações diretas para a efetividade dos mecanismos de controle, para a qualidade do processo decisório e para a observância dos princípios constitucionais da Administração Pública. No caso da PMDF, a separação funcional entre auditoria e correição, associada ao fortalecimento institucional da unidade auditora, apresenta-se como caminho relevante para aperfeiçoar a independência, a capacidade estratégica e a contribuição da auditoria interna para a governança pública.

Referências:

ARENA, M.; AZZONE, G. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, v. 13, n. 1, p. 43–60, 2009.

ARENS, A. A.; ELDER, R. J.; BEASLEY, M. S. *Auditing and assurance services: an integrated approach*. 16. ed. Boston: Pearson, 2017.

BARTLETT, L.; VAVRUS, F. *Rethinking case study research: a comparative approach*. New York: Routledge, 2017.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 23 nov. 2017.

BRASIL. Decreto nº 10.443, de 28 de julho de 2020. Dispõe sobre a organização básica da Polícia Militar do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 29 jul. 2020.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: CGU, 2017.

CASTRO, E.; OLIVEIRA, U. T. V. A entrevista semiestruturada na pesquisa qualitativa-interpretativa: um guia de análise processual. *Entretextos*, Londrina, v. 22, n. 3, p. 25–45, 2022.

CHRISTENSEN, M.; SKÆRBÆK, P. Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society*, v. 35, n. 5, p. 524–545, 2010.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal control: integrated framework*. [S. l.]: COSO, 2013.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2023.

FONSECA, A. R.; JORGE, S.; NASCIMENTO, C. O papel da auditoria interna na promoção da *accountability* nas instituições de ensino superior. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 54, n. 2, p. 243–265, 2020.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57–63, 1995.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). *The IIA's Three Lines Model: an update of the Three Lines of Defense*. Lake Mary, FL: IIA, 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). *Global Internal Audit Standards*. Lake Mary, FL: IIA, 2024.

LONSDALE, J.; WILKINS, P.; LING, T. *Performance auditing: contributing to accountability in democratic government*. Cheltenham: Edward Elgar, 2011.

MOZZATO, A. R.; GRZYBOVSKI, D. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 15, n. 4, p. 731–747, 2011.

PARANHOS, R. et al. Uma introdução aos métodos mistos. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 18, n. 42, p. 384–411, 2016.

PIMENTEL, A. O método da análise documental: seu uso numa pesquisa historiográfica. *Cadernos de Pesquisa*, São Paulo, n. 114, p. 179–195, 2001.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). *Referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU*. 3. ed. Brasília, DF: TCU, 2020.