The Institute of Internal Auditors

Declaração de Posicionamento

Modelo das Três Linhas

Avaliação e Consultoria em Apoio à Governança Eficaz



Conteúdos

Sumário Executivo **3**

Parte I - O Modelo das Três Linhas **5**

Propósito e Contexto **5**

Introdução **7**

Princípios **8**

Independência **9**

Avaliação e Consultoria **10**

O Modelo das Três Linhas **12**

Outros Prestadores de Avaliação ou Consultoria **15**

Coordenação e Confiança Entre as Três Linhas **15**

Parte II - O Modelo das Três Linhas na Prática **17**

Contexto Organizacional **17**

O Valor Distinto da Primeira Linha **17**

O Valor Distinto da Segunda Linha **17**

O Valor Distinto da Terceira Linha **18**

A Fundamentação do Conselho para Manter as Linhas **18**

A Terceirização Não Altera a Prestação de Contas **19**

O Papel da Função de Auditoria Interna como Integradora da Avaliação **19**

Cenários de Implementação **20**

Gerenciando as Atividades da Segunda e Terceira Linhas **20**

Salvaguardas para Manter a Clareza e a Objetividade **21**

Quando a Auditoria Interna Desempenha Atividades de Segunda Linha **21**

Quando o Chefe Executivo de Auditoria Supervisiona
Outra Função de Avaliação ou Conformidade **22**

Glossário **23**

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Sumário Executivo

As organizações operam em um ambiente de complexidade crescente, mudanças rápidas e expectativas cada vez maiores em relação à transparência e ao desempenho. Nesse contexto, os conselhos e a alta administração precisam de avaliações confiáveis e de assessoria bem fundamentada para cumprir suas responsabilidades de supervisão e apoiar a tomada de decisões informadas. Esta Declaração de Posicionamento atualiza o Modelo das Três Linhas para esclarecer como as atividades de avaliação e consultoria em toda a organização apoiam, coletivamente, processos eficazes de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle. Ela reforça uma abordagem baseada em princípios, que é adaptável a diferentes contextos organizacionais, mantendo ao mesmo tempo um foco claro na prestação de contas, independência e coordenação.

Em sua essência, o Modelo das Três Linhas distingue as funções, ao mesmo tempo em que enfatiza suas contribuições complementares:

1. A gestão (primeira linha) assume a responsabilidade pelos riscos e os gerencia, sendo responsável pela criação e operação de processos e controles.
2. As funções da segunda linha fornecem expertise, apoio, monitoramento e questionamento para aprimorar as práticas de gerenciamento de riscos, conformidade e controle.
3. A função de auditoria interna (terceira linha) presta avaliação independente e objetiva sobre a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle, ao mesmo tempo em que fornece insights consultivos sem assumir a responsabilidade da gestão.

O Modelo das Três Linhas atualizado destaca que a avaliação e a consultoria são distintas, mas complementares, ambas contribuindo para uma melhor tomada de decisão e desempenho organizacional. A natureza e a profundidade dessas contribuições variam de acordo com o papel, refletindo diferenças na proximidade com as operações, na expertise e na independência.

A independência é enfatizada como fundamental para uma avaliação confiável, apoiada por estruturas organizacionais e salvaguardas adequadas. Ao mesmo tempo, uma governança eficaz requer coordenação e transparência entre os papéis, garantindo que a independência não leve ao isolamento ou a insights fragmentados.

Um tema central desta atualização é a importância da coordenação e da confiança, quando apropriado. Ao alinhar as atividades de avaliação e consultoria em toda a organização — incluindo, quando relevante, prestadores externos —, as organizações podem reduzir a duplicação de esforços, abordar lacunas e fornecer uma visão mais coerente e confiável do risco e do desempenho ao conselho

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

de administração. A Declaração também reconhece que as estruturas organizacionais variam e que os papéis nas três linhas podem se sobrepor na prática. Ela fornece orientações sobre como tais disposições podem ser gerenciadas por meio da clara prestação de contas, da transparência e de salvaguardas para preservar a objetividade e evitar riscos de autoavaliação.

Por fim, o modelo reafirma o papel único da função de auditoria interna como integradora da avaliação, oferecendo ao conselho uma perspectiva abrangente e sistêmica sobre a eficácia com que os processos de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle operam em conjunto para apoiar os objetivos organizacionais. De modo geral, esta Declaração de Posicionamento apoia os conselhos, a alta administração e os chefes executivos de auditoria na criação e no alinhamento de capacidades de avaliação e consultoria que sejam proporcionais às necessidades organizacionais, responsivas aos riscos em constante evolução e eficazes na promoção da confiança, da prestação de contas e da criação de valor a longo prazo.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Parte I - O Modelo das Três Linhas

Propósito e Contexto

As organizações precisam de estruturas e processos eficazes de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle para possibilitar a concretização da missão, das estratégias e dos objetivos relacionados da organização. A supervisão organizacional é de responsabilidade do conselho, que, por sua vez, fornece recursos e delega autoridade à gestão para que esta tome as medidas adequadas, incluindo gerenciar os riscos. Para cumprir suas responsabilidades de supervisão, os conselhos buscam avaliação para garantir que a organização esteja funcionando conforme o pretendido.

Estruturas e processos eficazes de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle permitem que os conselhos e a alta administração tomem decisões informadas, compreendam a realidade do desempenho e dos riscos da organização e orientem a estratégia de acordo com as expectativas dos stakeholders. Os stakeholders, incluindo a comunidade em geral, precisam poder confiar nas informações fornecidas pela organização.

> *Esta Declaração de Posicionamento usa o termo "conselho" para se referir a diversas formas de órgãos de governança e seus comitês, conforme descrito no Glossário.*

O Modelo das Três Linhas apoia essa construção de confiança, esclarecendo onde os conselhos podem obter a avaliação e a assessoria de que precisam, e também como essas contribuições diferem entre as três linhas, mantendo-se, ao mesmo tempo, coordenadas e alinhadas às necessidades de governança. A gestão (primeira linha) é responsável por criar e operar os processos que impulsionam o desempenho e gerenciam os riscos. A gestão também pode estabelecer funções específicas (segunda linha) para revisar, apoiar, monitorar e/ou prestar assessoria em áreas específicas de risco. A auditoria interna (terceira linha) presta avaliação independente e objetiva sobre a adequação e a eficácia desses processos, incluindo os da segunda linha, bem como apoio consultivo perspicaz, quando apropriado.

A colaboração e a coordenação entre essas funções ajudam a garantir que as informações que chegam ao conselho sejam confiáveis, equilibradas e alinhadas com o propósito e o apetite a risco da organização.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Os princípios do modelo aplicam-se a todas as organizações, embora a implementação de estruturas e processos de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle seja específica para cada organização. Frequentemente, as organizações implementam papéis e responsabilidades conforme especificados por leis e regulamentos.

O propósito desta Declaração de Posicionamento é:

- Descrever os papéis, responsabilidades e relações entre as partes identificadas.
- Reconhecer a necessidade dos tomadores de decisão de dispor de informações confiáveis e equilibradas.
- Reconhecer que as organizações tomam decisões sobre suas estruturas e processos com base em uma combinação de fatores externos e internos.
- Enfatizar a contribuição que abordagens coordenadas de gerenciamento de riscos, avaliação e consultoria trazem para a concretização dos objetivos, a criação e a proteção de valor e a promoção da confiança entre os stakeholders.

Esta atualização aborda um desafio recorrente enfrentado por conselhos e pela alta administração: como estruturar e alinhar as capacidades de avaliação e consultoria e gerenciar a colaboração e a integração, de modo que a supervisão permaneça confiável, independente e proporcional em ambientes organizacionais cada vez mais complexos.

O Modelo das Três Linhas contribui para a boa governança nas organizações. A boa governança apoia a organização no atendimento ao interesse público e a uma ampla gama de stakeholders.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Introdução

Esta atualização do Modelo das Três Linhas substitui a Declaração de Posicionamento anterior e responde a um ambiente de governança em evolução, caracterizado por maior complexidade, mudanças mais rápidas e expectativas crescentes tanto por uma avaliação confiável quanto por uma assessoria bem posicionada. Embora a estrutura central do modelo permaneça inalterada como um framework baseado em princípios para as necessidades de avaliação e consultoria de uma organização, esta revisão esclarece como tais capacidades nas três linhas apoiam coletivamente processos eficazes de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle.

A atualização também inclui orientações práticas de aplicação para organizações que não são obrigadas a manter funções de avaliação separadas. Ela ilustra como The IIA vê a evolução da implementação dos papéis e responsabilidades na prática e como as organizações podem tomar decisões informadas para atender às suas necessidades. Ela enfatiza a independência dos prestadores de avaliação ao longo de um continuum, reconhece as contribuições complementares das três linhas e destaca a importância da coordenação e integração no fornecimento de informações equilibradas e confiáveis aos conselhos e à alta administração para apoiar a tomada de decisões.

Esta Declaração de Posicionamento destina-se principalmente a membros do conselho de administração, alta administração e chefes executivos de auditoria. Ela servirá de orientação para os responsáveis pelo planejamento, operação ou avaliação de atividades de avaliação e consultoria. Explica como o desenvolvimento e o alinhamento dessas capacidades fortalecem a governança e a gestão.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Princípios

Os princípios a seguir explicam como as contribuições das atividades de avaliação e consultoria apoiam a governança e como a independência aumenta a confiança nas informações fornecidas aos conselhos.

1. *Os conselhos definem o propósito, o apetite a risco e as expectativas, além de supervisionar a busca dos objetivos estratégicos.*
2. *A supervisão eficaz depende de informações confiáveis e equilibradas sobre desempenho, riscos e controles.*
3. *O conselho e a alta administração estabelecem a prestação de contas por meio da definição de papéis e responsabilidades.*
4. *Fontes distintas de avaliação, incluindo uma fonte independente, dão aos conselhos a confiança de que os processos de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle estão funcionando conforme o esperado, concretizando os objetivos e promovendo ações corretivas tempestivas.*
5. *Serviços de consultoria complementam a avaliação, fornecendo insights, perspectivas e opções que apoiam a melhoria e a tomada de decisões informadas.*

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Independência

A independência é um conceito fundamental no apoio à governança eficaz. Ela reflete uma combinação de estruturas organizacionais e salvaguardas criadas para garantir que as atividades de avaliação e consultoria permaneçam confiáveis, objetivas e livres de influências indevidas.

Ao mesmo tempo, a independência não deveria ser interpretada como isolamento. Se não for claramente compreendida ou exercida de forma ponderada, a percepção de independência pode, involuntariamente, limitar a comunicação interfuncional ou contribuir para o desalinhamento entre os papéis desempenhados. Preservar a independência, portanto, também requer promover a transparência, a clareza das responsabilidades e o envolvimento construtivo entre os diferentes papéis.

A independência organizacional é determinada pela posição de uma função dentro da estrutura de governança e pela medida em que ela é capaz de operar sem interferência. Os elementos essenciais da independência são:

- Linhas de reporte e autoridade: a quem a função reporta e se ela tem mandato para escalar questões sem restrições. O posicionamento dentro da organização deve permitir que a função cumpra suas responsabilidades de maneira imparcial, o que tipicamente envolve o reporte funcional ao conselho e o reporte administrativo ao CEO.
- Autonomia sobre o escopo e o planejamento: a capacidade de decidir quais trabalhos de avaliação serão realizados, como serão realizados e quais conclusões serão tiradas.
- Acesso irrestrito a ativos, instalações, propriedades, informações, pessoas e sistemas: a independência é comprometida quando o acesso às evidências é filtrado ou controlado.
- Controle sobre os recursos: pessoal, expertise e orçamento suficientes para cumprir as responsabilidades sem depender das funções que estão sendo avaliadas. Limitações de recursos que afetem a avaliação devem ser reportadas à parte adequada.
- Proteção contra retaliação ou influência indevida: especialmente para prestadores de avaliação que possam levantar questões difíceis ou delicadas.

Além do posicionamento organizacional, a independência e a objetividade são reforçadas por meio de salvaguardas práticas que abordam sobreposições do mundo real e a evolução dos papéis desempenhados. Essas salvaguardas incluem:

- Alocação transparente e documentada de responsabilidades.
- Revisão independente de atividades nas quais possam surgir riscos de autoavaliação ou supervisão.
- Aprovação explícita do conselho para ampliação das atribuições.
- Comunicação tempestiva de quaisquer ameaças reais ou percebidas à objetividade.

Esses elementos, em conjunto, moldam o ambiente estrutural que possibilita (ou restringe) a independência.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Avaliação e Consultoria

Ao alavancar as três linhas, os conselhos e a alta administração podem fortalecer sua supervisão e tomada de decisões sem a necessidade de conhecer todos os detalhes operacionais.

- A avaliação ajuda a confirmar se os processos de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle são adequados e eficazes.
- A consultoria ajuda a identificar questões emergentes, áreas de melhoria e oportunidades para melhorar o desempenho e a resiliência.

A avaliação e a consultoria são formas complementares de valor que apoiam a governança e a tomada de decisões. Tanto a avaliação quanto a consultoria são prestadas por meio das três linhas, mas sua natureza, profundidade e salvaguardas variam de acordo com a linha, refletindo o papel de cada uma, sua proximidade com as operações e seu grau de independência. Os papéis mais próximos das operações tendem a fornecer contribuições mais específicas e detalhadas, enquanto os papéis mais independentes oferecem avaliação e consultoria mais amplas, abrangendo todo o sistema. Em todos os casos, são necessárias salvaguardas adequadas para garantir que as atividades de avaliação e consultoria aprimorem a prestação de contas e não comprometam a objetividade do profissional nem a avaliação subsequente.

Trabalhos de Avaliação

Os trabalhos de avaliação normalmente avaliam a eficácia e a eficiência da criação e da implementação dos controles para concretizar os objetivos, apesar dos diversos riscos. Esses trabalhos exigem independência, pois o objetivo é fornecer uma conclusão objetiva sobre a eficácia dos processos ou controles.

A avaliação não pode ser confiável se o avaliador:

- Cria ou opera o processo.
- Avalia suas próprias decisões tomadas anteriormente.
- É influenciado pelas preferências da gestão.

Um período de pelo menos 12 meses entre a responsabilidade por um processo ou decisão e a prestação de avaliação nessa atividade é tipicamente suficiente para salvaguardar a objetividade do avaliador. Presume-se também que a objetividade do avaliador seja aprimorada pela distância estrutural em relação à hierarquia de supervisão do responsável pelo processo ou pela decisão.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Trabalho de Consultoria

Trabalhos de consultoria, ou assessoria, envolvem ajudar a gestão a aprimorar processos, identificar riscos ou criar soluções. São, por natureza, mais colaborativos e podem gerar riscos de familiaridade ou ameaças de autorrevisão para qualquer prestador de avaliação envolvido. Quando há salvaguardas em vigor, os trabalhos de consultoria podem agregar valor significativo sem comprometer a integridade de futuras avaliações. Ao mesmo tempo, uma abordagem colaborativa não deve diluir o ceticismo profissional nem a responsabilidade de levantar e articular claramente preocupações significativas. Os trabalhos de consultoria deveriam apoiar a melhoria, mantendo o zelo profissional devido, a objetividade e a disposição de questionar quando necessário.

Para proteger a independência e evitar prejudicar futuros trabalhos de avaliação:

- Os papéis desempenhados nos trabalhos de consultoria deveriam ser claramente definidos.
- O consultor deveria evitar tomar decisões de gestão.
- O conselho de administração deveria ser informado sobre a natureza e o escopo do trabalho de consultoria.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

O Modelo das Três Linhas

Avaliação e consultoria são fornecidas em toda a organização para avaliar e aprimorar a capacidade da organização de concretizar seus objetivos por meio de processos eficazes e eficientes de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle.



© 2026 The Institute of Internal Auditors, Inc. Todos os direitos reservados.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

As diferenças em termos de proximidade com as operações, escopo de expertise e grau de independência garantem que os conselhos e a gestão recebam tanto insights bem fundamentados quanto avaliações confiáveis e objetivas, mesmo que nenhuma linha, por si só, possa maximizar simultaneamente todos os atributos.

O Modelo das Três Linhas inclui:

Linha	Primeira Linha (Gestão)	Segunda Linha[1] (Papéis de Apoio e Especializados)	Terceira Linha[2] (Funções de Auditoria Interna)
Papéis e Responsabilidades Principais	• Responsabilidade pelo gerenciamento diário dos riscos. • Cria, implementa e opera processos, controles e gerenciamento diário de riscos. • Supervisiona atividades, monitora e reporta sobre o desempenho e realiza autoavaliações de controle. • Fornece orientação operacional e insights diretamente ligados à execução e ao desempenho.	• Oferece apoio especializado, orientação, questionamento, monitoramento e análises temáticas em áreas especializadas. • Aprimora os processos da primeira linha por meio de orientação, assessoria especializada e avaliação direcionada. • Reporta a um membro da alta administração ou a um comitê de nível do conselho. • Frequentemente oferece perspectivas independentes da hierarquia de reporte da primeira linha. • Identifica padrões sistêmicos, riscos emergentes entre funções e incidentes dentro de seu domínio.	• Presta avaliação independente e objetiva sobre governança, gerenciamento de riscos, conformidade e eficácia dos controles. • Apresenta insights consultivos a partir de uma perspectiva independente e abrangente de todo o sistema, sem assumir responsabilidade administrativa ou autoridade decisória. • Reporta funcionalmente ao conselho, reforçando a objetividade, a transparência e a independência. • Promove a coordenação entre os prestadores de avaliação e pode facilitar a integração da avaliação.

1. Alguns consideram que as funções de apoio (como RH, administração e serviços de manutenção) são funções da segunda linha. Para maior clareza, o Modelo das Três Linhas considera que as funções da primeira linha incluem tanto as atividades de "atendimento ao público" quanto as de "back office", e que as funções da segunda linha compreendem aquelas atividades complementares focadas em questões relacionadas a riscos.

2. Em algumas organizações, são identificadas outras funções da terceira linha, como supervisão, inspeção, investigação, análise e correção, que podem fazer parte da função de auditoria interna ou operar separadamente.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Linha	Primeira Linha (Gestão)	Segunda Linha[1] (Papéis de Apoio e Especializados)	Terceira Linha[2] (Funções de Auditoria Interna)
Forças	• Profundo conhecimento operacional e conscientização em tempo real. • Mais próxima dos riscos, questões e fatores que impulsionam o desempenho. • Capaz de responder rapidamente e ajustar processos.	• Mais objetiva do que a primeira linha, devido à separação organizacional em relação a ela. • Questiona e apoia a primeira linha. • Traz conhecimento especializado (como risco, conformidade, segurança, qualidade).	• Mais alto nível de independência organizacional e objetividade. • Visão holística de todas as operações, funções e áreas de risco. • Define seu escopo de serviços em acordo com o conselho e em coordenação com outros prestadores de avaliação. • Tem acesso a todas as informações. • Pode reportar questões sem influência indevida da gestão.
Limitações	• Objetividade limitada, devido à responsabilidade operacional. • Pode subestimar ou racionalizar deficiências nos controles. • A gestão pode ser capaz de contornar alguns controles.	• Às vezes prejudicada pelo fato de seu reporte passar pela gestão. • Pode se concentrar na conformidade processual e no monitoramento, em vez de uma profundidade total de avaliação.	• A cobertura de avaliação é baseada em riscos e, portanto, periódica, o que pode resultar em revisões menos frequentes de áreas de menor risco ou emergentes. • Tem menor exposição operacional direta do que as funções da primeira e segunda linhas.
Independência e Objetividade	• Não é independente (por definição). • Diretamente responsável pelos processos e controles sendo revisados. • O comportamento profissional é fundamental para apoiar o reporte confiável e a transparência.	• Faz parte da gestão, mas pode ter separação organizacional das operações. • Espera-se que mantenha objetividade suficiente para oferecer um questionamento confiável à primeira linha.	• A independência é essencial e inclui posicionamento organizacional com uma linha de reporte funcional ao conselho. • Autoridade, papéis e responsabilidades são especificados pelo conselho ou pela legislação aplicável. • Opera de forma autônoma e se comunica livremente. • Deve manter objetividade profissional para prestar avaliação geral confiável sobre todas as linhas.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Outros Prestadores de Avaliação ou Consultoria

As organizações frequentemente recebem avaliação e consultoria de partes externas que não são consideradas parte das três linhas, cada uma com um propósito e um público-alvo diferentes:

Auditoria Externa (Auditoria Legal ou de Demonstrações Financeiras)

Auditores externos prestam avaliação aos stakeholders externos à organização e, tipicamente, concentram-se na confiabilidade das demonstrações financeiras ou de outras divulgações exigidas por lei. Seu escopo é definido por lei ou regulamentos, e seu objetivo não é substituir os prestadores de avaliação interna, mas oferecer uma opinião independente para stakeholders, credores, órgãos regulatórios ou o público.

Inspeções Regulatórias e Avaliações de Conformidade

Órgãos regulatórios e outras partes externas, como agências de acreditação, podem realizar inspeções ou exigir que as organizações demonstrem conformidade com regras específicas (por exemplo, saúde e segurança, proteção de dados, requisitos de riscos específicos da indústria). Essas atividades de avaliação também atendem a partes externas e ajudam a garantir o cumprimento de normas obrigatórias. O grau de assessoria e avaliação oferecido pode variar entre os tipos de avaliadores e as informações que eles fornecem podem ser úteis para a organização compreender a adequação dos controles.

Coordenação e Confiança entre as Três Linhas

A coordenação eficaz abrange tanto os trabalhos de avaliação quanto os de consultoria, permitindo que os insights orientem melhorias, enquanto a avaliação proporciona confiança. A confiança ponderada, sujeita à supervisão do conselho, reduz sobreposições, otimiza a cobertura da avaliação, evita a fadiga de avaliação e apoia uma compreensão mais integrada dos riscos.

Em algumas organizações, a coordenação e a confiança evoluem para uma abordagem mais estruturada, comumente chamada de avaliação integrada. Ao alinhar e comunicar os trabalhos de avaliação e consultoria em toda a organização, a avaliação integrada oferece uma visão coerente da eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle.

Embora não seja um requisito estrutural, a avaliação integrada representa uma forma mais madura de coordenação que pode ser valiosa à medida que os riscos se tornam mais complexos e interconectados. Sua concepção deveria refletir o contexto organizacional, o perfil de risco e as expectativas de governança.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Em vez de atuarem isoladamente, os prestadores de avaliação — incluindo o monitoramento da gestão, os papéis da segunda linha, a função de auditoria interna e, quando relevante, prestadores externos — podem alinhar metodologias, compartilhar informações sobre riscos e coordenar o planejamento. Isso pode melhorar a transparência, reduzir a duplicação de esforços e esclarecer a cobertura e as lacunas da avaliação.

Um mapa de avaliação, taxonomias de risco compartilhadas, reporte alinhado ou discussões coordenadas de planejamento são úteis para apoiar a coordenação e a confiança em toda a organização e para prestar avaliação integrada. A função de auditoria interna pode apoiar esses esforços facilitando a coordenação e a consolidação, dada sua perspectiva abrangente da organização e sua relação de reporte com o conselho, ao mesmo tempo evitando assumir a responsabilidade pelas atividades da segunda linha.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Parte II – O Modelo das Três Linhas na Prática

Contexto Organizacional

As organizações variam amplamente em tamanho, estrutura, complexidade, maturidade, setor, exposição a riscos e fatores externos que influenciam seus negócios (por exemplo, órgãos regulatórios), e a implementação das três linhas deveria refletir essas diferenças. Não existe uma estrutura única que se adapte a todas as organizações. A necessidade de funções separadas da primeira, segunda e terceira linhas depende em grande parte da natureza e da magnitude dos riscos e pode estar sujeita a restrições ou obrigações regulatórias.

O Valor Distinto da Primeira Linha

As responsabilidades da primeira linha incluem a criação e implementação de estruturas e processos para concretizar os objetivos organizacionais, incluindo o gerenciamento de riscos. Os objetivos são determinados pelas prioridades estratégicas, operacionais e administrativas da organização, que incluem a conformidade com as leis e regulamentos pertinentes, bem como o atendimento às necessidades dos diversos stakeholders. A alta administração — em última instância, o CEO — é responsável perante o conselho pela eficácia e eficiência dos processos de gerenciamento de riscos, conformidade e controle que criam e sustentam valor para os stakeholders.

A alta administração delega a responsabilidade pela criação e operação de processos específicos de gerenciamento de riscos, conformidade e controle em toda a organização, o que pode incluir a terceirização de certos processos. Dependendo do tamanho da organização, de sua complexidade, dos requisitos legais ou regulatórios ou de outros fatores, a equipe da alta administração pode precisar de diferentes níveis ou tipos de avaliação e consultoria para ajudar a cumprir suas responsabilidades.

O Valor Distinto da Segunda Linha

Organizações com operações complexas, obrigações regulatórias significantes ou perfis de risco em rápida mudança frequentemente requerem uma segunda linha mais desenvolvida, que forneça expertise em áreas como conformidade, cibersegurança, segurança, crimes financeiros ou risco operacional. Esses papéis especializados ajudam a orientar, apoiar e questionar a primeira linha e podem realizar monitoramento contínuo em ambientes de alto risco ou com grande exigência de conformidade.

A clareza da prestação de contas pelo desempenho, monitoramento e avaliação independente continua sendo essencial para manter uma governança eficaz, independentemente da estrutura organizacional.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

O Valor Distinto da Terceira Linha

Independentemente do tamanho ou da maturidade da organização, a terceira linha desempenha um papel único. A auditoria interna oferece uma visão holística, abrangendo toda a organização, sobre o desempenho das atividades de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle como um sistema. Essa visão abrangente pode promover esforços coordenados de avaliação e apoiar o reporte integrado no nível do conselho.

A terceira linha atua como a principal prestadora de avaliação interna em relação aos riscos e controles internos, examinando como todas as partes (incluindo a primeira e a segunda linhas) do cenário de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle atuam em conjunto e se, coletivamente, apoiam os objetivos da organização.

Essa distinção esclarece por que os conselhos normalmente decidem estabelecer uma terceira linha na forma de uma função de auditoria interna: eles precisam de avaliação quanto à coerência, eficácia, adequação e confiabilidade gerais de todo o conjunto de processos de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle, e não apenas de componentes isolados.

A Fundamentação do Conselho para Manter as Linhas

É responsabilidade do conselho assegurar que a organização possua um conjunto equilibrado, confiável e estruturado de capacidades de avaliação de riscos e consultoria. Suas decisões sobre estabelecer, expandir ou combinar as linhas são motivadas por:

- A importância estratégica de certos riscos.
- A complexidade e a escala das operações.
- O nível das expectativas, restrições ou obrigações regulatórias ou dos stakeholders.
- A necessidade de avaliação independente e objetiva e de insights consultivos bem fundamentados de que o sistema está funcionando conforme o previsto e continua evoluindo com eficácia.

Ao criar devidamente as linhas, o conselho pode garantir que os riscos sejam atribuídos, tratados, monitorados e avaliados de forma independente, de maneira adequada ao contexto da organização.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

A Terceirização Não Altera a Prestação de Contas

Algumas organizações terceirizam certas atividades para prestadores externos. Isso pode ajudar a acessar competências especializadas, gerenciar restrições de capacidade ou responder a necessidades específicas do setor. No entanto, a terceirização não altera:

- O papel da atividade dentro do Modelo das Três Linhas.
- A responsabilidade do conselho de assegurar que a atividade seja eficaz, independente (quando necessário) e devidamente direcionada.

As organizações frequentemente contratam prestadores de serviços externos para realizar análises ou fornecer consultoria. Os prestadores de serviços externos deveriam ser categorizados de acordo com a função organizacional que os contrata e orienta seu trabalho.

O Papel da Função de Auditoria Interna como Integradora da Avaliação

Embora possam ocorrer sobreposições, a função de auditoria interna mantém um papel distinto como a linha que fornece ao conselho de administração a visão mais abrangente e integrada de como todo o sistema de governança, gerenciamento de riscos, conformidade e controle está funcionando.

Isso não diminui o valor nem a expertise da primeira e da segunda linhas. Pelo contrário, reflete o posicionamento único da função de auditoria interna, que é funcionalmente responsável perante o conselho e estruturalmente separada da tomada de decisões operacionais.

Como a função de auditoria interna pode recorrer aos insights, ao monitoramento e à supervisão realizados pela primeira e segunda linhas, ela é capaz de prestar uma avaliação que conecta essas contribuições e analisa a eficácia com que elas atuam em conjunto. A independência da função de auditoria interna garante que ela possa optar por não se basear no trabalho de outros prestadores de avaliação caso as expectativas de qualidade não sejam atendidas. Essa camada final de avaliação interna ajuda o conselho a compreender se o sistema como um todo é robusto, coerente e alinhado aos objetivos organizacionais.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Cenários de Implementação

Embora o Modelo das Três Linhas ofereça clareza conceitual, as organizações reais raramente são tão organizadas ou uniformes na forma como as funções são atribuídas. Diferenças em tamanho, estrutura, maturidade e exposição a risco significam que as responsabilidades entre as linhas podem se sobrepor na prática e os indivíduos podem desempenhar papéis que abrangem mais de uma linha. Isso não é inerentemente problemático; em muitos casos, é uma resposta pragmática às necessidades organizacionais. No entanto, requer atenção cuidadosa para manter a clareza, a prestação de contas e a objetividade.

Além disso, essas disposições práticas não têm como objetivo representar melhores práticas a serem adotadas universalmente, mas sim fornecer orientações práticas para lidar com esses cenários frequentemente recorrentes. Ademais, em certos ambientes altamente regulamentados, requisitos formais ou obrigações legais podem restringir ou proibir tais disposições.

Gerenciando as Atividades da Segunda e Terceira Linhas

Há uma diferença entre a integração das atividades — em que a função de auditoria interna é encarregada de realizar atividades da segunda linha — e situações em que o chefe executivo de auditoria supervisiona outro papel de avaliação, o que pode ocorrer por razões práticas, como capacidade limitada, restrições de recursos ou ausência de competências dedicadas à segunda linha.

Por exemplo, o chefe executivo de auditoria pode:

- Supervisionar certos papéis ou cargos da segunda linha.
- Coordenar áreas especializadas de risco.
- Ser responsável por atividades de monitoramento ou conformidade em toda a organização.

Essas disposições são frequentemente criadas para fortalecer o alinhamento, a coordenação e a confiança entre as capacidades de avaliação, monitoramento e consultoria, aumentando a coerência em vez de comprometer a independência. Isso pode ajudar a reduzir a duplicação, melhorar a consistência e fornecer ao conselho uma visão mais integrada dos riscos.

Ao mesmo tempo, as sobreposições também podem consistir em responsabilidades compartilhadas que introduzem certos riscos:

- A combinação de funções pode criar confusão sobre quem é responsável pelos controles operacionais, quem os supervisiona e quem os avalia de forma independente.
- Podem surgir ameaças de autorrevisão se a mesma pessoa ou função criar, monitorar e, posteriormente, avaliar a eficácia de um processo.
- A falta de clareza para o conselho pode limitar sua capacidade de confiar plenamente na avaliação, se as linhas de reporte ou a prestação de contas não estiverem claramente definidas.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Esses riscos não significam que as sobreposições sejam inerentemente problemáticas; ao contrário, eles destacam a importância de responsabilidades claramente definidas e salvaguardas adequadas para garantir que os papéis permaneçam complementares e eficazes. Em certos contextos altamente regulamentados, requisitos formais podem proibir esses cenários.

Salvaguardas para Manter a Clareza e a Objetividade

Para preservar a integridade das três linhas e, ao mesmo tempo, refletir as realidades práticas, as organizações podem implementar medidas como:

- Alocação transparente e documentada de responsabilidades, por exemplo, no estatuto da auditoria interna.
- Separação clara entre atividades consultivas e esforços subsequentes de avaliação.
- Revisões periódicas e independentes das áreas nas quais o chefe executivo de auditoria tem responsabilidades duplas.
- Aprovação pelo conselho do mandato do chefe executivo de auditoria.
- Comunicação explícita ao conselho quando surgirem riscos potenciais à objetividade.

Com essas salvaguardas em vigor, as sobreposições podem funcionar com eficácia, fortalecendo a coordenação e os insights, sem comprometer a independência ou a prestação de contas. Para preservar a integridade das três linhas, as organizações deveriam aplicar salvaguardas adaptadas à natureza da sobreposição.

Quando a Auditoria Interna Desempenha Atividades de Segunda Linha

Em situações em que a função de auditoria interna exerce uma responsabilidade da segunda linha, a disposição deveria ser cuidadosamente considerada, reavaliada periodicamente e totalmente transparente, reconhecendo-se que isso cria uma ameaça direta de autorrevisão. As salvaguardas podem incluir:

- Justificativa clara e documentada de que a disposição é necessária.
- Divulgação completa ao conselho sobre a responsabilidade que está sendo assumida e dos riscos que ela gera.
- Garantir que outra parte independente (interna ou externa) preste avaliação sobre a área durante o período em que houver sobreposição.

Essas medidas ajudam a garantir que a objetividade da função de auditoria interna seja preservada e que a avaliação não seja comprometida.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Quando o Chefe Executivo de Auditoria Supervisiona Outra Função de Avaliação ou Conformidade

Quando o chefe executivo de auditoria supervisiona uma função da segunda linha, enquanto a função de auditoria interna permanece estruturalmente separada, as salvaguardas dizem respeito principalmente à clareza organizacional e à integridade do reporte, em vez de proibir a disposição de forma categórica. As principais salvaguardas incluem:

- Separação clara entre as atividades operacionais da função supervisionada e os esforços de avaliação da função de auditoria interna.
- Alocação documentada de responsabilidades, assegurando que a função supervisionada mantenha a responsabilidade pelas atividades operacionais, de monitoramento ou de conformidade.
- Revisões periódicas e independentes de qualquer área na qual o chefe executivo de auditoria tenha responsabilidade de supervisão, para mitigar ameaças percebidas ou reais à objetividade.
- Aprovação pelo conselho da ampliação do mandato do chefe executivo de auditoria, garantindo que o conselho compreenda a estrutura e os riscos associados.
- Comunicação contínua e explícita ao conselho quando surgirem prejuízos potenciais ou percebidos à objetividade.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Glossário

As definições foram, em sua maioria, adaptadas do glossário das Normas Globais de Auditoria Interna do The IIA ou apresentadas aqui pela primeira vez.

apetite a risco – Os tipos e a quantidade de risco que uma organização está disposta a aceitar na busca de suas estratégias e objetivos. O conselho define o apetite a risco da organização.

assessoria – Informações fornecidas aos stakeholders de uma organização sem prestar avaliação ou assumir responsabilidades da gestão.

avaliação – Declaração destinada a aumentar o nível de confiança dos stakeholders sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle de uma organização.

chefe executivo de auditoria – Termo utilizado para se referir ao chefe da função de auditoria interna em uma organização. O título específico do cargo e/ou suas responsabilidades podem variar de acordo com a organização.

comitê de auditoria – Comitê criado pelo conselho para desempenhar funções de governança estabelecidas, incluindo a supervisão da função de auditoria interna.

conformidade – Adesão a leis, regulamentos, contratos, políticas, procedimentos e outros requisitos.

conselho – Órgão de mais alto nível encarregado da governança, como, por exemplo:

- Um conselho de administração.
- Um conselho de governadores ou curadores.
- Um grupo de funcionários eleitos ou nomeados políticos.
- Outro órgão que tenha autoridade sobre as funções relevantes de governança.

Em uma organização que tenha mais de um órgão de governança, "conselho" refere-se ao órgão ou órgãos autorizados a fornecer à função de auditoria interna a autoridade, o papel e as responsabilidades apropriados.

Se não houver qualquer uma das opções acima, a expressão "conselho" deveria ser interpretada como referência ao grupo ou pessoa que atua como o órgão dirigente de mais alto nível da organização. Exemplos incluem o diretor da organização e a alta administração.

controle – Qualquer ação tomada pela gestão, pelo conselho e por outras partes para gerenciar riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos.

gerenciamento de riscos – Um processo para identificar, avaliar, gerenciar e controlar possíveis eventos ou situações, para fornecer garantia razoável quanto ao atingimento dos objetivos da organização.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

governança – A combinação de processos e estruturas implementadas pelo conselho para informar, dirigir, gerenciar e monitorar as atividades da organização para atingir seus objetivos.

mapa de avaliação – Um documento de alto nível que identifica a cobertura holística de riscos em toda a organização por meio de diversos prestadores de avaliação. Ele ajuda a identificar lacunas e sobreposições na cobertura de avaliação.

stakeholder – Uma parte com interesse direto ou indireto nas atividades e nos resultados de uma organização. Stakeholders podem incluir o conselho, a gestão, os funcionários, os clientes, os fornecedores, os acionistas, os órgãos reguladores, as instituições financeiras, os auditores externos, o público e outros.

©2026 The Institute of Internal Auditors. Todos os direitos reservados.

Sobre o The Institute of Internal Auditors

O The IIA é uma associação profissional internacional que atende a mais de 265.000 membros globais e concedeu mais de 220.000 certificações Certified Internal Auditor (CIA) no mundo todo. Criado em 1941, o The IIA é reconhecido mundialmente como líder da profissão de auditoria interna em normas, certificações, educação, pesquisa e orientação técnica. Para mais informações, visite ***theiia.org***.

Sobre as Declarações de Posicionamento

As Declarações de Posicionamento comunicam o posicionamento oficial e a visão do The IIA sobre temas críticos que afetam a governança, o gerenciamento de riscos, a conformidade e o controle. Elas explicam como um assunto deveria ser interpretado ou aplicado no contexto da auditoria interna e são utilizadas para influenciar órgãos regulatórios, órgãos normativos, conselhos e executivos.

Este documento é baseado em princípios e não prescreve estruturas organizacionais. Ele deveria ser aplicado com base no julgamento profissional, considerando o contexto, a complexidade e as necessidades de governança da organização. As Declarações de Posicionamento não fazem parte do Framework Internacional de Práticas Profissionais® do The IIA, pois se destinam a um público executivo, e não principalmente a auditores internos.

Isenção de Responsabilidade

The IIA publica este documento para fins informativos e educacionais. Este material não tem o objetivo de fornecer respostas definitivas a circunstâncias individuais específicas e, assim, deve ser usado apenas como guia. The IIA recomenda a busca de assessoria especializada independente diretamente relacionada a qualquer situação específica. The IIA não aceita qualquer responsabilidade pela confiança depositada unicamente neste material.

Copyright

© 2026 The Institute of Internal Auditors, Inc. Todos os direitos reservados. Para obter permissão para reprodução, por favor entre em contato com ***Copyright@theiia.org***.



The Institute of
Internal Auditors

1035 Greenwood Blvd., Suíte 401
Lake Mary, FL 32746 EUA
theiia.org