

Tom do topo e auditoria interna: Análises do ambiente governamental do SUS a partir do Modelo das Três Linhas

Mestre/MSc. Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos¹, Doutor/Ph.D. Denize Demarche Minatti Ferreira²,
Doutor/Ph.D. Lucas Martins Dias Maragno³, Doutor/Ph.D. Alex Mussoi Ribeiro¹

¹UFSC, Florianópolis, SC, Brazil. ²UFSC, Florianópolis, SC, Brazil. ³UFRJ, Rio de Janeiro, SC, Brazil

Mestre/MSc. Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação Controle de Gestão

Doutor/Ph.D. Denize Demarche Minatti Ferreira

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

Doutor/Ph.D. Lucas Martins Dias Maragno

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis

Doutor/Ph.D. Alex Mussoi Ribeiro

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

Resumo/Abstract

Este artigo buscou analisar a percepção dos servidores federais da auditoria interna do SUS quanto à estrutura de governança e ao Tom do Topo (TdT) do Ministério da Saúde (MS). Para isso, adotou a estratégia de levantamento ou survey. Os dados foram coletados com a utilização de um questionário aplicado aos servidores que atuam na unidade de auditoria interna vinculada ao MS, AudSUS (antigo Densus), e foi dividido em duas dimensões: (i) o ambiente de controle do SUS na esfera federal; e, (ii) a auditoria e o TdT na esfera federal do SUS. A coleta de dados resultou em 233 respostas completas, o que equivale a 54% dos convites enviados. As dimensões foram mensuradas por meio de escalas múltiplas de cinco níveis. Para a análise dos dados, utilizaram-se diversas técnicas quantitativas, dentre elas, as frequências, percentuais, médias e desvios (quando variáveis contínuas), alpha de Cronbach e teste qui-quadrado (V de Cramer). A partir da percepção dos entrevistados, observou-se fragilidades na condução dos papéis dos atores de governança, assim como no ambiente de controle organizacional e na independência e autonomia da auditoria interna. Por sua vez, destaca-se o baixo amadurecimento da integração da unidade de auditoria interna com os atores da governança. A existência de carências em sua atuação, além de comprometer avaliações que impactam em positividade os objetivos organizacionais, também se perde um dos principais vetores que influenciam a melhoria do TdT, o que potencializaria a correção de desvios na busca do atendimento do interesse público.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



Tom do topo e auditoria interna: Análises do ambiente governamental do SUS a partir do Modelo das Três Linhas

Resumo: Este artigo buscou analisar a percepção dos servidores federais da auditoria interna do SUS quanto à estrutura de governança e ao Tom do Topo (TdT) do Ministério da Saúde (MS). Para isso, adotou a estratégia de levantamento ou survey. Os dados foram coletados com a utilização de um questionário aplicado aos servidores que atuam na unidade de auditoria interna vinculada ao MS, AudSUS (antigo Denasus), e foi dividido em duas dimensões: (i) o ambiente de controle do SUS na esfera federal; e, (ii) a auditoria e o TdT na esfera federal do SUS. A coleta de dados resultou em 233 respostas completas, o que equivale a 54% dos convites enviados. As dimensões foram mensuradas por meio de escalas múltiplas de cinco níveis. Para a análise dos dados, utilizaram-se diversas técnicas quantitativas, dentre elas, as frequências, percentuais, médias e desvios (quando variáveis contínuas), alpha de Cronbach e teste qui-quadrado (V de Cramer). A partir da percepção dos entrevistados, observou-se fragilidades na condução dos papéis dos atores de governança, assim como no ambiente de controle organizacional e na independência e autonomia da auditoria interna. Por sua vez, destaca-se o baixo amadurecimento da integração da unidade de auditoria interna com os atores da governança. A existência de carências em sua atuação, além de comprometer avaliações que impactam em positividade os objetivos organizacionais, também se perde um dos principais vetores que influenciam a melhoria do TdT, o que potencializaria a correção de desvios na busca do atendimento do interesse público.

Palavras-chave: Auditoria; Tom do topo; ambiente de controle.

1 Introdução

A administração pública brasileira possui características de governança intrínsecas à sua conformação, dada sua estrutura representativa para atender aos interesses e bem-estar da população (Brasil, 2018). Entretanto, a partir do ano de 2016, esse entendimento foi materializado em normas federais que institucionalizam as melhores práticas internacionais como referência para a organização e aprimoramento dos controles internos de gestão, da governança e sistematização da gestão de riscos. O governo federal destacou, como principais fontes a serem observadas, a ISO 31.000, que apresenta princípios e diretrizes da gestão de riscos, o COSO ERM, que propõe a estrutura integrada para o gerenciamento de riscos corporativos e o *Orange Book* que estabelece princípios e conceitos do modelo britânico (Brasil, 2017a).

No ano de 2016, foi publicada a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1 de 10 de maio, onde foram institucionalizados conceitos, princípios e orientações para a implantação e amadurecimento dos controles internos, gestão de risco e governança dos órgãos federais. Em 2017, foi editada a Instrução Normativa SFC nº 3 de 9 de junho, que estabeleceu referencial técnico para a atividade de auditoria interna governamental vinculada aos órgãos e entidades federais. Nestes casos, em especial, mais uma referência internacional foi destacada com a incorporação dos conceitos das Três Linhas de Defesa estabelecidos pelo Instituto dos Auditores Internos - IIA, que, segundo IIA (2020), atua de forma transversal nas organizações em busca do aprimoramento do ambiente de controle e gestão de riscos, estabelecendo



responsabilidades e fluxos entre os níveis de gestão, governança e auditoria, atualmente denominado As Três Linhas do IIA.

Ainda nesse exercício, foi editado o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Em seu conteúdo, dentre outras definições, foram apresentados três eixos como mecanismos para o alcance da governança pública, sendo: a Liderança, Estratégia e Controle. Além dos normativos, manuais correspondentes contribuem com a internalização das melhorias, a exemplo da apresentação do programa de integridade, das orientações técnicas para auditoria interna, entre outros.

As iniciativas indicam o amadurecimento conceitual e normativo do poder público federal no que tange à governança pública, com potencial de ser traduzido em políticas, ações e serviços públicos com maior efetividade. Entretanto, trata-se de aspectos de alto nível gerencial e, portanto, o envolvimento e fomento por parte da alta gestão e demais instâncias da governança se tornam elementos essenciais para sua efetiva implementação. Nesse aspecto, observa-se como elemento-chave o estabelecimento e a condução do Tom do Topo (TdT) ou o Tom que vem do Topo das organizações, que representa o conjunto de práticas, políticas e procedimentos adotado pelo Conselho e Alta Administração em prol da integridade e controles do órgão, de modo a induzir o comportamento ético e reduzir a probabilidade de má conduta em toda a organização, favorecendo o alcance dos objetivos organizacionais (Hansen et al., 2009; IIA, 2019; Warren, 2015).

Segundo COSO (2007), o TdT estabelecido pela cúpula é a principal influência na condução dos aspectos de gerenciamento de riscos, da integridade institucional e dos seus valores éticos e, conforme Vaassen et al. (2009), um TdT adequado é a contribuição mais importante para moldar a cultura organizacional. De acordo com Bantleon et al. (2021), a falta de coordenação entre os atores da governança pode levar a ineficiências e a relatórios inadequados que afetam negativamente a governança. Ainda, quando o TdT é ruim os auditores internos apontam um risco maior de distorções intencionais (Wang, & Fargher, 2017).

Apesar do amadurecimento normativo institucional observado e de ser elemento crítico para estruturar e fomentar a integridade do ambiente interno, existem evidências limitadas quanto às percepções do TdT no âmbito das organizações públicas federais brasileiras, em especial no SUS, o que inclui relatórios de avaliações independentes produzidos pelo Tribunal de Contas da União que atua como uma Entidade Fiscalizadora Superior na esfera da União.

Nesse sentido, esta pesquisa apresenta análises e evidências a partir da estrutura e práticas no âmbito do nível central das políticas públicas de saúde do Brasil, que integram o SUS. Assim, se propõe a seguinte questão de pesquisa: Qual a percepção dos servidores federais da auditoria interna do SUS quanto à estrutura de governança e ao Tom do Topo (TdT) do Ministério da Saúde?

Este contexto, mesmo que específico e em momento de excepcionalidades, demonstra a importância e o impacto do TdT nas organizações. Nesse sentido, Hansen et al. (2009) pontuam que os auditores internos estão posicionados para melhorar o TdT de uma organização, podendo influenciá-lo por meio de suas ações de avaliação e consultoria. Para tanto, por um lado, deve haver esforços explícitos pela Alta Administração quanto às medidas de integridade e controles do órgão, para induzir o comportamento ético e reduzir a probabilidade de má conduta em toda a organização, traduzindo-se em seu TdT. Por outro lado, deve haver estruturas e fluxos que permitam que a função de auditoria interna avalie e contribua com a melhoria do TdT e da governança. Com isso, torna-se relevante a compreensão das práticas de governança e auditoria interna para que possam ser fornecidas proposições que impulsionem sua melhoria e adequação às boas práticas e padrões internacionais.



2 Referencial Teórico

2.1 Entendimentos sobre o Tom Do Topo (TdT)

Warren et al. (2015) afirmam que Tom do Topo (TdT), do inglês *Tone at the Top* foi um conceito apresentado em 1987 no Relatório da Comissão Nacional de Relatórios Financeiros Fraudulentos, com o objetivo de apresentar os resultados, conclusões e recomendações a partir dos estudos sobre o sistema de relatórios financeiros nos Estados Unidos no período de outubro de 1985 a setembro de 1987.

O conceito se expandiu e foi adotado pela área de gestão, em especial quanto a literaturas que abordam ética empresarial e liderança, assumido como conjunto de mensagens e atitudes éticas transmitidas por pessoas em função de liderança de alto escalão. Desta forma, o TdT se torna precursor ou reforço de cultura ou normas éticas, uma vez que o tom de uma organização é definido pelas práticas, políticas e procedimentos relacionados à valorização do comportamento ético e redução de probabilidade de más condutas adotados pelos seus líderes (Warren et al., 2015).

Nesse sentido, Hansen et al (2009) indicam que o TdT é um componente crítico da governança corporativa e pode ter impacto significativo nas operações de uma empresa, sendo observado pelas atitudes de integridade e de controle exibidos pelos executivos mais seniores de uma organização. Os autores ainda apresentam estudos que demonstram que a falta de promoção de decisões éticas por parte do TdT torna as equipes propensas a tomarem decisões antiéticas, afetando o desempenho operacional. Além disso, defendem que a confiança de auditores externos está relacionada às características do TdT da organização.

Segundo COSO (2007), uma das responsabilidades da Alta Administração é assegurar a manutenção de um ambiente interno positivo por meio do estabelecimento do TdT, que influencia os fatores ambientais internos e os componentes do gerenciamento de riscos. Assim, o tom adotado fornece a referência para identificação e tratamento dos riscos, pautados pela integridade e valores éticos percebidos pelo seu pessoal. Desta forma, percebe-se que o TdT é mensurado de acordo com as atitudes e ações adotadas em relação à importância dos controles dentro da organização. O IFAC (2009) indica que essa função cabe a todo o corpo da governança, obtendo-se o TdT a partir da definição dos valores organizacionais, do desenvolvimento e implementação de código de conduta e, ainda, dos seus próprios membros aderindo esses princípios como exemplo de comportamento apropriado.

Por sua vez, o IIA (2012) complementou essa ideia, denominando-a como ‘ambiente de controle’, ao indicar que cabe ao Conselho e Alta Administração a condução da disciplina e estrutura necessárias para o alcance dos principais objetivos do sistema de controle interno da organização, compreendendo os elementos: (i) Atribuição de autoridade e responsabilidade; (ii) Definição da estrutura organizacional; (iii) Estabelecimento da filosofia e estilo operacional da administração; (iv) Estabelecimento de políticas e práticas de recursos humanos; (v) Fomento à competência do pessoal; e (vi) Promoção da integridade e valores éticos. Este último, segundo Versteeg e Bertrand (2019), é um dos principais meios de comunicação do TdT, efetuada, por exemplo, por meio de um código de ética.

De forma transversal a esses elementos, Vaassen et al. (2009) apresentam que o TdT é definido a partir da consistência entre o comportamento dos gestores e suas declarações, ou seja, quanto mais consistente esta relação, mais forte a cultura organizacional. O IBE (2017) corrobora ao afirmar que os líderes do topo têm a responsabilidade de comandar pelo exemplo, de modo que demonstre o compromisso da organização por meio de seu comportamento e promova um ambiente equivalente aos valores e a ética de sua organização. Ainda assim, outros

fatores e atores auxiliam para que o TdT melhore ou se fortaleça, o que Versteeg e Bertrand (2019) apresentam como possíveis variáveis que podem impactar positivamente na melhoria do TdT, sendo eles: (i) Estabelecimento de Código de conduta; (ii) Estruturação de sistema de governança corporativa; (iii) Ambiente de auditoria interna estabelecido; (iv) Ambiente de controle interno estabelecido; (v) Conselho Fiscal estabelecido; e (vi) Manutenção da conformidade com leis e regulamentos.

Warren et al. (2015) contribuem com a ideia de que os ambientes de trabalho modernos incluem múltiplas organizações e topos e afirmam que esses topos frequentemente produzem vários tons éticos que podem se conflitar. Os mesmos autores explicam ainda que os conceitos que apresentam tom no singular são inconsistentes com a prática, uma vez que há diferentes instâncias que tecem o TdT, como o conselho de administração, diretor executivo, diretor financeiro, chefe da Alta Administração, comitê de auditoria de clientes, organizações regulatórias, entre outros.

2.2 Governança do Sistema Único de Saúde (SUS)

A ideia de governança surgiu a partir da necessidade de controle das organizações por proprietários que se distanciaram das atividades de gestão. Com isso, a delegação da administração exigiu nova dinâmica de poder e controle, pois passam a existir interesses e motivações diferentes daquelas intrínsecas aos donos do negócio. Assim, se observa uma “relação de agência”, havendo de um lado o principal (proprietários) e do outro um terceiro designado a executar e decidir em seu nome, o agente (Jensen & Meckling, 2008).

Com base nisso, na área pública, esta relação é intrínseca ao modelo político estabelecido, com sequência de delegações transmitidas inicialmente pela escolha de representantes, seja no poder legislativo ou executivo. É possível identificar o cidadão tal qual o proprietário (“principal”) de uma corporação ao observar sua posição constitucional como fonte do poder, que se utiliza desse poder por meio dos representantes eleitos, estes figurando como “agente” ou “delegado”, que obtém missão de administrar as instâncias e organizações públicas. Devido sua extensão, na administração pública há múltiplas delegações de trabalho, em que cada delegação realizada se gera nova relação entre o cidadão (“principal”) e os representantes ou por eles contratados (“agentes” ou “delegados”) (TCU, 2018a).

No contexto da saúde pública brasileira, a governança é relevante tanto pelo impacto direto na vida e bem-estar dos cidadãos, quanto pela complexidade de camadas de gestão envolvidas (os agentes), responsáveis desde políticas nacionais a serviços locais, conforme a Lei 8.080/1990 que instituiu o SUS. Nesse ínterim, a Organização Mundial de Saúde (OMS, 2020) apresenta um conceito a nível global que auxilia essa compreensão ao afirmar que a governança no setor da saúde se refere a funções relacionadas à orientação e formulação de regras desempenhadas por governos e/ou tomadores de decisão à medida que buscam atingir os objetivos da política nacional de saúde que conduzam à cobertura universal de saúde.

Ainda segundo a OMS (2020), a governança é um processo político que envolve o equilíbrio de influências e demandas concorrentes e inclui: (i) Manutenção da direção estratégica do desenvolvimento e implementação de políticas; (ii) Detecção e correção de tendências e distorções indesejáveis; (iii) Articulação de caso da saúde no desenvolvimento nacional; (iv) Regulamentação de comportamento de atores (de financiadores de serviços de saúde a prestadores de serviços de saúde); e (v) Estabelecimento de mecanismos de responsabilização transparentes e eficazes.

Para uma governança eficaz, é importante identificar os papéis e limites dos órgãos que formam seu sistema, responsáveis por estabelecer e transmitir o Tom do Topo da instituição.

Como ponto de partida, é necessário compreender a diferença entre as instâncias de governança e de gestão, as quais atuam de forma interdependentes. Conforme TCU (2018a), a governança gira em torno da adoção de instrumentos que reduzem os riscos da delegação da administração e se preocupa com mecanismos para avaliar, direcionar e monitorar a gestão. Já a gestão, continua TCU (2018a), planeja com base nas diretrizes definidas pelas instâncias de governança, executa o planejamento, controla a sua execução e age no sentido de realizar correções, caso haja discrepância ou oportunidade de melhoria que impacte o alcance das metas e objetivos da organização.

O entendimento simplificado com os mecanismos dos ambientes de governança e gestão e como se relacionam é apresentado na Figura 1:

Figura 1: Relação entre governança e gestão



Fonte: TCU (2020b, p. 8).

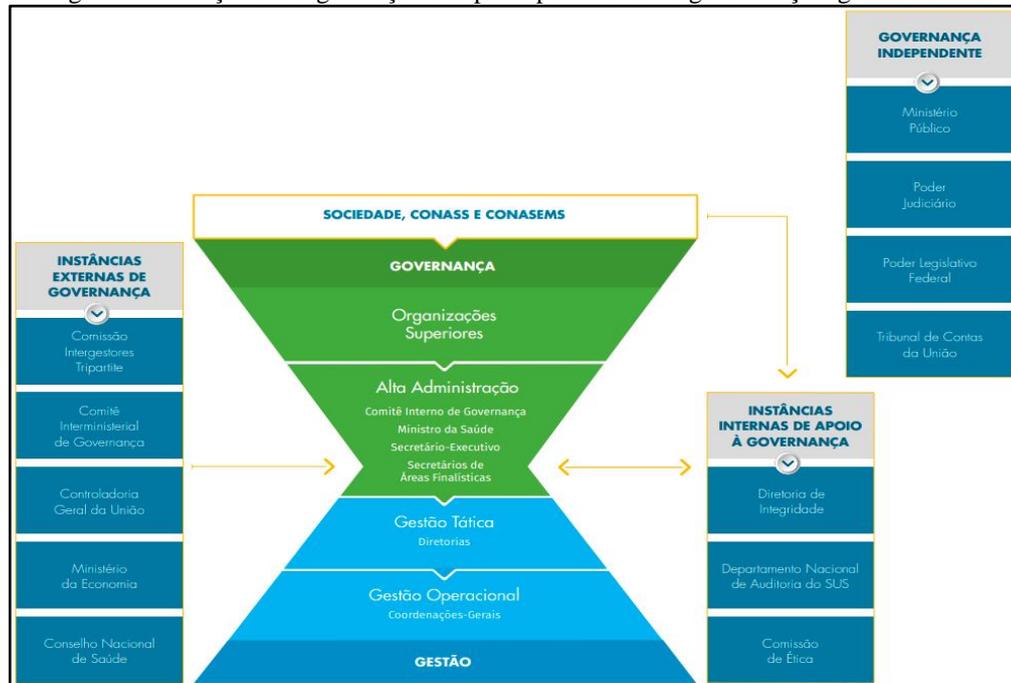
No âmbito do SUS, para Fleury e Ouverney (2012), sua conformação representa uma mudança no formato de constituição do Estado, assim como no modelo de proteção social e na forma de gestão das políticas sociais no país, o que redirecionou o relacionamento entre Estado, sociedade e mercado, ou seja, o seu sistema entre governantes e gestores. Atualmente, a distribuição de papéis na governança do SUS foi apresentada pelo TCU (2018) a partir de levantamento nacional de governança e gestão em saúde nas esferas municipais e estaduais do SUS, resultando um panorama que inclui um modelo do sistema de governança dos órgãos da saúde pública e relações entre as suas instâncias.

A natureza dos Conselhos de Saúde como instância de governança, entretanto, é um tema controverso, sendo sua função de “governante” e, portanto, uma instância superior à Alta Administração, que não é tratada com unanimidade. O Tribunal de Contas da União TCU (2017a), em seu papel de entidade fiscalizadora superior no país, considera que os Conselhos de saúde equivalem aos Conselhos de Administração das empresas, enquanto a Alta Administração (secretário de saúde e subordinados diretos) equivale à diretoria. O mesmo órgão continua esta análise afirmando que a liderança na saúde deve ser exercida pelo Conselho de saúde e pela sua Alta Administração, para os quais cabem o comando dos mecanismos de avaliação, direcionamento e monitoramento, sendo os atores superiores responsáveis pelas práticas de governança no contexto do SUS.

Por outro lado, a atuação e capacidade dos conselhos são questionadas, como apresentado por Lopes et al. (2014) ao concluírem sobre lacunas entre existência do conselho e sua ocupação, já que, mesmo com a criação deste espaço, parâmetros que deveriam ser alcançados ainda não os são. Nesta mesma direção, TCU (2018a) destaca que o entendimento desta perspectiva indica desafios a serem superados por parte da conformação dos conselhos, como a asseguarção da autonomia, realização de capacitação dos conselheiros, manutenção ou disponibilização de instalações físicas adequadas e suficiência de recursos humanos e materiais.

O MS, em sua última edição do Relatório de Gestão referente ao ano de 2020 (Brasil, 2021c) apresentou um diagrama próprio de posicionamento dos atores da governança e gestão (Figura 2), que reforça a falta de unanimidade no entendimento do papel do Conselho de Saúde.

Figura 2: Interação e a organização dos principais atores de governança e gestão do MS



Fonte: Brasil (2021c, p. 20)

Observam-se elementos distintos àqueles já apresentados, com destaque à posição do Conselho Nacional de Saúde (CNS) como instância externa ao funil dos órgãos superiores de governança, ao contrário dos conselhos de gestores (CONASS e CONASEMS - estaduais e municipais, respectivamente), posicionados em instância superior e equivalente ao da sociedade onde se encontra o cidadão (principal). No mesmo documento, o Conselho é tratado, por um lado, igualmente a outros órgãos colegiados, como uma das partes interessadas e como atores externos que deliberam sobre temas relacionados à saúde, e, por outro lado, também é apresentado que suas diretrizes são consideradas fonte para a definição dos objetivos estratégicos do órgão.

2.3 O Modelo das Três Linhas e a Auditoria do SUS

O TdT vem das altas instâncias de governança e, portanto, seus processos e estruturas buscam o alcance dos objetivos organizacionais. Nesse sentido, do ponto de vista teórico, segundo Bantleon et al. (2021), o Modelo das Três Linhas (Figura 3) é entendido como uma estrutura organizacional que auxilia na redução de potenciais assimetrias de informação no contexto da teoria do agente-principal. Com tal modelo se observa a distribuição das funções a serem desempenhadas por diferentes atores de forma complementar: gerenciamento e propriedade dos riscos; supervisão dos riscos; e fornecimento de avaliações independentes sobre os riscos. Para os autores, as diferentes linhas reduzem as assimetrias de informação entre os atores da organização e os seus proprietários, ou similar, ao longo dos diferentes níveis hierárquicos, reduzindo os riscos das decisões discricionárias equivocadas.

Figura 3 - Modelo de Três Linhas do The IIA



Fonte: IIA (2020, p. 4)

Segundo IIA (2019b), um dos desafios é garantir o gerenciamento de riscos, com políticas e processos criados para alavancar ou mitigar os seus riscos. A partir disso, a auditoria interna presta serviços como a sua função de proteger e melhorar o valor organizacional e, para que funcione nos níveis mais altos, deve ter mandato definido e articulado pelos responsáveis pela governança e pela gestão. Nesse sentido, a auditoria interna busca assegurar a boa governança das organizações, a partir das relações e papéis apresentados no Modelo.

O IIA (2018) afirma que a auditoria interna é essencial para descobrir e eliminar riscos que afetam a capacidade operacional da organização. Conforme IIA (2009), a auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação e de consultoria e, complementada pelo IIA (2018), ajuda a organização a alcançar seus objetivos estratégicos, operacionais, financeiros e de conformidade. Para tanto, de acordo com IIA (2019b), a sua independência perante os gestores é premissa para o alcance de seus objetivos, devendo ser estabelecidas linhas de reporte funcional aos responsáveis pela governança e de reporte administrativo à gerência executiva.

Este entendimento é corroborado pelas orientações do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017c), ao apresentar o reporte periódico do desempenho da atividade de auditoria interna tanto para Alta Administração quanto para o Conselho. Segundo Biscalquim e Vieira (2015), a auditoria interna auxilia as boas práticas de governança que busca a gestão responsável, com resultados, equidade, responsabilidade e prestação de contas. Afirmam que a intensidade e forma de agir desta depende da maturidade da corporação. Gramling e Schneider (2018) reforçam que, além de avaliar deficiências de controle interno em processos específicos, a auditoria interna tem o potencial de alcançar deficiências generalizadas e que podem afetar vários processos.

Nesse sentido, Hansen et al. (2009) apresentam que a auditoria interna imprime recomendações de modo que melhore o processo de governança, tanto por meio da promoção da ética e valores dentro da organização, como pela comunicação quanto aos riscos e controles internos avaliados, gerando, dessa forma, um encorajamento para que as instâncias de governança definam um adequado TdT.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa adota um levantamento ou *survey*, considerando que os dados foram coletados com a utilização de questionário aplicado aos servidores que atuam na unidade de auditoria interna vinculada ao MS, à época denominada Denasus. Este público foi selecionado por atuar no componente federal da auditoria do SUS, uma vez que esta unidade possui papel coordenador e orientador junto aos demais níveis de poder, sendo representativo quanto a organização de todas as esferas.

O Denasus, atualmente AudSUS, possui equipes atuando em todos os estados da federação por meio de unidades denominadas Seções de Auditoria (SEAUD), endereçadas nas dependências das Superintendências do Ministério da Saúde em cada Estado, e pela sua unidade central, em um dos endereços do Ministério da Saúde, em Brasília.

Devido sua abrangência nacional e comando único no Departamento, optou-se por solicitar autorização da Direção para que fosse possível convidar todos os servidores que estavam lotados e em exercício em suas unidades, utilizando-se a lista de e-mails disponibilizada. A proposta de pesquisa foi submetida ao Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos (CEPSH-UFSC), da Universidade Federal de Santa Catarina, por meio da Plataforma Brasil, sob fiscalização da Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP), sob Certificado de Apresentação de Apreciação Ética - CAAE nº 53005121.5.0000.0121, obtendo aprovação para sua aplicação por meio do Parecer nº 5.242.160, em 14 de fevereiro de 2022. Ademais, não houve restrições para acesso ao público-alvo no órgão, resultando, como população da pesquisa, 434 servidores.

No período de fevereiro a março de 2022 foram encaminhados o primeiro convite de acesso e três lembretes sobre a pesquisa a 100% dos servidores participantes, de modo que todos tivessem chance de respondê-la. Além disso, foi realizado um contato pessoal com lideranças de cada local para sensibilizar e solicitar apoio junto aos demais membros de equipe, convidando-os a acessarem e preencherem o questionário enviado. Alguns casos relataram que o convite havia sido recepcionado na caixa de lixo eletrônico do e-mail, conseguindo encontrar após os contatos de sensibilização. Três convidados informaram que eram recém-chegados da área e não estavam confiantes em responder, para os quais foi explicado da importância em informar seu ponto de vista nas questões apresentadas e que havia campos para indicar o tempo de experiência. Assim, das 284 respostas enviadas, 51 foram descartadas por serem incompletas. Desta forma, a coleta de dados resultou em 233 respostas completas, o que equivale a 54% dos convites enviados.

O tamanho mínimo da amostra para garantir o poder estatístico dos dados foi calculado por meio da ferramenta eletrônica disponibilizada no *website* da *SurveyMonkey*. A partir de um grau de confiança de 95% e margem de erro de 5%, estabeleceu-se como alcance mínimo para respostas a serem coletadas a amostra de, pelo menos, 205 respostas.

O questionário é composto por duas dimensões: (i) o ambiente de controle do SUS na esfera federal; e, (ii) a auditoria e o TdT na esfera federal do SUS. O questionário para mensurar os resultados da pesquisa foi elaborado com base nos padrões nacionais e internacionais colhidos durante o levantamento bibliográfico e análises documentais.

Além disso, foram incluídas questões relacionadas às características demográficas dos respondentes. As dimensões, os itens pesquisados e os estudos anteriores relacionados estão dispostos no Tabela 1.

Tabela 1 - Dimensões da pesquisa e embasamentos relacionados

Dimensão	Temática	Itens Avaliativos	Referências
		Código de ética/conduta	Grupo Banco Mundial (2020)
		Programa de Integridade/ <i>Compliance</i>	

O ambiente de controle do SUS na esfera federal	Controles estratégicos de gestão	Plano de resposta a fraudes e demais irregularidades	IIA (2012) IIA (2018) IIA (2019a) IIA (2019b) TCU (2018a)
		Canais de transparência ativa	
		Canais de escuta	
		Treinamento e desenvolvimento de lideranças	
		Sucessão das lideranças	
		Gestão de riscos	
		Controle interno (2ª Linha)	
	Relação das instâncias de governança e gestão com a unidade responsável pela auditoria interna (3ª Linha)	Condições da auditoria interna em planos estratégicos	
		Alta Administração e a transmissão de resultados das auditorias	
		Gestores e as conclusões apresentadas pela auditoria interna	
		Conselho e as declarações estratégicas de apoio à auditoria interna	
		Conselho e a transmissão de resultados das auditorias	
		Conselho e a independência e autoridade da auditoria interna	
		Relacionamento com o Conselho	
Atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pela Alta Administração	Avaliação independente e objetiva da auditoria perante o TdT da Alta Administração	Hansen <i>et al.</i> (2009) IIA (2012) IIA (2020)	
	Reporte de avaliação do TdT da Alta Administração		
	Atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pelo conselho		Avaliação independente e objetiva da auditoria perante o TdT do Conselho
			Reporte de avaliação do TdT do Conselho

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

As dimensões foram mensuradas por meio de escalas múltiplas de quatro níveis de concordância aplicadas a afirmativas apresentadas ao respondente, sendo do “discordo totalmente” a “concordo totalmente”. Também foi oportunizado a opção “Não sei” para que seja possível identificar fragilidades no entendimento ou práticas questionadas. Para cada item avaliado foram formuladas uma ou mais sentenças afirmativas relacionadas às boas práticas indicadas nas referências utilizadas sobre a dimensão pesquisada.

Como procedimentos para análise dos dados, utilizaram-se diversas técnicas quantitativas, dentre elas, as frequências e seus respectivos percentuais, e as médias e desvios padrões dos dados demográficos para variáveis contínuas. Também, técnicas estatísticas como, alpha de Cronbach e V de Cramer foram utilizados para análise das afirmativas. O alpha de Cronbach apresentou valor de 0.867, o que confirmou consistência interna das afirmativas respondidas pelos auditores. Ainda, o Coeficiente V de Cramer foi utilizado como teste qui-quadrado para identificar se as regiões poderiam afetar o nível de TdT e, conseqüentemente, apresentar diferenças nas respostas em decorrência da localização geográfica.

4 ANÁLISES DOS RESULTADOS



3.1.1 Perfil dos respondentes

Os participantes da pesquisa atuam no Denasus, atualmente AudSUS, 139 (60%) são do sexo feminino e 94 (40%) do sexo masculino, com idade média de 47 anos (Tabela 2).

Tabela 2 – Dados demográficos

	Frequência	Porcentagem (%)
Idade (anos)		
Média	47.05	-
Desvio Padrão	8.30	-
Gênero		
Feminino	139	59.66%
Masculino	94	40.34%
Escolaridade		
Nível médio	5	2.15%
Nível superior	42	18.03%
Especialização/MBA	149	63.95%
Mestrado	30	12.88%
Doutorado	7	3.00%
Possui pós-graduação em temática relacionada à auditoria ou assuntos correlatos (controladoria, integridade, controles internos etc)?		
Sim	84	50,55%
Não	0	49,45%
Experiência na área (meses)		
Média	81.29	-
Desvio Padrão	58.62	-
Em qual região você trabalha?		
Região Norte (AC, AM, AP, PA, RO, RR, TO)	40	17.17%
Região Nordeste (AL, BA, CE, MA, PB, PE, PI, RN, SE)	38	16.31%
Região Centro-Oeste (GO, MS, MT)	20	8.58%
Unidade Central (Brasília)	43	18.45%
Região Sudeste (ES, MG, RJ, SP)	61	26.18%
Região Sul (PR, RS, SC)	31	13.30%
Atua ou já atuou em atividades típicas de auditoria, compondo equipe de ação de auditoria (avaliação ou consultoria) sobre algum objeto delimitado?		
Sim	201	86.27%
Não	32	13.73%

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

A escolaridade dos participantes indica que quase totalidade possui formação de nível superior, representando 98% com algum curso de graduação. Entre os servidores graduados, destaca-se que, apesar da maioria se concentrar em áreas de administração, economia e contábeis, há presença de conhecimento multidisciplinar abrangendo distintas áreas de Saúde e outras ciências. Além disso, dos 80% que possuem pós-graduação, é possível destacar que há carência de aprofundamento na área de auditoria, o que aponta um desafio para avanços internos de acordo com conceitos e boas práticas atuais. Entretanto, uma parcela que já se especializou em áreas correlatas, como controladoria e integridade contribuem para o aprimoramento da auditoria interna. A maioria, portanto, apontou que possui pós-graduação em outras temáticas não relacionadas.

Em relação à experiência na área, o tempo de atuação na auditoria foi de, em média, 7 anos, variando entre recém-chegados e pessoas com até 35 anos de exercício. Tal fator pode ser facilitador no contexto de carência de formações acadêmicas específicas, uma vez que o tempo identificado demonstra experiência de atuação na área. A maioria dos respondentes (86%)

possui experiência direta na realização de auditoria, o que indica que as respostas estão ancoradas em vivência real da função deles.

Por fim, foi questionado a região em que se localiza a unidade do Denasus onde o participante exerce suas atividades. Os entrevistados atuam distribuídos entre as unidades do Denasus no país, indicando que as respostas abarcam visão heterogênea, representando todas as unidades da auditoria interna.

3.1.2 Percepções sobre o ambiente de controle do SUS na esfera federal

Além das funções macro das instâncias de governança avaliadas, foram apresentados aspectos específicos sobre fomento a práticas estratégicas de gestão que indicam adequado Tom para o ambiente de controle organizacional. Ademais, foram questionados sobre a estrutura da 2ª Linha, conforme o Modelo das Três Linhas (IIA, 2020). A partir dessas afirmativas, as respostas apontaram a percepção sobre as atuações mínimas relacionadas a fatores de integridade, estrutura organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade, políticas e práticas de recursos humanos e competência do pessoal (Tabela 3).

Tabela 3 - Práticas de controles estratégicos de gestão

Var	Afirmativas	Frequências					V de Cramer
		Não sei	DT	DP	CP	CT	
V1	O MS possui código de ética/conduita implementado, conhecido por todos os servidores, incluindo critérios e instrumentos para evitar conflitos de interesse.	14 (6%)	17 (7%)	39 (17%)	109 (47%)	54 (23%)	0.143
V2	O MS possui Programa de Integridade /Compliance adequado, implementado e conhecido por todos os servidores.	27 (12%)	28 (12%)	57 (24%)	91 (39%)	30 (13%)	0.124
V3	O MS possui um plano de resposta a fraudes e demais irregularidades adequado e implementado, onde são descritas as principais políticas e metodologias de investigação.	74 (32%)	49 (21%)	50 (21%)	51 (22%)	9 (4%)	0.146
V4	O MS possui Portal de Transparência ou outros canais que promovem a transparência de seus dados e atos com atualização tempestiva, contendo informações que permitem sua compreensão.	20 (9%)	18 (8%)	40 (17%)	119 (51%)	36 (15%)	0.203***
V5	O MS possui canal(is) adequado(s) e amplamente conhecido(s) para que interessados registrem suspeitas de irregularidades, elogios, reclamações e sugestões.	15 (6%)	14 (6%)	53 (23%)	96 (41%)	55 (24%)	0.193**
V6	O MS possui ações adequadas para treinamento e desenvolvimento de perfis profissionais de liderança de suas unidades, inclusive para potenciais líderes.	16 (7%)	66 (28%)	69 (30%)	69 (30%)	13 (5%)	0.116
V7	O MS possui práticas de sucessão das lideranças que reduzem rupturas a cada alternância de chefias.	25 (11%)	140 (60%)	39 (17%)	26 (11%)	3 (1%)	0.193**
V8	O MS possui política de gestão de riscos conhecida, adequada e internalizada.	37 (16%)	80 (34%)	66 (28%)	46 (20%)	4 (2%)	0.116
V9	O MS possui unidade central de controle interno (2ª Linha) formalizada, estruturada, posicionada adequadamente e atuante.	39 (17%)	40 (17%)	66 (28%)	63 (27%)	25 (11%)	0.198**
V10	A unidade central de controle interno ou correspondente (2ª Linha) realiza práticas de	59 (25%)	59 (26%)	42 (18%)	61 (26%)	12 (5%)	0.146

	acompanhamento quanto a <i>compliance</i> , eficácia e efetividade da execução das políticas públicas, de modo a reduzir os riscos e aumentar a integridade organizacional.						
V11	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade central de controle interno ou correspondente (2ª Linha) instaurar investigação para apurar responsabilidades.	66 (28%)	53 (23%)	27 (11%)	60 (26%)	27 (12%)	0.166

Nota: DT = Discordo Totalmente; DP = Discordo Parcialmente; CP = Concordo Parcialmente; CT = Concordo Totalmente; Var. = Variável.

*** $p < 0,01$; ** $p < 0,05$; * $p < 0,10$, respectivamente.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

A Alta Administração deve assegurar ambiente interno íntegro por meio de adequado TdT que forneça referências para identificação e tratamento de riscos para a organização, assim como pautar os valores éticos a serem seguidos (COSO, 2007). Como elementos estratégicos que ajudam a mensurar se há fomento do TdT, se observa que quatro elementos se destacaram positivamente na percepção: o estabelecimento de código de ética e de programa de integridade, a existência de mecanismos ativos de transparência de dados (Portal da Transparência) e a oferta de canal de atendimento (Ouvidoria). Apesar de serem medidas relevantes, o desempenho dos demais itens, indica fragilidades na condução do ambiente de controle, com potencial prejuízo no Tom emitido às camadas de gestão em prol da sua integridade.

Entre os itens com percepção mais negativa, destaca-se alto índice de desconhecimento quanto a existência de planos institucionais para resposta a fraudes, que somado com as discordâncias totalizou 74% das respostas. Além disso, observa-se significativos índices de discordância quanto a existência de iniciativas que desenvolvem e realizam sucessão das funções de liderança.

A fragilidade se destaca, segundo a percepção dos entrevistados, na gestão de riscos institucionais e na estruturação de unidades responsáveis pela supervisão da gestão e acompanhamento quanto a *compliance*, eficácia e efetividade da execução dos objetivos institucionais (2ª Linha). Logo, observa-se que o órgão editou a Portaria GM/MS nº 1.185, de 9 de junho de 2021, que instituiu a Política de Gestão de Riscos no âmbito do MS. Sua recente publicação, por sua vez, pode indicar uma das causas pelo baixo conhecimento ou maturidade de aplicação das estruturas de gestão de risco institucional.

Os itens mencionados anteriormente são citados por Versteeg e Bertrand (2019) como variáveis que impactam positivamente a melhoria do TdT caso estivessem bem-posicionados, faltando analisar, porém, o estabelecimento do ambiente de auditoria interna. Assim, como um indicativo de adequado Tom para o ambiente de controle organizacional, foi contemplado nas afirmativas o fomento da função de auditoria interna e seu relacionamento com as instâncias internas de governança, complementando a estrutura do Modelo das Três Linhas ao abordar a 3ª Linha (IIA, 2020). A partir do retorno dos participantes, foram captadas respostas quanto a percepção sobre o envolvimento estratégico da alta administração e conselho em prol da efetividade das ações da auditoria interna (Tabela 4).

Tabela 4 - Relacionamento entre instâncias de governança e gestão e a auditoria interna

Var	Afirmativas	Frequências					V de Cramer
		Não sei	DT	DP	CP	CT	
V12	Os planos estratégicos produzidos no órgão (exemplo: PNS e planejamento estratégico organizacional) costumam prever, reconhecer ou	41 (18%)	69 (30%)	55 (23%)	59 (25%)	9 (4%)	0.174

	declarar sobre as condições necessárias para que a unidade de auditoria interna (Denasus) prospere.						
V13	A alta administração do órgão (Ministro e Secretários) costuma promover esforços que garantem que os resultados das auditorias sejam transmitidos às partes interessadas e que quaisquer melhorias ou ações corretivas recomendadas sejam tratadas ou resolvidas.	19 (8%)	62 (27%)	65 (28%)	65 (28%)	22 (9%)	0.165
V14	As áreas de gestão e supervisão do órgão (MS) demonstram esforços para compreender as conclusões apresentadas pela auditoria interna (Denasus) e para que as melhorias ou ações corretivas recomendadas sejam tratadas ou resolvidas.	27 (12%)	57 (24%)	65 (28%)	72 (31%)	12 (5%)	0.133
V15	O conselho (CNS) costuma reconhecer e declarar sobre as condições necessárias para que a unidade de auditoria interna (Denasus) prospere por meio dos planos estratégicos aprovados (exemplo: PNS) e de seus demais atos.	73 (31%)	62 (27%)	49 (21%)	43 (18%)	6 (3%)	0.133
V16	O conselho (CNL) costuma promover esforços que garantem que os resultados das auditorias sejam transmitidos às partes interessadas e que quaisquer melhorias ou ações corretivas recomendadas sejam tratadas ou resolvidas.	76 (33%)	66 (28%)	43 (18%)	41 (18%)	7 (3%)	0.109
V17	Caso o conselho (CNS) aprovasse as decisões referentes à nomeação e desligamento do chefe máximo da unidade de auditoria interna (Denasus), a unidade teria uma maior estabilidade, manutenção e garantia da autonomia e autoridade, necessários aos seus deveres perante a alta administração (Ministro e Secretários) e demais níveis de gestão.	53 (23%)	60 (26%)	30 (13%)	65 (28%)	25 (10%)	0.133
V18	Caso o conselho (CNS) aprovasse os planos estratégicos de auditoria, esta relação contribuiria para uma maior independência, eficiência e eficácia das ações da unidade de auditoria interna (Denasus) perante a alta administração (Ministro e Secretários) e demais níveis de gestão.	37 (16%)	56 (24%)	22 (9%)	78 (34%)	40 (17%)	0.134

Nota: DT = Discordo Totalmente; DP = Discordo Parcialmente; CP = Concordo Parcialmente; CT = Concordo Totalmente; Var. = Variável.

*** p < 0,01; ** p < 0,05; * p < 0,10, respectivamente.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

As dificuldades do TdT, além das relacionadas aos controles estratégicos da gestão, foram observados no que tange à auditoria interna. Todos os elementos apresentaram percepção negativa, indicando carência de TdT relacionado ao fomento da auditoria, o que representa fragilidade quanto a esta instância que influenciaria positivamente o Tom (HANSEN et al., 2009).

Destaca-se, mais uma vez, elevados índices de desconhecimento quando o tema envolve o Conselho, indicando distanciamento entre as práticas da auditoria interna e o Conselho de Saúde, como identificado por Pinto et al. (2019). Apesar disso, há percepção positiva de que a vinculação do Conselho quanto a aprovação do chefe máximo da auditoria e dos seus planos

estratégicos tenderia a fortalecer e dar maior independência ao cumprimento de suas obrigações perante a gestão e Alta Administração, promovendo ganhos à governança.

3.1.3 Percepções sobre a relação entre auditoria do SUS e TdT na esfera federal

O último bloco explorou as potencialidades da avaliação independente e da auditoria interna frente aos Tons emitidos pela Alta Administração e Conselho (Hansen et al., 2009). Assim, a partir das afirmativas, inicialmente foram captadas respostas quanto a percepção sobre a existência de iniciativas da auditoria a respeito do Tom emitido pela Alta Administração e sua linha de reporte (Tabela 5).

Tabela 5 - Auditoria interna frente ao Tom emitido pela Alta Administração

Var	Afirmativas	Frequências					V de Cramer
		Não sei	DT	DP	CP	CT	
V19	A unidade de auditoria interna (Denasus) realiza, com independência e objetividade, a avaliação do conjunto de práticas, políticas e procedimentos em prol da integridade e controles do órgão adotado pela Alta Administração (Ministro e Secretários).	27 (12%)	43 (18%)	42 (18%)	94 (40%)	27 (12%)	0.176*
V20	O conjunto de práticas, políticas e procedimentos em prol da integridade e controles do órgão adotado pela Alta Administração (Ministro e Secretários) tende a melhorar substancialmente caso seja avaliado pela unidade de auditoria interna (Denasus).	17 (7%)	7 (3%)	15 (6%)	80 (35%)	114 (49%)	0.194**
V21	O resultado de avaliações sobre o conjunto de práticas, políticas e procedimentos em prol da integridade e controles do órgão adotado pela Alta Administração (Ministro e Secretários) pode ser reportado apenas à própria alta administração sem representar redução da independência quanto aos achados, assim como da efetividade das conclusões e recomendações emitidas.	34 (15%)	66 (28%)	47 (20%)	66 (28%)	20 (9%)	0.185**
V22	O resultado das avaliações sobre o conjunto de práticas, políticas e procedimentos em prol da integridade e controles do órgão adotado pela Alta Administração (Ministro e Secretários) tende a obter maior efetividade quanto às suas conclusões e recomendações caso seja reportado diretamente ao conselho (CNS).	46 (20%)	20 (9%)	25 (11%)	92 (39%)	50 (21%)	0.137

Nota: DT = Discordo Totalmente; DP = Discordo Parcialmente; CP = Concordo Parcialmente; CT = Concordo Totalmente; Var. = Variável.

*** p < 0,01; ** p < 0,05; * p < 0,10, respectivamente.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

É possível identificar que apesar das dificuldades no posicionamento da auditoria interna, metade dos respondentes percebem que é possível realizar avaliações sobre atos da Alta Administração, ao mesmo tempo que indicam, em quase totalidade das respostas, que o Tom da Alta Administração melhora ao ser avaliada pela auditoria interna. Estas respostas indicam vontade em contribuir com o TdT, porém apesar de sentirem-se aptos há ainda os obstáculos discutidos, assim como já apontados em avaliações externas da unidade quanto a deficiências nos pressupostos como auditoria interna, ocupando-se em muitas frentes relacionadas a controle interno (TCU, 2017b).

Além disso, há a percepção de que não é suficiente o reporte à Alta Administração daquelas avaliações sobre seus próprios feitos. Para tanto, seus resultados são apresentados para o Conselho, cabendo serem apresentados a outros atores internos e externos, de modo a assegurar autonomia e independência. Ainda, ressalta-se que o teste qui-quadrado de V de Cramer indicou que, exceto a V22, todas as demais apresentaram diferenças significativas. Isso indica que o conjunto de afirmativas sobre o TdT emitido pela Alta Administração é percebido de maneira distinta dentre os respondentes de diferentes regiões.

Assim, foi oportunizado o envio de uma resposta em texto livre para aqueles que discordaram ou concordaram parcialmente em sua percepção, totalizando 59% das respostas, de modo que indicassem qual seria outro destinatário a ser reportado quanto às contribuições advindas de avaliações do Tom emitido pela Alta Administração. Assim, entre aqueles que opinaram sobre não ser suficiente o reporte apenas ao Conselho quanto às conclusões e recomendações provenientes de possíveis avaliações realizadas pela auditoria interna, foi indicado que a instância externa de governança deve ser o principal destino para envio de seu relatório (Tabela 6).

Tabela 6 - Instâncias que a unidade de auditoria interna deveria reportar suas contribuições sobre o Tom emitido pela Alta Administração

Instâncias para reportar	Menções relacionadas	Exemplos de destinatários
Instância externa de governança	40	TCU, MP, Congresso, Judiciário
Instância externa de apoio à governança	33	CGU, conselho de gestores, controle social
Alta Administração	6	Ministro e Secretários
Instância interna de apoio à governança	4	2ª Linha
Conselho	3	Demais Conselhos de Saúde
1ª Linha	3	Gestores e técnicos
Sociedade (principal)	2	Sociedade (ações de transparência)

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Além das percepções relacionadas ao Tom emitido pela Alta Administração foi abordada a avaliação quanto ao TdT emitido pelo Conselho (Tabela 7), para o qual manteve-se o desconhecimento observado, reforçando o descompasso entre a auditoria interna e o Conselho de Saúde. Neste ponto, porém, caso fosse realizado, há significativo índice de percepção de que as conclusões desta avaliação poderiam ser apresentadas apenas ao próprio Conselho, podendo ser indício de percepção de maior neutralidade e menor risco à independência e autonomia da auditoria interna.

Tabela 7 - Atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pelo Conselho de Saúde

Var	Afirmativas	Frequências					V de Cramer
		Não sei	DT	DP	CP	CT	
V23	A unidade de auditoria interna (Denasus) realiza, com independência e objetividade, avaliações sobre as ações e diretrizes emitidas pelo conselho (CNS) em prol da integridade e controles do órgão (MS).	86 (37%)	43 (19%)	30 (13%)	59 (25%)	15 (6%)	0.198**
V24	As ações e diretrizes emitidas pelo conselho (CNS) em prol da integridade e controles do órgão (MS) tendem a melhorar substancialmente caso sejam avaliadas pela unidade de auditoria interna (Denasus).	40 (17%)	7 (3%)	14 (6%)	107 (46%)	65 (28%)	0.164
V25	O resultado das avaliações sobre as ações e diretrizes emitidas pelo conselho (CNS) em prol da integridade e controles do órgão (MS) pode ser reportado ao próprio conselho sem representar	68 (29%)	19 (8%)	33 (14%)	70 (30%)	43 (19%)	0.153

redução da independência quanto aos achados, assim como da efetividade das conclusões e recomendações emitidas.

Nota: DT = Discordo Totalmente; DP = Discordo Parcialmente; CP = Concordo Parcialmente; CT = Concordo Totalmente; Var. = Variável.

*** p < 0,01; ** p < 0,05; * p < 0,10, respectivamente.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Em relação à última afirmativa da Tabela 8, foi permitida resposta livre para os que discordaram ou concordaram parcialmente em sua percepção, totalizando 52% das respostas, de modo que indicassem qual outro destinatário a ser reportado quanto às contribuições advindas de avaliações do Tom emitido pelo Conselho (Tabela 9). Assim, entre aqueles que opinaram sobre não ser suficiente o reporte ao próprio Conselho quanto às conclusões e recomendações provenientes de possíveis avaliações realizadas pela auditoria interna, também foi indicado que a instância externa de governança é o principal destino para envio de seu relatório.

Tabela 8 - Instâncias que a unidade de auditoria interna deveria reportar suas contribuições sobre o Tom emitido pela Alta Administração

Instâncias para reportar	Quantidade de menções	Exemplos de destinatários
Instância externa de governança	34	TCU, MP, Congresso, Judiciário
Instância externa de apoio à governança	26	CGU, conselho de gestores, controle social
Alta Administração	15	Ministro e Secretários
Sociedade (principal)	3	Sociedade (ações de transparência)
Instância interna de apoio à governança	3	2ª Linha
Conselho	1	Demais Conselhos de Saúde

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Uma visão geral das respostas aponta carências nos papéis exercidos pelos responsáveis pela governança, principalmente quanto ao Tom emitido para adequado ambiente de controle. Além disso, observam-se fragilidades no funcionamento da auditoria interna, necessitando maior patrocínio da Alta Administração e Conselho, havendo lacuna ainda maior em relação a este último, o que gera fonte adicional de enfraquecimento de um posicionamento independente para realização de suas avaliações. Por ser uma área que tem a capacidade de influenciar a melhoria do TdT, ao somar-se com as carências identificadas entre os atores da governança, não é possível observar tendência positiva para o TdT sem que medidas que aperfeiçoem os elementos citados sejam adotadas.

4 CONCLUSÃO

A complexidade do SUS impõe desafios permanentes para sua governança, especialmente pelo volume de atores que compõe sua estrutura e emanam TdT a todo tempo. Algumas lacunas identificadas são estratégicas e espera-se que as discussões e proposições aqui apresentadas provoquem implicações significativas para as instâncias de governança, aos auditores internos e externos, pesquisadores e demais gestores.

Dentro do ambiente da gestão, entre as carências percebidas, foi possível observar que, apesar de haver código de ética, programa de integridade, mecanismos ativos de transparência de dados e a oferta de canal de atendimento na esfera federal do SUS, outros elementos que sinalizam adequado TdT para o ambiente interno de controle demonstraram carências nos resultados desta pesquisa. Destaca-se a percepção negativa quanto a existência de plano de



resposta a fraudes, as ações para gerir os riscos institucionais, a gestão das lideranças e, ainda, a estruturação e atuação de controle interno central que supervisione a gestão.

Por sua vez, sendo uma instância independente que percorre os ambientes de governança e gestão, destaca-se o baixo amadurecimento da integração da unidade de auditoria interna com os atores da governança. Como modelo, a auditoria interna deve se reportar funcionalmente ao Conselho de Saúde e administrativamente à Alta Administração, de modo a garantir maior efetividade dos seus trabalhos. A existência de carências em sua atuação, além de comprometer avaliações que impactam em positividade os objetivos organizacionais, também se perde um dos principais vetores que influenciam a melhoria do TdT, o que potencializaria a correção de desvios na busca do atendimento do interesse público.

Além disso, devem ser observadas dificuldades existentes nas relações da governança com a auditoria interna e, ainda, nas garantias de maior autonomia e capacidade da operação da unidade de auditoria. Entre os resultados da pesquisa, percebe-se que há desconhecimento das práticas do Conselho por parte dos servidores da auditoria, denotando desalinhamento com a instância que deveria colaborar ativamente com as suas práticas. Além disso, há carências na atuação estratégica de alto nível, por parte do conselho e da Alta Administração, que fomente a função da auditoria interna. Assim, devem ser observados por estes atores as seguintes atitudes: assecuração das condições da auditoria interna em planos estratégicos; participação da Alta Administração e conselho na transmissão aos gestores quanto aos resultados das auditorias, assim como no controle de sua análise; sensibilização dos gestores quanto a importância da análise das conclusões apresentadas pela auditoria interna, assim como sua internalização; emissão de declarações estratégicas do conselho que apoie e fomente a auditoria interna; e condução de relações do conselho com a auditoria interna de modo que fortaleça a independência, autonomia e autoridade da auditoria interna.

Dada a natureza metodológica empregada, deve-se considerar as limitações inerentes a esta pesquisa, em especial quanto a ausência de teste das proposições dadas. Somado a isso, sugere-se que sejam aprofundadas algumas linhas de pesquisa, como: (i) a capacidade de atuação dos Conselhos de Saúde como instância interna de governança; (ii) a capacidade das unidades de auditoria interna de atuar com independência nas três esferas de Poder; e (iii) a existência e impacto da avaliação do TdT por parte das auditorias internas.

Referências

Bantleon, U., d'Arcy, A., Eulerich, M., Hucke, A., Pedell, B., & Ratzinger-Sakel, N. V. (2021). Coordination challenges in implementing the three lines of defense model. *International Journal of Auditing*, 25(1), 59-74.

Biscalquim, A. C., & Vieira, E. T. V. (2015). Auditoria Interna como fortalecimento da Governança Corporativa nas empresas de capital aberto. *Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)*, 2(2), 56-72.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 mai. 2016.



BRASIL. Controladoria-Geral da União. Perguntas e Respostas - Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016. mai. 2017a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/auditoria-e-fiscalizacao/in-conjunta-mp-cgu-no-01-2016>. Acesso em: 30 nov. 2020.

BRASIL. Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. 1990a. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 set.1990.

BRASIL. Ministério da Saúde. Relatório de gestão: 2020. Brasília; Ministério da Saúde. 2021c. Disponível em: https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/relatorio_gestao_MS_2020.pdf. Acesso em: 08 ago. 2021.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada. 2007. Disponível em: <https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf>. Acesso em: 01 set. 2021.

Fleury, S., & Ouverney, A. (2012). O sistema único de saúde brasileiro. Desafios da gestão em rede. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 11(2-3), 74-83.

Gramling, A., & Schneider, A. (2018). Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations. *Managerial Auditing Journal*, 33(3), 318-335.

Grupo Banco Mundial. Brasil. Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM. 15 dez. 2020. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/990861608105110250/pdf/Relatorio-Principal.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2021.

Hansen, J., Stephens, N. M., & Wood, D. A. (2009). Entity-level controls: The internal auditor's assessment of management tone at the top. *Current Issues in Auditing*, 3(1), A1-A13.

IBE - Institute of Business Ethics. Corporate Ethics Policies and Programmes. 2016 UK and Continental Europe Survey. 2017. Disponível em: <https://www.ibe.org.uk/resource/ibe-survey-report-corporate-ethics-policies-and-programmes-2016-uk-and-continental-europe-survey-pdf.html>. Acesso em: 01 set. 2021.

IFAC - The International Federation of Accountants. Evaluating and Improving Governance in Organizations. International Good Practice Guidance. 2009. Disponível em: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IGPG-Evaluating-and-Improving-Governance.pdf>. Acessado em: 01 set. 2021.

IIA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (Normas). São Paulo - Brasil. Out. 2012. Disponível em:



<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>. Acesso em: 01 set. 2021.

IIA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (Normas). São Paulo - Brasil. Out. 2012. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>. Acesso em: 01 set. 2021.

IIA. The Institute of Internal Auditors. Declaração de posicionamento do IIA: Fraude e a auditoria interna. São Paulo. jan. 2019a. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br//ippf/declaracoes-de-posicionamento>. Acesso em: 30 nov. 2020.

IIA. The Institute of Internal Auditors. Declaração de posicionamento do IIA: O papel da auditoria interna na governança corporativa. São Paulo. maio 2018. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br//ippf/declaracoes-de-posicionamento>. Acesso em: 30 nov. 2020.

IIA. The Institute of Internal Auditors. Declaração de posicionamento do IIA: O Estatuto de Auditoria Interna. São Paulo. jan. 2019b. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br//ippf/declaracoes-de-posicionamento>. Acesso em: 30 nov. 2020.

IIA. The Institute of Internal Auditors. Novo modelo das Três Linhas do IIA 2020. Jul. 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br//noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-ia-2020>. Acesso em: 30 nov. 2020.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (2008). Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. *Revista de Administração de Empresas*, 48, 87-125.

Lopes, B. J., Silva, E. A., Ferreira, M. A. M., & Emmendoerfer, M. L. (2014). Institucionalização da participação nos conselhos de saúde: análise do espaço deliberativo e de sua ocupação. *Amazônia, Organizações e Sustentabilidade*, 3(2), 63-82.

OMS. Organização Mundial de Saúde (World Health Organization). Governance. Website. Disponível em <https://www.who.int/healthsystems/topics/stewardship/en/>. Acesso em: 10 dez. 2020.

Pinto, J. R., Pedrosa, K. D. A., Martins, P., Ferreira, A. R., & Maranhão, B. D. R. (2019). (Dis) connections between health councils and audit: advancements and challenges in the democratization of public health management. *Cadernos Saúde Coletiva*, 27, 39-44.

TCU. Tribunal de Contas da União. Acórdão TCU 1.130/2017-TCU-Plenário. Levantamento realizado nos conselhos nacional, estaduais e municipais de saúde com o objetivo de obter e sistematizar informações sobre a governança e a gestão da saúde pública no âmbito nacional. 2017a. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2246357%22>. Acesso em: 30 nov. 2020

TCU. Tribunal de Contas da União. Guia de governança e gestão em saúde: aplicável a secretarias e conselhos de saúde. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Saúde,



2018a. Disponível em:

https://portal.tcu.gov.br/data/files/0A/52/94/E4/5F3F561019190A56E18818A8/GUIA%20GOVERNANCA%20EM%20SAUDE_WEB.PDF. Acesso em: 01 dez. 2020.

TCU. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. Edição 3 - Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado (Secex-Administração), 2020b. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7595543501762EB92E957799>. Acesso em: 01 dez. 2020.

Vaassen, E. H., Meuwissen, R., & Schelleman, C. (2009). *Accounting information systems and internal control*. West Sussex, UK: John Wiley & Sons.

Wang, I. Z., & Fargher, N. (2017). The effects of tone at the top and coordination with external auditors on internal auditors' fraud risk assessments. *Accounting & Finance*, 57(4), 1177-1202.

Warren, D. E., Peytcheva, M., & Gaspar, J. P. (2015). When ethical tones at the top conflict: Adapting priority rules to reconcile conflicting tones. *Business Ethics Quarterly*, 25(4), 559-582.