



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SOCIOECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLE DE GESTÃO

Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos

**Tom do Topo (TdT) e auditoria interna:** Análises acerca da estrutura governamental do Sistema Único de Saúde (SUS) a partir do Modelo das Três Linhas

Florianópolis-SC  
2022

Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos

**Tom do Topo (TdT) e auditoria interna:** Análises acerca da estrutura governamental do Sistema Único de Saúde (SUS) a partir do Modelo das Três Linhas

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Denize Demarche Minatti Ferreira, Dr<sup>a</sup>.

Coorientador: Prof. Lucas Martins Dias Maragno, Dr.

Florianópolis-SC

2022

#### Ficha de identificação da obra

Santos, Rafael Hohenfeld Macedo dos

Tom do Topo e auditoria interna: Análises acerca da estrutura governamental do Sistema Único de Saúde (SUS) a partir do Modelo das Três Linhas / Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos; orientadora, Denize Demarche Minatti Ferreira, coorientador, Lucas Martins Dias Maragno, 2022.

113 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP\*), Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Controle de Gestão (MP\*). 2. Tom do Topo. 3. Auditoria interna governamental. 4. Sistema Único de Saúde. 5. Governança pública. I. Ferreira, Denize Demarche Minatti. II. Maragno, Lucas Martins Dias. III. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-graduação em Controle de Gestão (MP\*). IV. Título.

Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos

**Tom do Topo e auditoria interna:** Análises acerca da estrutura governamental do Sistema Único de Saúde (SUS) a partir do Modelo das Três Linhas

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Alex Mussoi Ribeiro, Dr.

Centro Socioeconômico, da Universidade Federal de Santa Catarina (CSE/UFSC)

Prof. Claudio de Souza Miranda, Dr.

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP)

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de Mestre em Controle de Gestão.

---

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

---

Prof.a Denize Demarche Minatti Ferreira, Dr<sup>a</sup>

Orientadora

---

Prof. Lucas Martins Dias Maragno, Dr.

Coorientador

Florianópolis-SC, 2022.

Este trabalho é dedicado aos meus familiares, aos queridos amigos e aos companheiros de trabalho que compartilham e colaboram pelos mesmos ideais em prol da sociedade.

## RESUMO

Com base nos padrões nacionais e internacionais de governança e auditoria interna, esta dissertação tem como propósito compreender as lacunas das ações que devem ser adotadas pelas instâncias de governança do Sistema Único de Saúde (SUS) para a emissão de um adequado Tom do Topo (TdT), em especial quanto ao posicionamento da função de auditoria interna enquanto influenciadora da melhoria do TdT. Para tanto, foi realizada análise documental para a observância do alinhamento com os padrões nacionais e internacionais, assim como aplicação de pesquisa estruturada a 233 servidores da unidade de auditoria interna do âmbito federal do SUS. Assim, os resultados fornecem uma análise quanto ao nível de adequação do TdT perante os aspectos do controle interno de alto nível e ao posicionamento da auditoria interna, considerando os normativos que dispõem sobre controles internos, gestão de riscos, governança e auditoria aos órgãos do Poder Executivo Federal, as normas relacionadas à governança do SUS e as percepções dos servidores da auditoria interna. Do ponto de vista dos padrões e normativos, constatou-se que há desalinhamentos documentais relevantes no que tange ao reconhecimento e atuação dos Conselhos de Saúde, assim como na sua relação com a função da auditoria, que, por sua vez, apresenta fragilidades em regulamentos e na viabilização de pressupostos que garantam sua independência e autonomia. 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. Com base nos resultados da pesquisa, foi proposto um *framework* que atualiza o entendimento das relações entre os atores do ambiente de governança do SUS, assim como são apresentados os principais achados relacionados aos fatores determinantes da emissão do TdT, os quais servem de insumos para que os auditores internos e as instâncias de governança da saúde pública brasileira aprimorem suas práticas e estruturas.

**Palavras-chave:** Tom do topo. Governança pública. Sistema Único de Saúde. Auditoria interna governamental.

## ABSTRACT

Based on national and international governance and internal audit standards, this dissertation aims to understand if there are gaps in the actions that must be adopted by the governance bodies of the Unified Health System (SUS) for the issuance of an adequate Tone at the Top (TdT), especially regarding the positioning of the internal audit function as a influencer of TdT improvement. To this end, document analysis was carried out to ensure compliance with the standards, as well as the application of a structured research with 233 employees of the internal audit unit at the federal level of the SUS. Thus, the work provides an analysis of the level of adequacy of the TdT in the face of aspects of high-level internal control and the position of the internal audit, considering the regulations for internal controls, risk management, governance and auditing to the Federal Executive government bodies, the norms related to the governance of the SUS and the internal vision from the perceptions of the internal audit servers. From the point of view of standards and regulations, it was found that there are relevant misalignments regarding the recognition and performance of Health Councils, as well as in their relationship with the audit function, which, in turn, presents weaknesses in regulations and assumptions that guarantee their independence and autonomy. Based on the interviewees' perception, weaknesses were observed in the performance of the roles of governance actors, as well as in the organizational control environment and in the independence and autonomy of internal auditing. Based on the research results, a new framework was proposed that updates the understanding of the relationships between the actors of the SUS governance environment, as well as the main findings of the factors related to the issuance of TdT that serve as inputs for auditors institutions and Brazilian public health governance bodies to improve their practices and structures.

**Keywords:** Tone at the top. Public governance. Unified Health System. Government internal audit.

## LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS

Figura 1 - Relação entre governança e gestão .....	22
Figura 2 - Sistema de Governança em organizações públicas ou outros entes jurisdicionados ao TCU .....	22
Figura 3 - Sistema de governança das secretarias de saúde .....	23
Figura 4 - Interação e a organização dos principais atores de governança e gestão do Ministério da Saúde.....	25
Figura 5 - Relação entre a governança em saúde e gestão .....	26
Figura 6 - Modelo de Três Linhas do The IIA .....	28
Figura 7 - O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos .....	29
Figura 8 - Proposta de Sistema de governança do SUS em uma perspectiva de estruturas administrativas e fluxos de informação e reporte.....	69
Gráfico 1 - Nível de escolaridade dos respondentes.....	51
Gráfico 2 - Áreas de graduação entre os respondentes com nível superior.....	51
Gráfico 3 - Áreas de pós-graduação entre os respondentes com nível superior.....	52
Gráfico 4 - Experiência dos respondentes em atividades típicas de auditoria.....	53
Gráfico 5 - Distribuição geográfica dos respondentes.....	53
Gráfico 6 - Carência de recursos para garantir a oferta de avaliações independentes (auditorias) pela unidade de auditoria interna.....	61
Gráfico 7 - Recursos para garantir a oferta de consultoria independente pela unidade de auditoria interna.....	62



## LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 - Enquadramento metodológico da pesquisa .....	35
Quadro 2 - Sumário de registros de respostas ao questionário .....	38
Quadro 3 - Dimensões da pesquisa e embasamentos relacionados .....	39
Quadro 4 - Comparativo entre funções de governante e as competências dos Conselhos de Saúde .....	44
Quadro 5 - Levantamentos de normativos federais/nacionais acerca do SNA.....	47
Quadro 6 - Levantamentos de normativos federais/nacionais acerca do SNA.....	48
Tabela 1 - Distribuição de idade dos respondentes .....	51
Tabela 2 - Distribuição do tempo de exercício (em anos) dos respondentes na unidade de auditoria.....	52
Tabela 3 - Dimensão sobre as instâncias de governança do SUS .....	54
Tabela 4 - Práticas de controles estratégicos de gestão .....	56
Tabela 5 - Relacionamento entre instâncias de governança e gestão e a auditoria interna .....	58
Tabela 6 - Capacidade de atuação da auditoria interna .....	59
Tabela 7 - Auditoria interna frente ao Tom emitido pela Alta Administração.....	63
Tabela 8 - Indicação de outras instâncias que a unidade de auditoria interna deveria reportar as suas contribuições sobre o Tom emitido pela Alta Administração .....	64
Tabela 9 - Atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pelo Conselho de Saúde .....	65
Tabela 10 - Indicação de outras instâncias que a unidade de auditoria interna deveria reportar as suas contribuições sobre o Tom emitido pela Alta Administração.....	65

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AudSUS - Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde  
CGU - Controladoria-Geral da União  
CIB - Comissões Intergestores Bipartite  
CIT - Comissão Intergestores Tripartite  
CIR - Comissão Intergestores Regional  
COSO-ERM - *Enterprise Risk Management - integrated framework*  
COVID-19 - Doença do novo coronavírus  
Denasus - Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde  
ESPIN - Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional  
IIA - *Institute of Internal Auditors*  
ISO - *International Organization for Standardization*  
MS – Ministério da Saúde  
SFC - Secretaria Federal de Controle Interno  
SUS - Sistema Único de Saúde  
TdT - Tom do Topo  
TCU - Tribunal de Contas da União  
UTI - Unidade de Tratamento Intensivo

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA.....	14
1.2	OBJETIVOS.....	15
<b>1.2.1</b>	<b>Geral .....</b>	<b>15</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Específicos .....</b>	<b>15</b>
1.3	JUSTIFICATIVA.....	16
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>18</b>
2.1	ENTENDIMENTOS SOBRE O TOM DO TOPO (TdT).....	18
2.2	GOVERNANÇA DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE (SUS).....	20
<b>2.2.1</b>	<b>A relação entre o Conselho e a gestão na Saúde.....</b>	<b>25</b>
2.3	O MODELO DAS TRÊS LINHAS E A AUDITORIA DO SUS.....	28
<b>2.3.1</b>	<b>A auditoria interna e os Conselhos de Saúde.....</b>	<b>33</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>35</b>
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO .....	35
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS DA PESQUISA .....	35
3.3	POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	36
3.4	INSTRUMENTO DE PESQUISA E DIMENSÕES DO LEVANTAMENTO.....	38
3.5	PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	41
<b>4</b>	<b>ANÁLISES E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS .....</b>	<b>43</b>
4.1	IDENTIFICAÇÃO DOS ATORES DA GOVERNANÇA DO SUS.....	43
4.2	ENTENDIMENTO SOBRE O CONSELHO DE SAÚDE COMO INSTÂNCIA EQUIVALENTE A UM CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO.....	44
4.3	DEFICIÊNCIAS NO POSICIONAMENTO E ARCABOUÇO NORMATIVO DA AUDITORIA INTERNA DO SUS .....	46
4.4	LEVANTAMENTO DE PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES DA AUDITORIA INTERNA NA ESFERA FEDERAL DO SUS.....	50

<b>4.4.1</b>	<b>Perfil dos respondentes .....</b>	<b>50</b>
<b>4.4.2</b>	<b>Percepções sobre as instâncias de governança do SUS na esfera federal.....</b>	<b>54</b>
<b>4.4.3</b>	<b>Percepções sobre o ambiente de controle do SUS na esfera federal.....</b>	<b>55</b>
<b>4.4.4</b>	<b>Percepções sobre o posicionamento do Denasus (ou AudSUS).....</b>	<b>59</b>
<b>4.4.5</b>	<b>Percepções sobre a relação entre auditoria do SUS e TdT na esfera federal .....</b>	<b>62</b>
<b>4.5</b>	<b>NECESSIDADE DE APERFEIÇOAMENTO NO POSICIONAMENTO E NAS RELAÇÕES DE REPORTE DAS INSTÂNCIAS INTERNAS DE GOVERNANÇA .....</b>	<b>66</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>71</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>75</b>
	<b>APÊNDICE A – Questionário da pesquisa aplicada.....</b>	<b>82</b>
	<b>APÊNDICE B – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE .....</b>	<b>105</b>
	<b>ANEXO A – Parecer Consubstanciado do CEP.....</b>	<b>108</b>

## 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, apenas 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 de gestão de riscos (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 um 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 seu 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 dispôs 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 promover 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, um TdT ruim indica um risco maior de distorções intencionais (Wang, & Fargher, 2017).

No intuito de promover uma discussão sobre esses aspectos frente às práticas do ambiente de governança do SUS, esta pesquisa apresenta conceitos e estudos sobre o TdT, governança pública e auditoria interna do SUS. A pesquisa também aborda as discussões entre as práticas governamentais e os padrões nacionais e internacionais, assim como os resultados do levantamento das percepções dos servidores federais da auditoria interna do SUS acerca dessas temáticas, finalizando com considerações e proposições para a melhoria do ambiente de governança.

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A saúde pública brasileira tem formato diferenciado e complexo por operar o SUS em âmbito nacional e de dimensões continentais, definido pela Lei 8.080, de 19 de setembro de 1990, sem possuir gestão única. Sua organização é realizada de modo tripartite, com competências comuns e específicas às esferas de governo municipais, estaduais e federal, sendo este último responsável, dentre outros, pelo planejamento, coordenação e controle das políticas e sistema de saúde nacionais, escopo desta pesquisa.

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. Além disso, como será abordado no referencial teórico, para que as funções de gestão atuem em harmonia com os objetivos institucionais a serem alcançados, torna-se necessária a observância de instâncias similares a conselho de administração e auditoria interna como indutora e apoiadora, respectivamente, das funções de governança.

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 integra 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 órgão federal do SUS?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Geral

Verificar 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.

### 1.2.2 Específicos

- a) Identificar os atores das instâncias de governança e seus papéis, sendo a Alta Administração e o correspondente ao Conselho de Administração;
- b) Conhecer a percepção dos servidores federais da auditoria interna do SUS quanto aos papéis e ao Tom dos atores que possuem nível de topo na esfera federal do SUS;
- c) Conhecer a percepção dos servidores federais da auditoria interna sobre as condições para que a auditoria avalie e contribua com a melhoria do TdT na esfera federal do SUS; e
- d) Verificar se há adequado posicionamento da função de auditoria interna de modo que viabilize sua atuação enquanto influenciadora da melhoria do TdT.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

O SUS apresenta estrutura complexa e sua atuação é sensível ao cotidiano da população brasileira. Segundo Marques (2021), 71,5% do total da população não tem plano ou seguro de saúde privados, o que denota a amplitude da necessidade de atendimento à saúde ofertado pelo SUS. Tal contexto se tornou mais latente no recente cenário de Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN) e internacional, decorrente da pandemia do novo coronavírus (COVID-19).

Marques (2021) ressalta que foi necessário estruturar emergencialmente hospitais de campanha, novas vagas de Unidades de Tratamento Intensivo (UTI), preparação de equipes para acompanhar a aplicação de medidas preventivas, assim como equipes e equipamentos para o Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (SAMU), aquisição e financiamento para imunizantes, dentre outras iniciativas, de maneira descentralizada em todo o país. Toda essa movimentação se torna mais assertiva e controlada com adequado TdT, neste caso por parte do governo federal que possui atribuição estratégica, articuladora e de âmbito nacional. Segundo Ipea (2021), há lacunas na atuação do MS como coordenador das negociações, definições e orientações entre os atores do modelo tripartite de gestão.

O TCU (2020a, p. 8) corrobora em seu relatório de avaliação da estrutura de governança montada pelo MS para o combate à crise gerada pelo novo coronavírus e dos atos referentes à execução de despesas públicas, ao descrever que:

58. Ainda que caiba a prefeitos e governadores estabelecerem parte das medidas para o enfrentamento ao coronavírus, nos respectivos entes federados, cabe ao CG o papel de propor diretrizes estratégicas e os objetivos a serem atingidos, bem como articular e coordenar sua implantação com os demais órgãos e entidades da administração pública nos três níveis. [...]

61. Além disso, a ausência de estratégia nacional tem o efeito de potencializar o surgimento de planos *ad hoc* por parte de gestores de estados e municípios que, pressionados para fornecer uma solução à população, podem estabelecer cursos de ação não socialmente ótimos, como o superdimensionamento nas compras de equipamentos para combate a Covid-19, a construção de hospitais de campanha sem dados demográficos e sanitários que a embase e o decretamento do isolamento social além ou aquém do estritamente necessário.

62. Adicionalmente, a indefinição de um curso de ação nacional pode levar cada gestor a escolher o seu próprio curso, sem considerar os efeitos de suas ações nas circunscrições vizinhas ou mesmo no setor privado, o que pode levar a externalidades negativas.

63. A ausência de diretriz estratégica bem comunicada e transparente também afeta o cotidiano dos cidadãos brasileiros, pois não fica claro o que é esperado da população neste momento.

64. Assim, a falta do "tom do topo" (tone at the top) gera indefinição, o que prejudica as ações voltadas ao combate da pandemia.



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 exista, avalie e contribua com a melhoria do TdT e da governança. Com isso, torna-se relevante a compreensão das estruturas 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

Para o desenvolvimento deste trabalho, estão descritos nas seções que seguem os entendimentos sobre TdT, governança pública e auditoria interna governamental, apresentando tanto uma perspectiva teórica como aplicações no contexto do SUS.

### 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 termo passou a ser considerado como um preditor de conduta antiética e, em particular, de fraude contábil, sendo possível indicar se o ambiente está mais ou menos propício a possuir tais práticas. Após esta publicação, diferentes políticas e regulamentos contábeis americanos passaram a reconhecer e enfatizar a importância do TdT nas organizações.

O relatório (COSO, 1987, p. 32, *tradução livre*) afirma que:

O tom definido pela alta administração - o ambiente ou cultura corporativa em que ocorrem os relatórios financeiros - é o fator mais importante que contribui para a integridade do processo de relatórios financeiros. Apesar de um conjunto impressionante de regras e procedimentos escritos, se o tom definido pela administração for fraco, é mais provável que ocorram relatórios financeiros fraudulentos.

O conceito se expandiu e foi adotado pela área de gestão, em especial quanto a literaturas que abordam ética empresarial e liderança, assumido como um 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 adotadas 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, relacionando-a ao ‘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 ao apresentar que os ambientes de trabalho modernos incluem múltiplas organizações e topos, afirmando que esses topos frequentemente produzem vários tons éticos que podem se conflitar. Os mesmos autores explicam ainda que os conceitos que abordam o “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 externa, organizações regulatórias, entre outros. Além disso, indicam que esse contexto gera dificuldade aos funcionários no que tange a identificação de forma homogênea sobre quem consideram como o topo de uma organização, devido a tantas diferentes instâncias superiores e relacionamentos entre as partes. De modo geral, apresentam como principais fontes de TdT: (i) Líderes e gerentes que representam o escalão superior, incluindo indivíduos ou equipes em posições organizacionais influentes, podendo alcançar executivos *seniores*, gerentes *seniores* e supervisores; (ii) Líderes de uma empresa cliente: em uma perspectiva interorganizacional, trata-se do alto escalão fora da empresa e com relação negocial entre organizações ou grupo de clientes, podendo haver risco de fraude e comportamento antiético advindo deste ambiente externo; e (iii) Conselho Administrativo: para além dos gerentes da empresa, membros que desempenham papel de liderança na governança corporativa e qualquer mudança perpassa pela sua atuação, pois há práticas com o uso de comitês que podem adotar decisões, inclusive nomear e destituir determinadas posições.

## 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 passaram 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 que elege, estes figurando como “agentes” ou “delegados”, que obtém missão de administrar as instâncias e organizações públicas. Devido sua extensão, na administração pública há múltiplas delegações de trabalho e 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 preconizado na 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 TdT 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 sobre 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).

O TCU (2020b) também apresenta um conjunto de práticas desenvolvidas pela governança, de modo a viabilizar responsabilizações e coordenação do alcance dos resultados. Assim, deve-se estabelecer estruturas administrativas, processos de trabalho, instrumentos, fluxos de informações e padrões de comportamento a serem seguidos por aqueles que integram tais instâncias, como dispostos na Figura 2.

Figura 2: Sistema de Governança em organizações públicas ou outros entes jurisdicionados ao TCU

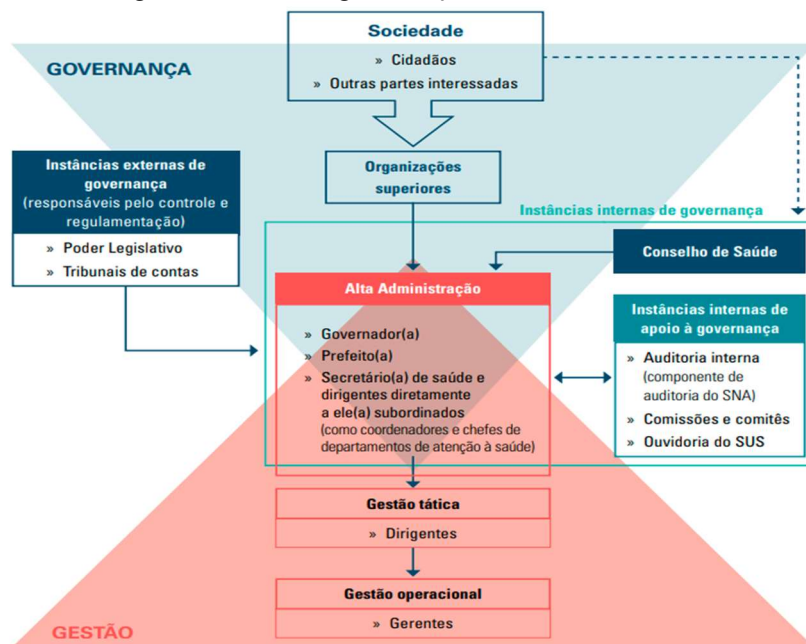


Fonte: TCU (2020b, p. 239)

A partir deste diagrama é possível compreender que o papel de governantes, portanto, corresponde à Alta Administração e ao Conselho de Administração ou equivalentes. Este entendimento é corroborado por Brasil (2017c), por meio de normativo que estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos para a prática da auditoria interna do Poder Executivo Federal. Segundo a norma, a Alta Administração é o nível estratégico e decisório mais alto, composta, na Administração Pública Federal, pelos Ministros de Estados e Secretários nacionais. A norma também afirma que os conselhos representam uma estrutura colegiada com poder de direcionar, em nível estratégico, as atividades e a Alta Administração, e que na Administração Pública Federal, é comum sua existência na Administração Indireta. Ressalta que seu enquadramento como "conselho" é realizado com base nas suas atribuições e poderes legais e regimentais, não devendo confundir-se com aqueles de caráter meramente opinativo.

No âmbito do SUS, para Fleury e Ouverney (2012), sua conformação representou 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 em modelo de sistema de governança dos órgãos da saúde pública, incluindo as relações entre as suas instâncias (Figura 3).

Figura 3: Sistema de governança das secretarias de saúde



Fonte: TCU (2018a, p. 24).

Destaca-se o grupo das instâncias internas de governança que, considerando o recorte no âmbito estadual e municipal do SUS, entende-se como aqueles que (TCU, 2018, p. 25):

São responsáveis por definir ou avaliar a estratégia e as políticas, bem como monitorar a conformidade e o desempenho destas, devendo agir nos casos em que desvios forem identificados. São, também, responsáveis por garantir que a estratégia e as políticas formuladas, em suas implementações, atendam ao interesse público. Compõem essas instâncias o conselho de saúde e a alta administração (composta pelo Governador, Prefeito, secretário (a) de saúde e dirigentes diretamente a ele (a) subordinados).

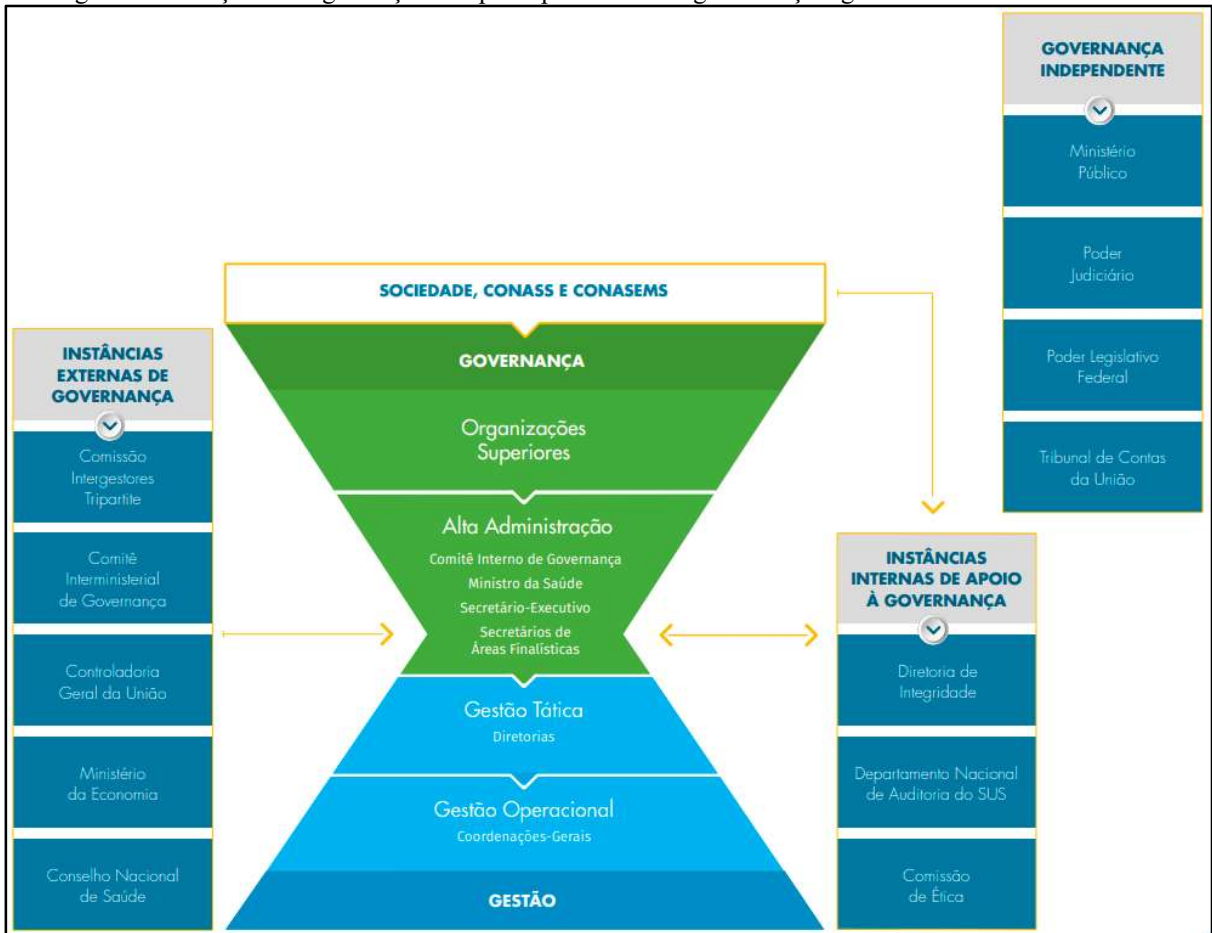
A natureza dos Conselhos de Saúde como instância de governança, entretanto, é um tema controverso, uma vez que sua função como “governante” e, ainda, uma instância superior à Alta Administração, não é tratada com unanimidade. O Tribunal de Contas da União TCU (2017a), em seu papel de entidade fiscalizadora 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 a 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 alguns desafios que precisam ser superados por parte da conformação dos conselhos, como a asseguaração da autonomia, a realização de capacitação dos conselheiros, a manutenção ou disponibilização de instalações físicas adequadas e a suficiência de recursos humanos e materiais.

O Ministério da Saúde, 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 4), que também reforça a falta de unanimidade no entendimento do papel do Conselho de Saúde.



Figura 4: Interação e a organização dos principais atores de governança e gestão do Ministério da Saúde



Fonte: Brasil (2021c, p. 20)

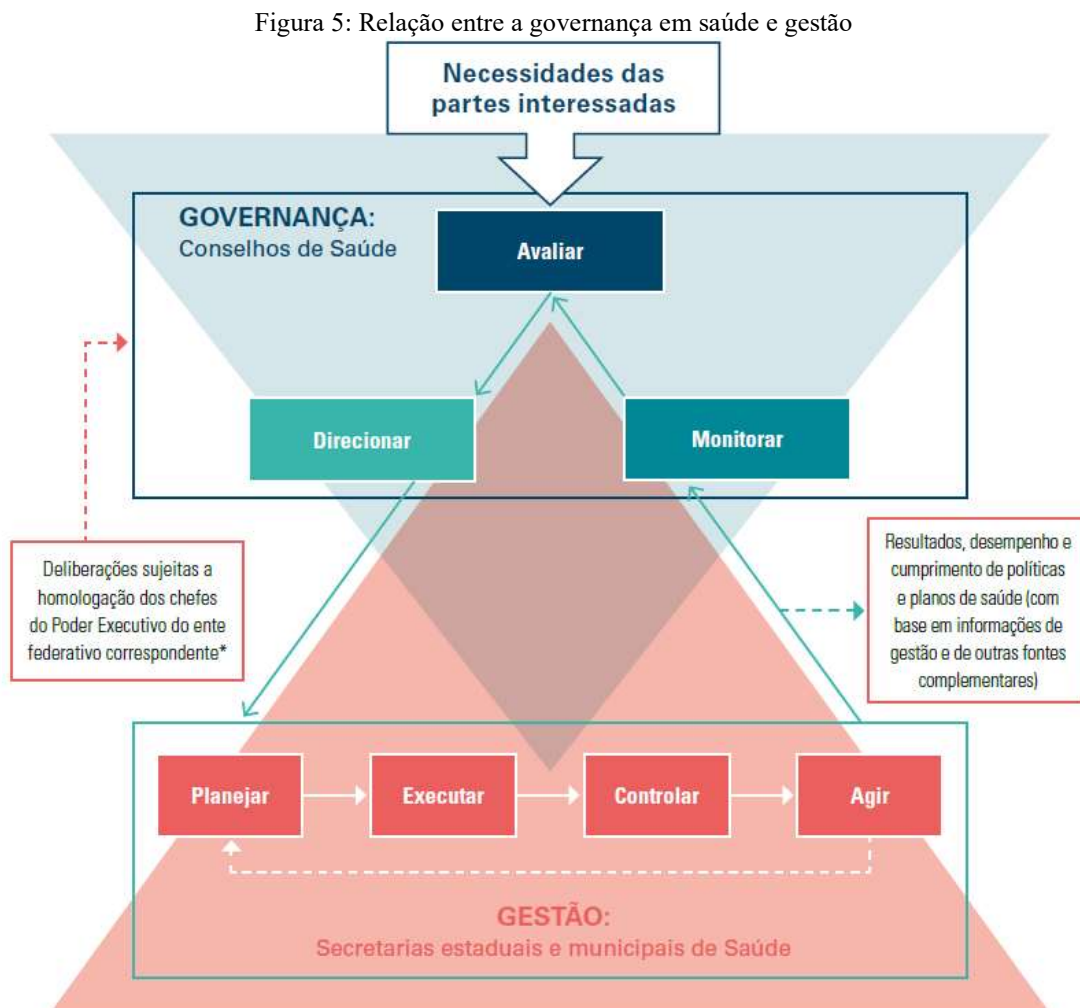
Observam-se elementos distintos àqueles já apresentados, com destaque à posição do Conselho Nacional de Saúde (CNS) como instância externa ao funil dos órgãos superiores de governança, ao contrário dos conselhos de gestores (CONASS e CONASEMS - estaduais e municipais, respectivamente), posicionados em instância superior e equivalente ao da sociedade onde se encontra o cidadão (principal). No mesmo documento, o Conselho é posicionado, 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.

### 2.2.1 A relação entre o Conselho e a gestão na Saúde

Os conselhos de saúde devem exercer o papel de salvaguardar os princípios, os valores e o sistema de governança junto às secretarias de saúde (TCU, 2018a). Fleury e Ouverney

(2012) complementam esse entendimento ao afirmar que o principal aspecto gerencial relativo ao compartilhamento do poder decisório reside no entendimento dos gestores quanto ao papel dos Conselhos de Saúde. O autor continua apresentando que as definições dos macro-objetivos, das principais diretrizes e metas da agenda das políticas públicas de saúde e dos aspectos processuais relativos à sua implantação estão sujeitos à ação política dos grupos de interesse presentes nas arenas decisórias do SUS, localizadas nos Conselhos.

A partir desses elementos aprovados, segundo o TCU (2018a), cabe aos gestores se reunirem por meio de Comissões Intergestores Bipartite (CIB) e Tripartite (CIT) para que sejam decididas questões de planejamento, execução, controle e avaliação a serem adotadas (Figura 5).



Fonte: TCU (2018a, p. 27)

Fleury e Ouverney (2012) pontuam que a constituição dos Conselhos é formada por representantes do governo e da sociedade civil, de forma paritária, permitindo a participação e

o controle social na elaboração de políticas, de ordenamento de prioridades e execução de políticas. Entretanto, na prática, a atuação dos conselhos encontra desafios. Pinto *et al.* (2019, p. 41- 42, *tradução nossa*) apresentam algumas lacunas a serem observadas para aperfeiçoar seu papel como governante:

A participação do CMS [Conselho Municipal de Saúde] na gestão dos serviços de saúde é garantida pela Lei nº 8.142/90, mas na prática é incipiente, uma vez que os conselheiros desconhecem as formas de interação com os setores da secretaria municipal de saúde.

É importante destacar que na maioria dos municípios os conselheiros são excluídos dos processos de tomada de decisão, o que acarreta seu afastamento em relação às atividades de planejamento das práticas de saúde. Vale ressaltar que a consequência disso, nesta realidade, é uma forma de fazer gestão em que as decisões são tomadas de forma emergencial.

A democratização e ampliação da participação na gestão exige que os agentes envolvidos sejam atuantes na dinâmica de operação e nas informações, meios e condições adequadas, para que se constituam efetivamente como agentes principais no processo decisório.

Os conselhos devem atuar no planejamento e controle dos atos governamentais, sendo, portanto, imprescindível que a administração pública responda por seus atos. Assim, eles devem estar cientes dos serviços de auditoria pública. Nesse contexto, a *accountability* deve destacar o desempenho do governo e seus resultados, para que possam ser avaliados e controlados.

Nesse sentido, a Lei Federal n. 8.689/1993 exige que o gestor do Sistema Único de Saúde, em cada esfera de governo, se reporte trimestralmente ao Conselho de Saúde. Mesmo que a legislação estabeleça a obrigação de prestação de contas do governo aos conselhos, existem obstáculos para o uso efetivo de instrumentos como ferramentas úteis aos conselheiros.

Fleury e Ouverney (2012) também ressaltam que é preciso reconhecer, por parte da gestão, o processo de articulação política e mediação de conflitos a partir de relações entre a burocracia e a sociedade civil organizada. Esta é uma premissa, segundo os autores, para o alcance de produção de resultados coletivos no campo sanitário. Afirmam, ainda, que são estas relações que podem promover a ampliação da capacidade de monitoramento e fiscalização de metas e resultados, intensificando o processo de *accountability* e aumentando a eficiência da ação estatal.

Observam, porém, que há desafios para que essa ideia tome proporções práticas, o que envolve o nível de amadurecimento quanto as competências de governança por parte dos Conselhos, a exemplo de disponibilidade de recursos para manutenção das suas atividades, o nível de instrução da população, entre outros. Com isso, concluem os autores, conselhos fragilizados assumem um caráter apenas consultivo e legitimam decisões já definidas pelo poder executivo, se afastando do seu papel decisório e, portanto, de sua função enquanto instância de governança (FLEURY e OUVERNEY, 2012).

### 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 6) é entendido como uma estrutura organizacional que auxilia na relação entre o “agente” e o “principal”. Por meio deste modelo, se observa a distribuição das funções a serem desempenhadas por diferentes atores de forma complementar: gerenciamento e propriedade dos riscos; supervisionamento 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 6: Modelo de Três Linhas do The IIA



Fonte: IIA (2020, p. 4)

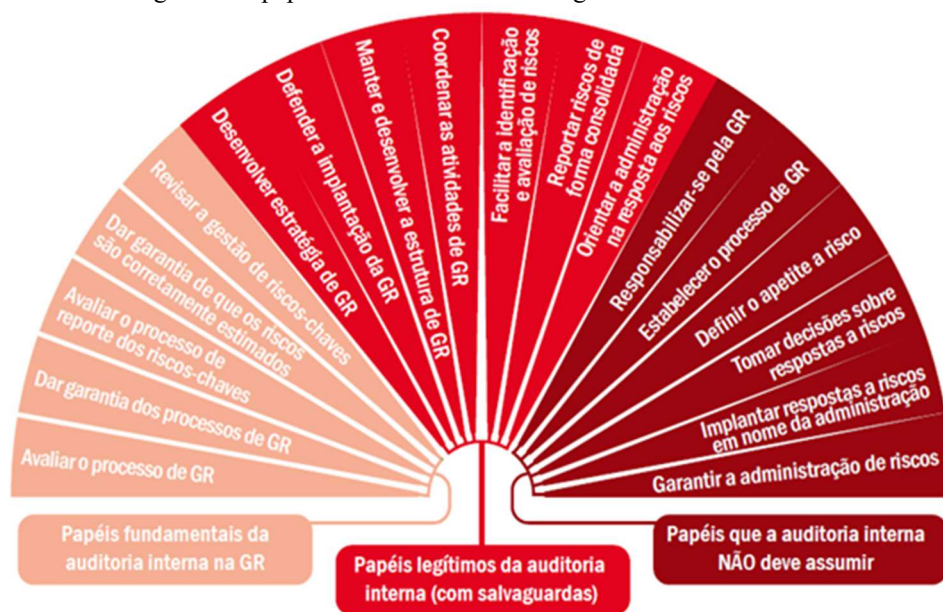
Segundo IIA (2019b), um dos desafios é garantir o gerenciamento de riscos, com políticas e processos criados para alavancar ou mitigar os seus riscos. A partir disso, a auditoria interna presta serviços como a sua função de proteger e melhorar o valor organizacional e, para que funcione nos níveis mais 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 a Alta Administração quanto para o Conselho. Segundo Biscalquim e Vieira (2015), a auditoria interna auxilia as boas práticas de governança corporativa, a qual 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.

As funções de avaliação e assessoria das unidades de auditoria interna, nesse sentido, devem ser implantadas e executadas observando o cenário em que estão inseridas, principalmente quanto a maturidade da gestão na condução de seus processos, riscos, produtos e serviços, fomentando a melhoria de seus desempenhos por meio de diferentes possibilidades de atuação (Figura 7) (TCU, 2018b).

Figura 7: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos



Fonte: TCU (2018b, p. 57)

Assim, a interação entre a gestão e as unidades de auditoria interna reduzem possíveis dificuldades dos níveis de maturidade, seja no aperfeiçoamento de processos de trabalho, do sistema de gerenciamento de riscos ou dos métodos de avaliação, desde que garantido o princípio de independência. Marçola (2014) destaca que a auditoria interna é uma ferramenta de apoio e assessoramento à gestão, não devendo ser confundida como uma atividade impositiva ou punitiva. Não são realizadas medidas de correção, mas sim às sugere prevendo o impacto das correções nos objetivos da organização. Da mesma forma, seus relatórios apontam necessidades de melhorar controles internos, além de possíveis boas práticas, porém sem imposição de regras ou de novos procedimentos. Estes relatórios possuem caráter opinativo e não obrigatórios para a administração, sendo que o risco de seguir ou não as recomendações propostas são de decisão do gestor público. 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 tom do topo. Da mesma forma, Brasil (2017c) apresenta que a auditoria interna deve avaliar e, se necessário, recomendar medidas para a melhoria do processo de governança, quanto aos objetivos, programas e atividades relacionados à ética e governança de tecnologia da informação da organização e quanto aos seguintes aspectos: (i) promoção da ética e dos valores apropriados por parte dos governantes; (ii) assecuração do gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e da *accountability*; (iii) comunicação das informações relacionadas aos riscos e aos controles às áreas apropriadas da Unidade Auditada; e (iv) coordenação das atividades e da comunicação das informações entre o conselho, se houver, os auditores externos e internos e a Alta Administração.

Dessa forma, Hansen *et al.* (2009) e Brasil (2017c) demonstram que a auditoria interna possui influência na melhoria do TdT. Este entendimento é ratificado por Nakashima e Ziebart (2016), que afirmam que quanto maior a eficácia dos controles internos e a qualidade da auditoria, mais positiva se torna o TdT. Por outro lado, Gramling e Schneider (2018) discutem que há dificuldades por parte dos auditores internos em serem francos em seus relatórios de avaliações do tom da Alta Administração devido sua posição hierárquica, devendo, portanto, ser objeto de tratamento constante quanto aos seus fluxos de reporte e ao distanciamento

funcional das áreas de gestão auditáveis em prol da manutenção de sua independência, incluindo sua relação com a Alta Administração. Nesse sentido, Christopher (2014) constatou, a partir de uma pesquisa junto a unidades de auditoria interna de universidades públicas australianas, que a definição de linhas de reporte influenciam a garantia de sua independência para 88,5% dos seus entrevistados.

Desde a conformação do SUS, conforme a Lei nº 8080/1990, há previsão de ações fiscalizatórias e, especificamente, a construção de um sistema de auditoria que consiga acompanhar o desenho tripartite de sua organização, ou seja, envolvendo as três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal). A Lei nº 8689/1993 determina ao governo federal o papel de órgão central do Sistema Nacional de Auditoria (SNA), a partir de sua unidade atualmente denominada Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde (AudSUS), regulamentada pelo Decreto nº 1.651/1995 e regimentada pelo Decreto nº 11.098/2022. É importante ressaltar que ao final desta pesquisa a unidade passou a ser AudSUS, portanto na maior parte das menções desta pesquisa aparecerá a sua denominação anterior, a saber Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus), quando ainda era regimentada pelo Decreto nº 9.795/2019 durante o período de aplicação do questionário. Esta alteração não gerou prejuízos nos levantamentos da pesquisa, já que a unidade continuou com as mesmas atribuições e normativos relacionados. O SNA, por sua vez, é constituído, além desta unidade a nível federal e de suas próprias representações nos estados brasileiros, também dos órgãos de auditoria do SUS estaduais e municipais, os quais devem se organizar tendo a AudSUS como referência de estrutura e funcionamento.

Quando ainda era denominado Denasus, a sua atuação foi avaliada pelo Acórdão nº 1246/2017 (TCU, 2017b), produzido pelo Tribunal de Contas da União, com força de auditoria operacional externa. Assim, foram apontados os seguintes achados principais no Acórdão: (i) ausência dos pressupostos internos para atuação do Denasus como auditoria interna; (ii) priorização das atividades de controle interno em detrimento das atividades de auditoria; (iii) atuação deficiente do Denasus como indutor do fortalecimento do SNA; (iv) deficiências estruturais em processos de trabalho; (v) problemas sistêmicos na utilização do Sisaud/SUS, que dificultam a realização de atividades e a efetiva adesão dos componentes estaduais e municipais ao sistema; (iv) ausência de estrutura relativa a setor interno dedicado a auditar no âmbito do Distrito Federal Seaud/DF; (v) fragilidades no quadro de pessoal; e (vi) falhas no planejamento.

Em especial, no Acórdão nº 1246/2017 (TCU, 2017b) foi destacado a carência de atuação típica do que se espera de uma unidade de auditoria interna, ao alinhar-se mais próximo a uma atuação de controle interno, com foco em avaliar a conformidade na aplicação de recursos em comparação com normas instituídas ou medidas detectivas e corretivas típicas de controle de gestão, e não a eficácia das regras e processos e sua efetiva contribuição para o alcance dos objetivos das ações de saúde, situação que representa uma fragilidade para o alcance de seu papel na avaliação e fortalecimento da governança pública. Creditou-se como determinante para este contexto, a ausência de pressupostos fundamentais para o seu adequado funcionamento, considerando que:

- a) estava posicionado no terceiro nível hierárquico da estrutura organizacional do Ministério da Saúde, sem vinculação direta com a autoridade máxima do órgão;
- b) não possuía canal de comunicação com o Conselho Nacional de Saúde, ao qual deveria prestar apoio, fornecendo insumos para sua atuação e tomada de decisões;
- c) tinha limitações de acesso a sistemas do Ministério da Saúde com informações necessárias à realização das atividades de auditoria interna;
- d) não possuía corpo técnico suficientemente dotado das capacidades técnicas necessárias para realizar atividades de auditoria.

Cabe ressaltar, entretanto, que, a partir de análise documental mais atual, no que tange ao item “a”, o Departamento evoluiu no seu posicionamento hierárquico desde a edição do Decreto nº 9.795, de 17 de maio de 2019, representando um ganho organizacional obtido a partir das recomendações proferidas pelo Tribunal.

Além das lacunas em tais pressupostos, a carência de atuação típica como uma unidade de auditoria interna foi reforçada por riscos institucionais identificados a partir do Relatório de Acompanhamento nº 81/2020 realizado pelo TCU (2021). Nesta ação, identificou-se fragilidades na gestão de risco e controles do órgão motivada pelo desentendimento quanto a responsabilidade em implantar e executar ações de controle, verificando a existência de uma cultura entre os gestores de que gestão de riscos e atividades de controle são de responsabilidade do Denasus ou terceiros. Da mesma forma, este contexto foi ratificado pela identificação de uma série de normas internas do Ministério da Saúde que atribuíam formalmente atividades de controle para o Denasus.



### 2.3.1 A auditoria interna e os Conselhos de Saúde

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2016) recomenda que o sistema de auditoria interna se reporte diretamente ao conselho. Além disso, ressalta que é uma boa prática quando os auditores internos se reportam a uma comissão de auditoria independente do conselho de administração ou órgão equivalente. Mendes *et al.* (2010) complementam que quando há uma subordinação da auditoria interna a nível de decisão subalterno, sua condição de independência fica limitada na extensão da autoridade do nível hierarquicamente superior, sendo que a melhor prática seria haver subordinação funcional com o conselho de administração, via comitê de auditoria, e relação administrativa com o presidente da organização ou equivalente.

Entretanto, observa-se uma realidade diferente no âmbito do SUS, dos quais Pinto *et al.* (2019, p. 41- 43, *tradução nossa*) descreve como uma desconexão entre a auditoria e os Conselhos de Saúde, sobre a qual transcreve-se alguns de seus achados:

Os participantes revelaram não ter conhecimento sobre as competências de auditoria do SUS nos escritórios. O atendimento foi confundido com o setor de ouvidoria ou restrito à área de controle e regulação. (...)

É importante que os conselheiros municipais de saúde participem do setor de auditoria municipal para fortalecer o empreendimento participativo e o controle social, uma vez que algumas das funções sociais são a fiscalização e o acompanhamento da aplicação dos recursos repassados às secretarias municipais de saúde, bem como a verificação dos desempenhos da gestão das políticas públicas de saúde. (...)

A maioria dos conselheiros entrevistados reconhece que há pouca ou nenhuma interação entre os serviços de auditoria e o CMS, embora alguns participantes apontem que, às vezes, há contato nas reuniões promovidas pelas secretarias de saúde. (...)

A auditoria no SUS precisa ser mais discutida pelos conselheiros de saúde, com o objetivo de aprimorar os mecanismos de organização e monitoramento das políticas públicas. Também agrega ao trabalho do conselheiro a apropriação das tecnologias de informação e comunicação para promover seus processos de trabalho na gestão estratégica e participativa de seus municípios.

Corroborar-se com isso os dados observados nos relatórios do Acórdão TCU nº 1130/2017 que apresentou baixa maturidade dos Conselhos de Saúde no aspecto da governança, em especial no que tange à auditoria interna. Segundo TCU (2018a, p. 12), em pesquisa sobre governança pública em saúde realizada com 4.048 conselhos municipais de saúde, equivalente a 73% dos conselhos municipais de saúde brasileiros, foi constatado que: apenas 2% estavam em um estágio considerado aprimorado de governança; 62% em um estágio inicial; e 36% em estágio intermediário. Já entre os 27 conselhos estaduais e do Distrito Federal, de forma menos

favorável, verificou-se que nenhum estava em estágio aprimorado de governança; 63% em estágio inicial; e 37% em estágio intermediário.

As fragilidades representam obstáculos para o alcance esperado da atuação de uma auditoria interna, em especial quanto à sua colaboração junto aos objetivos organizacionais e à melhoria do TdT, conforme abordados por Hansen *et al.* (2009) e Nakashima e Ziebart (2016). Nesse sentido, Gramling e Schneider (2018), relacionam que quanto maior o grau de envolvimento entre Alta Administração ou Conselho e a área de auditoria, maiores são as chances de alocação de recursos para o desenvolvimento de suas funções, sendo que o contrário representa um risco adicional às suas atividades.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados. Nas seções que seguem estão o enquadramento metodológico, a coleta de dados, o instrumento de coleta de dados e a amostra.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Segundo Silva (2005), a metodologia científica é um conjunto de etapas ordenadamente dispostas que se deve vencer na investigação de um fenômeno e, a partir dos conceitos apresentados pelo mesmo autor, a sua natureza, abordagem do problema e objetivos de pesquisa são classificados conforme Quadro 1.

Quadro 1: Enquadramento metodológico da pesquisa

Do ponto de vista de	Enquadramento
Natureza	<b>Pesquisa Aplicada:</b> buscou-se gerar conhecimentos para aplicação prática, de forma a indicar soluções para problemas específicos dentro de um escopo determinado.
Abordagem do problema	<b>Pesquisa Quali-quantitativa:</b> considerou-se que há uma relação dinâmica entre o mundo real e os sujeitos envolvidos no escopo pesquisado, não podendo ser estudado ou traduzido apenas em números, mas em busca de descrever o contexto e atribuir significados a partir das análises das percepções e fatos levantados. O processo e seu significado foram os focos principais desta pesquisa, além de utilizar métodos quantitativos para a realização de uma análise mais aprofundada sobre o tema pesquisado a partir do levantamento de dados e, ainda, da conjecturação das eventuais causas dos resultados obtidos.
Objetivos de pesquisa	<b>Pesquisa Exploratória:</b> buscou-se estabelecer maior familiaridade com o problema a fim de torná-lo explícito de modo a permitir a construção de significados e proposições por meio das conclusões das análises. Envolveu levantamento bibliográfico e documental e abordagem de pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado. <b>Pesquisa Descritiva:</b> ademais, buscou-se descrever as características dos atores e contexto do escopo determinado, assim como o estabelecimento de relações entre suas possíveis variáveis, envolvendo o uso de questionário e observação das práticas atuais.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

#### 3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS DA PESQUISA

Esta pesquisa utiliza-se de pesquisa bibliográfica e análise documental nas temáticas relacionadas à governança do SUS, assim como um levantamento ou *survey*, que, segundo Gil

(2008), caracteriza-se pela interrogação direta dos indivíduos investigados. Assim, foram realizados os seguintes procedimentos metodológicos (SILVA, 2005):

- a) Levantamento bibliográfico nas áreas de governança e auditoria interna, no âmbito do SUS, a partir de pesquisa nas bases de periódicos com data de publicação igual ou maior ao ano de 2012, quando há eficácia total da última regulamentação do SUS após a *vacatio legis* prevista em Decreto nº 7.508, de 28 de junho de 2011, utilizando cruzamentos entre as palavras-chaves “auditoria”, “sistema único de saúde”, “conselhos de saúde” e “governança”;
- b) Levantamento e análise documental das normas legais e infralegais federais que traçam diretrizes ou regulamenta a governança do SUS a nível federal que tenham sido publicadas a partir do ano de 1990, quando se tem instituído o SUS;
- c) Levantamento e análise documental de manuais editados por órgãos relacionados à auditoria do SUS a nível federal, principalmente a Corregedoria-Geral da União, Tribunal de Contas da União e Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde, também com publicação posterior ao ano de 2011, com a finalidade de identificar decisões ou convenções quanto a implantação de unidades de auditoria interna do SUS e sua relação com as instâncias de governança e;
- d) Realização de levantamento ou *survey* por meio de questionário estruturado tipo *survey* para apreender a percepção dos trabalhadores da unidade federal de auditoria interna do SUS quanto aos aspectos do reconhecimento dos papéis das instâncias de governança do SUS na esfera federal, das medidas existentes que conformam o ambiente de controle no Ministério da Saúde, do posicionamento da unidade de auditoria interna do SUS na esfera federal e da relação entre a auditoria interna e o TdT na esfera federal.

### 3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Além da pesquisa bibliográfica e análise documental, 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 na unidade central, em um dos endereços do Ministério da Saúde, em Brasília.

Ao longo do exercício do ano de 2020, considerando as restrições impostas pela ESPIN em decorrência da Infecção Humana pela COVID-19, foram realizadas 214 atividades finalísticas do Departamento, sendo que suas equipes são responsáveis:

- a) na unidade central, dentre outras atribuições, por estabelecer diretrizes, normas e procedimentos para a sistematização e padronização das ações de auditoria, promover o desenvolvimento, a interação e a integração das ações e procedimentos de auditoria entre as três esferas de gestão do SUS, bem como orientar, coordenar e supervisionar técnica e administrativamente a execução de atividades realizadas SEAUD's; e
- b) nas SEAUD's, por planejar, executar e acompanhar as atividades de auditoria em seu respectivo estado, em consonância com as diretrizes estabelecidas pela unidade central, além de apoiar na articulação e integração com o estado e os municípios, bem como com os demais órgãos de controle no que tange a assuntos de interesse da Auditoria do SUS.

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), pelo 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, em 434 servidores.

No período de fevereiro a março de 2022 foram encaminhados os convites de acesso e três lembretes sobre a pesquisa a 100% dos servidores da unidade, de modo que todos tivessem a mesma 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 participantes 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. Ao final da coleta, obteve-se o seguinte cenário da coleta de respostas (Quadro 2):

Quadro 2: Sumário de registros de respostas ao questionário

Total de convites enviados	434	100%
Total de respostas	284	65%
Respostas completas	233	54%
Respostas incompletas	51	11%

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Assim, das 284 respostas recebidas, 51 foram descartadas por estarem incompletas. Desta forma, a coleta de dados resultou em 233 respostas completas, o que equivale a 54% dos convites enviados. Os resultados serão apresentados por meio de análise descritiva das respostas, com o intuito de observar a percepção média dos respondentes acerca das dimensões apresentadas. No entanto, ressalta-se para aprofundamentos futuros que é possível generalizar seus resultados, uma vez que, segundo ferramenta eletrônica disponibilizada no *website* da *SurveyMonkey*, a quantidade de respostas levantadas supera o tamanho mínimo de amostra para garantir o poder estatístico dos dados, que seria de 205 respostas para um grau de confiança de 95% e margem de erro de 5%.

### 3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA E DIMENSÕES DO LEVANTAMENTO

O modelo teórico do levantamento é composto por quatro dimensões: (i) as instâncias de governança do SUS na esfera federal; (ii) o ambiente de controle do SUS na esfera federal; (iii) o posicionamento da unidade de auditoria interna do SUS na esfera federal (Denasus); e (iv) a auditoria e o TdT na esfera federal do SUS.

O questionário (Apêndice A) 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 Quadro 3.

Quadro 3: Dimensões da pesquisa e embasamentos relacionados

<b>Dimensão</b>	<b>Temática</b>	<b>Itens Avaliativos</b>	<b>Referências</b>
<b>As instâncias de governança do SUS na esfera federal</b>	Papéis das instâncias de governança	Alta Administração e o planejamento estratégico	Brasil (1990a) Brasil (1990b) Brasil (2012) Brasil (2012) Brasil (2020) TCU (2017a)
		Alta Administração e a avaliação, direcionamento e monitoramento da gestão	
		Conselho e a formulação das estratégias e a definição das diretrizes	
		Conselho e o controle sobre os planos da gestão	
		Conselho e a avaliação da gestão	
<b>O ambiente de controle do SUS na esfera federal</b>	Controles estratégicos de gestão	Código de ética/conduta	Grupo Banco Mundial (2020) IIA (2012) IIA (2018) IIA (2019a) IIA (2019b) TCU (2018a)
		Programa de Integridade/ <i>Compliance</i>	
		Plano de resposta a fraudes e demais irregularidades	
		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			
<b>O posicionamento da unidade de auditoria interna do SUS na esfera federal (Denasus)</b>	Independência e capacidade da unidade de auditoria interna (3ª Linha)	Independência perante os gestores	Grupo Banco Mundial (2020) IIA (2018) IIA (2019b) IIA (2019c) IIA (2020) TCU (2017b) TCU (2018a) TCU (2020b)
		Relacionamento com o Conselho	
		Estatuto da auditoria interna	
		Controle orçamentário	
		Recursos necessários	
<b>A auditoria e o TdT na esfera federal do SUS</b>	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 pelo autor (2022).

As dimensões foram mensuradas por meio de escala de atitude tipo *Likert*, sendo quatro níveis ordinais de concordância aplicadas a afirmativas apresentadas ao respondente, de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”, e disponibilizado, ainda, um quinto nível ordinal como “Não sei” para que fosse possível identificar o nível de maturidade sobre os assuntos apresentados, podendo indicar reflexos do nível do TdT e fragilidades da unidade de auditoria interna. Para cada item avaliado foram formuladas uma ou mais sentenças afirmativas relacionadas às boas práticas indicadas nas referências utilizadas sobre a respectiva dimensão pesquisada.

A dimensão sobre as instâncias de governança do SUS na esfera federal partiu do entendimento de TdT, que é 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 (Hansen *et al.*, 2009; IIA, 2019b; Warren, 2015). Além disso, os elementos apresentados tomaram como base a afirmativo do TCU (2017a) quanto a composição das instâncias internas de governança, sendo formadas pelo conselho de saúde e pela alta administração. Tais instâncias, segundo Brasil (2017b), são efetivadas pelo conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle que avaliam, direcionam e monitoram a gestão. Assim, os respondentes informaram em cinco afirmativas em que nível os atores considerados componentes das instâncias internas de governança atuam adequadamente em seu papel de governantes perante a gestão.

A dimensão sobre o ambiente de controle do SUS na esfera federal considerou que o conjunto de mecanismos dos governantes, conforme apresentado por Brasil (2017b), deve fomentar e direcionar a gestão em prol do adequado ambiente de controle da organização, o qual deve possuir, segundo IIA (2012), pelo menos os elementos estruturados: integridade e valores éticos; filosofia e estilo operacional da administração; estrutura organizacional; atribuição de autoridade e responsabilidade; políticas e práticas de recursos humanos; e competência do pessoal. Além disso, para que o ambiente seja harmônico, conforme IIA (2020), deve-se posicionar adequadamente as três linhas responsáveis pela adequada condução dos riscos institucionais, estando na linha primária, ou 1ª linha, os gestores diretos das ações e projetos, responsáveis pelo alcance dos objetivos e, portanto, por mitigar os seus riscos.

Na sequência, ainda segundo IIA (2020), tem-se as unidades que fornecem supervisão e assistência no gerenciamento de riscos de responsabilidade da gestão direta, ou seja, a 2ª Linha, que pode atuar em objetivos específicos, tais como: conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e



tecnologia; sustentabilidade; e avaliação da qualidade. Finalmente, na 3ª Linha estão as unidades de auditoria interna, que avaliam e prestam consultoria independentes e objetivas sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos, reportando à gestão e aos órgãos de governança para promover a melhoria contínua necessária ao alcance dos objetivos da organização. Assim, os respondentes opinaram quanto ao grau de concordância em relação a onze afirmativas sobre a existência de práticas de controles estratégicos de gestão e, ainda, sobre outras sete afirmativas quanto ao relacionamento entre instâncias de governança e gestão e a unidade de auditoria interna.

Na dimensão sobre o posicionamento da unidade de auditoria interna do SUS na esfera federal, considerou-se como definição geral aquela apresentada por Brasil (2017b) em que uma unidade de auditoria interna governamental deve atuar mediante abordagem sistemática e disciplinada para avaliar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança. O mesmo autor afirma que, para tanto, seus trabalhos devem ocorrer por meio de avaliação e consultoria independentes, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente, adicionando valor as operações da sua organização. Foram apresentadas 10 afirmativas aos respondentes, a partir das quais opinaram quanto a algumas condições que garantem a independência e capacidade de atuação da auditoria interna.

Por fim, a dimensão que trata sobre a auditoria e o TdT na esfera federal do SUS foi elaborada a partir dos entendimentos anteriores de TdT (Hansen *et al.*, 2009; IIA, 2019b; Warren, 2015) e, principalmente, pelo assertiva de que a auditoria interna tem o papel de encorajar a adequação e melhoria do TdT por meio de suas avaliações independentes e recomendações emitidas (Hansen *et al.*, 2009). Assim, os respondentes opinaram quanto ao grau de concordância em relação a quatro afirmativas referentes à atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pela Alta Administração e, também, mais três afirmativas referentes à atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pelo Conselho de Saúde.

### 3.5 PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A partir dos contatos referentes à população da pesquisa foram encaminhados convites para participação por meio de mala direta pela plataforma eletrônica tipo *survey*, chamada LimeSurvey®. O questionário foi acompanhado de uma carta de apresentação da pesquisa e o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), esclarecendo os procedimentos do levantamento aos respondentes e seus direitos, de acordo com a Resolução CNS 510/16, que

trata dos preceitos éticos e da proteção aos participantes da pesquisa (Apêndice B). A pesquisa foi submetida e aprovada pelo Sistema CEP/CONEP por meio da Plataforma Brasil (Anexo A).

Assim, para a realização da coleta, foram realizadas as seguintes etapas:

- a) elaboração da versão final do questionário e realização de testes de acesso e aderências de respostas pelo pesquisador em que foram estabelecidas as opções de resposta-padrão como: (i) Concordo totalmente; (ii) Concordo parcialmente; (iii) Discordo parcialmente; (iv) Discordo totalmente; e (v) Não sei;
- b) realização de encontros e ligações telefônicas de apresentação e sensibilização quanto à importância da participação na pesquisa junto ao público convidado;
- c) aplicação do questionário com o envio de *link* de pesquisa via e-mail aos convidados respondentes;
- d) período de vinte dias para o recebimento de respostas;
- e) realização de ações de sensibilização durante a fase de coleta de dados, por meio de e-mails de lembretes enviados às lideranças e suas equipes.

Após o período de coleta, os dados foram extraídos e tabulados pelo *software Microsoft Excel*. Antes de prosseguir para as análises, foi verificada necessidade de higienização das respostas, quando se identificou 51 respostas incompletas, ou seja, aqueles questionários que foram iniciados, porém não finalizados. Também se verificou não haver casos de *outliers*, ou seja, nenhum respondente marcou todas as alternativas iguais entre as afirmativas apresentadas.

Os dados coletados pelas análises documentais e questionário foram confrontados com as melhores práticas identificadas na bibliografia. A partir do cenário observado e das referências consideradas, foram concluídas algumas proposições que podem servir de base para possíveis melhorias e estudos adicionais pelas partes interessadas, além da apresentação de um modelo de sistema de governança que sugere ajustes na interação da unidade de auditoria interna com os demais atores do sistema de governança.

## 4 ANÁLISES E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

A partir das análises documentais e normativas sobre a estrutura da governança do SUS e as respostas obtidas pelos participantes da pesquisa aplicada, foram descritas as avaliações que seguem.

### 4.1 IDENTIFICAÇÃO DOS ATORES DA GOVERNANÇA DO SUS

O modelo da saúde pública é constituído por diferentes, complementares e concorrentes níveis de poder, onde os ambientes coexistem entre as esferas municipais, estaduais e a federal, como pode ser observado nas Leis e Decretos que definem competências de diversos atores de alto nível decisório e no compartilhamento de recursos para o seu financiamento. Há, portanto, diferentes instâncias que emitem seus tons para suas instituições subordinadas ou seus pares.

Com isso, seus arranjos multiníveis e de atuação em rede tornaram vital a capacidade de estabelecer estratégias e instrumentos de promoção e sustentação de interdependências, envolvendo a negociação em torno de objetivos comuns, pactuação de metas, resolução mediada de conflitos, entre outros. Nesse sentido, não basta apenas a atuação da Alta Administração dos órgãos como detentores da estrutura de governança, mas sim de instâncias complementares ou superiores que fomentem esta governança, como os Conselhos de Saúde que foram instituídos integrando os proprietários (cidadãos) e os principais *stakeholders* da saúde pública (profissionais e gestores) para traçar diretrizes para a gestão.

O SUS, portanto, possui uma governança colaborativa ou em rede para viabilizar a implementação das políticas em saúde, uma vez que há uma soma entre a autonomia federativa e a interdependência entre os entes para o alcance dos princípios e diretrizes tanto constitucionais quanto da lei orgânica do SUS, nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Em cada esfera, além da Alta Administração e o Conselho de Saúde, há colegiados formados por líderes de todas as esferas para decisões comuns de nível estratégico e tático, chamados de Comissões Intergestores Regional, Bipartite ou Tripartite (CIR, CIB e CIT, respectivamente), a depender da quantidade de esferas envolvidas, e os conselhos representativos dos secretários de saúde, estaduais ou municipais (CONASS e CONASEMS, respectivamente), que atuam nos espaços de discussões ou deliberações estratégicas. Isso posto, além de um desafio de gestão, expõe a existência de múltiplos “topos”, que produzem múltiplos “tons” a serem convergidos.

Deste modo, considerando diferentes TdT e o escopo deste trabalho, em uma perspectiva organizacional, define-se como atores que emitem TdT nos órgãos do Poder Executivo responsáveis pela direção do SUS em suas respectivas esferas de poder, em ordem crescente de nível estratégico: (i) Alta Administração, composta pelo Ministro de Estado ou Secretário de Saúde e seus dirigentes superiores diretamente a eles subordinados e (ii) Conselho de Saúde, sendo nacional, estadual ou municipal. Tais atores correspondem, respectivamente, aos papéis de “líderes e gerentes” e “Conselho Administrativo” (Warren et al., 2015). Por fim, como instância de apoio à Alta Administração e composta pelas altas lideranças, destaca-se a presença das Comissões Intergestores (CIT, CIB ou CIR), nas quais são tratados assuntos estratégicos e táticos, comuns entre as esferas de poder envolvidas com capacidade de alterar ou influenciar a tomada de decisão das lideranças.

#### 4.2 ENTENDIMENTO SOBRE O CONSELHO DE SAÚDE COMO INSTÂNCIA EQUIVALENTE A UM CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

Quanto à natureza dos Conselhos de Saúde como instância de governança, trata-se de tema com controvérsias entre as partes interessadas, sendo que sua função como governante e, ainda, uma instância superior à Alta Administração, não é tratada com unanimidade. Como possíveis causas, a composição descentralizada do SUS e o cenário de múltiplos topos podem gerar falta de clareza quanto aos papéis de cada um dos agentes. Há, ainda, uma fragmentação normativa referente à instituição e competências dos Conselhos de Saúde, tendo suas atribuições em diferentes normas, a saber: Lei nº 8.080, de 1990; Lei nº 8.142, de 1990; Lei nº 8.689, de 1993; Decreto nº 5.839, de 2006; Lei Complementar nº 141, de 2012; e Resoluções do Conselho Nacional de Saúde. Entretanto, a partir do conteúdo dos normativos que definem atribuições e poderes legais e regimentais, é possível observar a presença de todas as competências de instâncias de governança aos Conselhos de Saúde (Quadro 4).

Quadro 4: Comparativo entre funções de governante e as competências dos Conselhos de Saúde

MECANISMOS DE GOVERNANÇA	ATUAÇÃO E DISPOSIÇÕES LEGAIS DE COMPETÊNCIA DOS CONSELHOS DE SAÚDE
Estratégia	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Avaliar as diretrizes aprovadas pelas Conferências de Saúde para as políticas públicas de saúde (art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.142/90 c/c inciso III, da Quinta Diretriz, da Resolução CNS nº 453/2012);</li> <li>– Deliberar sobre as diretrizes para o estabelecimento de prioridades do planejamento da gestão (art. 15, § 3º, do Decreto nº 7.508/2011; art. 30, § 4º, da Lei Complementar nº 141/2012);</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Formular estratégias da saúde (art. 1º, §2º, da Lei nº 8.142/90);</li> <li>– Ao Conselho Nacional de Saúde (CNS) compete atuar na formulação de estratégias da Política Nacional de Saúde, na esfera do Governo Federal, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros (art. 2º, I, do Decreto nº 5.839/2006); e</li> <li>– Ao CNS compete estabelecer diretrizes a serem observadas na elaboração dos planos de saúde, em função das características epidemiológicas e da organização dos serviços (art. 2º, II, do Decreto nº 5.839/2006).</li> </ul>
<b>Liderança (assim como o termo “Dirigir”)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Aprovar os planos de saúde (art. 14-A, parágrafo único, I, da Lei nº 8.080/90);</li> <li>– Aprovar a programação anual de saúde (art. 36, § 2º, da Lei Complementar nº 141/2012);</li> <li>– Ao CNS compete elaborar cronograma de transferência de recursos financeiros aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, consignados ao Sistema Único de Saúde – SUS (art. 2º, III, do Decreto nº 5.839/2006);</li> <li>– Ao CNS compete aprovar os critérios e os valores para remuneração de serviços e os parâmetros de cobertura de assistência (art. 2º, IV, do Decreto nº 5.839/2006); e</li> <li>– Ao CNS compete propor critérios para a definição de padrões e parâmetros assistenciais (art. 2º, V, do Decreto nº 5.839/2006).</li> </ul>
<b>Controle (assim como os termos Monitorar, Avaliar e Accountability)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Controlar a execução da política de saúde, inclusive aspectos econômicos e financeiros (art. 1º, §2º, da Lei nº 8.142/90);</li> <li>– Fiscalizar a movimentação dos recursos financeiros do SUS (art. 33, da Lei nº 8.080/90);</li> <li>– Ao CNS compete atuar no controle da execução da Política Nacional de Saúde, na esfera do Governo Federal, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros (art. 2º, I, do Decreto nº 5.839/2006);</li> <li>– Avaliar os indicadores para a apreciação da qualidade das ações e serviços públicos de saúde formulados e disponibilizados pela gestão (art. 43, § 1º, da Lei Complementar nº 141/2012);</li> <li>– Apreciar, a cada quadrimestre, o relatório consolidado do resultado da execução orçamentária e financeira da saúde e o relatório do gestor da saúde sobre a repercussão da execução da LC nº 141/2012 nas condições de saúde e na qualidade dos serviços de saúde (art. 41, da Lei Complementar nº 141/2012);</li> <li>– Apreciar o relatório detalhado do quadrimestre anterior (art. 36, caput, e incisos I, II e III, da Lei Complementar nº 141/2012); e</li> <li>– Apreciar relatório anual de gestão (art. 36, § 1º, da Lei Complementar nº 141/2012).</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

As atribuições e competências estão relacionadas às características dos mecanismos de liderança, estratégia e controle, como nos normativos e nos termos equivalentes conforme a literatura. Assim, demonstra-se como inequívoco o entendimento da posição do Conselho de Saúde como instância mais alta de governança do SUS nas suas respectivas esferas, possuindo atribuições que emitem TdT sobre os atos da Alta Administração.

Fragilidades relatadas em pesquisas anteriores (FLEURY e OUVÉRY, 2012; LOPES *et al.*, 2014; PINTO *et al.*, 2019; TCU, 2017a; TCU, 2018a) quanto a sua composição, atuação ou reconhecimento por parte dos outros atores de governança e gestão geram potenciais prejuízos ao cumprimento de suas atribuições. Estes fatores, por sua vez, não podem gerar

possíveis desresponsabilizações ou ausências nos campos negociais de direcionamento ou avaliação das atividades da Alta Administração e sua gestão, uma vez que os Conselhos devem cumprir suas atribuições e poderes legais e regimentais. Pelo contrário, um movimento pela sua responsabilização amplia sua maturidade nos aspectos afins à governança e a alinha aos padrões nacionais e internacionais, com potencial de melhorar o alcance dos objetivos organizacionais por meio de adequada emissão do seu TdT.

#### 4.3 DEFICIÊNCIAS NO POSICIONAMENTO E ARCABOUÇO NORMATIVO DA AUDITORIA INTERNA DO SUS

No âmbito da AudSUS, anteriormente denominado Denasus, órgão central do Sistema Nacional de Auditoria do SUS, as inadequações identificadas pela auditoria externa realizada pelo TCU (2017a), a qual ressaltou a sua atuação principalmente com ações de controle interno e distanciamento com o Conselho, dentre outras, indicam que pode haver uma dificuldade significativa para alcançar o seu papel na melhoria do TdT. A observação de lacunas a nível federal torna-se relevante por ser a unidade que atua como órgão central do SNA, a qual é modelo de funcionamento aos demais componentes do sistema, sendo um indicativo para a situação das demais unidades, o que indica uma problemática de escala exponencial, uma vez que é norteador para a realidade nas demais esferas de governo.

Este mesmo contexto pode estar relacionado às carências apontadas quanto a recursos humanos e orçamentários para as melhorias da área, conforme Gramling e Schneider (2018), ao relacionar que o grau de envolvimento da Alta Administração ou conselho com a área de auditoria influencia na alocação de recursos para suas funções. Portanto, estabelecer fluxos e relação institucional entre auditoria interna e Conselho está relacionado às boas práticas e se trata de mecanismo que garante os princípios para uma atuação típica enquanto atividade de auditoria, principalmente a independência com a gestão, emitindo avaliações que auxiliem na melhoria do valor organizacional, contexto ainda não observado no âmbito do SUS.

Este contexto também pode ter como causa o desalinhamento normativo em relação aos padrões nacionais e internacionais (BRASIL, 2016; BRASIL, 2017b; BRASIL, 2017c; IIA, 2012; IIA, 2018; IIA, 2019b; IIA, 2019c; IIA, 2020; TCU 2020b), em especial quanto às atribuições relacionadas à unidade de auditoria e, em consequência, seus posicionamentos perante a governança, assim como sua organização frente ao Modelo das Três Linhas. A partir

dos normativos nacionais ou federais, observam-se normas com quase trinta anos de publicação, sem alterações ou revogações (Quadro 5).

Quadro 5: Levantamentos de normativos federais/nacionais acerca do SNA

<b>NORMATIVO</b>	<b>EDITADO EM:</b>	<b>RELACIONADO A:</b>
<b>Lei nº 8.689/1993, art. 6º e 13 (BRASIL, 1993)</b>	27 de julho de 1993	Instituição do Sistema Nacional de Auditoria do SUS
<b>Decreto nº 1.651/1995 (BRASIL, 1995)</b>	28 de setembro de 1995	Regulamenta o Sistema Nacional de Auditoria do SUS
<b>Lei Complementar nº 141/2012, arts. 27, 38, 42 e §5º art. 39 (BRASIL, 2012)</b>	13 de janeiro de 2012	Determina ações de verificação aos órgãos do sistema de auditoria, controle e avaliação do SUS

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Os normativos são publicações antigas, sem atualizações frente aos avanços nas temáticas de governança e auditoria governamental. Após a Lei que criou o SUS em 1990 com previsão de criação de mecanismos de avaliação e fiscalização, foi editada a Lei nº 8.689, de 27 de julho de 1993, que instituiu o Sistema Nacional de Auditoria de SUS (SNA), atribuindo competências de realizar avaliação técnico-científica, contábil, financeira e patrimonial do SUS. No mesmo dispositivo, ficou designado ao “Departamento de Controle, Avaliação e Auditoria – DCAA” a atuação a nível federal do SUS, sendo integrante do MS, além de agir como órgão central do SNA.

A regulamentação desta Lei surgiu a partir da publicação do Decreto nº 1.651, de 29 de setembro de 1995, ainda vigente em seu inteiro teor, detalha algumas atribuições que se alinham a conceitos de controle interno e outras a auditoria interna (TCU, 2017b). Verifica-se que o Decreto nº 3.774, de 15 de março de 2001, desmembrou o DCAA e organizou suas atividades da seguinte forma: de um lado, o “Departamento Nacional de Auditoria do SUS – Denasus”, responsável pelo acompanhamento da programação dos recursos repassados a Estados, aos Municípios, ao Distrito Federal e na verificação da regularidade dos procedimentos praticados por pessoas físicas e jurídicas, mediante exame analítico, verificação in loco e pericial e, do outro lado, o “Departamento de Controle e Avaliação de Sistemas – DRAC”, responsável pela implementação das atividades de controle e avaliação, mediante acompanhamento e monitoramento contínuo das ações e serviços desenvolvidos no âmbito do SUS, sem prejuízo das atividades de controle e avaliação pertinentes a cada órgão ou entidade do Ministério. Entretanto, considerando que a linha de auditoria ficou como competência

apenas do Denasus, a denominação e descrição de todas as atribuições do DCAA - tanto de auditoria como de controle interno - permaneceram no texto do Decreto nº 1.651/1995 como algo geral do SNA, representando uma fonte de distorções tanto para as estruturas quanto para os conceitos e padrões que evoluíram ao longo do tempo.

Esta situação de distorção normativa é ratificada pela irregular atribuição de responsabilidades inerentes às camadas de gestão e sua supervisão, ou seja 1ª e 2ª Linhas (BRASIL, 2017c; IIA, 2020), ao Denasus, como confirmado pelo TCU (2021). Com isso, além de enfraquecer a atuação da 3ª Linha, ainda promove fragilidades nas camadas de controle primário motivado pela desresponsabilização dos gestores perante as medidas que devem ser tomadas continuamente para o alcance de seus próprios objetivos institucionais, precarizando a existência eficaz da gestão de riscos. Em breve busca do termo “auditoria” nas Portarias de Consolidação das normas do MS, é possível observar uma série de responsabilidades atribuídas à auditoria, sendo muitas delas atreladas a atuação de controle primário, ou seja, que deveriam estar sendo realizados pelos respectivos gestores do objeto em questão (Quadro 6).

Quadro 6: Levantamentos de normativos federais/nacionais acerca do SNA

<b>NORMATIVO</b>	<b>RELACIONADO A:</b>	<b>MENÇÕES AO TERMO “AUDITORIA”</b>
<b>Portaria de Consolidação nº 1, de 28 de setembro de 2017 (BRASIL, 2017c)</b>	Consolidação das normas sobre os direitos e deveres dos usuários da saúde, a organização e o funcionamento do SUS	50 menções referentes a textos originados nos anos de 2006 a 2021
<b>Portaria de Consolidação nº 2, de 28 de setembro de 2017 (BRASIL, 2017d)</b>	Consolidação das normas sobre as políticas nacionais de saúde do SUS	67 menções referentes a textos originados nos anos de 2001 a 2021
<b>Portaria de Consolidação nº 3, de 28 de setembro de 2017 (BRASIL, 2017e)</b>	Consolidação das normas sobre as redes do SUS	31 menções referentes a textos originados nos anos de 1999 a 2018
<b>Portaria de Consolidação nº 4, de 28 de setembro de 2017 (BRASIL, 2017f)</b>	Consolidação das normas sobre os sistemas e os subsistemas do SUS	73 menções referentes a textos originados nos anos de 2001 a 2021
<b>Portaria de Consolidação nº 5, de 28 de setembro de 2017 (BRASIL, 2017g)</b>	Consolidação das normas sobre as ações e os serviços de saúde do SUS	45 menções referentes a textos originados nos anos de 2000 a 2019
<b>Portaria de Consolidação nº 6, de 28 de setembro de 2017 (BRASIL, 2017h)</b>	Consolida as normas sobre o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde do SUS	84 menções referentes a textos originados nos anos de 2000 a 2021

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).



Além das lacunas e distorções, os normativos não apresentam outras diretrizes ou posicionamentos que viabilizem a atuação da auditoria interna. Dentre elas, as definições das situações em que o agente público estará impedido de auditar, as providências que o auditado deverá adotar após as recomendações de auditoria, as responsabilidades e obrigações, bem como os requisitos para nomeação, permanência e exoneração da autoridade máxima do componente federal do SNA, assim como dispositivos que garantam independência e autonomia às unidades de auditoria interna (IIA, 2012). A ausência deste conjunto de fatores não contribui para o entendimento das funções da auditoria interna e, ao mesmo tempo, pode ser um fator de prejuízos ao fortalecimento das ações de controle interno, que devem ser realizados por todas os gestores da instituição, e não na unidade de auditoria.

Assim, apreende-se que há desencontro de entendimento quanto ao posicionamento da auditoria interna, denotando falta de clareza dos papéis e relações de reporte entre as partes, também apoiada pela falta de atualização normativa. Nesse sentido, à luz da governança pública e do Modelo das Três Linhas, são pontuados alguns pressupostos mínimos para o apropriado posicionamento da auditoria interna do SUS:

a) Posição hierárquica: a unidade de auditoria interna deve ser subordinada diretamente à autoridade máxima da pasta (Ministro de Estado da Saúde ou Secretário de Saúde), a qual fornece recursos necessários à sua atuação, não havendo delegação a outra autoridade hierarquicamente inferior.

b) Estatuto: a função da auditoria interna deve ser disciplinada a partir da edição de um Estatuto emitido pelo órgão que defina: (i) propósito da auditoria interna dentro da organização; (ii) autoridade para acesso aos registros, pessoal e instalações durante os trabalhos de auditoria; (iii) organização e estrutura de reporte da auditoria interna junto às instâncias de governança; (iv) garantias para independência e objetividade da unidade de auditoria; e (v) responsabilidades da auditoria interna e sua atuação perante aos riscos institucionais.

c) Independência e autonomia: a unidade de auditoria interna deve possuir independência para estabelecer seu plano estratégico e anual de atividades, além de conduzir sua execução de forma objetiva e livre de influências indevidas. Ao mesmo tempo, deve possuir autonomia técnica e administrativa para que evitar o risco de influências que limitem sua atuação e abrangência de suas avaliações.

d) Reporte funcional às instâncias de governança: Os resultados da auditoria devem ser reportados à autoridade máxima da pasta (Ministro de Estado da Saúde ou Secretário de

Saúde), assim como ao respectivo Conselho de Saúde, o qual deve validar os planos anuais de auditoria.

#### 4.4 LEVANTAMENTO DE PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES DA AUDITORIA INTERNA NA ESFERA FEDERAL DO SUS

A partir da pesquisa bibliográfica e análise documental que suportaram este estudo, foi aplicado um questionário (Apêndice A) para conhecer o contexto atual e subjetivo de elementos fundamentais para que a governança emita adequado TdT.

A abordagem junto ao público-alvo, servidores da auditoria interna do SUS na esfera federal, considerou sua capacidade de apresentar uma visão ampla de todo o órgão e das demais esferas, uma vez que possuem potencial em alcançar deficiências, afetar múltiplos processos e instâncias de gestão e governança, podendo influenciar a melhoria do TdT (GRAMLING e SCHNEIDER, 2018; HANSEN *et al.*, 2009; BRASIL, 2017c). Para tanto, se identificou o perfil dos respondentes: idade, gênero, tempo e tipo de atividade em que atuam na auditoria e nível de escolaridade. Aliado a isso, buscou-se a percepção dos participantes sobre os aspectos dos papéis das instâncias de governança, do ambiente de controle, do posicionamento do Denasus enquanto auditoria interna, atualmente denominado AudSUS, e a relação da auditoria com o TdT na esfera federal do SUS.

Destaca-se que após aplicação do instrumento, alguns respondentes comentaram que a abordagem das questões e os respectivos conhecimentos compartilhados proporcionaram reflexões sobre seu trabalho. Assim, 233 respostas foram analisadas e os resultados e discussões estão descritos nas seções que seguem.

##### 4.4.1 Perfil dos respondentes

Os participantes da pesquisa atuam no Denasus, atualmente AudSUS, sendo que 139 (60%) são do sexo feminino e 94 (40%) do sexo masculino, com idade média de 47 anos (Tabela 1).

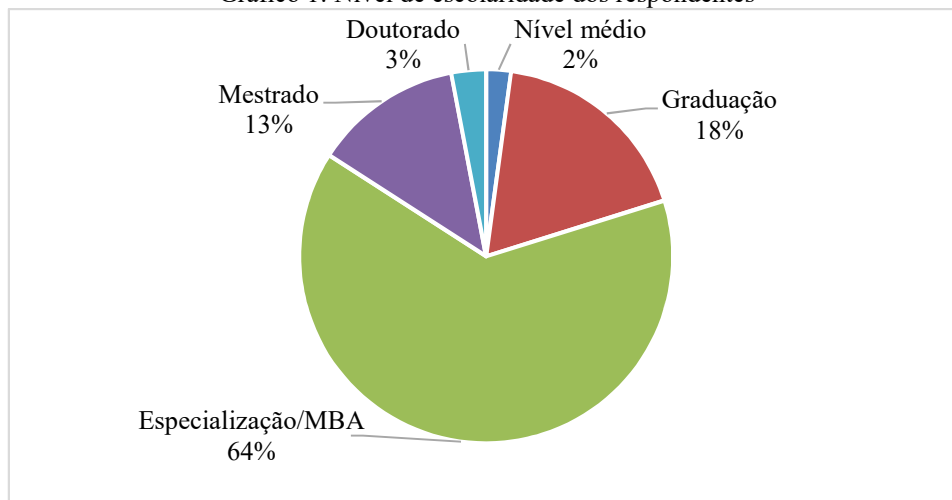
Tabela 1: Distribuição de idade dos respondentes

Média	47
Mínimo	30
Primeiro quartil (Q1)	39
Segundo quartil (Mediana)	45
Terceiro quartil (Q3)	55
Máximo	71

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

A escolaridade dos participantes indica que quase totalidade possui formação de nível superior (Gráfico 1), representando 98% com algum curso de graduação.

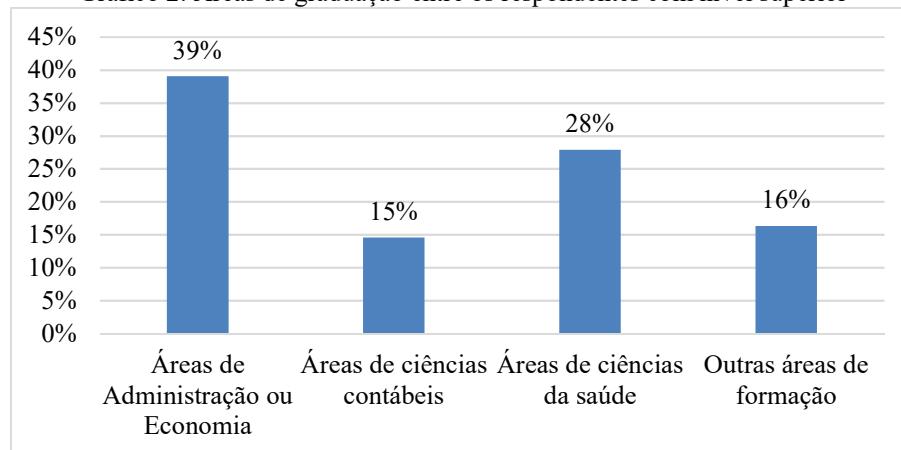
Gráfico 1: Nível de escolaridade dos respondentes



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

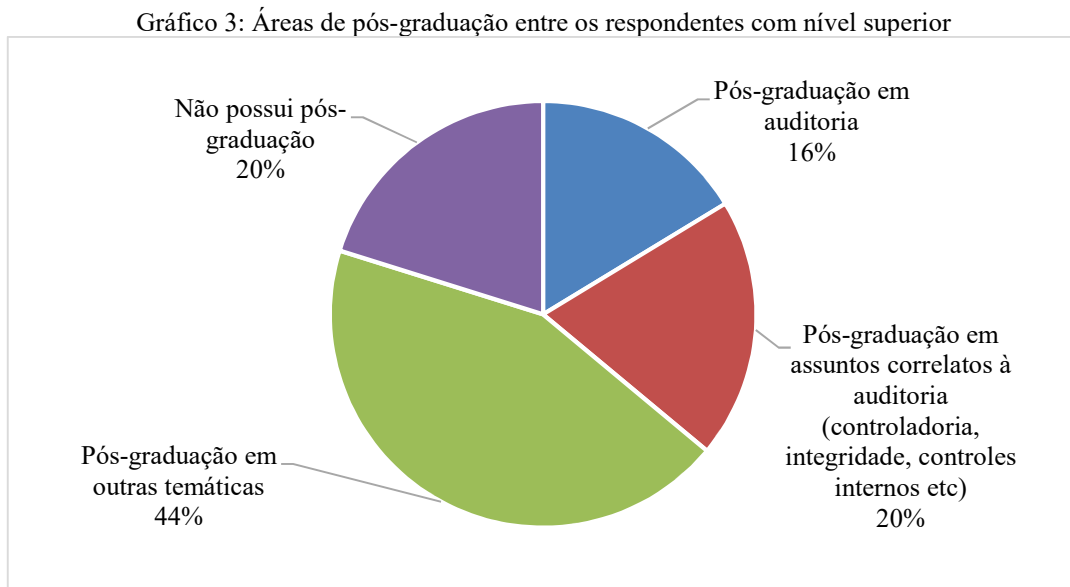
Entre os servidores graduados, destaca-se que, apesar da maioria se concentrar em áreas de administração, economia e contábeis, há presença de conhecimento multidisciplinar abrangendo distintas áreas de Saúde e outras ciências (Gráfico 2).

Gráfico 2: Áreas de graduação entre os respondentes com nível superior



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

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 (Gráfico 3). 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.



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

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 (Tabela 2). 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.

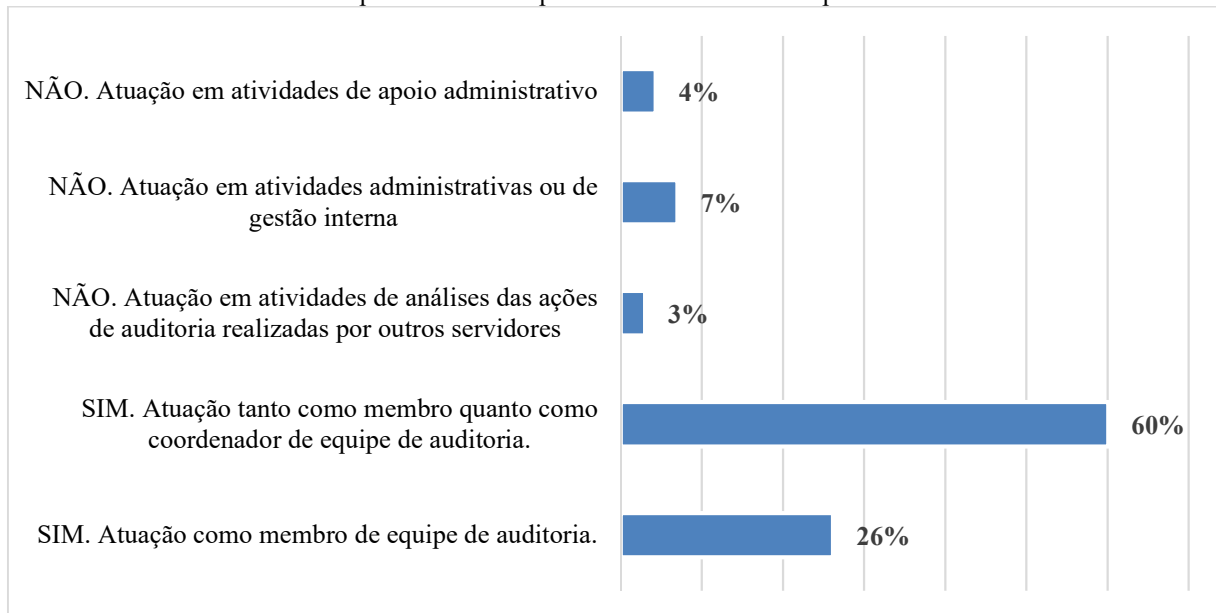
Tabela 2: Distribuição do tempo de exercício (em anos) dos respondentes na unidade de auditoria

Média	6,77
Mínimo	0
Primeiro quartil (Q1)	1,70
Segundo quartil (Mediana)	5
Terceiro quartil (Q3)	8,25
Máximo	35

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

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 (Gráfico 4).

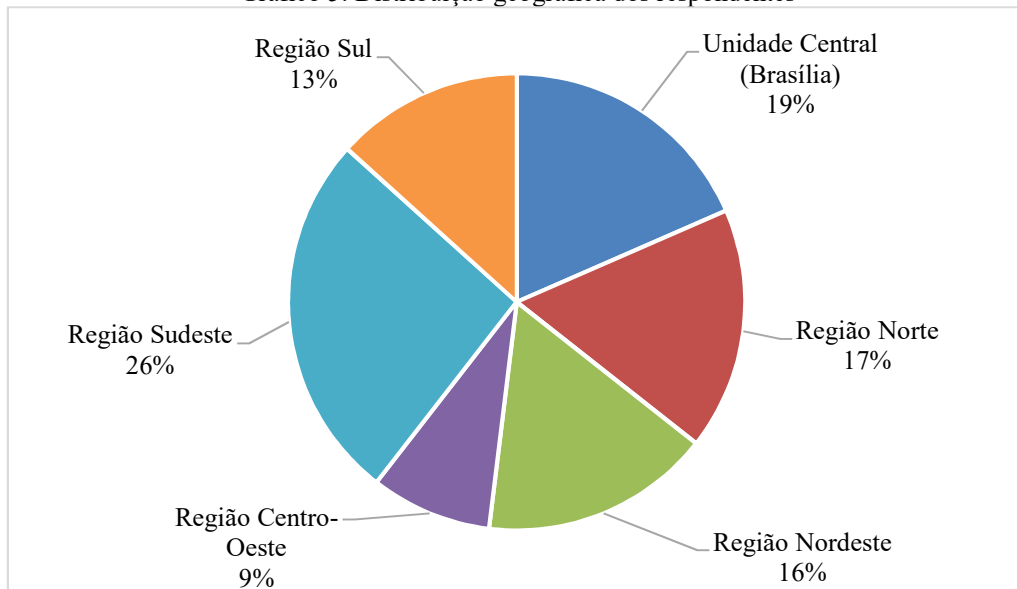
Gráfico 4: Experiência dos respondentes em atividades típicas de auditoria



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Por fim, foi questionado a região em que se localiza a unidade do Denasus onde o participante exerce suas atividades (Gráfico 5).

Gráfico 5: Distribuição geográfica dos respondentes



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Os entrevistados atuam distribuídos entre as unidades do Denasus no país (Gráfico 5), indicando que as respostas abarcam visão heterogênea, representando todas as unidades da auditoria interna.

#### 4.4.2 Percepções sobre as instâncias de governança do SUS na esfera federal

As cinco afirmativas relacionadas à atuação das instâncias internas de governança do SUS na esfera federal são relacionadas à Alta Administração, constituída pelo Ministro e Secretários, e ao conselho, representado pelo CNS. A partir dessas afirmativas, foram apresentadas respostas quanto a percepção sobre às atuações mínimas relacionadas aos macro papéis de governança, em especial aos relacionados ao TdT e sua atuação em liderança, estratégia e controle para avaliar, direcionar e monitorar a gestão (Tabela 3).

Tabela 3: Dimensão sobre as instâncias de governança do SUS

Afirmativas	Frequências				
	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
A alta administração elabora, avalia e revisa o planejamento estratégico institucional do órgão (MS) de forma adequada e o torna conhecido, apresentando a cadeia de valor, a missão, a visão, os valores, os objetivos, os indicadores, as metas e os seus projetos estratégicos.	20 (9%)	41 (18%)	67 (29%)	85 (36%)	20 (8%)
A alta administração costuma exercer adequadamente seu papel de avaliar, direcionar e monitorar a gestão do órgão (MS).	21 (9%)	42 (18%)	78 (33%)	76 (33%)	16 (7%)
O conselho (CNS) costuma exercer adequadamente seu papel em formular as estratégias e em definir as diretrizes para o estabelecimento de prioridades da Alta Administração.	55 (24%)	27 (11%)	53 (23%)	79 (34%)	19 (8%)
O conselho (CNS) costuma exercer adequadamente seu papel em aprovar o plano de saúde (PNS), assim como a programação anual e relatório de gestão.	55 (24%)	15 (6%)	29 (12%)	92 (40%)	42 (18%)
O conselho (CNS) costuma exercer adequadamente seu papel em avaliar a gestão do SUS e seus indicadores (no âmbito federal), o que inclui o controle da execução das políticas de saúde e a fiscalização dos recursos financeiros depositados e movimentados.	48 (21%)	30 (13%)	53 (23%)	83 (35%)	19 (8%)

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Inicialmente, é possível apreender o índice elevado de desconhecimento das práticas do Conselho em relação ao que é realizado pela Alta Administração, o que corrobora as discussões anteriores (PINTO et al., 2019; TCU, 2018a) acerca do distanciamento entre a função de auditoria interna e o conselho no âmbito do SUS. Além disso, de modo geral, não foram encontrados altos índices de concordância quanto ao efetivo papel dos atores de

governança, o que pode indicar fragilidades na emissão do TdT e necessidade de amadurecimento das suas práticas de direcionamento da gestão, corroborando TCU (2018a).

O melhor percentual positivo está relacionado à atuação estratégica do Conselho na aprovação dos planos e relatórios de gestão, que é relacionado a uma prática mais objetiva e ancorada em normas legais impositivas, o que pode justificar sua melhor realização e percepção. Assim, com base no conjunto de resultados, é possível observar evidências de que persiste o distanciamento entre a função de auditoria interna e a instância do conselho, podendo representar fragilidades no seu potencial em influenciar a melhoria do TdT.

Além disso, há percepção negativa quanto a adequada atuação das instâncias de governança perante a organização e seus níveis de gestão, o que acarreta no enfraquecimento do alcance de objetivos organizacionais e direcionamento do ambiente de controle e integridade institucional, a exemplo de avaliações negativas da governança observadas por Ipea (2021) e TCU (2020). Nesse sentido, Lopes *et al.* (2014) demonstraram haver lacunas entre a constituição de Conselhos de Saúde e a capacidade de atuação desses espaços. Assim, segundo Vaassen *et al.* (2009) e IBE (2017), esse contexto pode indicar um descompasso entre o comportamento e as declarações e normas destas instâncias, repercutindo negativamente nas demais instâncias devido ao enfraquecimento da cultura organizacional.

#### **4.4.3 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 4).

Tabela 4: Práticas de controles estratégicos de gestão

Afirmativas	Frequências				
	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
O MS possui código de ética/conduta 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%)
O MS possui Programa de Integridade / <i>Compliance</i> adequado, implementado e conhecido por todos os servidores.	27 (12%)	28 (12%)	57 (24%)	91 (39%)	30 (13%)
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%)
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%)
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%)
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%)
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%)
O MS possui política de gestão de riscos conhecida, adequada e internalizada.	37 (16%)	80 (34%)	66 (28%)	46 (20%)	4 (2%)
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%)
A unidade central de controle interno ou correspondente (2ª Linha) realiza práticas de 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.	59 (25%)	59 (26%)	42 (18%)	61 (26%)	12 (5%)
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%)

Fonte: Elaborado pelo autor (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, ainda 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 apresentadas no questionário 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 5).

Tabela 5: Relacionamento entre instâncias de governança e gestão e a auditoria interna

Afirmativas	Frequências				
	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Os planos estratégicos produzidos no órgão (exemplo: PNS e planejamento estratégico organizacional) costumam prever, reconhecer ou declarar sobre as condições necessárias para que a unidade de auditoria interna (Denasus) prospere.	41 (18%)	69 (30%)	55 (23%)	59 (25%)	9 (4%)
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%)
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%)
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%)
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%)
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%)
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%)

Fonte: Elaborado pelo autor (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.

#### 4.4.4 Percepções sobre o posicionamento do Denasus (ou AudSUS)

Após a obtenção da visão macro do envolvimento das instâncias de governança, seguiu-se a abordagem quanto às condições mínimas de funcionamento da unidade de auditoria interna que indique adequado posicionamento da 3ª Linha no sistema de governança (IIA, 2020). Assim, a partir dessas afirmativas, foram avaliados a percepção sobre a independência da auditoria perante os gestores, o seu relacionamento com o Conselho e as declarações institucionais quanto ao papel, autoridade e recursos necessários para seu funcionamento (Tabela 6).

Tabela 6: Capacidade de atuação da auditoria interna

Afirmativas	Frequências				
	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
A unidade de auditoria interna (Denasus) assegura suficientemente a sua independência em relação às áreas de gestão e supervisão ao possuir posição hierárquica direta ao dirigente máximo da alta administração do órgão (MS).	10 (4%)	37 (16%)	50 (22%)	96 (41%)	40 (17%)
A unidade de auditoria interna (Denasus) tem liberdade para desenvolver fortes relacionamentos com o conselho (CNS), inclusive sem a presença ou anuência da alta administração do órgão.	85 (37%)	35 (15%)	50 (21%)	49 (21%)	14 (6%)
A unidade de auditoria interna (Denasus) ampliaria sua autonomia para avaliar a alta administração do órgão e suas demais estruturas de gestão caso possuísse forte relação funcional com o conselho (CNS).	39 (17%)	28 (12%)	31 (13%)	97 (42%)	38 (16%)

A unidade de auditoria interna (Denasus) possui um estatuto ou documento/normativo formal que estabelece adequadamente sua atuação na avaliação dos processos de governança, de gestão e de gerenciamento de riscos e controles organizacionais.	42 (18%)	51 (22%)	43 (18%)	77 (33%)	20 (9%)
A unidade de auditoria interna (Denasus) possui um estatuto ou documento/normativo formal que garante e estabelece corretamente a independência e objetividade de suas ações, inclusive garantindo o acesso completo e irrestrito a todos os registros e pessoas necessário para realizar seu trabalho.	33 (14%)	68 (29%)	57 (25%)	56 (24%)	19 (8%)
A unidade de auditoria interna (Denasus) possui e executa orçamento próprio com autonomia.	56 (24%)	69 (30%)	42 (18%)	45 (19%)	21 (9%)
A unidade de auditoria interna (Denasus) possui todos os recursos necessários para prestar serviços profissionais de avaliação independente (auditoria) de alta qualidade quanto aos planos, programas, projetos, políticas, ações e serviços realizados pelo órgão (MS, incluindo seu desdobramento no SUS).	15 (6%)	105 (45%)	64 (28%)	34 (15%)	15 (6%)
A unidade de auditoria interna (Denasus) possui todos os recursos necessários para prestar serviços profissionais de consultoria independente (consultoria na ótica da auditoria) de alta qualidade e baseada em risco quanto à gestão dos planos, programas, projetos, políticas, ações e serviços realizados pelo órgão (MS, incluindo seu desdobramento no SUS).	16 (7%)	108 (46%)	62 (27%)	33 (14%)	14 (6%)

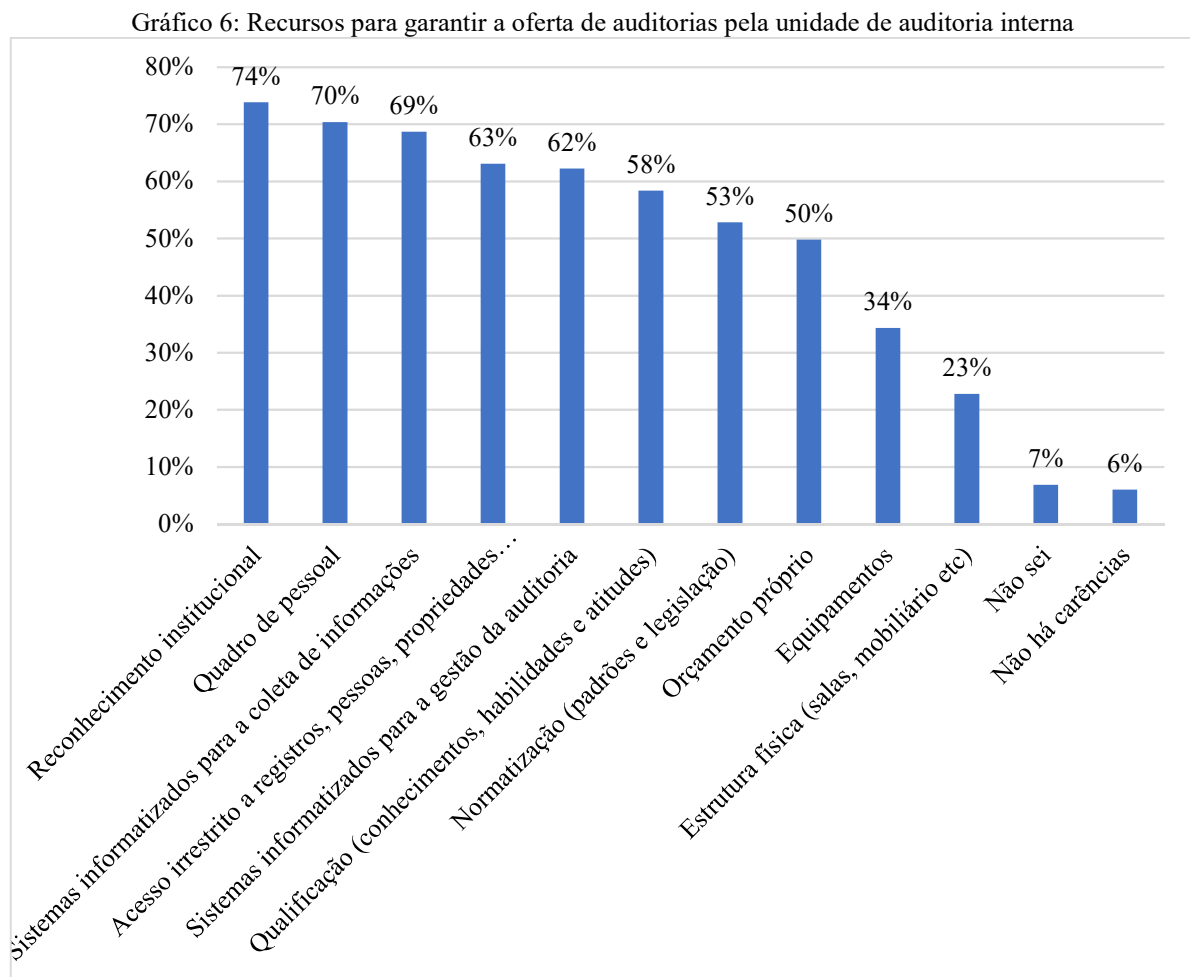
Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

A maioria das respostas confirma que a vinculação hierárquica ao dirigente máximo, neste caso ao Ministro, assegura sua independência em relação às áreas de gestão e supervisão, porém entendem que esta autonomia seria aprimorada caso possuísse forte relação funcional com o Conselho, o que não acontece atualmente. Este cenário corrobora ao abordado na literatura (Christopher, 2014; IIA, 2019b; IIA, 2020; Mendes *et al.*, 2010), sendo limitador à unidade de auditoria interna ter subordinação às áreas da gestão inferiores ou apenas à Alta Administração.

Esta limitação nas relações hierárquicas e de reporte geram deficiências, como a insuficiência de declarações institucionais que estabelece sua autoridade, independência e acesso irrestrito a registros e pessoas necessário para realização do seu trabalho. Além disso, há um destaque negativo quanto a carências de orçamento próprio e de recursos para o desenvolvimento de seus trabalhos, cenário considerado por Gramling e Schneider (2018) ao

relacionar que quanto maior o grau de envolvimento entre Alta Administração ou Conselho e a área de auditoria, maiores as chances de alocação de recursos para o desenvolvimento de suas funções; neste caso, observa-se baixos envolvimento e alocação de recursos.

Além de impactar o funcionamento da auditoria, Biscalquim e Vieira (2015) reforçam que observar o desempenho da auditoria interna indica maturidade da governança da organização e, é necessário que as instâncias superiores reconheçam as deficiências para que aprimorem o TdT e avancem com a melhoria do ambiente interno. Neste sentido, foi oportunizada a indicação de quais categorias de recursos possuem carência para a realização das atividades de avaliação (Gráfico 6).

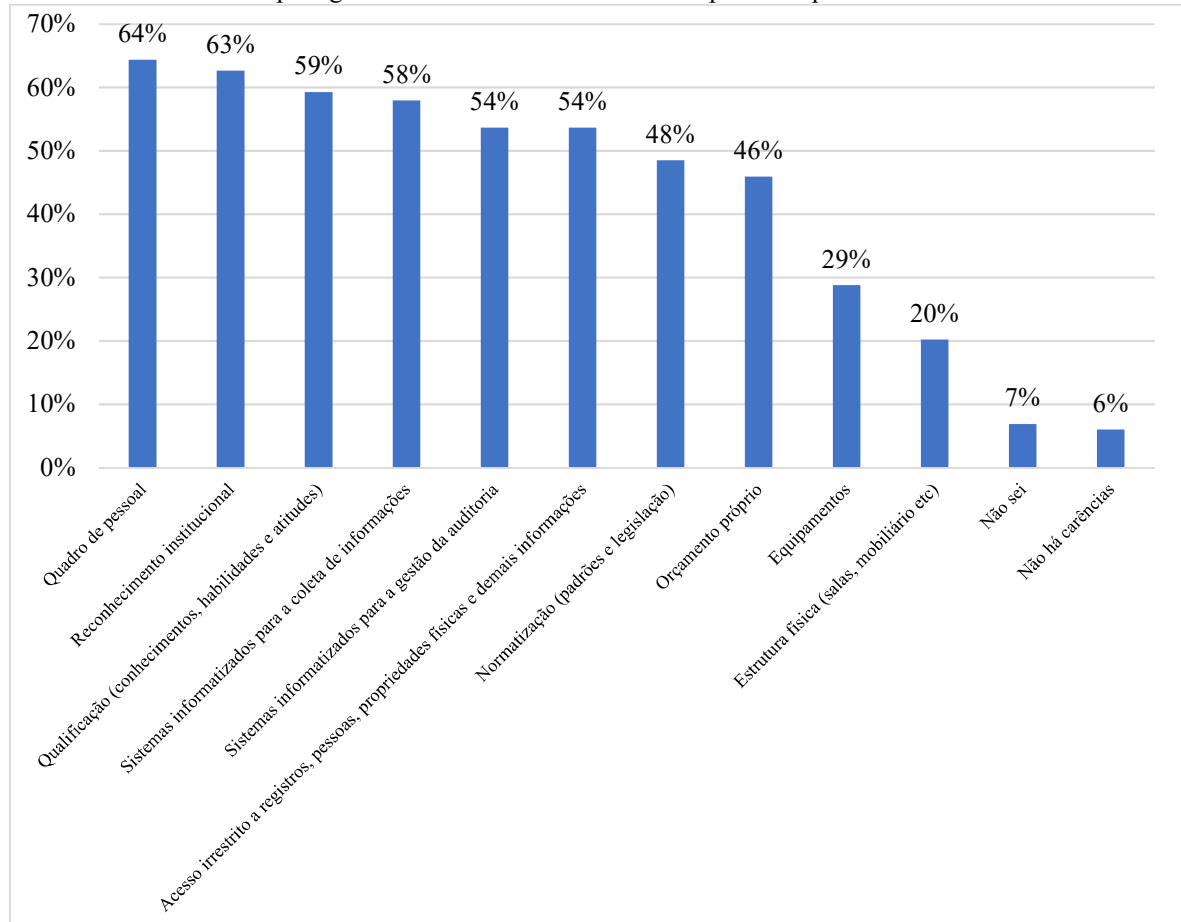


Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Além da atividade de avaliação, também foi solicitada a percepção sobre carências para a oferta e realização de consultoria (Gráfico 7) por parte da unidade de auditoria interna,

atribuição também prevista como atividade típica da função (IIA, 2012; IIA, 2020; BRASIL, 2017b).

Gráfico 7: Recursos para garantir a oferta de consultoria independente pela unidade de auditoria interna



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

O reconhecimento institucional e o quadro de pessoal estão no topo das carências, o que se alinha às discussões sobre a falta de TdT que fortalece a auditoria interna e, ainda, escassez de recursos por consequência de fragilidades nas relações com as instâncias de governança, sendo a força de trabalho, o recurso mais oneroso e que requer maior influência organizacional para manter.

#### 4.4.5 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 7).

Tabela 7: Auditoria interna frente ao Tom emitido pela Alta Administração

Afirmativas	Frequências				
	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
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%)
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%)
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%)
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%)

Fonte: Elaborado pelo autor (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 devem ser apresentados para o Conselho, cabendo serem apresentados a outros atores internos e externos, de modo a assegurar autonomia e independência.

Assim, foi oportunizado o envio de uma resposta em texto livre para aqueles que discordaram total ou parcialmente, assim como 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 8).

Tabela 8: Instâncias que auditoria interna deveria reportar sobre o Tom emitido pela Alta Administração

<b>Instâncias para reportar</b>	<b>Quantidade de menções relacionadas</b>	<b>Exemplos de destinatários</b>
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 pelo autor (2022).

Além das percepções relacionadas ao Tom emitido pela Alta Administração foi abordada a avaliação quanto ao TdT emitido pelo Conselho (Tabela 9), 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 9: Atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pelo Conselho de Saúde

Afirmativas	Frequências				
	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
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%)
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%)
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 redução da independência quanto aos achados, assim como da efetividade das conclusões e recomendações emitidas.	68 (29%)	19 (8%)	33 (14%)	70 (30%)	43 (19%)

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Em relação à última afirmativa da Tabela 9, foi permitido uma resposta livre para os que discordaram total ou parcialmente, assim como 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 10). 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 10: Instâncias que a auditoria interna deveria reportar sobre o Tom emitido pela Alta Administração

Instâncias para reportar	Quantidade de menções relacionadas	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 pelo autor (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.

#### 4.5 NECESSIDADE DE APERFEIÇOAMENTO NO POSICIONAMENTO E NAS RELAÇÕES DE REPORTE DAS INSTÂNCIAS INTERNAS DE GOVERNANÇA

A partir dos resultados anteriores, se observam algumas inconsistências, lacunas e fragilidades quanto ao posicionamento e interação entre as instâncias internas de governança do SUS. Em documentos analisados (BRASIL, 2017c; BRASIL, 2021c; TCU, 2017a; TCU, 2018a; TCU, 2020b), alguns deles apresentam diagramas em que é possível perceber que não há unanimidade na identificação e posicionamento dos atores de governança conforme as atribuições normativas (BRASIL, 1990a; BRASIL, 1990b; BRASIL, 2006; BRASIL, 2012; CNS, 2012), os padrões internacionais (COSO, 2007; IIA, 2012; IIA, 2020; OCDE, 2016) e literatura (FLEURY e OUVENEY, 2012; LOPES *et al.*, 2014; PINTO *et al.*, 2019).

Parte desta questão é explicada pela existência de múltiplas lideranças que emitem TdT no âmbito do SUS, que, conforme Warren et al. (2015), esse contexto gera dificuldades para o entendimento homogêneo sobre quem são considerados no topo da organização. Entre estes atores, há tanto relações de colaboração, como de emissão de tom e prestação de contas (IIA, 2020; TCU, 2020b), do contrário pode haver prejuízo para alcançar os objetivos organizacionais e desalinhamento aos interesses da sociedade, que atua por meio de seus representantes. Destaca-se que são os Conselhos de Saúde que representam as arenas decisórias para a ação política dos diferentes grupos de interesse do SUS (FLEURY e OUVENEY, 2012). Assim, tendo como base os papéis de “Líderes e gerentes” e “Conselho Administrativo” (WARREN *et al.*, 2015), inicialmente torna-se relevante a classificação destes autores que compõem internamente o ambiente da governança, considerando:

- (i) como Alta Administração, o Ministro de Estado ou Secretário de Saúde e seus dirigentes superiores diretamente a eles subordinados;
- (ii) como conselho, o Conselho de Saúde, sendo nacional, estadual ou municipal; e
- (iii) como instância de apoio à Alta Administração, as Comissões Intergestores (CIT, CIB ou CIR).

Ainda sobre a atuação do Conselho de Saúde, há a observância ao que é definido periodicamente nas Conferências de Saúde, que são realizadas a cada quatro anos e reúnem diversos segmentos sociais para avaliar a situação de saúde. Sua dinâmica resulta na aprovação de relatório em Plenária Deliberativa, o qual propõe as diretrizes para a formulação da política de saúde nos níveis correspondentes, a serem considerados pelos Conselhos na formulação de estratégias da saúde e aprovação dos planos de saúde apresentados (BRASIL, 1990a; BRASIL, 1990b; CNS, 2018).

Além disso, a auditoria interna é outro ator que compõe o ambiente de governança e possui papel relevante por meio da sua capacidade de influenciar diretamente a melhoria do TdT (GRAMLING e SCHNEIDER, 2018; HANSEN *et al.*, 2009). Para isso, a auditoria requer independência e autonomia para exercer suas funções e avaliar o TdT (BANTLEON *et al.*, 2021; BRASIL, 2017c; CHRISTOPHER, 2014; GRAMLING e SCHNEIDER, 2018; HANSEN *et al.*, 2009; IIA, 2012; IIA, 2020; MARÇOLA, 2014; MENDES *et al.*, 2010; OCDE, 2016), o que não encontra unanimidade em documentos já citados, ratificado pelas fragilidades a partir das respostas aqui obtidas. Nesse sentido, é preciso possuir acesso e colaboração com todos os níveis da organização, assim como linhas de reporte bem definidas com relação direta de prestação de contas com a Alta Administração e conselho, assim como autonomia técnica e administrativa para exercer suas atividades sem restrições ou influências indevidas.

Para tanto, a melhor prática seria a subordinação funcional com o Conselho de Saúde e relação administrativa com a instância máxima do órgão (IIA, 2019b; MENDES *et al.*, 2010; OCDE, 2016), cabendo reporte periódico de suas atividades para a Alta Administração (BRASIL, 2017c). No formato atual, cujo relevante distanciamento entre auditoria e conselho foi identificado, pode-se gerar dificuldades por parte dos auditores internos em serem francos em seus relatórios de avaliações do TdT (IIA, 2019b; GRAMLING e SCHNEIDER, 2018).

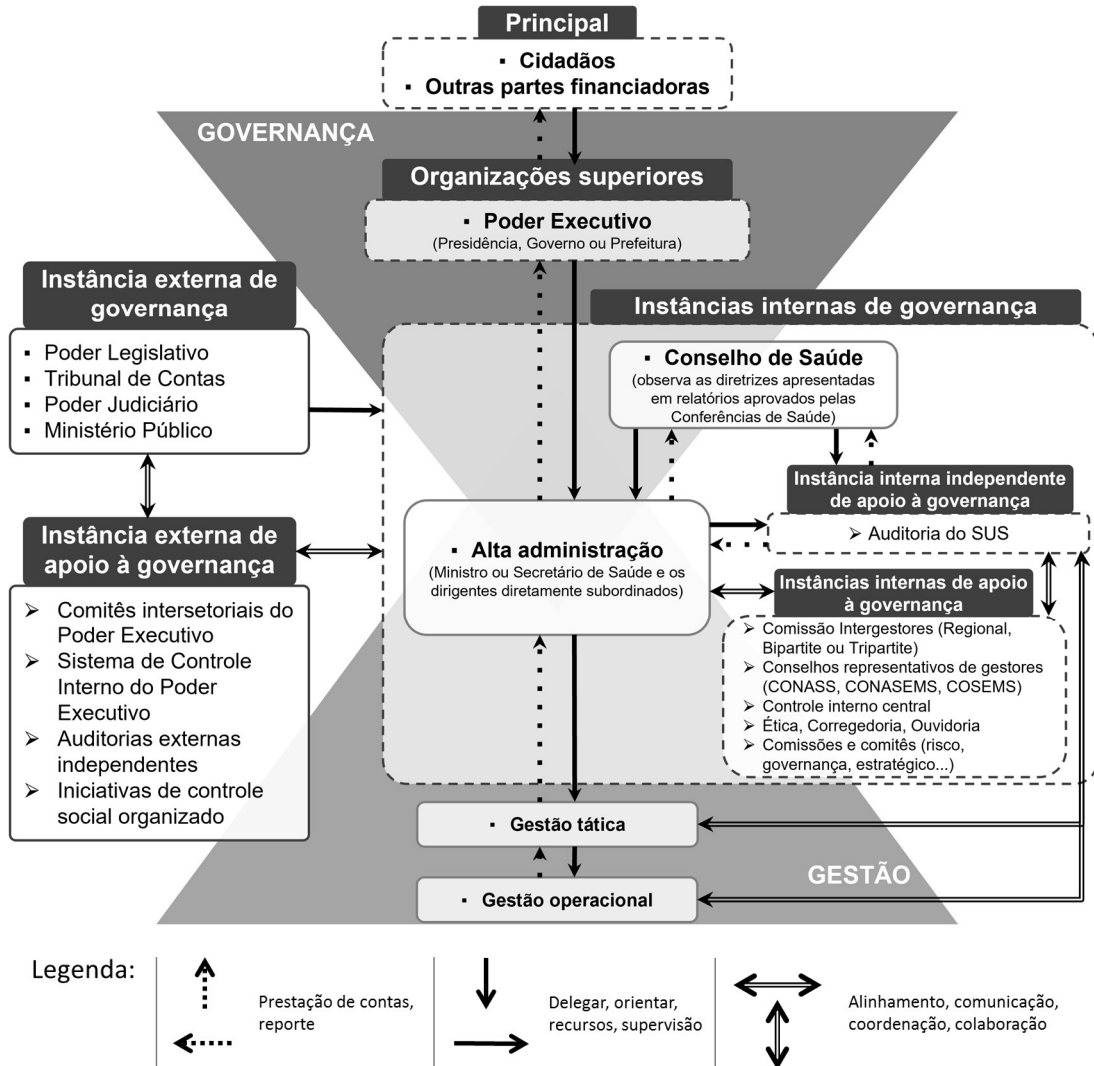
Além dos atores citados, ressalta-se que há ainda diferentes Tons emanados no ambiente externo a partir de avaliações ou monitoramentos que apoiam ou influenciam as instâncias de governança, a exemplo dos Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e

iniciativas de controle social organizado, assim como as decisões e diretrizes emitidas pelas organizações superiores, como os chefes de Estado. Da mesma forma, as instâncias externas de governança influenciam ou interferem nos atos internos por meio de recomendações, determinações ou decisões advindas do Poder Legislativo ou Judiciário, reguladores e controles externos, a exemplo do Tribunal de Contas (BRASIL, 1990a; BRASIL, 1990b, TCU, 2018a; TCU 2020b).

Nesse interim, também identificado com distorções menos relevantes nos documentos analisados, sugere-se a correção no posicionamento da sociedade ou “principal”, considerando o atual modelo político representativo. Devido a extensão da administração pública brasileira, há múltiplas delegações de trabalho as quais geram novas relações entre o cidadão (“principal”) e os representantes ou por eles contratados (“agentes” ou “delegados”) (TCU, 2018a). Assim, a sociedade posiciona-se, inicialmente, em uma instância externa e superior à governança, emanando seu poder constitucional de escolha dos representantes que compõem as organizações superiores de governança, assim como nas instâncias externas de apoio a esta governança por meio de iniciativas de controle social organizado que promove monitoramento com potencial de influenciar as decisões dos representantes já definidos.

A partir dos entendimentos citados, faz-se necessário tornar claro o posicionamento e as relações de reporte dentro do ambiente de governança do SUS. Nesse sentido, de forma simplificada, é sugerida a adoção de um novo *framework* que reorganiza os atores do sistema de governança do SUS e seus fluxos, inspirado no modelo do IBGC (2015) que também foi utilizado pelo TCU, sendo aplicável às diferentes esferas de gestão do SUS (Figura 8).

Figura 8: Proposta de Sistema de governança do SUS na perspectiva de estruturas administrativas e fluxos de informação e reporte



Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Assim, deve-se compreender:

a) **Instâncias externas de governança:** atores autônomos e independentes, não vinculados à organização, que normatizam, fiscalizam, controlam ou regulam o setor. Nessas instâncias estão o Congresso Nacional, as assembleias legislativas, as câmaras de vereadores, os tribunais de contas da união, estaduais e municipais, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) **Instâncias externas de apoio à governança:** atores que avaliam, auditam ou monitoram o setor de forma independente, podendo comunicar possíveis distorções identificadas às instâncias superiores de governança, internas ou externas. Nessas instâncias estão as Conferências de Saúde nacional, estaduais e municipais, os Comitês intersetoriais do

Poder Executivo federal, estaduais e municipais, se houver, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal, estaduais e municipais, as auditorias externas independentes e outras iniciativas de controle social.

c) **Instâncias internas de governança:** atores que definem ou avaliam a estratégia e as políticas internas, além de monitorar a sua conformidade e desempenho, adotando medidas quando são identificados desvios no que foi planejado de modo a atender ao interesse público. Nessas instâncias estão os Conselhos de Saúde nacional, estaduais e municipais e, como Alta Administração, as autoridades máximas do Ministério da Saúde e das Secretarias de Saúde estaduais e municipais, assim como os dirigentes superiores diretamente subordinados a eles. Ressalta-se que os Conselhos de Saúde são órgãos colegiados de caráter permanente e deliberativo, composto por representantes do governo, dos prestadores de serviço, profissionais de saúde e usuários, tendo suas decisões consubstanciadas em resoluções e homologadas pelo Ministro ou Secretário de Saúde. Os Conselhos coordenam, ainda, periodicamente, as Conferências de Saúde nacional, estaduais e municipais, onde as discussões são ampliadas a diversos segmentos sociais para avaliar a situação de saúde e, então, emanam as diretrizes gerais a serem observadas pelos próximos exercícios, orientando a formulação e aprovação dos Planos de Saúde.

d) **Instância interna independente de apoio à governança:** unidade de auditoria interna do SUS que é vinculada à estrutura do MS ou Secretaria de Saúde, componente do SNA do SUS, e que deve possuir independência em relação às instâncias de gestão e autonomia técnica e administrativa para suas operações. Deve avaliar a eficiência, eficácia e efetividade das ações e serviços de saúde, assim como da governança e do gerenciamento de riscos institucionais e de gestão, reportando seus achados às instâncias de governança (Conselho de Saúde e Alta Administração). Mantém, ainda, comunicação com os demais atores da gestão tática ou operacional para a realização de seus trabalhos e a implementação das recomendações emitidas.

e) **Instâncias internas de apoio à governança:** atores da gestão que se comunicam com as partes interessadas internas e externas à administração, além de promover as melhorias contínuas dos controles internos e integridade institucional. Nessas instâncias estão as Comissões Intergestores (Regional, Bipartite ou Tripartite), conselhos representativos dos gestores da Saúde (CONASS, CONASEMS ou COSEMS), Ouvidoria do SUS, áreas de supervisão da integridade, como Ética, Corregedoria e Controle Interno, assim como comissões e comitês internos (a exemplo, de risco, governança e estratégico).

## 5 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.

De início, foi possível observar divergências e lacunas quanto a identificação e reconhecimento entre si por parte das instâncias que compõem o ambiente de governança. Nesse sentido, esta pesquisa contribui com a classificação destes atores, sendo insumo essencial para a efetivação do sistema de governança, com destaque especial para o papel dos Conselhos de Saúde e o posicionamento da unidade de auditoria interna. A resolução das carências negociais encontradas nesses contextos proporciona a melhoria das lacunas identificadas para um adequado TdT, a começar pelo reconhecimento de suas dimensões e relações de reporte entre os atores da governança, conforme proposto pelo *framework* (ver item 4.5) apresentado nesta pesquisa.

Fora do ambiente da gestão, os Conselhos de Saúde estão no centro da discussão sobre a composição dos atores da governança, uma vez que há desencontros de entendimento quanto sua missão de salvaguardar os princípios, os valores, as estratégias e o sistema de governança perante a Alta Administração. Como o contexto envolve compartilhamento e escalonamento do poder decisório, torna-se salutar o entendimento dos gestores quanto ao papel dos Conselhos de Saúde em emitir TdT no que tange a definição de estratégias, liderar por meio de suas resoluções e aprovações e controlar o cumprimento das pactuações estratégicas e o alcance dos objetivos institucionais. Alguns desafios, entretanto, precisam ser superados no ambiente de conselho, como nível de instrução e amadurecimento quanto as competências de governança por parte dos conselheiros e a disponibilidade de recursos para a manutenção de suas atividades.

Ainda no âmbito dos Conselhos, como boa prática, não foi identificada a existência de um Comitê de Auditoria permanente na sua estrutura ou como atribuição em seus normativos. O Comitê pauta e assegura - a nível estratégico - os pressupostos para a atuação da auditoria interna e efetividade dos seus trabalhos, sendo uma lacuna que, se preenchida, fortalecerá seu mecanismo de controle, uma vez que, aos padrões internacionais, o relacionamento entre o Comitê e a unidade de auditoria é um elemento fundamental para boa governança.

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 positivamente 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.

Como possível causa das carências, observou-se a desatualização normativa relacionada às funções da auditoria interna, havendo, de forma significativa, desvio de sua finalidade ao confundir atribuições de controle interno – o qual deveria ser seu objeto de análise – como sendo funções da auditoria, reduzindo sua capacidade e independência para as suas atividades típicas. Considerando os princípios da administração pública, o cumprimento das normas trata-se de aspecto de legalidade, devendo ser priorizada para que haja adequado alinhamento aos padrões nacionais e internacionais, de modo que a auditoria interna influencie na melhoria do TdT. Nesse sentido, deve-se certificar de que haja adequada previsão, pelo menos, de nível hierárquico junto a autoridade máxima do órgão; publicação de estatuto que declare seu posicionamento e autoridade; reporte funcional direto às instâncias de governança; e asseguarção de independência e autonomia técnica e administrativa.

Além disso, devem ser observadas dificuldades existentes nas relações entre os atores 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 significativo desconhecimento das práticas do Conselho de Saúde 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:

- a) asseguarção das condições da auditoria interna em planos estratégicos;
- b) participação da Alta Administração e conselho na transmissão aos gestores quanto aos resultados das auditorias, assim como no controle de sua análise;
- c) sensibilização dos gestores quanto a importância da análise das conclusões apresentadas pela auditoria interna, assim como sua internalização;
- d) emissão de declarações estratégicas do conselho que apoie e fomente a auditoria interna; e
- e) condução de relações do conselho com a auditoria interna de modo que fortaleça a independência, autonomia e autoridade da auditoria interna.

Por fim, as limitações mencionadas, que incluem as normatizações e as relações hierárquicas e de reporte, parecem culminar em carências operacionais da auditoria interna que impactam atualmente as suas funções. Desse modo, os atores da governança podem promover um avanço nesta seara como um indicador de maturidade organizacional, além de fortalecer a função da auditoria interna que provoca o aprimoramento do TdT, por meio de soluções para as principais lacunas identificadas, a saber:

- a) reconhecimento institucional da auditoria interna, de modo a garantir independência e autonomia técnica e administrativa necessárias para sua atuação, o que, inclusive, pode abrir discussões sobre seu formato jurídico para que melhor atenda a essas condições;
- b) quadro de pessoal próprio e organizado, em quantidade adequada;
- c) sistemas informatizados estáveis e aderentes às necessidades das atividades;
- d) acesso irrestrito a registros, pessoas, propriedades físicas e demais informações referentes aos objetos de avaliação das suas atividades;
- e) ações educativas permanentes ao seu quadro de pessoal, com acesso a contratação de especialistas, quando necessário;
- f) legislação e demais normas alinhadas aos padrões nacionais e internacionais; e
- g) orçamento próprio a ser gerido sem interferências externas à área.

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, Ulrich; D'ARCY, Anne; EULERICH, Marc; HUCKE, Anja; PEDELL, Burkhard; RATZINGER-SAKEL, Nicole. **Coordination challenges in implementing the three lines of defense model**. *International Journal of Auditing*. v. 25, n. 1, p. 59-74, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/ijau.12201>.

BISCALQUIM, A.; VIEIRA, E. Vasques. **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), v.2, n. 2. Jul-Dez. 2015, p. 56-72. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/redeca/article/view/28564/20051>. Acessado em: 20 Dez. 2020.

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. **Decreto nº 1.651, de 28 de setembro de 1995**: Regulamenta o Sistema Nacional de Auditoria no âmbito do Sistema Único de Saúde. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2 out.1995.

BRASIL. **Decreto nº 5.839, de 11 de julho de 2006**. Dispõe sobre a organização, as atribuições e o processo eleitoral do Conselho Nacional de Saúde - CNS e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12 jul. 2006.

BRASIL. **Decreto nº 7.508, de 28 de junho de 2011**. Regulamenta a Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, para dispor sobre a organização do Sistema Único de Saúde - SUS, o planejamento da saúde, a assistência à saúde e a articulação interfederativa, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 jun. 2011

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 nov. 2017b;

BRASIL. **Decreto nº 9.795, de 17 de maio de 2019**: Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Saúde. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 21 maio 2019.

BRASIL. **Decreto nº 11.098, de 20 de junho de 2022**: Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério

da Saúde e remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 21 jun. 2022.

BRASIL. **Guia da política de governança pública.** Casa Civil da Presidência da República – Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>. Acesso em: 30 nov. 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012.** Regulamenta o §3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 jan. 2012.

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. **Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990.** Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. 1990b. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez.1990.

BRASIL. **Lei nº 8.689, de 27 de julho de 1993:** Dispõe sobre a extinção do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps) e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 jul.1993.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria de Consolidação nº 1, de 28 de setembro de 2017.** Consolidação das normas sobre os direitos e deveres dos usuários da saúde, a organização e o funcionamento do Sistema Único de Saúde. 2017c. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 03 out. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria de Consolidação nº 2, de 28 de setembro de 2017.** Consolidação das normas sobre as políticas nacionais de saúde do Sistema Único de Saúde. 2017d. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 03 out. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria de Consolidação nº 3, de 28 de setembro de 2017.** Consolidação das normas sobre as redes do Sistema Único de Saúde. 2017e. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 03 out. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria de Consolidação nº 4, de 28 de setembro de 2017.** Consolidação das normas sobre os sistemas e os subsistemas do Sistema Único de Saúde. 2017f. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 03 out. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria de Consolidação nº 5, de 28 de setembro de 2017.** Consolidação das normas sobre as ações e os serviços de saúde do Sistema Único de Saúde. 2017g. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 03 out. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria de Consolidação nº 6, de 28 de setembro de 2017.** Consolida as normas sobre o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde do SUS. 2017h. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 03 out. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria GM/MS nº 1.185, de 9 de junho de 2021.** Institui a Política de Gestão de Riscos no âmbito do Ministério da Saúde (PGR/MS). 2021a. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 03 out. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Relatório Anual de Atividades: Denasus 2020.** Brasília; Ministério da Saúde. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. 2021b. Disponível em: [https://www.gov.br/saude/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/denasus/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-denasus-2020/viewC:\Users\user\Downloads\DENASUS\\_RAA\\_2020\\_final.pdf](https://www.gov.br/saude/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/denasus/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-denasus-2020/viewC:\Users\user\Downloads\DENASUS_RAA_2020_final.pdf). Acesso em: 15 maio 2022.

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](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/relatorio_gestao_MS_2020.pdf). Acesso em: 08 ago. 2021.

BRASIL. Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital. Secretaria de Gestão. **Instrução Normativa nº 24, de 18 de março de 2020.** Dispõe sobre a elaboração, avaliação e revisão do planejamento estratégico institucional dos órgãos e das entidades da administração pública federal integrantes do Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal - SIORG, estruturado nos termos do art. 21 do Decreto nº 9.739, de 28 de março de 2019. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 03 abr 2020.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa SFC nº 3, de 9 de junho de 2017.** Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12 jun. 2017c.

CFM. Conselho Federal de Medicina. **Imprensa destaca pesquisa encomendada pelo CFM ao Datafolha sobre a percepção do brasileiro sobre a saúde.** Jun. 2018. Disponível em: [http://portal.cfm.org.br/images/PDF/datafolha\\_sus\\_cfm2018.pdf](http://portal.cfm.org.br/images/PDF/datafolha_sus_cfm2018.pdf). Acesso em: 30 nov. 2020.

CHRISTOPHER, J. **Internal Audit: Does it Enhance Governance in the Australian Public University Sector?** Educational Management Administration & Leadership. 43 (6): pp. 954-971. 2014. Disponível em: <http://hdl.handle.net/20.500.11937/20187>. Acesso em: 01 out. 2021.

CNS. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução CNS nº 453/2012.** 2012. Disponível em: <http://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2012/Reso453.doc>. Acesso em: 30 nov. 2020.

CNS. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução nº 594, de 9 de agosto de 2018.** 2018. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2018/Reso594-Publicada.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2022.

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.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Report of the national commission on fraudulent financial reporting**. 1987. <http://www.coso.org/Publications/NCFFR.pdf>. Acessado em: 07 nov. 2021.

FLEURY, Sonia; OUVÉREY, Assis. **O sistema único de saúde brasileiro: Desafios da gestão em rede**. Rev. Portuguesa e Brasileira de Gestão, Lisboa, v. 11, n. 2-3, p. 74-83, 2012. Disponível em: [http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1645-44642012000200007&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1645-44642012000200007&lng=pt&nrm=iso). Acesso em: 01 dez. 2020.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Editora Atlas SA. 2008.

GRAMLING, Audrey; SCHNEIDER, Arnold. **Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations**. Managerial Auditing Journal, Emerald Group Publishing, vol. 33(3), p. 318-335. 2018. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/eme/majpps/maj-07-2017-1606.html>. Acesso em: 01 out. 2021.

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, James; STEPHENS, Nathaniel M.; WOOD, David A. **Entity-Level Controls: The Internal Auditor's Assessment of Management Tone at the Top**. Current Issues in Auditing. 1 Jun. 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.2308/ciia.2009.3.1.A1>. Acesso em: 01 ago. 2021.

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/korbiload/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 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. **Declaração de posicionamento do IIA: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativo.** São Paulo. jan. 2009. 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: Relações de confiança.** São Paulo. jan. 2019c. 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.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Ministério da Economia. **Saúde: Políticas sociais: acompanhamento e análise.** 2021. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10560/1/bps\\_28\\_saude\\_2021.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10560/1/bps_28_saude_2021.pdf). Acesso em: 01 set. 2021.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. **Teoria da Firma: Comportamento dos Administradores, Custos de Agência e Estrutura de Propriedade.** RAE-Revista de Administração de Empresas, v. 48, n. 2, abr-jun, p.87-125, 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/vr3bbm6tBJStSmQZk4Y8y4m/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 01 dez. 2021.

LOPES, Bruno J; SILVA, Edson A; FERREIRA, Marco A. M.; EMMENDOERFER, Magnus L. **Institucionalização da Participação nos Conselhos de Saúde: Análise do Espaço Deliberativo e de Sua Ocupação.** AOS - Amazônia, Organizações e Sustentabilidade. v.3, n.2, jul/dez. 2014, p. 63-82. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.17800/2238-8893/aos.v3n2p63-82>. Acesso em: 01 dez. 2021.

MARÇOLA, Célia. **Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública,** [S. l.], v. 62, n. 1, p. p. 75-87, 2014. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62>. Acesso em: 20 out. 2020.

MARQUES, Fabrício. **Sistema em construção.** Revista Pesquisa FAPESP. Edição 300. fev. 2021. Disponível em: <https://revistapesquisa.fapesp.br/sistema-em-construcao/>. Acesso em: 01 dez. 2021.

MENDES DE LUCA, M. M.; MARTINS, L. C.; RIBEIRO MAIA, A. B. G.; COELHO, A. C. **D. Os Mecanismos de Auditoria Evidenciados pelas Empresas Listadas nos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa e no Novo Mercado da Bovespa.** Contabilidade Vista & Revista, [S. l.], v. 21, n. 1, p. 101-130, 2010. Disponível em:

<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/817>. Acesso em: 21 dez. 2020.

NAKASHIMA, Masumi; ZIEBART, David A. **Tone at the Top and Shifts in Earnings Management: Evidence from Japan**. Journal of Forensic & Investigative Accounting. Volume 8: Issue 2, Special Issue. 2016. Disponível em: <http://web.nacva.com.s3.amazonaws.com/JFIA/Issues/JFIA-2016-No2-8.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Princípios de Governo das Sociedades do G20 e da OCDE**. Paris: OCDE, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264259195-pt>. Acesso em: 20 jan. 2021.

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, José Reginaldo et al. **(Dis) connections between health councils and audit: advancements and challenges in the democratization of public health management**. Cad. saúde colet., Rio de Janeiro v. 27, n. 1, p. 39-44, Mar. 2019. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1414-462X2019000100039&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1414-462X2019000100039&lng=en&nrm=iso). Acesso em: 10 dez. 2020.

SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. rev. atual. – Florianópolis: UFSC, 2005. Disponível em: [https://tccbiblio.paginas.ufsc.br/files/2010/09/024\\_Metodologia\\_de\\_pesquisa\\_e\\_elaboracao\\_d\\_e\\_teses\\_e\\_dissertacoes1.pdf](https://tccbiblio.paginas.ufsc.br/files/2010/09/024_Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_d_e_teses_e_dissertacoes1.pdf). Acesso em: 30 nov. 2020.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1888/2020 – Plenário**. Acompanhamento com o objetivo de avaliar a estrutura de governança montada para o combate à crise gerada pelo novo coronavírus, bem como os atos referentes à execução de despesas públicas, sob os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e efetividade. 2º ciclo do acompanhamento. 2020a. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2420064%22>. Acesso em: 30 nov. 2020.

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. **Acórdão TCU 1.246/2017-TCU-Plenário**. Auditoria Operacional. Fiscalização de orientação centralizada para avaliar a atuação do Denasus e as medidas adotadas pelo referido departamento para promover a implantação e o bom desempenho dos componentes estaduais e municipais do Sistema Nacional de Auditoria do SUS. Apreciação do relatório de auditoria. 2017b. Disponível em:



<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2259599%22>. Acesso em: 30 nov. 2020.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Acórdão TCU 2141/2021-TCU-Plenário**. Acompanhamento. Acompanhar a gestão de Tecnologia da Informação (TI), mediante fiscalização utilizando o método ágil, em projetos do Ministério da Saúde (MS), em especial ações do programa Conecte SUS, que objetiva o fortalecimento da integração entre os serviços de saúde. 2021. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/processo/1777420209>. Acesso em: 01 jun. 2021.

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](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 gestão de riscos**. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2018b. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/21/96/61/6E/05A1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial\\_basico\\_gestao\\_riscos.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/21/96/61/6E/05A1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial_basico_gestao_riscos.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; MEUWISSEN, R; SCHELLEMAN, C. **Accounting information systems and internal control systems and internal control**. Wiley Publishing. 2009. Disponível em: <http://ndl.ethernet.edu.et/bitstream/123456789/16710/1/58.Eddy%20Vaassen.pdf>. Acesso em 25 jun. 2021.

VERSTEEG, B; BERTRAND, R. **An exploration on measuring and assessing ‘Tone at the Top’ with Dutch listed companies (AEX)**. Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 93 (9/10): 297-305. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.5117/mab.93.37770>. Acesso em 01 set. 2021.

WANG, Isabel Z.; FARGHER, Neil. **The effects of tone at the top and coordination with external auditors on internal auditors’ fraud risk assessments**. Accounting & Finance, v. 57, n. 4, p. 1177-1202, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/acfi.12191>. Acesso em: 01 abr. 2022.

WARREN, D.; PEYTCHEVA, M.; & GASPAR, J. **When Ethical Tones at the Top Conflict: Adapting Priority Rules to Reconcile Conflicting Tones**. Business Ethics Quarterly, 25(4), 559-582. 2015. Disponível em: <http://doi.org/10.1017/beq.2015.40>. Acesso em: 01 set. 2021.

**APÊNDICE A – Questionário da pesquisa aplicada**

# Pesquisa sobre o Tom do Topo e a Auditoria do SUS

Questionário de percepção (não há respostas certas ou erradas)

Bem-vindo(a)! Você está sendo convidado(a) a participar do estudo realizado pelos pesquisadores Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos, Denize Demarche Minatti Ferreira e Lucas Martins Dias Maragno, das Universidades Federais de Santa Catarina e do Rio de Janeiro.

O estudo possui o objetivo de identificar a percepção dos servidores federais da auditoria interna do SUS quanto ao Tom do Topo: conjunto de práticas, políticas e procedimentos em prol da integridade e controles do órgão adotado pelas suas instâncias de governança.

Lembre-se: a viabilidade do estudo depende da sua sinceridade e honestidade nas respostas.

**Assim, a sua percepção como servidor da auditoria interna é muito importante para nós e para as potenciais contribuições da pesquisa. A sua participação é inteiramente voluntária e anônima e será realizada junto a aproximadamente 400 servidores convidados.**

Existe(m) 25 questão(ões) neste questionário.

## As instâncias de governança do SUS na esfera federal

Como conceitos elementares deste grupo de perguntas, foram considerados os seguintes entendimentos:

“Governança pública: conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão”. (Decreto nº 9203/2017)

“Instâncias internas de governança: São responsáveis por definir ou avaliar a estratégia e as políticas, bem como monitorar a conformidade e o desempenho destas, devendo agir nos casos em que desvios forem identificados. São, também, responsáveis por garantir que a estratégia e as políticas formuladas, em suas implementações, atendam ao interesse público. Compõem essas instâncias o conselho de saúde e a alta administração”. (TCU, Guia de Governança e Gestão em Saúde, 2017)

Considera-se “Tom do Topo” 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. (Hansen *et al*, 2009; IIA, 2019; Warren, 2015)

De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente aos **papéis das instâncias de governança:** \*

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	<b>Não sei</b>	<b>Discordo totalmente</b>	<b>Discordo parcialmente</b>	<b>Concordo parcialmente</b>	<b>Concordo totalmente</b>
<b>A alta administração (Ministro e Secretários) elabora, avalia e revisa o planejamento estratégico institucional do órgão (Ministério da Saúde) de forma adequada e o torna amplamente conhecido, apresentando a cadeia de valor, a missão, a visão, os valores, os objetivos, os indicadores, as metas e os seus projetos estratégicos.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>A alta administração (Ministro e Secretários) costuma exercer adequadamente seu papel de avaliar, direcionar e monitorar a gestão do órgão (Ministério da Saúde).</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>O conselho (Conselho Nacional de Saúde) costuma exercer adequadamente seu papel em formular as estratégias e em definir as diretrizes para o estabelecimento de prioridades da Alta Administração (Ministro e Secretários).</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>O conselho (Conselho Nacional de Saúde) costuma exercer adequadamente seu papel em aprovar o plano de saúde (Plano Nacional de Saúde), assim como a programação anual e relatório de gestão.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>O conselho (Conselho Nacional de Saúde) costuma exercer adequadamente seu papel em avaliar a gestão do SUS e seus indicadores (no âmbito federal), o que inclui o controle da execução das políticas de saúde e a fiscalização dos recursos financeiros depositados e movimentados.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Clique abaixo em **PRÓXIMO**

## Ambiente de controle do SUS na esfera federal

Como conceitos elementares deste grupo de perguntas, foram considerados os seguintes entendimentos:

“Governança pública: conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão.” (Decreto nº 9203/2017)

“O ambiente de controle inclui os seguintes elementos: • Integridade e valores éticos; • Filosofia e estilo operacional da administração; • Estrutura organizacional; • Atribuição de autoridade e responsabilidade; • Políticas e práticas de recursos humanos; • Competência do pessoal.” (IIA. IPPF, 2019)

De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente aos **controles estratégicos de gestão**: \*

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	<b>Não sei</b>	<b>Discordo totalmente</b>	<b>Discordo parcialmente</b>	<b>Concordo parcialmente</b>	<b>Concordo totalmente</b>
<b>O órgão (Ministério da Saúde) possui código de ética/conduita implementado, conhecido por todos os servidores, incluindo critérios e instrumentos para evitar conflitos de interesse.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>O órgão (Ministério da Saúde) possui Programa de Integridade/Compliance adequado, implementado e conhecido por todos os servidores.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>O órgão (Ministério da Saúde) possui um plano de resposta a fraudes e demais irregularidades adequado e implementado, onde são descritas as principais políticas e metodologias de investigação.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>O órgão (Ministério da Saúde) 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.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>O órgão (Ministério da Saúde) possui canal(is) adequado(s) e amplamente conhecido(s) para que interessados registrem suspeitas de irregularidades, elogios, reclamações e sugestões.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>O órgão (Ministério da Saúde) possui ações adequadas para treinamento e desenvolvimento de perfis profissionais de liderança de suas unidades, inclusive para potenciais líderes.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
O órgão (Ministério da Saúde) possui práticas de sucessão das lideranças que reduzem rupturas a cada alternância de chefias.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O órgão (Ministério da Saúde) possui política de gestão de riscos conhecida, adequada e internalizada.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O órgão (Ministério da Saúde) possui unidade central de controle interno (2º Linha <sup>(1)</sup> ) formalizada, estruturada, posicionada adequadamente e atuante.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**A unidade central de controle interno ou correspondente (2ª Linha<sup>(1)</sup>) realiza práticas de acompanhamento quanto a compliance, eficácia e efetividade da execução das políticas públicas, de modo a reduzir os riscos e aumentar a integridade organizacional. \***

Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:

A resposta foi 'Concordo parcialmente' ou 'Discordo parcialmente' ou 'Concordo totalmente' na questão '3 [B1]' (De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente aos controles estratégicos de gestão: (O órgão (Ministério da Saúde) possui unidade central de controle interno (2º Linha<sup>(1)</sup>) formalizada, estruturada, posicionada adequadamente e atuante.))

**!** Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Não sei
- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

**Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade central de controle interno ou correspondente (2ª Linha<sup>(1)</sup>) instaurar investigação para apurar responsabilidades. \***

Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:

A resposta foi 'Discordo parcialmente' ou 'Concordo parcialmente' ou 'Concordo totalmente' na questão '3 [B1]' (De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente aos controles estratégicos de gestão: (O órgão (Ministério da Saúde) possui unidade central de controle interno (2º Linha<sup>(1)</sup>) formalizada, estruturada, posicionada adequadamente e atuante.))

❗ Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Não sei
- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente



De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente à **relação das instâncias de governança e gestão com a unidade responsável pela auditoria interna (3ª Linha<sup>(2)</sup>)**:

\*

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Os planos estratégicos produzidos no órgão (exemplo: Plano Nacional de Saúde e planejamento estratégico organizacional) costumam prever, reconhecer ou declarar sobre as condições necessárias para que a unidade de auditoria interna (Denasus) prospere.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
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.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As áreas de gestão e supervisão do órgão (Ministério da Saúde) demonstram esforços para compreender as conclusões apresentadas pela auditoria interna (Denasus) e para que as melhorias ou ações corretivas recomendadas sejam tratadas ou resolvidas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O conselho (Conselho Nacional de Saúde) costuma reconhecer e declarar sobre as condições necessárias para que a unidade de auditoria interna (Denasus) prospere por meio dos planos estratégicos aprovados (exemplo: Plano Nacional de Saúde) e de seus demais atos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	<b>Não sei</b>	<b>Discordo totalmente</b>	<b>Discordo parcialmente</b>	<b>Concordo parcialmente</b>	<b>Concordo totalmente</b>
<b>O conselho (Conselho Nacional de Saúde) 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.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>Caso o conselho (Conselho Nacional de Saúde) 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.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>Caso o conselho (Conselho Nacional de Saúde) 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.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

(1) **2ª Linha do IIA:** anteriormente conhecida como 2ª Linha de Defesa, é a categoria das unidades que fornecem supervisão e assistência no gerenciamento de riscos de responsabilidade da gestão (1ª Linha), podendo atuar em objetivos específicos, como: conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e tecnologia; sustentabilidade; e avaliação da qualidade. (IIA, 2020)

(2) **3ª Linha do IIA:** anteriormente conhecida como 3ª Linha de Defesa, é a categoria das unidades de auditoria interna, com a função de prestar avaliação e consultoria independentes e objetivas sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos, reportando suas descobertas à gestão e aos órgãos de governança para promover e facilitar a melhoria contínua necessárias ao alcance dos objetivos organizacionais. (IIA, 2020)

Clique abaixo em **PRÓXIMO**

## O posicionamento da unidade de auditoria interna do SUS na esfera federal (Denasus)

Como conceitos elementares deste grupo de perguntas, foi considerado o seguinte entendimento:

“Art. 18 - A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança, por meio da: I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente” (Decreto nº 9203/2017)

De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente às **condições relacionadas à independência e capacidade da unidade de auditoria interna (3ª Linha): \***

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
A unidade de auditoria interna (Denasus) assegura suficientemente a sua independência em relação às áreas de gestão e supervisão do órgão ao possuir posição hierárquica direta ao dirigente máximo da alta administração do órgão (Ministro da Saúde).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A unidade de auditoria interna (Denasus) tem liberdade para desenvolver fortes relacionamentos com o conselho (Conselho Nacional de Saúde), inclusive sem a presença ou anuência da alta administração do órgão.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A unidade de auditoria interna (Denasus) ampliaria sua autonomia para avaliar a alta administração do órgão e suas demais estruturas de gestão caso possuísse forte relação funcional com o conselho (Conselho Nacional de Saúde).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A unidade de auditoria interna (Denasus) possui um estatuto ou documento/normativo formal que estabelece adequadamente sua atuação na avaliação dos processos de governança, de gestão e de gerenciamento de riscos e controles organizacionais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	<b>Não sei</b>	<b>Discordo totalmente</b>	<b>Discordo parcialmente</b>	<b>Concordo parcialmente</b>	<b>Concordo totalmente</b>
<b>A unidade de auditoria interna (Denasus) possui um estatuto ou documento/normativo formal que garante e estabelece corretamente a independência e objetividade de suas ações, inclusive garantindo o acesso completo e irrestrito a todos os registros e pessoas necessário para realizar seu trabalho.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>A unidade de auditoria interna (Denasus) possui e executa orçamento próprio com autonomia.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>A unidade de auditoria interna (Denasus) possui todos os recursos necessários para prestar serviços profissionais de avaliação independente (auditoria) de alta qualidade quanto aos planos, programas, projetos, políticas, ações e serviços realizados pelo órgão (Ministério da Saúde, incluindo seu desdobramento no SUS).</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>A unidade de auditoria interna (Denasus) possui todos os recursos necessários para prestar serviços profissionais de consultoria independente (consultoria na ótica da auditoria) de alta qualidade e baseada em risco quanto à gestão dos planos, programas, projetos, políticas, ações e serviços realizados pelo órgão (Ministério da Saúde, incluindo seu desdobramento no SUS).</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## Na sua opinião, em quais dessas categorias há carências de recursos para garantir a oferta de avaliações independentes (auditorias) pela unidade de auditoria interna (Denasus)? [pode selecionar mais de uma] \*

Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:

A resposta foi 'Discordo totalmente' ou 'Discordo parcialmente' ou 'Concordo parcialmente' na questão '8 [C1]' (De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente às condições relacionadas à independência e capacidade da unidade de auditoria interna (3ª Linha): (A unidade de auditoria interna (Denasus) possui todos os recursos necessários para prestar serviços profissionais de avaliação independente (auditoria) de alta qualidade quanto aos planos, programas, projetos, políticas, ações e serviços realizados pelo órgão (Ministério da Saúde, incluindo seu desdobramento no SUS).))

🗳 Escolha a(s) que mais se adequem

Por favor, escolha as opções que se aplicam:

- Reconhecimento institucional
- Quadro de pessoal
- Sistemas informatizados para a gestão da auditoria
- Sistemas informatizados para a coleta de informações
- Acesso irrestrito a registros, pessoas, propriedades físicas e demais informações.
- Qualificação (conhecimentos, habilidades e atitudes)
- Normatização (padrões e legislação)
- Estrutura física (salas, mobiliário etc)
- Equipamentos
- Orçamento próprio

## Em quais dessas categorias há carências de recursos para garantir a oferta de consultoria independente (consultorias na ótica da auditoria) pela unidade de auditoria interna (Denasus)? [pode selecionar mais de uma]

\*

Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:

A resposta foi 'Discordo totalmente' ou 'Discordo parcialmente' ou 'Concordo parcialmente' na questão '8 [C1]' (De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente às condições relacionadas à independência e capacidade da unidade de auditoria interna (3ª Linha): (A unidade de auditoria interna (Denasus) possui todos os recursos necessários para prestar serviços profissionais de consultoria independente (consultoria na ótica da auditoria) de alta qualidade e baseada em risco quanto à gestão dos planos, programas, projetos, políticas, ações e serviços realizados pelo órgão (Ministério da Saúde, incluindo seu desdobramento no SUS).))

❗ Escolha a(s) que mais se adequem

Por favor, escolha as opções que se aplicam:

- Reconhecimento institucional
- Quadro de pessoal
- Sistemas informatizados para a gestão da auditoria
- Sistemas informatizados para a coleta de informações
- Acesso irrestrito a registros, pessoas, propriedades físicas e demais informações.
- Qualificação (conhecimentos, habilidades e atitudes)
- Normatização (padrões e legislação)
- Estrutura física (salas, mobiliário etc)
- Equipamentos
- Orçamento próprio

Clique abaixo em **PRÓXIMO**

## A auditoria e o Tom do Topo

Como conceitos elementares deste grupo de perguntas, foram considerados os seguintes entendimentos:

Considera-se “Tom do Topo” 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. (Hansen *et al*, 2009; IIA, 2019; Warren, 2015)

"Por sua vez, a auditoria interna deve encorajar a adequação e melhoria do tom do topo, por meio de suas avaliações independentes e recomendações." (Hansen *et al*, 2009)



De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente à **atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pela Alta Administração (atos e atitudes em prol da integridade e ambiente de controle): \***

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
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).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
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).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
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.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
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 (Conselho Nacional de Saúde).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Além do conselho (Conselho Nacional de Saúde), para qual outra instância a unidade de auditoria interna (Denasus) deveria reportar as suas contribuições sobre o Tom emitido pela Alta Administração (Ministro e Secretários), em prol da integridade e controles do órgão, a fim de obter melhor independência e efetividade das suas conclusões e recomendações?**

Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:

A resposta foi 'Discordo totalmente' ou 'Discordo parcialmente' ou 'Concordo parcialmente' na questão '12 [D1]' (De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente à atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pela Alta Administração (atos e atitudes em prol da integridade e ambiente de controle): (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 (Conselho Nacional de Saúde).))

Por favor, coloque sua resposta aqui:

De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente à **atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pelo conselho (atos e atitudes em prol da integridade e ambiente de controle): \***

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	Não sei	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
<b>A unidade de auditoria interna (Denasus) realiza, com independência e objetividade, avaliações sobre as ações e diretrizes emitidas pelo conselho (Conselho Nacional de Saúde) em prol da integridade e controles do órgão (Ministério da Saúde).</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>As ações e diretrizes emitidas pelo conselho (Conselho Nacional de Saúde) em prol da integridade e controles do órgão (Ministério da Saúde) tendem a melhorar substancialmente caso sejam avaliadas pela unidade de auditoria interna (Denasus).</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>O resultado das avaliações sobre as ações e diretrizes emitidas pelo conselho (Conselho Nacional de Saúde) em prol da integridade e controles do órgão (Ministério da Saúde) pode ser reportado ao próprio conselho sem representar redução da independência quanto aos achados, assim como da efetividade das conclusões e recomendações emitidas.</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Além do próprio conselho (Conselho Nacional de Saúde), para qual outra instância a unidade de auditoria interna (Denasus) deveria reportar as suas contribuições sobre o Tom emitido pelo conselho, em prol da integridade e controles do órgão, a fim de obter melhor independência e efetividade das suas conclusões e recomendações?**

Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:

A resposta foi 'Discordo totalmente' ou 'Discordo parcialmente' ou 'Concordo parcialmente' na questão '14 [D2]' (De acordo com a sua percepção, marque seu nível de concordância sobre cada afirmativa abaixo referente à atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pelo conselho (atos e atitudes em prol da integridade e ambiente de controle): (O resultado das avaliações sobre as ações e diretrizes emitidas pelo conselho (Conselho Nacional de Saúde) em prol da integridade e controles do órgão (Ministério da Saúde) pode ser reportado ao próprio conselho sem representar redução da independência quanto aos achados, assim como da efetividade das conclusões e recomendações emitidas.))

Por favor, coloque sua resposta aqui:

Clique abaixo em **PRÓXIMO**

## Dados demográficos

### Em qual região você trabalha? \*

🗳 Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Unidade Central (Brasília)
- Região Norte (AC, AM, AP, PA, RO, RR, TO)
- Região Nordeste (AL, BA, CE, MA, PB, PE, PI, RN, SE)
- Região Centro-Oeste (GO, MS, MT)
- Região Sudeste (ES, MG, RJ, SP)
- Região Sul (PR, RS, SC)

## Indique quanto tempo (em meses) está em exercício na unidade de auditoria (Denasus):

\*

❗ Somente um valor inteiro pode ser informado neste campo.

Por favor, coloque sua resposta aqui:

meses

## Indique seu sexo: \*

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

Feminino

Masculino

## Informe sua idade:

[informar a sua idade completa em número inteiro, por exemplo: se tiver 34 anos e 2 meses, informar "34"]

\*

❗ Somente um valor inteiro pode ser informado neste campo.

Por favor, coloque sua resposta aqui:

anos

## Informe sua maior/principal escolaridade (completa): \*

❗ Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Nível médio
- Nível superior
- Especialização/MBA
- Mestrado
- Doutorado
- Pós-Doutorado

## Possui graduação relacionada a qual área de atuação, conforme opções abaixo? \*

Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:

A resposta foi 'Nível superior' ou 'Especialização/MBA' ou 'Mestrado' ou 'Doutorado' ou 'Pós-Doutorado' na questão '21 [E4]' (Informe sua maior/principal escolaridade (completa):)

❗ Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Áreas de Administração ou Economia
- Áreas de ciências contábeis
- Áreas de ciências da saúde
- Outras áreas de formação

## Possui pós-graduação em temática relacionada à auditoria ou assuntos correlatos (controladoria, integridade, controles internos etc)? \*

Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:

A resposta foi 'Especialização/MBA' ou 'Mestrado' ou 'Doutorado' ou 'Pós-Doutorado' na questão '21 [E4]' (Informe sua maior/principal escolaridade (completa):)

🗳 Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Sim, especificamente em **auditoria**.
- Sim, em temáticas de assuntos correlatos (controladoria, integridade, controles internos etc).
- Não.

## Atua ou já atuou em atividades típicas de auditoria, compondo equipe de ação de auditoria (avaliação ou consultoria) sobre algum objeto delimitado? \*

🗳 Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Sim, como **membro de equipe de auditoria**.
- Sim, como **coordenador de equipe de auditoria**.
- Sim, tanto como **membro de equipe de auditoria** quanto como **coordenador de equipe de auditoria**.
- Não**. Atuo, principalmente, com **atividades de análises** das ações de auditoria realizadas por outros servidores.
- Não**. Atuo, principalmente, com **atividades administrativas ou de gestão interna**.
- Não**. Atuo apenas com **atividades de apoio administrativo**.

Clique abaixo em **ENVIAR** para finalizar sua participação.

Muito obrigado por participar desta pesquisa!

Enviar questionário

Obrigado por ter preenchido o questionário.



**APÊNDICE B – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE**

## Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE

Você está sendo convidado a participar do estudo realizado pelos pesquisadores Rafael Hohenfeld Macedo Dos Santos, Denize Demarche Minatti Ferreira e Lucas Martins Dias Maragno, das Universidades Federais de Santa Catarina e do Rio de Janeiro. O estudo possui como objetivo avaliar a visão interna da percepção do Tom do Topo (TdT) perante os aspectos do ambiente de controle e auditoria. Trata-se de parte do projeto de dissertação do estudante Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos, do Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, que buscará identificar oportunidades de melhoria para o ambiente de controle do órgão, além de proposições para o aperfeiçoamento do posicionamento da unidade de auditoria interna.

Você irá responder a um questionário estruturado, onde terá opções para selecionar sua resposta quanto ao nível de sua concordância em relação às afirmações apresentadas, as quais devem tomar aproximadamente 10 minutos do seu tempo. Durante a resposta do questionário, aspectos desagradáveis de seu conhecimento e comportamento podem ser evocados, bem como gerar desconforto, aborrecimento ou cansaço. Em quaisquer dessas ou outras situações desconfortáveis, você poderá deixar de responder ao questionário, sem qualquer prejuízo ou constrangimento. Para isso, bastará descontinuar o preenchimento, o que corresponde ao não envio de qualquer resposta ou retorno posterior dentro do prazo disponibilizado para a participação. De toda forma, sinta-se absolutamente à vontade em deixar de participar da pesquisa a qualquer momento, sem ter que apresentar qualquer justificativa. Caso tenha alguma dúvida sobre os procedimentos ou sobre o projeto você poderá entrar em contato com os pesquisadores a qualquer momento para receber acompanhamento e assistência por meio dos contatos de suporte indicados no questionário.

Além dos questionários não possuem campo para identificação dos respondentes, somente os pesquisadores nominados terão acesso aos dados, tomando todas as providências necessárias para manter o sigilo e a confidencialidade. A garantia do livre acesso aos resultados gerados se dará por meio da divulgação da publicação da pesquisa pelos mesmos meios de divulgação do convite para participação deste questionário, alcançando todos os participantes. Há a possibilidade, ainda que remota, de quebra de sigilo, mesmo que involuntária e não intencional, contudo, visto que não há atribuição de identificação do respondente, suas potenciais consequências são mínimas.

Os resultados agregados desta pesquisa poderão ser publicados em eventos ou revistas científicas, indicando apenas os resultados obtidos como um todo, sem revelar seu nome, instituição ou qualquer informação relacionada à sua privacidade. Após cinco anos do encerramento formal da pesquisa, os dados coletados serão destruídos por meio de formatação das mídias.

Este documento está assinado pelo pesquisador nominado para sua guarda, pois é um documento que traz importantes informações de contato e garante os seus direitos como participante da pesquisa, cuja impressão da sua via, assinatura e arquivamento é incentivada. Você poderá salvar ou imprimir este Termo, devendo guarda-lo cuidadosamente, pois é um documento que traz importantes informações de contato e garante os seus direitos como participante da pesquisa. Ao clicar em ‘aceitar’, você assina a concordância com o presente termo e somente assim poderá participar da pesquisa.

A legislação brasileira não permite que você tenha qualquer compensação financeira pela sua participação em pesquisa. As despesas necessárias para realização desta pesquisa são de responsabilidade do pesquisador e, por isso o participante não terá nenhum ônus e nem receberá nenhum valor pela participação. O participante será indenizado e ressarcido pelo pesquisador quanto a despesas imprevistas ou eventuais danos comprovadamente decorrentes da pesquisa. O pesquisador responsável que assina este documento, compromete-se a conduzir a pesquisa de acordo com o que preconiza a Resolução CNS 510/16, que trata dos preceitos éticos e da proteção aos participantes da pesquisa.

Você também poderá entrar em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da UFSC pelo e-mail [cep.propesq@contato.ufsc.br](mailto:cep.propesq@contato.ufsc.br), pelo telefone (48) 3721-6094 ou pessoalmente na UFSC, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 701, Trindade, Florianópolis/SC, CEP 88.040-400, Contato: (48) 3721-6094, [cep.propesq@contato.ufsc.br](mailto:cep.propesq@contato.ufsc.br), assim que retornarem as atividades presenciais. O CEPSH é um órgão colegiado interdisciplinar, deliberativo, consultivo e educativo, vinculado à Universidade Federal de Santa Catarina, mas independente na tomada de decisões, criado para defender os interesses dos participantes da pesquisa em sua integridade e dignidade e para contribuir no desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos.

Eu li este e obtive do pesquisador todas as informações que julguei necessárias para me sentir esclarecido e optar por livre e espontânea vontade participar da pesquisa. Entendo, ainda, que minha participação é totalmente voluntária e que posso desistir a qualquer momento, sem qualquer prejuízo.

- Aceito participar da pesquisa
- Não aceito participar da pesquisa

---

Denize Demarche Minatti Ferreira, Dra.  
Pesquisadora  
[denize.minatti@ufsc.br](mailto:denize.minatti@ufsc.br)

Universidade Federal de Santa Catarina  
Departamento de Ciências Contábeis – CSE, Bloco C, Sala 110  
Campus Universitário, Trindade, Florianópolis, SC - Brasil  
CEP 88040900  
Telefone: (48) 37219897

**ANEXO A – Parecer Consubstanciado do CEP**

## PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

### DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

**Título da Pesquisa:** Tom do Topo e o ambiente de controle: Percepção interna dos servidores da auditoria do Sistema Único de Saúde no âmbito federal

**Pesquisador:** DENIZE DEMARCHE MINATTI FERREIRA

**Área Temática:**

**Versão:** 3

**CAAE:** 53005121.5.0000.0121

**Instituição Proponente:** Universidade Federal de Santa Catarina

**Patrocinador Principal:** Financiamento Próprio

### DADOS DO PARECER

**Número do Parecer:** 5.242.160

#### **Apresentação do Projeto:**

Segundo os pesquisadores:

O presente estudo pretende fornecer uma visão interna da percepção quanto ao nível do tom do topo (TdT) perante os aspectos do ambiente de controle e auditoria, considerando os parâmetros internacionais institucionalizados nos órgãos do Poder Executivo Federal a partir da edição de normativos que dispõem sobre controles internos, gestão de riscos, governança e auditoria. A pesquisa será aplicada e respondida por aproximadamente 400 servidores da unidade de auditoria interna do âmbito federal do Sistema Único de Saúde (DENASUS) que é a estrutura e política pública nacional brasileira na área da saúde. Espera-se identificar e apresentar as principais implicações que servem de insumos para auditores internos e as instâncias de governança da saúde pública.

#### **Objetivo da Pesquisa:**

Segundo os pesquisadores, os objetivos da pesquisa são:

Objetivo Primário: Avaliar a visão interna da percepção do TdT perante os aspectos do ambiente de controle e auditoria. Objetivo Secundário: Propor um alinhamento do Tdt perante os aspectos do ambiente de controle e auditoria considerando os parâmetros internacionais institucionalizados

**Endereço:** Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401

**Bairro:** Trindade

**CEP:** 88.040-400

**UF:** SC

**Município:** FLORIANOPOLIS

**Telefone:** (48)3721-6094

**E-mail:** cep.propesq@contato.ufsc.br

Continuação do Parecer: 5.242.160

nos órgãos do Poder Executivo Federal a partir da edição de normativos que dispôs sobre controles internos, gestão de riscos, governança e auditoria.

#### **Avaliação dos Riscos e Benefícios:**

Segundo os pesquisadores, os riscos e benefícios são:

Riscos:

Em nível mínimo, os riscos levantados incluem possíveis emoções de desconforto com as escolhas das respostas. Para mitigar esses riscos, os pesquisadores garantem que coletarão e manterão os dados de maneira a garantir sua confidencialidade.

Benefícios: Embora os entrevistados não se beneficiem diretamente com esse estudo, ele foi desenvolvido para melhor conhecer a percepção dos servidores da auditoria interna sobre o TdT, gerando como benefícios os indicativos de oportunidades de melhoria para o ambiente de controle do órgão, além de proposições para o aperfeiçoamento do posicionamento da unidade de auditoria interna.

#### **Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:**

Trata-se de projeto de dissertação do estudante Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos, sob a orientação da profa. Dra. Denize Demarche Minatti Ferreira e coorientação do prof. Dr. Lucas Martins Dias Maragno, no mestrado profissional do Programa de pós-graduação em controle de gestão, do Centro Socioeconômico da UFSC.

Segundo os pesquisadores:

A metodologia proposta permitirá identificar a percepção dos servidores federais da auditoria interna do SUS (auditores do DENASUS quanto ao TpT (conjunto de práticas, políticas e procedimentos em prol da integridade e controles do órgão adotado pelas instâncias de governança) a nível federal e propõe identificar as condições necessárias que permitem à auditoria interna exercer sua função de influenciá-lo por meio de suas ações de avaliação e consultoria independentes. O instrumento de coleta de dados abordará os seguintes tópicos (i) reconhecimento dos atores do topo (secretários e conselho nacional de saúde), (ii) avaliação das ações básicas de liderança, estratégia e controle que devem ser realizadas pelos atores de governança (conselho), (iii) posicionamento adequado da auditoria que viabilize seu papel na governança e relação da auditoria com o topo (conselho). A pesquisa será aplicada e respondida por aproximadamente 400 servidores da unidade de auditoria interna do âmbito federal do

**Endereço:** Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401

**Bairro:** Trindade

**CEP:** 88.040-400

**UF:** SC

**Município:** FLORIANOPOLIS

**Telefone:** (48)3721-6094

**E-mail:** cep.propesq@contato.ufsc.br

Continuação do Parecer: 5.242.160

Sistema Único de Saúde (DENASUS) que é a estrutura e política pública nacional brasileira na área da saúde. A análise de dados se dará em etapas: (i) análise de conteúdo e (ii) estatística descritiva de dados.

**Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:**

1) A redação dos Riscos e Benefícios está de acordo com as indicações do documento orientações para evitar pendências do CEP/SH/UFSC.

2) Folha de Rosto assinada pela Profa. Dra. Denize Demarche Minatti Ferreira, responsável pela pesquisa e pelo prof. Dr. Valmir Emil Hoffman, Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão da UFSC, em 07/12/2021.

3) Carta de anuência: Apresenta declaração assinada Cláudio Azevedo Costa, diretor do Departamento Nacional de Auditoria do SUS, em 07/01/2022.

4) TCLE: apresenta um TCLE para o participante da pesquisa, que contempla as exigências da resolução 510/2016.

5) Cronograma: Considerando o cronograma apresentado na Plataforma Brasil, a previsão de início do estudo é em 21/03/2022 com previsão de término em 15/07/2022.

6) Orçamento: Não informa despesas.

**Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:**

Este CEP aceita documentos assinados escaneados e documentos com assinatura digital sem questionar ou verificar a sua autenticidade. Isso pressupõe que o pesquisador responsável (ou seu delegado), que carregou o documento na Plataforma Brasil ao fazer o acesso com nome de usuário e senha, responsabiliza-se pela sua autenticidade e por eventuais consequências decorrentes dessa situação. Recomendamos aos pesquisadores que, para fins de eventual verificação, guardem em seus arquivos todos os documentos originais assinados manual ou digitalmente.

Lembramos aos senhores pesquisadores que, no cumprimento da Resolução 466/12, o Comitê de

**Endereço:** Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401  
**Bairro:** Trindade **CEP:** 88.040-400  
**UF:** SC **Município:** FLORIANOPOLIS  
**Telefone:** (48)3721-6094 **E-mail:** cep.propesq@contato.ufsc.br

Continuação do Parecer: 5.242.160

Ética em Pesquisa (CEP) deverá receber relatórios semestrais e/ou anuais sobre o andamento do estudo, bem como a qualquer tempo e a critério do pesquisador nos casos de relevância, além do envio dos relatos de eventos adversos, para conhecimento deste Comitê.

Qualquer alteração nos documentos apresentados deve ser encaminhada para avaliação do CEPESH. Eventuais modificações ou emendas ao protocolo devem ser apresentadas de forma clara e sucinta, identificando a parte do protocolo a ser modificada e as suas justificativas. Informamos, ainda, que a versão do TCLE a ser utilizada deverá obrigatoriamente corresponder na íntegra à versão vigente aprovada.

Salientamos ainda, a necessidade de relatório completo ao final do estudo. Eventuais modificações ou emendas ao protocolo devem ser apresentadas ao CEP-UFSC de forma clara e sucinta, identificando a parte do protocolo a ser modificado e as suas justificativas.

Esclarecemos que o CEPESH está sob fiscalização da CONEP e tem a obrigação de verificar se todos itens exigidos estão de acordo com a legislação, sob pena de sanções tais como suspensão ou descredenciamento, o que seria extremamente prejudicial a toda a comunidade acadêmica da UFSC e de outras instituições que utilizam seu serviço.

#### Considerações Finais a critério do CEP:

#### Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_1841619.pdf	11/01/2022 06:46:04		Aceito
Outros	DeclaracaoconcordanciaSEIMS.pdf	11/01/2022 06:44:38	DENIZE DEMARCHE MINATTI FERREIRA	Aceito
Outros	CartaRespostacomite.pdf	11/01/2022 06:41:04	DENIZE DEMARCHE MINATTI FERREIRA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE.pdf	11/01/2022 06:39:33	DENIZE DEMARCHE MINATTI FERREIRA	Aceito
Folha de Rosto	folhaDeRosto.pdf	08/12/2021	DENIZE DEMARCHE	Aceito

**Endereço:** Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401  
**Bairro:** Trindade **CEP:** 88.040-400  
**UF:** SC **Município:** FLORIANOPOLIS  
**Telefone:** (48)3721-6094 **E-mail:** cep.propesq@contato.ufsc.br



Continuação do Parecer: 5.242.160

Folha de Rosto	folhaDeRosto.pdf	11:13:51	MINATTI FERREIRA	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	ProjetoTdT.pdf	18/10/2021 09:13:02	DENIZE DEMARCHE MINATTI FERREIRA	Aceito

**Situação do Parecer:**

Aprovado

**Necessita Apreciação da CONEP:**

Não

FLORIANOPOLIS, 14 de Fevereiro de 2022

---

**Assinado por:**  
**Luciana C Antunes**  
**(Coordenador(a))**

**Endereço:** Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401

**Bairro:** Trindade

**CEP:** 88.040-400

**UF:** SC

**Município:** FLORIANOPOLIS

**Telefone:** (48)3721-6094

**E-mail:** cep.propesq@contato.ufsc.br