

Tom do topo e auditoria interna: Análises do ambiente de governança do SUS

Rafael Hohenfeld Macedo dos Santos¹, Denize Demarche Minatti Ferreira¹, Lucas Martins Dias Maragno², Alex Mussoi Ribeiro¹

¹Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.

²Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil.



¹rafael_hohenfeld@yahoo.com.br

²denize.minatti@ufsc.br

³lucasmragno@hotmail.com

⁴alex.mussoi@ufsc.br

Editado por:
José Alves Dantas

Resumo

Objetivo: Este artigo analisou a percepção dos servidores federais da auditoria interna do Sistema Único de Saúde (SUS) quanto à estrutura de governança e Tom do Topo (TdT) do Ministério da Saúde (MS).

Método: Para isso, adotou a estratégia de levantamento ou survey. Os dados foram coletados com a aplicação de um questionário a todos os servidores que atuam na unidade de auditoria interna vinculada ao MS, Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde (AudSUS) (Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde, antigo Denasus) e tem duas dimensões: o ambiente de controle e a auditoria e o TdT, ambas na esfera federal. A coleta de dados resultou em 233 respostas completas, 54% dos convites enviados. As dimensões foram mensuradas por meio de escalas de atitudes com cinco níveis e a análise dos dados contou com técnicas quantitativas, entre elas, as frequências, percentuais, médias e desvios (quando variáveis contínuas), alpha de Cronbach e V de Cramer.

Resultados: A partir da percepção dos respondentes, 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. Destaca-se também baixo amadurecimento da integração da unidade de auditoria interna com os atores da governança. Esses resultados demonstram desalinhamento e entre o topo e a auditoria interna que prejudica a comunicação, impacta na autonomia e efetividade dos trabalhos da auditoria interna.

Contribuições: O estudo contribui para o aprimoramento da governança e da auditoria interna do setor público, em especial do MS.

Palavras-chave: Riscos; Alta Administração; Ambiente de controle.

Como Citar:

Hohenfeld Macedo dos Santos, R., Demarche Minatti Ferreira, D., Martins Dias Maragno, L., & Mussoi Ribeiro, A. Tom do topo e auditoria interna: Análises do ambiente de governança do SUS. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 236–247/248. <https://doi.org/10.14392/asaa.2023160209>

Submetido em: 27 de Março de 2023
Revisões Requeridas em: 8 de Maio de 2023
Aceito em: 4 de Agosto de 2023

Introdução

O termo *Tone at the Top* (TdT) foi empregado pela primeira vez no relatório da *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (NCFRR) de 1987 que tinha como objetivo principal analisar o ecossistema dos relatórios financeiros na busca por motivos, atores, sistemas, atributos relacionados com fraudes e o entendimento da sua dinâmica. O fruto deste relatório apontou uma série de recomendações (princípios) endereçadas aos agentes relacionados de alguma forma com o ambiente de produção dos relatórios financeiros. Entre as recomendações da NCFRR para as companhias de capital aberto estava a construção do TdT.

Segundo a comissão (1987), a alta administração da companhia possui a obrigação de definir o tom que irá influenciar o ambiente corporativo no qual os relatórios financeiros serão produzidos. Isto deverá passar pelo estabelecimento formal de um código de conduta e integridade com o monitoramento de sua aplicação e pela definição clara de uma política para o ambiente de controle. Desde a primeira recomendação da NCFRR em 1987 até os dias atuais, a ideia do TdT continua a mesma. Ele deve representar a voz da alta administração e sua posição quanto aos assuntos quem envolvem estratégia, ética e comportamento que servirão de referência para moldar a cultura organizacional.

Ao longo dos anos, o TdT vem sendo investigado tanto por pesquisas científicas como trabalhos técnicos. A pesquisa realizada por Pyzoha et al. (2020), por exemplo, direcionou seu foco para entender como o TdT pode afetar o alinhamento do entendimento técnico entre gestor e auditor na busca pelos objetivos comerciais relacionados com estimativas complexas. Os autores encontraram que quando o tom do topo direciona as ações para o lado comercial, os auditores tendem a concordar mais com as estimativas contábeis do que quando não direciona.

Já a pesquisa de Hayes et al. (2021) investigou o efeito do TdT sobre as intenções de *whistleblowing* em canais anônimos e não anônimos concluindo que um TdT forte contribui para maior quantidade de denúncias em ambas as perspectivas. Por fim, o trabalho de Garrett et al. (2022) analisou o efeito do TdT sobre a precificação dos serviços de auditoria e concluiu que um TdT forte contribui com o ambiente de controle e reduz a percepção de risco dos auditores, diminuindo o valor cobrado por eles mesmo em ambientes de maior complexidade nos negócios.

Do lado dos trabalhos técnicos, os destaques sobre o assunto são os *frameworks* do *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) - *Internal Controls* (IC) de 2013 e *Enterprise Risk Management* (ERM) de 2017, que servem de base para praticamente todas as iniciativas da área pública e privada quando o assunto é gestão estratégica de riscos e controles internos. Além disto, a COSO IC de 2013 tece recomendações objetivas sobre como deve ser um TdT ideal para que o mesmo contribua com uma gestão eficiente de riscos e controles.

Não obstante as recomendações do COSO terem sido concebidas inicialmente para empresas privadas de capital aberto, elas acabaram ganhando um destaque na esfera pública onde os controles e a gestão de riscos fazem diferença para as boas práticas de governança. Este reconhecimento foi materializado em 2016 com a instrução normativa conjunta da Controladoria Geral da União (CGU) e do Ministério Público (MP) nº 01 que apresentou orientações aos entes públicos quanto aos controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Segundo tal normativa, o TdT deverá ser materializado no ambiente de controle que servirá como referência para toda arquitetura do sistema de controles e gestão de riscos da organização assim como previsto na estrutura do COSO IC (2013).

Esta iniciativa do poder público federal indica um amadurecimento conceitual e normativo dos órgãos de controle envolvidos no que tange à governança, com potencial de ser traduzido em políticas, ações e serviços com maior efetividade para a população. Contudo, elementos importantes para este sistema funcionar são o envolvimento e o fomento por parte da alta administração e demais instâncias da governança para sua efetiva implementação. De acordo com o COSO (2013), a alta administração e os gestores de todos os níveis da organização necessitam demonstrar por meio de diretivas, ações e comportamentos a importância da integridade e dos valores éticos para dar suporte ao funcionamento dos controles internos.

O objetivo disto é induzir o comportamento ético e reduzir a probabilidade de má conduta na organização, favorecendo o alcance dos objetivos organizacionais (Hansen et al., 2009; Warren, 2015). Segundo Vaassen et al. (2009), um TdT adequado é a contribuição mais importante para moldar a cultura organizacional, pois a falta de coordenação entre os atores da governança pode levar a ineficiências e a falhas de comunicação, afetando negativamente a consecução dos objetivos organizacionais (Bantleon et al., 2021).

Outro ponto de destaque da estrutura do COSO IC (2013) é o monitoramento do TdT pela organização. Segundo a entidade, o TdT deverá ser impactado pelo estilo operacional e conduta pessoal dos gestores e da alta administração. Suas atitudes perante o risco (conservadoras ou agressivas) e o grau de formalização dos controles fornecem uma mensagem importante para balizar o comportamento dos *stakeholders* envolvidos com a organização. Como estes aspectos são dinâmicos, o TdT deve estar em constante aprimoramento e adaptação, além de passar por uma avaliação periódica de sua eficácia e adequabilidade como direcionador do sistema de controles internos na organização.

A avaliação do TdT e do sistema de controles internos de uma organização privada geralmente é conduzida pelos

auditores externos e internos. Isto ocorre porque esse parâmetro possui uma relação direta com o planejamento e execução dos trabalhos de auditoria. Quanto mais eficiente for o ambiente de controle menor são os riscos de fraudes, erros materiais e desvios percebidos pela organização (Pyzoha et al., 2020; Garrett et al., 2022).

No poder executivo, por sua vez, esta responsabilidade nem sempre é tão clara, pois eles não estão sujeitos ao escrutínio da auditoria externa tradicional e geralmente não possuem um órgão vinculado como uma auditoria interna. Segundo o Modelo de Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos (IIA), o papel da auditoria interna é dar suporte à entidade na construção de seus sistemas de controles internos e avaliar sua eficácia e efetividade periodicamente. Conforme o IIA (2020), este modelo atua transversalmente nas organizações aprimorando o controle e a gestão de riscos, estabelecendo responsabilidades e fluxos entre os níveis de gestão, governança e auditoria.

Embora na área pública ainda não exista a previsão legal da obrigatoriedade de um departamento ou gerência de auditoria interna, percebe-se que em alguns órgãos como o Ministério da Saúde (MS) existem estruturas similares como o AudSuS que podem servir como referência para um sistema de auditoria interna próximo do modelo das Três Linhas. Nestas entidades, o TdT vai servir como um balizador importante do planejamento e execução dos trabalhos de tais estruturas, pois será com base na eficácia dele que os riscos serão avaliados e as auditorias conduzidas (Wang & Fargher, 2017).

Apesar do amadurecimento normativo institucional e deste ser um 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 Ministério da Saúde (MS). Observa-se que estudos recentes evidenciam que controles internos e gestão de riscos captam, em parte, o TdT de órgãos federais como, secretaria do Governo Federal da administração pública direta (Montezano et al., 2019), organizações sociais federais vinculadas ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI), ao Ministério da Educação e Cultura (MEC) (Sousa et al., 2021) e organizações militares (Kasai et al., 2022), suscitando uma necessidade maior de aprofundamento no tema e a busca por novas evidências.

Este trabalho segue nesta linha de estudos e procura discutir uma visão avaliativa sobre o tom do topo proveniente de um de seus principais usuários: a auditoria interna de um órgão público do Poder Executivo. A principal novidade aqui é que o ente pesquisado que foi o Ministério da Saúde e o AudSuS que é uma das principais referências quando se discute auditoria de recursos públicos. Além disso, esta pesquisa aprofunda as análises e evidências a partir das estruturas e práticas no âmbito do nível central das políticas públicas de saúde do Brasil, que integram o SUS. Assim, a questão que norteia a pesquisa é: Qual a percepção dos servidores federais da auditoria interna do SUS quanto à estrutura de governança e ao Tom do Topo

(TdT) do Ministério da Saúde? Assim, o objetivo do artigo é analisar a percepção dos servidores federais da auditoria interna do SUS quanto à estrutura de governança e ao Tom do Topo (TdT) do Ministério da Saúde.

A resposta a esta questão pode elucidar a importância e o impacto do TdT nas organizações, principalmente, públicas. 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, se por um lado, deve haver esforços explícitos pela Alta Administração quanto às medidas de integridade e controles dos órgãos, para induzir o comportamento ético e reduzir a probabilidade de má conduta em toda a organização, traduzindo-se em seu TdT, por outro lado, deve haver estruturas e fluxos que permitam que a função de auditoria interna avalie e contribua com a melhoria do TdT e da governança.

Ainda, como contribuições desta pesquisa, Souza et al. (2020) assinalam o desafio da incorporação de modelos internacionais (COSO e IIA) na implementação dos conceitos e da gestão de riscos para o Governo Federal, dado seu ambiente e sua cultura. Com isso, torna-se relevante a análise segregada por região, pois será possível verificar a comunicação do sistema como um todo. A sede do AudSuS é no Distrito Federal (DF) mas suas ramificações estão presentes em todas as regiões brasileiras. Com o auxílio da análise de associação pelo V de Cramer foi possível inferir se a comunicação e visão do TdT possui consistência mesmo em localidades afastadas da sede geral no DF. Os resultados obtidos confirmam esta relação e demonstraram uma coesão na visão do TdT pelo sistema mesmo em regiões distintas. Isto é um forte indício de que a comunicação do TdT pelo MS está relativamente homogênea na visão da auditoria interna e pode servir de exemplo para outros organismos governamentais na implementação e comunicação de seus sistemas de controle.

2. Revisão de Literatura

2.1 Tom do Topo

O termo (TdT) foi mencionado pela primeira vez no relatório da Comissão Nacional de Relatórios Financeiros Fraudulentos (outubro de 1987) (Warren et al., 2015), primeiro documento oficial da comissão que originou o COSO e apresentou recomendações para detecção e prevenção de fraudes em relatórios financeiros. No relatório, o TdT é entendido como códigos de conduta formais definidos pela alta administração que influenciam o ambiente organizacional no qual os objetivos e os controles são exercidos. Desta forma, o TdT é precursor ou reforço de cultura ou normas éticas, uma vez que o tom da organização é definido pelas práticas, políticas e procedimentos de valorização do comportamento ético e redução de probabilidade de más condutas (Warren et al., 2015).

Uma das responsabilidades da Alta Administração é manter um ambiente interno positivo por meio do

estabelecimento do TdT (COSO, 2013). Isto influencia os fatores ambientais internos e os componentes do gerenciamento de riscos e assim, o tom fornece a referência para identificação e tratamento dos riscos, pautados pela integridade e valores éticos. Desta forma, percebe-se que o TdT é mensurado pelas atitudes e ações adotadas em relação à importância dos controles.

O IIA (2012) complementou essa ideia, denominando-a 'ambiente de controle', ao indicar que cabe ao Conselho e Alta Administração a disciplina e estrutura necessárias para o alcance dos objetivos do sistema de controle interno da organização, compreendendo: atribuição de autoridade e responsabilidade; definição da estrutura organizacional; estabelecimento da filosofia e estilo operacional; estabelecimento de políticas e práticas de recursos humanos; fomento à competência do pessoal; e promoção da integridade e valores éticos. Este último, um dos principais meios de comunicação do TdT, efetuada por meio de um código de ética (Versteeg & Bertrand, 2019).

De forma transversal a esses elementos, os autores apresentam que o TdT é definido pela consistência entre 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 devem comandar pelo exemplo, de modo que demonstrem compromisso por meio de seu comportamento e promovam 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 variáveis que impactam na melhoria do TdT: estabelecimento de código de conduta; estruturação de sistema de governança corporativa; ambiente de auditoria interna e de controle interno estabelecidos; conselho fiscal estabelecido e manutenção da conformidade com leis e regulamentos.

Warren et al. (2015) afirmam que os ambientes de trabalho modernos incluem múltiplas organizações e topos e afirmam que esses produzem vários tons éticos que podem se conflitar. Os mesmos autores explicam que os conceitos que apresentam tom *singular* são inconsistentes, uma vez que há diferentes instâncias que tecem o Tom do Todo, como o Conselho de Administração, diretor executivo, diretor financeiro, chefe da Alta Administração, comitê de auditoria de clientes, organizações regulatórias, entre outros.

Os mesmos autores apresentam como fontes de TdT: líderes e gerentes que representam o escalão superior, incluindo indivíduos ou equipes em posições organizacionais influentes, alcançando executivos e gerentes seniores e supervisores; líderes de uma empresa cliente: em uma perspectiva interorganizacional, trata-se do alto escalão fora da empresa e com relação comercial entre organizações ou grupo de clientes, havendo risco de fraude e comportamento antiético advindo deste ambiente externo e; Conselho de Administração: 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 decidir, nomear e destituir posições.

2.2 Governança do Sistema Único de Saúde (SUS)

Na saúde pública brasileira, a governança é relevante pelo impacto na vida e bem-estar dos cidadãos e pela complexidade de camadas de gestão envolvidas (os agentes), responsáveis desde políticas nacionais a serviços locais, conforme a Lei 8.080/1990 que instituiu o SUS. Nesse ínterim, a Organização Mundial de Saúde (OMS, 2020) apresentou um conceito que auxilia essa compreensão ao afirmar que a governança se refere 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 envolve o equilíbrio de influências e demandas concorrentes e inclui: manutenção da direção estratégica do desenvolvimento e implementação de políticas; detecção e correção de tendências e distorções indesejáveis; articulação de caso da saúde no desenvolvimento nacional; regulamentação de comportamento de atores (financiadores e prestadores de serviços de saúde); e estabelecimento de mecanismos de responsabilização transparentes e eficazes.

A governança identifica papéis e limites dos órgãos que formam seu sistema, responsáveis por estabelecer e transmitir o TdT. Assim, é necessário compreender a diferença entre as instâncias de governança e de gestão, que atuam de forma interdependente. Conforme TCU (2018), a governança adota instrumentos que reduzem os riscos da administração, avalia, direciona e monitora a gestão.

No âmbito do SUS, representa mudanças no formato de constituição do Estado, assim como no modelo de proteção social e na forma de gestão das políticas sociais, que redirecionou o relacionamento entre Estado, sociedade e mercado (Fleury & Ouverney, 2012). 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, resultando em um sistema de governança dos órgãos da saúde pública e relações entre suas instâncias.

A natureza dos Conselhos de Saúde como instância de governança é tema controverso, sendo sua função a de "governante" e, portanto, uma instância superior à Alta Administração. O TCU (2017) 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 TCU afirma que a liderança na saúde é exercida pelo Conselho de Saúde e Alta Administração, aos quais cabe o comando dos mecanismos de avaliação, direcionamento e monitoramento, sendo os atores

superiores responsáveis pelas práticas de governança do SUS.

Nesta mesma direção, o TCU (2018) destaca que o entendimento desta perspectiva indica desafios a serem superados por parte da conformação dos conselhos, como a assegurar a autonomia, realização de capacitação dos conselheiros, manutenção ou disponibilização de instalações físicas e suficiência de recursos humanos e materiais.

O MS, em sua última edição do Relatório de Gestão de 2020 (Brasil, 2021) apresentou o diagrama de posicionamento dos atores da governança e gestão (Figura 1), que reforça a falta de unanimidade no entendimento do papel do Conselho de Saúde.

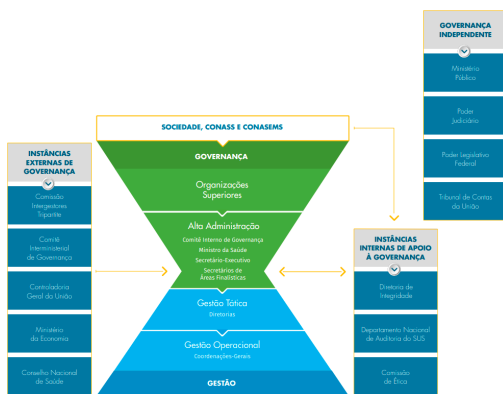


Figura 1. Interação e a organização dos principais atores de governança e gestão do MS
Fonte: Brasil (2021, p. 20)

Observam-se elementos distintos àqueles apresentados, com destaque ao 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), posicionados em instância superior e equivalente ao da sociedade onde se encontra o cidadão (principal). No mesmo documento, o Conselho é tratado igualmente aos 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.

Desde a conformação do SUS, conforme a Lei nº 8080/1990, há previsão de ações fiscalizatórias e construção de um sistema de auditoria que acompanhe o desenho tripartite, ou seja, envolvendo as três esferas de governo. 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 regulamentada 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 aparecerá o nome anterior, Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus), quando era regulamentada pelo Decreto nº 9.795/2019 durante o período de aplicação do questionário, porém sem prejuízos nos levantamentos, pois continuou com as mesmas atribuições e normativos. O SNA 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 se organizam tendo a AudSUS como referência de estrutura e funcionamento.

2.3 Modelo das três linhas e a auditoria

O TdT vem das altas instâncias de governança e, portanto, seus processos e estruturas buscam o alcance dos objetivos organizacionais. Bantleon et al. (2021) afirmam que o Modelo das Três Linhas (Figura 2) é uma estrutura organizacional que reduz assimetrias de informação. Com tal modelo se observa a distribuição das funções desempenhadas por diferentes atores: gerenciamento e propriedade dos riscos; supervisão e fornecimento de avaliações independentes sobre os riscos. Para os mesmos autores, as diferentes linhas reduzem as assimetrias de informação entre atores da organização e seus proprietários, ao longo dos diferentes níveis hierárquicos, reduzindo riscos das decisões equivocadas.



Figura 2. Modelo de Três Linhas do The IIA
Fonte: IIA (2020, p. 4)

O IIA (2018) afirma que a auditoria interna descobre e elimina riscos que afetam a capacidade operacional da organização. Conforme IIA (2009), a auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação e de consultoria cuja finalidade, conforme o IIA (2018), é ajudar a organização a alcançar seus objetivos estratégicos, operacionais, financeiros e de conformidade. De acordo com IIA (2019b), sua independência perante os gestores é premissa para o alcance de seus objetivos, sendo necessário estabelecer uma linha de reporte (um relatório periódico) aos responsáveis pela governança, incluindo alta administração e gestores seniores, recomendação alinhada com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (Brasil, 2017).

Hansen et al. (2009) afirmam que o papel da auditoria interna vai além dos controles internos. Os autores indicam que ela pode melhorar os processos de governança por meio da promoção da ética e dos valores dentro da organização, além de comunicar os riscos e a adequação dos controles internos, elementos que podem influenciar de modo direto a construção do TdT.

Este entendimento é corroborado pelas orientações do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017), ao apresentar o relatório 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.

Marçola (2011) destaca que a auditoria interna é uma ferramenta de apoio e assessoramento à gestão, não devendo ser confundida como uma atividade impositiva ou punitiva. 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.

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

Dessa forma, os autores demonstram que a auditoria interna influencia na melhoria do TdT. Entendimento ratificado por Nakashima e Ziebart (2016), que afirmam que quanto maior a eficácia dos controles internos e a qualidade da auditoria, mais positivo 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.

3. Procedimentos Metodológicos

Os dados foram coletados por meio de questionário enviado a todos os servidores que atuam no AudSUS, vinculado ao MS. O AudSUS (antigo Denasus) atua em todos os estados por meio das Seções de Auditoria (SEAUD), nas Superintendências do MS, e pela sua unidade central, em Brasília. A pesquisa tramitou no Comitê de Ética e Pesquisa (CEP) e foi aprovada por meio do Parecer nº 5.242.160.

Entre fevereiro e março de 2022, o convite de acesso via LimeSurvey foi encaminhado a uma população de 434 servidores. Das 284 respostas, 51 foram descartadas por serem incompletas. Desta forma, a amostra de pesquisa é de 233 respostas completas, 54% do total e representa um grau de confiança de 95% e margem de erro de 5%.

O questionário apresenta duas dimensões: o ambiente de controle e a auditoria e o TdT (na esfera federal do SUS). Além disso, questões sobre características demográficas dos respondentes estão contempladas. As dimensões,

Tabela 1. Dimensões da pesquisa e embasamentos relacionados

Dimensão	Temática	Itens Avaliativos	Referências
O ambiente de controle do SUS na esfera federal	Controles estratégicos de gestão	Código de ética/conduta	Banco Mundial (2020); Braumann et al. (2020); IIA (2012); IIA (2018); IIA (2019); Versteeg e Bertrand (2019); TCU (2018);
		Programa de Integridade/Compliance	
		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	
		Relacionamento com o Conselho	
		Estatuto da auditoria interna	
		Controle orçamentário	
		Recursos necessários	
Auditoria e o TdT na esfera federal do SUS	Atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pela Alta Administração	Avaliação independente e objetiva da auditoria perante o TdT da Alta Administração	Hansen et al. (2009); IIA (2012); IIA (2020); Warren et al. (2015)
		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	

os itens pesquisados e as referências que suportaram a pesquisa estão na Tabela 1.

As dimensões foram mensuradas por meio de escalas múltiplas de cinco níveis de concordância de “discordo totalmente” a “concordo totalmente” e a opção “Não sei”.

Para análise dos dados, utilizaram-se técnicas quantitativas (frequências e respectivos percentuais)

e médias e desvios padrões dos dados demográficos para as variáveis contínuas e técnicas estatísticas Alpha de Cronbach e V de Cramer que foram utilizados para análise das afirmativas. O Alpha de Cronbach representa

a consistência interna das variáveis, ou seja, a medida de grau de confiabilidade (Fávero & Belfiore, 2017), com valor de 0.867, confirmando a consistência interna das respostas. Ainda, o Coeficiente V de Cramer foi utilizado como teste adicional para identificar a força das associações entre as respostas sobre o nível de TdT em decorrência da localização geográfica e características dos respondentes.

4. Análise dos Resultados

4.1 Perfil dos Respondentes

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

Tabela 2
Dados demográficos

	Frequência	Porcentagem (%)
Idade (anos)		
Média	47,05	-
Desvio Padrão	8,30	-
Gênero		
Feminino	139	59%
Masculino	94	40%
Experiência na área (meses)		
Média	81,29	-
Desvio Padrão	58,62	-
Em qual região você trabalha?		
Região Norte (AC, AM, AP, PA, RO, RR, TO)	40	17%
Região Nordeste (AL, BA, CE, MA, PB, PE, PI, RN, SE)	38	16%
Região Centro-Oeste (GO, MS, MT)	20	8%
Unidade Central (Brasília)	43	18%
Região Sudeste (ES, MG, RJ, SP)	61	26%
Região Sul (PR, RS, SC)	31	13%

O tempo de atuação na auditoria foi em média, 7 anos, variando entre recém-chegados e pessoas com até 35 anos de exercício, o que pode facilitar o contexto de carência de formações acadêmicas específicas. Por fim, os entrevistados atuam nas unidades do DenaSUS, representando todas as unidades da auditoria interna.

4.2 Ambiente de controle do SUS na esfera federal

As respostas apontaram percepção sobre as atuações mínimas relacionadas a fatores de integridade, estrutura organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade, políticas e práticas de recursos

humanos e competência do pessoal (Tabela 3).

Tabela 3
Práticas de controles estratégicos de gestão

Q.	Afirmativas	Frequências				
		Não sei	DT	DP	CP	CT
Q1	O MS possui código de ética/conducta 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%)
Q2	O MS possui Programa de Integridade/Compliance implementado e conhecido por todos os servidores.	27 (12%)	28 (12%)	57 (24%)	91 (39%)	30 (13%)
Q3	O MS possui plano de resposta a fraudes e irregularidades implementado, onde são descritas as principais políticas e metodologias de investigação.	74 (32%)	49 (21%)	50 (21%)	51 (22%)	9 (4%)
Q4	O MS possui Portal de Transparência ou outros canais que promovem 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%)
Q5	O MS possui canal(is) adequado(s) e conhecido(s) para que interessados registrem suspeitas de irregularidades, elogios, reclamações e sugestões.	15 (6%)	14 (6%)	53 (23%)	96 (41%)	55 (24%)
Q6	O MS possui ações 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%)
Q7	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%)
Q8	O MS possui política de gestão de riscos conhecida, adequada e internalizada.	37 (16%)	80 (34%)	66 (28%)	46 (20%)	4 (2%)
Q9	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%)
Q10	A unidade central de controle interno ou correspondente (2ª Linha) 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.	59 (25%)	59 (26%)	42 (18%)	61 (26%)	12 (5%)
Q11	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade central de controle interno ou correspondente (2ª Linha) instaurar investigação.	66 (28%)	53 (23%)	27 (11%)	60 (26%)	27 (12%)

Nota: Escala aplicada para todas as questões.

DT = Discordo Totalmente; DP = Discordo Parcialmente; CP = Concordo Parcialmente; CT = Concordo Totalmente; Q. = Questão.

Quatro elementos se destacaram positivamente: o estabelecimento de código de ética e de programa de integridade (70%, V de Cramer = 0,1434 p = 0,511), a existência de mecanismos ativos de transparência de dados (66%, V de Cramer = 0,2032 p = 0,008) e a oferta de canal de atendimento e denúncia (65%, V de Cramer = 0,1931 p = 0,02). Apesar de serem medidas relevantes, o desempenho dos demais itens, indica fragilidades na condução do ambiente de controle, com potencial prejuízo no TdT emitido às camadas de gestão em prol da sua integridade.

Entre os itens com percepção negativa, destaca-se alto índice de desconhecimento (32%) da existência de planos

institucionais para resposta a fraudes, que somado com as discordâncias totais e parciais (42%) totalizou 74% das respostas (V de Cramer = 0,1459 p = 0,468). Ressalta-se que a realidade é similar a outros órgãos, Sousa et al. (2021) não encontraram evidências de políticas de resposta ao risco. Contudo, existem ganhos quando há políticas em respostas a fraudes e/ou riscos, os possíveis ganhos referem-se à melhoria de processos e alcance de resultados com atuação preventiva aos riscos (Montezano et al., 2019).

Observa-se discordância quanto a existência de iniciativas que desenvolvem a sucessão das funções de liderança (71%, V de Cramer = 0,1935 p = 0,021). Em situações de alta rotatividade, pode haver gaps de conhecimento e, conseqüentemente, risco. Para o COSO (2013), a organização deve demonstrar compromisso em manter indivíduos condizentes com os objetivos, conforme art. 21 da INC 1 de 2016, a liderança é princípio da boa governança e deve ser desenvolvida em todos os níveis da administração.

Posteriormente, verificou-se a percepção quanto à política de gestão de riscos, em que 62% (V de Cramer = 0,1158 p = 0,898) discordaram parcialmente/totalmente e 16% disseram que é conhecida, adequada e internalizada. Para Montezano et al. (2019) existem dificuldades para adoção de políticas de gestão de riscos, tais como: limitações da política de gestão de riscos, falta de engajamento dos servidores, limitações estruturais para a gestão de riscos e falta de apoio da alta administração. Braumann et al. (2020) acrescentam sobre a importância de se criar uma cultura de risco, sendo tal consciência, um componente fundamental dessa cultura.

Um TdT apropriado estabelece valores defendidos pela Alta Administração em relação à gestão de riscos (Braumann et al., 2020). Nesse sentido, 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 baixo conhecimento ou maturidade de aplicação das estruturas de gestão de risco e, ao mesmo tempo, demonstra o comprometimento do topo em implementá-la. Versteeg e Bertrand (2019) alertam que tais valores impactam positivamente a melhoria do TdT.

A percepção sobre o envolvimento estratégico da Alta Administração e conselho para efetividade das ações da auditoria interna está na Tabela 4.

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

Q.	Afirmativas	Frequências				
		Não sei	DT	DP	CP	CT
Q12	Os planos estratégicos do órgão (exemplo: PNS e planejamento estratégico organizacional) costumam prever, reconhecer ou declarar sobre as condições necessárias para que o DenaSUS prospere.	41 (18%)	69 (30%)	55 (23%)	59 (25%)	9 (4%)
Q13	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%)
Q14	As áreas de gestão e supervisão do órgão (MS) demonstram esforços para compreender as conclusões apresentadas pelo DenaSUS e para que as ações corretivas recomendadas sejam tratadas ou resolvidas.	27 (12%)	57 (24%)	65 (28%)	72 (31%)	12 (5%)
Q15	O conselho (CNS) costuma reconhecer e declarar as condições necessárias para que o DenaSUS prospere por meio dos planos estratégicos aprovados (PNS) e de seus demais atos.	73 (31%)	62 (27%)	49 (21%)	43 (18%)	6 (3%)
Q16	O conselho (CNS) 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%)
Q17	Caso o conselho (CNS) aprovasse as decisões referentes à nomeação e desligamento do chefe máximo do 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%)
Q18	Caso o conselho (CNS) aprovasse os planos estratégicos de auditoria, esta relação contribuiria para uma maior independência, eficiência e eficácia das ações do DenaSUS perante a alta administração (Ministro e Secretários) e demais níveis de gestão.	37 (16%)	56 (24%)	22 (9%)	78 (34%)	40 (17%)

As questões Q12, Q13, Q15 e Q16 apontam desconhecimento da maioria dos respondentes, indicando carência de TdT relacionado ao fomento da auditoria, o que representa uma fragilidade (Hansen et al., 2009). Os resultados estatísticos do V de Cramer não apresentaram associações significativas em decorrências da localização geográfica dos respondentes.

Sobre a percepção das áreas de gestão e supervisão do órgão (MS) demonstrarem esforços para compreensão e correção dos apontamentos do relatório de auditoria interna (Q14), a maioria discorda parcialmente/totalmente (52%). Ressalta-se que, o novo modelo de três linhas do IIA (2020) foi projetado para identificar e estruturar melhor as interações e responsabilidades da gestão, da auditoria interna e dos responsáveis pela governança para alcançar alinhamento, colaboração, responsabilidade e objetivos eficazes (Tysiac, 2020).

Destaca-se, 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 (51%) de que a vinculação do Conselho quanto a aprovação dos seus planos estratégicos fortaleceria e daria independência ao cumprimento de suas obrigações perante a gestão e Alta Administração, promovendo ganhos à governança (Q18).

4.3 Relação entre atuação da auditoria do SUS e TdT na esfera federal

A percepção dos respondentes a respeito da atuação da auditoria interna inserida no contexto do modelo de três linhas e o TdT emitido pela Alta Administração é apresentada na Tabela 5.

Tabela 5
Auditoria interna frente ao Tom emitido pela Alta Administração

Q.	Afirmativas	Frequências				
		Não sei	DT	DP	CP	CT
Q19	O 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%)
Q20	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 pelo DenasUS.	17 (7%)	7 (3%)	15 (6%)	80 (35%)	114 (49%)
Q21	As avaliações sobre o conjunto de práticas, políticas e procedimentos em prol da integridade e controles do órgão adotado pela Alta Administração (Ministro e Secretários) é 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%)
Q22	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%)

Sobre a percepção da unidade de auditoria interna

realizar, 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 (Q19), 52% concordam parcialmente/totalmente (V de Cramer = 0,1757 p = 0,092). Ao mesmo tempo indicam, em 84% das respostas (V de Cramer = 0,1941 p = 0,019), que o TdT da Alta Administração melhora ao ser avaliado pela auditoria interna, o que indica vontade em contribuir com o TdT. Destaca-se que esse achado é importante, pois a falta de apoio da Alta Administração cria dificuldades para a implementação da gestão de riscos (Montezano et al., 2019).

Observa-se que há a percepção de que não é suficiente o reporte à Alta Administração daquelas avaliações sobre seus feitos. Para tanto, seus resultados são apresentados para o Conselho, cabendo externá-los a outros atores internos/externos, assegurando autonomia e independência.

Além das percepções relacionadas ao Tom emitido pela Alta Administração foi avaliado o TdT emitido pelo Conselho, apresentado na Tabela 6.

Tabela 6
Atuação da auditoria interna frente ao Tom emitido pelo Conselho de Saúde

Q.	Afirmativas	Frequências				
		Não sei	DT	DP	CP	CT
Q23	O 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%)
Q24	As ações e diretrizes emitidas pelo conselho (CNS) em prol da integridade e controles do órgão (MS) melhoraram, caso sejam avaliadas pelo Denasus.	40 (17%)	7 (3%)	14 (6%)	107 (46%)	65 (28%)
Q25	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%)

A percepção da unidade de auditoria realizar com independência e objetividade, avaliações sobre as ações e diretrizes emitidas pelo conselho em prol da integridade e controles do órgão (Q23), apontou que 70% (V de Cramer = 0,1985 p = 0,013) desconhecem ou discordam parcialmente/totalmente. Desse modo, há um descompasso entre a auditoria interna e o Conselho de Saúde.

Em relação a melhoria das ações e diretrizes emitidas pelo conselho em prol da integridade e controles do órgão, caso sejam avaliadas pela unidade de auditoria interna (Q24), os respondentes concordam parcialmente/totalmente (74%, V de Cramer = 0,1638 p = 0,202). Por fim, existe a percepção (49% concordam parcialmente/totalmente) de que o resultado das avaliações sobre ações

e diretrizes emitidas pelo conselho em prol da integridade e controles do órgão pode ser reportado ao próprio conselho sem representar redução da independência (Q25). Essa efetividade das conclusões e recomendações emitidas pode indicar maior neutralidade e menor risco à independência e autonomia da auditoria interna.

5. Conclusão

No ambiente da gestão, entre as carências percebidas, apesar de haver código de ética, programa de integridade, mecanismos ativos de transparência de dados e canal de atendimento na esfera federal do SUS, outros elementos que sinalizam adequado TdT para o ambiente interno de controle demonstraram carências. Destaca-se o desconhecimento quanto a existência de plano de resposta a fraudes, ações para gerir os riscos institucionais, gestão das lideranças e, ainda, estruturação e atuação de controle interno central que supervisione a gestão. Este achado corrobora Sousa et al. (2021) e caminha contra as recomendações do COSO (2017) e demonstram que pode haver falhas nas estratégias de mitigação dos riscos, o que pode indicar falta de definição da tolerância ao risco.

Por sua vez, sendo uma instância independente que percorre 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 a efetividade dos seus trabalhos. A existência de carências em sua atuação, além de comprometer avaliações que impactam em positividade os objetivos organizacionais, também se perde um dos principais vetores que influenciam a melhoria do TdT, o que potencializaria a correção de desvios na busca do atendimento do interesse público.

Além disso, devem ser observadas dificuldades existentes nas relações da governança com a auditoria interna e, ainda, nas garantias de maior autonomia e capacidade da operação da unidade de auditoria, o que representa uma fragilidade para a organização (Hansen et al., 2009). Entre os resultados desta pesquisa, percebe-se que há desconhecimento das práticas do Conselho por parte dos servidores da auditoria, denotando desalinhamento com a instância que deveria colaborar ativamente com as suas práticas. Esses resultados corroboram os de Pinto et al. (2019) sobre a relação entre os conselheiros de saúde municipais e os auditores do SUS. Também há carências na atuação estratégica de alto nível, por parte do conselho e da Alta Administração, que fomente a função da auditoria interna.

Logo, os resultados implicam para a necessidade de: asseguar as condições da auditoria interna em planos estratégicos; participação da Alta Administração e conselho na transmissão aos gestores quanto aos resultados das auditorias, assim como no controle de sua análise; sensibilização dos gestores quanto a importância da análise das conclusões apresentadas pela auditoria

interna, bem como sua internalização; emissão de declarações estratégicas do conselho que apoie e fomente a auditoria interna; e condução de relações do conselho com a auditoria interna de modo que fortaleça sua independência, autonomia e autoridade.

Dada a natureza metodológica empregada, deve-se considerar as limitações inerentes a esta pesquisa. Por exemplo, o instrumento de pesquisa limita-se à percepção dos respondentes, o fato dos participantes da pesquisa responderem que conhecem o código de ética não significa comportamento adequado. Da mesma forma, a existência de plano de resposta a fraudes não resulta em redução de riscos.

Referências

- Bantleon, U., d'Arcy, A., Eulerich, M., Hucke, A., Pedell, B., & Ratzinger-Sakel, N. V. (2021). Coordination challenges in implementing the three lines of defense model. *International Journal of Auditing*, 25(1), 59-74. <https://doi.org/10.1111/ijau.12201>
- Biscalquim, A. C., & Vieira, E. T. V. (2015). Auditoria Interna como fortalecimento da Governança Corporativa nas empresas de capital aberto. *Redeca, Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos*, 2(2), 56-72. <https://doi.org/10.23925/2446-9513.2015v2i2p56-72>
- Brasil. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 mai. 2016.
- Brasil. Controladoria-Geral da União. Perguntas e Respostas - Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016. mai. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/auditoria-e-fiscalizacao/in-conjunta-mp-cgu-no-01-2016> Acesso em: 30 nov. 2020.
- Brasil. Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. 1990a. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 set. 1990.
- Brasil. Ministério da Saúde. Relatório de gestão: 2020. Brasília; Ministério da Saúde. 2021. Disponível em: https://bvsm.sau.gov.br/bvs/publicacoes/relatorio_gestao_MS_2020.pdf Acesso em: 08 ago. 2021.
- Braumann, E. C., Grabner, I., & Posch, A. (2020). Tone from the top in risk management: A complementarity perspective on how control systems influence risk awareness. *Accounting, organizations and society*, 84, 101128. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101128>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway

- Commission (COSO). (2017). *Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada*. Disponível em: <https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf>. Acesso em: 01 set. 2021.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. New York: AICPA.
- Fávero, L. P., Belfiore, P.(2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Fleury, S., & Ouverney, A. (2012). O sistema único de saúde brasileiro. *Desafios da gestão em rede. Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão, 11(2-3)*, 74-83.
- Garrett, J.B., Hoitash, R. & Prawitt, D.F. (2022). Perceptions of Tone at the Top from the Inside: Insights into Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 41(1)*, pp. 115-141. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-058>
- Gramling, A., & Schneider, A. (2018). Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations. *Managerial Auditing Journal, 33(3)*, 318-335. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1606>
- Grupo Banco Mundial. Brasil. *Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM*. 15 dez. 2020. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/990861608105110250/pdf/Relatorio-Principal.pdf> Acesso em: 01 ago. 2021.
- Hansen, J., Stephens, N. M., & Wood, D. A. (2009). Entity-level controls: The internal auditor's assessment of management tone at the top. *Current Issues in Auditing, 3(1)*, A1-A13. <https://doi.org/10.2308/cia.2009.3.1.A1>
- Hayes, M.J., Lowe, D.J., Pany, K., & Zhang, J. (2021). The Availability of Reporting Channels, Tone at the Top, and Whistleblowing Intentions. *Journal of Forensic Accounting Research, 6(1)*, pp.111 – 126. <https://doi.org/10.2308/JFAR-2020-008>
- 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.
- IIA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. *Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (Normas)*. São Paulo - Brasil. Out. 2012. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf> Acesso em: 01 set. 2021.
- IIA. The Institute of Internal Auditors. *Declaração de posicionamento do IIA: Fraude e a auditoria interna*. São Paulo. jan. 2019. 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. *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.
- Kasai, M. Y., Rampini, G. H. S., de Melo, C. C., & Berssaneti, F. T. (2022). Implantação do processo de gestão de riscos no setor público: estudo de caso em organizações militares. *Brazilian Journal of Business, 4(2)*, 827-844. <https://doi.org/10.34140/bjbv4n2-016>
- Marçola, C. (2011). Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista do Serviço Público, 62(1)*, 75-87. <https://doi.org/10.21874/rsp.v62i1.62>
- Montezano, L., da Costa Júnior, R. L., Ramos, K. H. C., & Melchiades, A. T. (2019). Percepção de servidores públicos quanto à implantação da gestão de riscos em uma secretaria do governo federal do Brasil. *Revista Economia & Gestão, 19(54)*, 77-94. <https://doi.org/10.5752/P.1984-6606.2019v19n54p77-94>
- Nakashima, M., & Ziebart, D. A. (2016). Tone at the top and shifts in earnings management: Evidence from Japan. *Journal of Forensic & Investigative Accounting, 8(2)*, 288-324.
- OMS. Organização Mundial de Saúde (World Health Organization). (2020) *Governance*. Website. Disponível em <https://www.who.int/healthsystems/topics/stewardship/en/>. Acesso em: 10 dez. 2020.
- Pinto, J. R., Pedrosa, K. D. A., Martins, P., Ferreira, A. R., & Maranhão, B. D. R. (2019). (Dis)connections between health councils and audit: advancements and challenges in the democratization of public health management. *Cadernos Saúde Coletiva, 27*, 39-44. <https://doi.org/10.1590/1414-462X201900010296>
- Pyzoha, J.S., Taylor, M.H. & Wu, Y.J. (2020). Can Auditors Pursue Firm-Level Goals nonconsciously on Audits of Complex Estimates? An Examination of the Joint Effects of Tone at the Top and Management's Specialist. *The Accounting Review, 95(6)*, pp.367 – 394. <https://doi.org/10.2308/tar-2016-0223>
- Sousa, R. M., Costa, A. D. J. B., & Nunes, D. M. S. (2021). Gestão de Riscos em Organizações Sociais Vinculadas ao Governo Federal. *Revista de Administração da UNIMEP, 19(5)*.

- Souza, F. S. R. N. D., Braga, M. V. D. A., Cunha, A. S. M. D., & Sales, P. D. B. D. (2020). Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. *Revista de Administração Pública*, 54, 59-78. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180117>
- 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. 2017. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*KEY%253A%2522ACORDAO-COMPLETO-2246357%2522/%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520 Acesso em: 30 nov. 2020
- TCU. Tribunal de Contas da União. Guia de governança e gestão em saúde: aplicável a secretarias e conselhos de saúde. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Saúde, 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/0A/52/94/E4/5F3F561019190A56E18818A8/GUIA%20GOVERNANCA%20EM%20SAUDE_WEB.PDF Acesso em: 01 dez. 2020.
- TCU. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. Edição 3 - Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado (Secex-Administração), 2020b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7595543501762EB92E957799> Acesso em: 01 dez. 2020.
- Tysiac, K. (2020). Three Lines Model for risk management gets major update. *Journal of Accountancy*. Disponível em: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/jul/3-lines-of-defense-model-for-risk-management-gets-major-update.html>
- Vaassen, E. H., Meuwissen, R., & Schelleman, C. (2009). *Accounting information systems and internal control*. West Sussex, UK: John Wiley & Sons.
- Versteeg, B., & Bertrand, R. (2019). 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. <http://doi.org/10.5117/mab.93.37770>
- Wang, I. Z., & Fargher, N. (2017). The effects of tone at the top and coordination with external auditors on internal auditors' fraud risk assessments. *Accounting & Finance*, 57(4), 1177-1202. <https://doi.org/10.1111/acfi.12191>
- Warren, D. E., Peytcheva, M., & Gaspar, J. P. (2015). When ethical tones at the top conflict: Adapting priority rules to reconcile conflicting tones. *Business Ethics Quarterly*, 25(4), 559-582. <https://doi.org/10.1017/beq.2015.40>