



Visão dos Gestores Municipais de Saúde sobre a Utilização dos Controles Internos como Ferramenta para Melhorar seu Desempenho e Alcançar os Objetivos Institucionais, tendo como Referência os Componentes de Controle Interno COSO

Shayane Damazio dos Santos
UFSC

shayanedamazio@gmail.com
Ernesto Fernando Rodrigues Vicente
UFSC

ernesto.vicente@ufsc.br
Marcelo Machado de Freitas
UFSC
mmf.marcelofreitas@gmail.com

Resumo

Este trabalho tem como objetivo identificar quanto os mecanismos de Controles Internos têm sido utilizados como ferramenta para melhorar o desempenho e o alcance dos objetivos das instituições públicas de saúde do Estado de Santa Catarina, usando como referência os componentes de Controle Interno do COSO. A coleta de dados se deu por meio de questionários contendo 25 perguntas fechadas, com escala *likert* de 5 pontos, que foram previamente discutidas conjuntamente entre autores, Professores da Universidade Federal de Santa Catarina e profissionais auditores do Sistema Único de Saúde. Os questionários foram enviados para as 295 Secretarias municipais de Saúde do Estado de Santa Catarina, dos quais foram obtidas respostas de 31 gestores. A melhor média (4,2) encontrada foi com a percepção dos gestores sobre o papel essencial dos Controles Internos para suas instituições. Entretanto, a assertiva que obteve a pior média (2,9) refere-se à percepção desses mesmos gestores sobre o monitoramento para avaliação da validade e qualidade desses Controles Internos nas Secretarias Municipais de Saúde. Por fim, os resultados obtidos com as respostas dos questionários indicam que apesar dos gestores considerarem os Controles Internos como importantes dentro das Secretarias Municipais de Saúde de Santa Catarina, não os consideram adequados e efetivos, ainda que a maior parte deles tenham entendido que esses controles têm contribuído de alguma forma para melhorar o desempenho de suas secretarias.

Palavras-chave: Controle interno; COSO; Secretarias Municipais de Saúde.

Linha Temática: Controladoria em Entidades Públicas



1. INTRODUÇÃO

O contexto brasileiro tem sido pautado por demandas importantes no que diz respeito à administração pública e, conseqüentemente, na busca da efetiva transparência dos atos e da execução dos serviços de maneira qualificada. Assim, torna-se cada vez mais urgente que os gestores públicos estejam preparados e tenham clareza de suas intervenções e dos impactos que elas causam na sociedade. Isso requer um rompimento com as práticas que não conseguem discernir entre os interesses da esfera pública e da esfera privada, tendo em vista que a administração pública não pode ser considerada um assunto pessoal do gestor e nem tão pouco o patrimônio público ser visto como de sua propriedade. Nesse encaminhamento, os gestores municipais de saúde, a fim de alcançar seus principais objetivos, ou seja, oferecer saúde de qualidade aos seus munícipes, vem reformulando os seus processos de trabalho e agregando o maior número possível de informações precisas e tempestivas para dar suporte na tomada de suas decisões no cenário da política pública de saúde (Costa, 2012).

A definição de controle interno não é claramente apresentada na legislação brasileira e ainda são poucos os trabalhos científicos que fazem referência a essa temática na área da gestão pública. Portanto, é necessária uma apropriação da definição de controle interno governamental da Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização – INTOSAI - uma organização não governamental que reúne entidades de fiscalização político-administrativa (como o Tribunal de Contas da União - TCU) e que conceitua o controle interno como “....um processo integral desenhado para enfrentar os riscos e para garantir razoável segurança de que, na consecução da sua missão institucional”, ou seja, é zelar para que os seguintes objetivos serão alcançados: execução correta, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; cumprimento das prestações de contas; cumprimento das leis e regulamentações; garantia contra perdas, abuso ou dano dos recursos.” (INTOSAI, 2004 apud IPEA, 2010, p.445).

O estudo de Cochrane, Moreira e Pinho (2003) afirma que o controle é imprescindível para acompanhar a execução de programas e identificar suas falhas e desvios. Também é uma ferramenta para certificar a boa utilização, manutenção e guarda do patrimônio, além de proporcionar a verificação da aplicação de normas e princípios que estão sendo adotados, o que gera maior segurança às informações prestadas ou às operações realizadas. Diante da importância dessas informações, os gestores têm a possibilidade de inserir métodos de Controles Internos a fim de garantir a geração de informações integras, e aliando-as com as necessidades dos usuários dessas informações.

Mesmo havendo consenso quanto à importância do controle interno e que este visa acima de tudo salvaguardar o ente público, por meio de um controle prévio, concomitante ou posterior aos fatos, ainda é comum encontrar-se estudos que apontam para o desconhecimento dos gestores municipais quanto ao uso desta ferramenta, um exemplo deste fato é a pesquisa realizada por Secchi (2012), que aponta essa realidade vivenciada em um município do Rio Grande do Sul.

Diante do contexto apresentado, pretende-se responder à seguinte questão: **o Controle Interno tem atuado como ferramenta para qualificar o desempenho e cumprir os objetivos institucionais dos Gestores Municipais de Saúde?**

Dessa maneira, o objetivo deste artigo é identificar, o quanto os mecanismos de Controles Internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos das instituições de saúde, usando como referência os componentes de controle interno COSO. A pesquisa analisa as diferenças de percepção dos gestores de saúde municipais e contribui para apontar questões da gestão, comuns aos municípios bem como perceber aspectos que apresentam diferenças de opinião em gestão, onde podem ser indicados pontos que requerem melhoria.

A relevância deste estudo justifica-se no fato de que as ações realizadas no espaço



público das secretarias municipais de saúde, afetam diretamente na população e por isso a gestão deve ser feita de maneira a ser sempre efetiva, eficaz e eficiente. Dessa forma, a pesquisa poderá contribuir para uma sensibilização direcionada aos gestores municipais com ênfase no controle interno e assim contribuir para o debate, como também desencadear novas investigações acadêmicas acerca do tema.

O artigo está estruturado da seguinte forma: introdução, referencial teórico com a visão de Controles Internos no contexto de gestão pública, seguindo com a descrição da metodologia aplicada e na sequência a análise dos dados e apresentação de resultados.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Controle Interno evolução e conceitos.

O conceito de controle como uma atribuição administrativa que reside em medir o desempenho com objetivo de garantir que os objetivos e planos da organização sejam realizados é apresentado por Chiavenato (2003). No entanto, o controle interno surgiu da necessidade de se aperfeiçoar os métodos e procedimentos adotados pelas organizações e ganhou grande destaque no planejamento e alcance de metas das instituições.

O Audibra (1992, p.48) afirma que:

(...) controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Nas organizações públicas, o Controle Interno, segundo Azevedo e Ensslin, (2010), é um instrumento que auxilia para que as ações tomadas pela entidade tenham a finalidade de atingir seus objetivos e metas, por meio de conferência da precisão e a confiabilidade dos dados. Cruz e Glock (2008) consideram que o controle interno abrange o plano de organização e métodos e medidas tomadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o segmento das políticas executivas prescritas.

Em concordância com as afirmações acima, Almeida (2010) entende que o controle interno representa em uma instituição o conjunto procedimentos, métodos ou rotinas com a finalidade de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Attie (2011) em consonância com autores citados acrescenta que uma empresa precisa construir sistemas que lhes proporcionem o conhecimento dos atos e eventos ocorridos em cada um de seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser conhecidos pelos administradores de forma íntegra e tempestiva.

A contabilidade, quando toma a posição de instrumento de controle empresarial, não será eficiente caso não consiga oferecer à administração a possibilidade de advertir em tempo hábil, qualquer tipo de variação importante. A contabilidade precisa mostrar uma avaliação das discrepâncias dos valores padrão e uma determinação das possíveis causas de variação (Ronchi, 1969).

Diante dos conceitos mencionados percebe-se que os Controles Internos atingem objetivos em categorias divididas como operacional, divulgação e conformidade. Nesse sentido o operacional está relacionado aos objetivos de eficácia e de eficiência das operações, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos. Já a divulgação está voltada as publicizações financeiras e não financeiras, podendo abranger os



requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades ou normativas da organização. E a conformidade pode ser entendida quando convergem com o cumprimento de normas às quais a entidade está sujeita (COSO 2013).

A importância do controle interno fica nítida a partir do momento que se começa a perceber que não é possível conceber uma empresa que não tenha controles que possam assegurar a continuidade do fluxo de operações e informações propostas (Attie, 2011). No entanto, a eficácia dos métodos de controle interno depende ainda da competência e integridade dos colaboradores em exercer as funções relacionadas com os meios. (Almeida, 2010).

A Estrutura de controle interno define como três categorias principais permitem que as organizações se estruturam em aspectos diferentes de controle interno (COSO 2013):

- Operacional – Está relacionada com a eficácia e a eficiência das atividades operacionais da organização, onde estão incluídos os resultados financeiros, o alcance de metas.
- Divulgação – Os objetivos de divulgação estão relacionados a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo incluir as exigências de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros requisitos legais determinados pelas autoridades.
- Conformidade – Objetivos que estão relacionados a fazer cumprir as leis e regulamentos aos quais a organização está sujeita.

Para que um sistema de controle interno seja eficaz é exigido mais do que a observância a políticas e procedimentos, são necessários julgamentos para determinar se o nível de controle está suficiente. Nesse encaminhamento, pode-se dizer que, o controle interno é um processo dinâmico e integrado e, certamente, aplicável a todos os tipos de entidades sejam eles de pequeno ou grande porte, públicos ou privados. Cabendo a cada organização escolher implementar o controle interno de forma diferente e adequada a sua realidade (COSO 2013).

2.2 Metodologia COSO

Em meio os escândalos econômicos que envolviam empresas do norte dos Estados Unidos em meados dos anos 2000 a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) foi promulgada com intuito de recuperar a confiabilidade dos investidores que até então havia se perdido. Grandes empresas como a *Enron* e a *WorldCom* foram a falência por fraudes ocasionadas por funcionários de alto escalão o que gerou a perda na confiabilidade do mercado financeiro (Santos & Lemes, 2007).

A metodologia COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tem um destaque importante na SOX, por incorporar normas, políticas e regulamentos utilizados por muitas empresas para obter o controle adequado de suas atividades com intuito de alcançar os objetivos da instituição (COSO, 2013).

De acordo com Neves e Boya (2010) as atividades de controle podem adotar perfis de prevenção e detecção de fraudes. Sendo assim, a metodologia COSO determina em cinco os componentes integrados de controle interno:

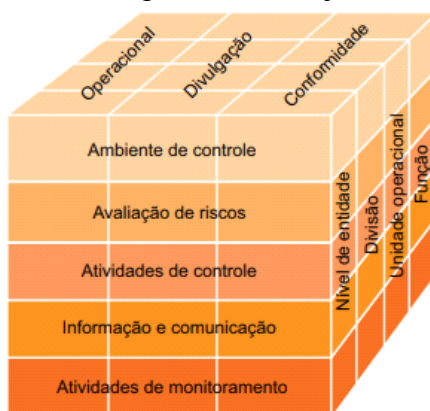
O Ambiente de Controle são um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. Abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade. A Avaliação de Riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Atividades de Controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. A Informação é necessária para que a entidade cumpra



responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. Atividades de Monitoramento proporcionam avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas (COSO 2013).

A metodologia COSO relaciona os objetivos que as organizações buscam alcançar com os componentes, que orientam o que é necessário para atingir os objetivos pretendidos. Dentro da metodologia esta relação é ilustrada em forma de cubo conforme a Figura 1.

Figura 1 – Componentes e Objetivos do COSO



Fonte: COSO (2013).

Estruturada a partir de critérios para que se tenha um sistema de controle interno eficaz e que proporcione uma segurança razoável acerca do alcance dos objetivos da entidade, a metodologia (COSO 2013) um sistema de controle interno eficaz pode reduzir o risco de não alcançar os objetivos da organização e isso pode estar relacionado a uma, duas ou três das categorias de objetivos.

Quando em uma organização é identificada a existência de uma deficiência maior em relação ao funcionamento de um dos componentes ou princípio relevante, ou a relação entre eles, esta organização não pode considerar que possua um sistema de controle interno eficaz. (COSO, 2013). Deste modo percebe-se que para uma organização ter um sistema de controle interno eficaz são necessários um conjunto de componentes e princípios que devem funcionar em sintonia, sem que haja um grau de deficiência maior em algum deles, só assim a entidade terá uma maior prevenção de seus ativos e um maior controle de fraudes.

2.3 Sistema Único de Saúde

No início da década de 1970 nasceu o movimento da Reforma Sanitária no contexto da luta contra a ditadura. A expressão foi usada para se referir ao conjunto de idéias abarcadas em relação às mudanças e transformações que se julgavam necessárias na área da saúde. As mudanças almejadas não compreendiam apenas o sistema, mas todo o setor da saúde, em busca da melhoria das condições de vida da população. À época, houve um intenso processo de formação de conhecimento através de um grupo de médicos e outros profissionais preocupados com a saúde pública, que desenvolveram teses e integraram discussões políticas (Paiva & Teixeira, 2010).

No Brasil, as atividades de auditoria em saúde antes do ano de 1976 tinham por base o então Instituto Nacional de Previdência Social – INPS e “eram realizadas pelos supervisores por meio de apurações em prontuários de pacientes e em contas hospitalares. À época, não havia auditorias diretas em hospitais” (Souza *et al.*, 2010, p. 73). Em 1978 criou-se a Secretaria de Assistência Médica subordinada ao Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social – INAMPS quando os técnicos sentiram a necessidade de aperfeiçoar a GIH (Guia de



Internação Hospitalar) quando então foi criada a Coordenadoria de Controle e Avaliação - nas capitais, e o Serviço de Medicina Social nos municípios (DENASUS, 2014).

Conforme Souza, Dyniewicz e Kaçinowski (2010) a auditoria em saúde no Brasil remonta ao ano de 1984. Para Castro (2004), o Movimento de Reforma Sanitária contemplou a elaboração de uma crítica ao modelo médico-hospitalar que prevalecia no sistema de saúde brasileiro, principalmente quanto à falta de efetividade na prestação da assistência médica de caráter curativo, prestada pelo antigo INAMPS; e também, a falta de eficiência expressa no pagamento por produção de serviços que consumia uma parte crescente de recursos e permitia o desperdício através das fraudes aplicadas no setor.

Nesse contexto, implanta-se o Sistema Unificado e Descentralizado de Saúde – SUDS, através do qual os serviços antes prestados pelo INAMPS (órgão sob gestão do Governo Federal) passaram a ser descentralizado através da transferência da prestação do serviço de assistência médica aos Estados Federados, porém persistindo a mesma prática ineficiente do antigo INAMPS.

Em 1990 foi criada a Lei n. 8.080 (Lei Orgânica da Saúde), que estabeleceu diversas competências aos entes federados, dentre elas a de acompanhar, controlar e avaliar as ações e os serviços de saúde; e estabelecer normas, em caráter suplementar, para o controle e avaliação das ações e serviços de saúde.

Através das Leis Orgânicas de Saúde 8.080/90 e 8.142/90, a implantação do sistema de controle e fiscalização tornou-se um processo legal e legítimo, consolidando alguns princípios nascidos do movimento da Reforma Sanitária. Em 27 de julho de 1993 foi instituído o Sistema Nacional de Auditoria (SNA) através da Lei nº. 8.689 e somente em 28 de setembro de 1995 o SNA foi regulamentado através do Decreto nº. 1.651 que, por tratar de matéria específica da área da saúde, se constituiu num sistema atípico, singular, diferenciado e complementar aos sistemas de controle interno e externo da administração pública.

Dessa forma, o SUS imprimiu gradativamente aos municípios brasileiros um conjunto de novas responsabilidades, no tocante ao desenvolvimento de ações e serviços de saúde dirigidos tanto à promoção da saúde, como ao enfrentamento de riscos e agravos existentes em sua população. Em decorrência do avanço na descentralização do SUS surge a necessidade de fiscalização das verbas investidas no setor saúde e, com esse fim, a Lei 8.080/90 define como competência comum das três esferas de governo nas instâncias e mecanismos de controle, avaliação e fiscalização das ações e serviços de saúde no SUS (Brasil, 2011).

A Lei 8.080/90, no artigo 16, inciso XIX, instituiu como competência da Direção Nacional do SUS, “estabelecer o Sistema nacional de Auditoria e coordenar a avaliação técnica e financeira do SUS em todo território Nacional em cooperação técnica com os Estados, Municípios e Distrito Federal” determinando que o Ministério da Saúde “acompanhará através de seu sistema de auditoria a conformidade à programação dos recursos repassados a estados e municípios; constatada a malversação, desvio ou não aplicação dos recursos, caberá ao Ministério da Saúde aplicar as medidas previstas em lei” (parágrafo 4º do artigo 33) (Brasil, 2011).

Destaca-se que, do ponto de vista formal, o Sistema Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (SNA/SUS) foi instituído pela Lei nº. 8.689/93. E, regulamentado pelo Decreto nº. 1.651/95, estabelecendo a estruturação e funcionamento geral do sistema que seria implementado nos três níveis estatais: federal, estadual e municipal de gestão do SUS.

Por meio da edição do Decreto nº 1.651, de 28 de setembro de 1995, ficou sedimentada a regulamentação do Sistema Nacional de Auditoria (instituído pela Lei 8.080/90 e a Lei 8.689/93) uma vez que o sistema passou a ter uma configuração mais adequada à realidade do SUS sendo exercido sobre as ações e serviços desenvolvidos no âmbito do SUS.



Com a tentativa de redefinir o setor de controle, avaliação e auditoria, o Ministério da Saúde adotou medidas para reorganizar o sistema no âmbito do MS, bem como da interface do sistema de Controle e Avaliação da Secretaria de Atenção à Saúde e do Sistema Nacional de Auditoria com as atividades do Fundo Nacional de Saúde (FNS) e definição dos recursos patrimoniais e humanos necessários ao cumprimento Conselho Nacional de Secretários Estaduais de Saúde das competências e atividades de Auditoria e de Controle e Avaliação. Entretanto, apesar dessa proposta de reorganização, essas atividades continuavam inseridas na Secretaria de Assistência à Saúde do Ministério da Saúde (Castro, 2004).

Para Castro (2004) os artigos estabelecidos pelo Decreto Federal 3.774/2001 separam as atividades de auditoria e de controle e avaliação que inicialmente estavam organizadas num único departamento, muitas vezes sem a clara definição dos seus conceitos e de seus papéis e avançaram na sua organização e se encontram, no momento atual, com as atividades e competências definidas no nível federal em dois departamentos, quais sejam, o Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS) e o Departamento de Controle Avaliação de Sistemas da SAS.

O DENASUS é um órgão integrante da estrutura da Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa do Ministério da Saúde e do componente federal do Sistema Nacional de Auditoria - SNA, exercendo atividades de auditoria e fiscalização especializada no âmbito do SUS, conforme definido na Política Nacional de Gestão Estratégica e Participativa no SUS:

A auditoria é um instrumento de gestão para fortalecer o Sistema Único de Saúde (SUS), contribuindo para a alocação e utilização adequada dos recursos, a garantia do acesso e a qualidade da atenção a saúde oferecida aos cidadãos (DENASUS, 2014, pg 20).

Os autores Sá, Lima e Silva (2009, p. 12) complementam que:

Para tanto, as ações de controle, avaliação e auditoria ainda precisam ser melhor organizadas e delimitadas no SUS. O seu processo de institucionalização ainda incipiente, é de extrema importância, pois possibilitará uma reorientação das práticas em saúde, em termos de monitoramento e avaliação da qualidade e efetividade dos serviços. Para que isso seja potencializado, portanto, é necessário que se organize uma rede articulada composta pelas três áreas em questão, com suas competências e a forma de atuação bem detalhadas.

Mesmo com a escassez de trabalhos sobre “auditoria do SUS”, cresce o interesse quanto ao procedimento de avaliação dos serviços prestados e ações de saúde. Ressalta-se que frente aos serviços de saúde do Brasil, avaliar não é rotina habitual, com exceções executadas na função pública (Silva et al., 2002).

2.4 Trabalhos anteriores

Resultados de pesquisas próximos a este tema, ou seja, que analisa o quadro em relação ao uso do controle interno na administração pública também foi encontrado quando da aplicação de estudos semelhantes nos órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal por Cannavina e Parisi (2015), na Superintendências dos Estados brasileiros por Junior (2016), nos departamentos de auditoria interna no Brasil por Imoniana (2014). Nessas instituições, os autores apontam uma preocupação com o bem público e a importância que os Controles Internos têm na otimização dos recursos e na eficiência e na eficácia das ações desenvolvidas pelos gestores públicos.

Em sua pesquisa Cannavina e Parisi (2015) identificou a percepção dos gestores dos órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal sobre o quanto os sistemas de Controles Internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos institucionais, usando como referência os componentes de controle interno COSO/INTOSAI. A pesquisa foi realizada por meio dos relatórios de gestão entregues na prestação de contas do ano de 2011 ao Tribunal



de Contas da União. Os resultados permitiram concluir que os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo Federal não utilizam plenamente os Controles Internos como ferramenta para melhorar seu desempenho e alcançar seus objetivos institucionais.

A investigação de Junior (2016) propôs-se avaliar a qualidade das práticas de controle interno evidenciadas no Relatório de Gestão, pelas Superintendências dos Estados brasileiros, e verificar a simetria de percepção sobre tais práticas. Os dados foram coletados a partir dos quadros de autoavaliação constantes Do Relatório de Gestão, reportado anualmente ao Tribunal de Contas da União (TCU). Os resultados evidenciaram que há aspectos e conceitos de Controles Internos mais bem gerenciados e esclarecidos dentro das Unidades Jurisdicionadas, como é o caso do ambiente de controle e a informação e comunicação. Por outro lado, também existem aspectos que trazem discordância de opiniões entre os gestores e as deficiências apontadas, conforme os valores atribuídos na autoavaliação. Indicam que alguns aspectos de controle interno requerem maior atenção, em especial a avaliação de riscos, os procedimentos de controle e o monitoramento.

O estudo de Imoniana (2014) investigou, através de indagações com auditores públicos, como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam medição de desempenho. A pesquisa se deu por meio de um questionário, aplicado à gestores de auditoria interna. A perspectiva teórica evidencia a existência de assimetria da informação entre o departamento de auditoria e a alta gestão, composta por comitê de auditoria e conselho de administração, pois uma grande parcela dos consultados não sofre avaliação periódica dos seus trabalhos por um órgão independente. De um modo geral, uma parcela significativa dos gestores consultados executa controles referentes a valores que envolvem o departamento de auditoria que contemplam economias geradas e otimização de recursos, também aponta para a existência de controles nas recomendações de melhorias, *feedback* vindo da gestão, planejamentos internos e execução dos trabalhos, entretanto, a pesquisa não revela a forma como são feitos esses controles.

Nessa direção, os estudos anteriores sinalizam para a importância do controle interno como uma importante ferramenta para uma gestão comprometida com a qualidade dos serviços prestados. Assim, ainda que os objetivos das pesquisas variem sutilmente, os resultados apresentados apontam para a necessidade de se olhar de maneira mais atenta para alguns aspectos como: as concepções do que é o controle interno, avaliação de riscos e a necessidade de se incluir no planejamento institucional a preocupação com relação a execução e aos resultados do controle interno.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa foi elaborada tendo como referência de estrutura e metodologia a publicação de Cannavina e Parisi (2015) que realizam um estudo semelhante tendo como foco órgãos da administração pública do Poder Executivo Federal e a adequação dos procedimentos utilizados para o controle interno, principalmente no que diz respeito às normas COSO/INTOSA.

3.1 Procedimentos Metodológicos

Para a aproximação com a realidade estudada e visando responder o objetivo proposto utilizou-se a seguinte técnica de coleta de dados: Questionário com 25 perguntas. O questionário foi construído de forma estruturada, com questões objetivas na busca de identificar e analisar a visão dos gestores municipais de saúde sobre como o uso do Controle Interno em sua gestão.

Enfatiza-se que antes da versão final do instrumento, o mesmo passou por dois pré-testes junto a 2 professores da Universidade Federal de Santa Catarina e por 5 profissionais de



auditores do Sistema Único de Saúde. O questionário utilizado foi baseado no trabalho de Cannavina e Parisi (2015), que realizaram um estudo semelhante em órgãos da administração pública do poder executivo federal tendo como foco a gestão pública e a adequação dos procedimentos utilizados para o controle interno.

A Tabela 1 apresenta as variáveis da pesquisa. Cada variável é composta por uma quantidade de assertivas que compõe o respectivo construto e juntas compunham o questionário enviado aos Gestores Municipais.

Tabela 1 – Variáveis da pesquisa

Variáveis	Assertivas	Referências
Ambiente de controle	8	Conceitos básicos de controle interno instituído pela organização como fatores de ética, responsabilidade, competência e integridade.
Avaliação de riscos	6	Consiste na identificação dos riscos que podem prejudicar o alcance dos objetivos e metas da organização, e, por conseguinte analisar o nível de ameaça, bem como seus impactos, e elabora estratégia para a administração dos riscos.
Atividades de controle	4	Consiste nas políticas e procedimentos que devem ser implantados e executados pelas organizações a fim de garantir resposta aos riscos.
Informação e comunicação	4	A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os colaboradores recebem informações claras quanto aos seus papéis e responsabilidades.
Monitoramento	3	Processo de avaliação de controle interno ao longo do tempo com vistas a verificar as deficiências e evidenciar a eficácia dos Controles Internos.

Fonte: Adaptado de Santos, Souza e Hillen (2013).

As questões foram segregadas de acordo com os componentes de controle interno representando cada um dos componentes do COSO dentro da secretaria Municipal de saúde, com objetivo de avaliar a percepção dos administradores municipais, quanto a importância dos Controles Internos dentro das secretarias de saúde. Para isso, o questionário sobre a percepção desses gestores foi mensurado por meio de uma escala *likert*, onde (1) = Totalmente inválida: Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da secretaria de saúde que trabalha; (2) = Parcialmente inválida: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da secretaria de saúde que trabalha, porém, em sua minoria; (3) = Neutra: Significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da secretaria de saúde que trabalha; (4) = Parcialmente válida: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da secretaria de saúde que trabalha, porém, em sua maioria; (5) = Totalmente válida: Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da secretaria de saúde que trabalha.

Ao final das análises individuais, todas assertivas foram agrupadas em três grupos distintos: Pontos Fortes, Pontos Intermediários e Pontos Fracos. Para estabelecer o limite entre cada um desses pontos, foram calculadas as diferenças entre a maior e a menor média obtida com as respostas. Esse valor foi dividido por três, evidenciando-se assim os três grupos.

Exemplificando: se a menor média encontrada entre todas as assertivas for de 1,1 e a maior média for de 4,1, então, a diferença entre essas duas médias será de 3. Dividindo-se esse valor por 3, encontraria-se o valor de 1. Logo, seriam enquadrados como Pontos Fracos todas aquelas assertivas que obtivessem média entre 1,1 e 2,1; como Pontos Intermediários todas aquelas assertivas que obtivessem média entre 2,1 e 3,1; e como Pontos Fortes todas aquelas assertivas que obtivessem média entre 3,1 e 4,1.

O questionário foi organizado no Google Formulário e enviado via e-mail às Secretarias Municipais dos 295 municípios catarinenses. Os e-mails foram coletados no site do Conselho das Secretarias Municipais de Saúde (COSEMS-SC). Foram realizadas três tentativas de



contato durante os meses de janeiro, fevereiro e março de 2018. Após o envio dos questionários obteve-se a amostra final de profissionais respondentes, representando aproximadamente 10% da população. As respostas foram organizadas em uma Planilha de Excel e os resultados são apresentados na sessão seguinte.

4.- ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados obtidos a partir das respostas do questionário aplicado aos Gestores das secretarias Municipais de Saúde do estado de Santa Catarina foram agrupadas por construtos: ambiente de controle, avaliação de riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento, seguindo com a análise descritiva que apresenta, a média, a mediana, o desvio padrão e a moda, com respectivos percentuais, dentre os respondentes do questionário e estão enquadrados através da escala *Likert*, conforme a percepção dos gestores em relação a cada assertiva.

As tabelas que apresentam a frequência das avaliações, estão divididas em Totalmente Inválida (TI), Parcialmente Inválida (PI), Neutra (N), Parcialmente Válida (PV), Totalmente Válida (TV) e Nenhuma Resposta (NR). As avaliações foram analisadas também quanto as medidas de tendência central a Mediana (MD), a Média (M) e a Moda (MO) e como medida de dispersão o Desvio Padrão (DP).

A primeira avaliação a ser feita é a do “ambiente de controle”. Dessa forma, ao fazer uma análise descritiva do construto ambiente de controle é possível perceber que a mediana e a moda do construto possuem valor igual a 4 e a média igual a 3,43 o que mostra que esse componente do controle interno não está adequado em sua integralidade. Porém, quando cada assertiva é analisado individualmente, é possível perceber que os gestores municipais, de acordo com a Tabela 2, na sua maioria, 51,6%, consideram os Controles Internos essenciais, porém não conseguem dar o suporte adequado para o funcionamento na sua totalidade.

É possível perceber, pela resposta dos gestores, algumas fragilidades dentro do construto “Ambiente de Controle”. O modelo se fragiliza quando 35,5% dos gestores consideram que os mecanismos gerais de controle instituídos pela Secretaria Municipal de Saúde não são percebidos por todos os servidores e funcionários. Consideram também que a comunicação dentro das secretarias poderia ser mais eficiente. Através das respostas podemos verificar que os procedimentos e as instruções operacionais, para 42% dos respondentes, não são padronizados e não estão postos, na sua integralidade, em documentos formais. Esses são alguns dos fatores que fragilizam os Controles Internos das secretarias.

Tabela 2 – Assertivas: Ambiente de Controle

Assertivas	Frequência das Respostas					M	MD	DP	MO
	TI	PI	N	V	TV				
1) Os Gestores da Instituição percebem os Controles Internos como essenciais.	3,2% 1	9,7% 3	12,9% 4	22,6% 7	51,6% 16	4,2	5	1,03	5
2) Os mecanismos gerais de controle instituídos pela Secretaria Municipal de Saúde são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	9,7% 3	25,8% 8	19,4% 6	32,3% 10	12,9% 4	3,2	3	1,18	4
3) A comunicação dentro da Secretaria Municipal de Saúde é adequada e eficiente.	6,5% 2	32,3% 10	9,7% 3	41,9% 13	9,7% 3	3,23	4	1,13	4
4) Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	6,5% 2	35,5% 11	12,9% 4	25,8% 8	19,4% 6	3,23	3	1,25	2

5) Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da Secretaria Municipal de Saúde na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais.	12,9%	12,9%	12,9%	41,9%	19,4%				
	4	4	4	13	6	3,5	4	1,25	4
6) As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	3,2%	25,8%	25,8%	35,5%	9,7%				
	1	8	8	11	3	3,3	3	0,98	4
7) Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência da Secretaria Municipal de Saúde.	3,2%	19,4%	29%	45,2%	3,2%				
	1	6	9	14	1	3,33	3	0,84	4
8) Os Controles Internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela Secretaria Municipal de Saúde.	9,7%	12,9%	19,4%	41,9%	16,1%				
	3	4	6	13	5	3,5	4	1,13	4
	6,9%	21,8%	17,7%	35,9%	17,7%				
	17	54	44	89	44	3,43	4	1,13	4
Total do construto: Ambiente de Controle									

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

Ao contrapor a assertiva 1, onde é possível perceber que os gestores municipais, na sua maioria, consideram os Controles Internos essenciais com a assertiva 8 que aponta que não se tem uma percepção tão clara sobre o quanto os Controles Internos contribuem para a consecução dos resultados, percebe-se que os gestores não conseguem mensurar o quanto os Controles Internos contribuem para alcançar os resultados.

Tal fato corrobora os achados de Cannavina e Parisi (2015) que encontraram que altos dirigentes percebem os Controles Internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade. Porém, assim como no presente estudo, Cannavina e Parisi (2015) também evidenciam que os gestores não conseguem dar suporte adequado ao funcionamento dos Controles Internos.

Na Tabela 3, são apresentados os resultados do construto “Avaliação de Risco”. O componente de avaliação de risco, composto por 6 assertivas, apresentou mediana igual a 3,5 e média geral próxima a 3,23. Percebe-se, também, que de maneira geral os respondentes percebem como parcialmente válida, ou seja, as assertivas atendiam parcialmente a realidade de suas instituições, em 38,17% dos casos deste construto, gerando a moda de respostas igual a 4. Além disso, é possível perceber que grande parte dos gestores (48,42%) percebem a avaliação de riscos das secretarias municipais de saúde como adequada.

Um estudo feito por Williams (2011), nos Estados Unidos, também mostrou que o controle de riscos também não está totalmente adequado quando se percebe que, os gestores financeiros governamentais são ausentes das operações ou do risco da missão das organizações. O estudo mostra também que, apenas 50% dos gestores federais estão convencidos que o gerenciamento de riscos está alinhado aos objetivos da organização.

Assim podemos inferir que problemas relacionados a avaliação de riscos não são exclusividades das secretarias municipais de saúde de Santa Catarina. Conforme apontado no trabalho de Williams (2011) e os achados deste estudo, é possível perceber que a avaliação de riscos é um problema geral da alta gestão.

Tabela 3- Assertivas: Avaliação de Riscos

Assertivas	Frequência das Respostas					M	MD	DP	MO
	TI	PI	N	V	TV				
9) Os objetivos e metas da Secretaria Municipal de Saúde estão formalizados.	3,2%	9,7%	6,5%	58,1%	22,6%	3,97	4	0,85	4
	1	3	2	18	7				
10) Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da Secretaria Municipal de Saúde.	9,7%	22,6%	29%	32,3%	6,5%	3,1	3	1,06	4
	3	7	9	10	2				
11) É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	9,7%	29%	19,4%	32,3%	9,7%	3,1	3	1,16	4
	3	9	6	10	3				
12) É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	12,9%	25,8%	12,9%	41,9%	6,5%	3,1	3,5	1,16	4
	4	8	4	13	2				
13) A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da Secretaria Municipal de Saúde ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	12,9%	22,6%	29%	29%	6,5%	3	3	1,1	3 e 4
	4	7	9	9	2				
14) Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	16,1%	16,1%	22,6%	35,5%	9,7%	3,13	3	1,22	4
	5	5	7	11	3				
Total do construto: Avaliação de Risco	20	39	37	71	19	3,23	3,5	1,13	4
	10,8%	20,96	19,9%	38,2%	10,22				

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

Para o construto “Procedimentos de Controle” a média das respostas obtidas foi de 3,23, mostrando que de forma parcial os gestores entendiam como atendidos os aspectos avaliados, conforme e pode ser verificado na Tabela 4. Foi possível perceber também que a grande parte dos respondentes (34,40%) consideraram como parcialmente válida a existência de Procedimentos de Controle dentro do SUS, ou seja, apesar de não existirem todos os procedimentos de controle, existem uma quantidade considerada satisfatória, fato que pode ser corroborado com a quantidade de respostas nesse sentido (Moda = 4).

Wassally (2008,) pontua que as atividades de controle como são consideradas como relevantes por analistas e técnicos do órgão de controle federal. No entanto, o autor aponta que a avaliação periódica de desempenho não é realizada por esses profissionais, ainda que tal fato contrarie as diretrizes dos documentos do COSO, INTOSAI e da literatura relacionada aos Controles Internos.

Ainda que os resultados apontem que os gestores municipais não tenham percebido integralmente os procedimentos deste construto, o SUS possui muitas regras e regulamentos que norteiam a gestão para que esses procedimentos sejam realizados. O Plano Municipal de saúde e suas Programações Anuais, são instrumentos de planejamento e gestão do SUS, previstos na Lei 8.080, na Lei complementar 141 e em Decretos e Portaris. Esses instrumentos constituem um processo contínuo de Planejamento, estando sempre interligados com os instrumentos de planejamento de orçamento do Governo, e consequentemente, com os Controles Internos dessas entidades.

Tabela 4 - Assertivas: Procedimentos de Controle

Assertivas	Frequência das Respostas					M	MD	DP	MO
	TI	PI	N	V	TV				
15) Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da Secretaria Municipal de Saúde, claramente estabelecidas.	16,1%	12,9%	29%	32,3%	12,9%	3,17	3	1,2	4
	5	4	9	10	4				
16) As atividades de controle adotadas pela secretaria são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	16,1%	25,8%	16,1%	32,3%	9,7%	3	3	1,26	4
	5	8	5	10	3				
17) As atividades de controle adotadas pela Secretaria Municipal de Saúde possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	6,5%	25,8%	16,1%	38,7%	12,9%	3,33	4	1,12	4
	2	8	5	12	4				
18) As atividades de controle adotadas pela Secretaria Municipal de Saúde são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.	9,7%	12,9%	25,8%	35,5%	9,7%	3,43	4	1,14	4
	3	4	8	11	5				
	15	24	27	43	16	3,23	3	1,15	4
Total do construto: Procedimentos de Controle	12%	12,2%	21,6	34,4%	12,8%				

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

A média geral do construto de “Informação e Comunicação” é a maior dentre os cinco construtos, o que não significa que as secretarias atenderam na sua totalidade as assertivas constantes no mesmo. Como pode ser observado na Tabela 5 tanto a moda quanto a mediana tiveram valor igual a 4 o que sinaliza que os aspectos avaliados são atendidos de forma parcial em sua maioria.

Percebe-se, ainda, que Cannavina e Parisi (2015) em seu estudo também verificou que a média desse construto é uma das maiores entre as outras avaliadas. O que contrapõe o estudo de Silva (2009) que, ao indicar o grau de estruturação médio apurado para uma amostra de prefeituras em Pernambuco, obteve o pior resultado para o componente “Informação e Comunicação”, com 0,65 (zero vírgula sessenta e cinco) pontos, em uma escala de 1 a 5.

A partir da análise da Tabela 5, verificou-se que a informação é considerada importante para a tomada de decisões dos gestores. Além disso, os resultados apontam uma fluidez na informação e na comunicação das secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. Percebe-se, assim, que a informação e a comunicação, conforme as assertivas consideradas para o construto possuem razoável adequação aos conceitos COSO/INTOSAI.

Tabela 5 - Assertivas: Informação e Comunicação

Assertivas	Frequência das Respostas					M	MD	DP	MO
	TI	PI	N	V	TV				
19) A informação relevante para secretaria é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	9,7%	12,9%	12,9%	45,2%	19,4%	3,6	4	1,16	4
	3	4	4	14	6				
20) As informações consideradas relevantes pela secretaria são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	3,2%	12,9%	16,1%	51,6%	16,1%	3,73	4	0,91	4
	1	4	5	16	5				
	9,7%	12,9%	16,1%	48,4%	12,9%	3,5	4	1,11	4



21) A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da Secretaria Municipal de Saúde, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	3	4	5	15	4				
22) A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da Secretaria Municipal de Saúde, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	9,7%	16,1%	19,4%	45,2%	9,7%				
	3	5	6	14	3	3,37	4	1,1	4
	10	17	20	59	18				
Total do construto: Informação e Comunicação	8,0%	13,7	16,1%	47,6%	14,51	3,55	4	1,06	4

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

Após análise dos dados obtidos pode se observar que a média geral do construto de “Monitoramento” é menor dentre os demais construtos, porém pode ser observado que a moda entre as respostas foi 4 o que indica que a tendência é que os aspectos avaliados sobre monitoramento não estão sendo atendidos na sua totalidade.

O fato de a menor média geral ser a do componente de Monitoramento também foi verificado no estudo de Cannavina e Parisi (2015), o que nos leva a crer que a gestão pública ainda necessita fortalecer seu sistemas de controle interno no que tange os aspectos de monitoramento, já que apenas 11,82% dos respondentes indicou que os sistemas de Controles Internos são constantemente monitorados para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.

A fragilidade apontada no construto de “Monitoramento” pode indicar ainda a falta de uma unidade de auditoria interna ou sua fraca atuação no âmbito das secretarias municipais de saúde, ainda que, o Sistema Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (SNA/SUS) tenha sido instituído pela Lei nº. 8689/93 e regulamentado pelo Decreto nº. 1651/95. Tais normativas estabeleceram a estruturação e funcionamento geral do sistema que seria implementado nos três níveis estatais: federal, estadual e municipal de gestão do SUS.

Tabela 6 - Assertivas: Monitoramento

Assertivas	Frequência das Respostas					M	MD	DP	MO
	TI	PI	N	V	TV				
23) O sistema de controle interno da Secretaria Municipal de Saúde é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	25,8%	6,5%	32,3%	29%	6,5%				
	8	2	10	9	2	2,9	3	1,27	3
24) O sistema de controle interno da Secretaria Municipal de Saúde tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	12,9%	19,4%	32,3%	29%	6,5%				
	4	6	10	9	2	3,03	3	1,1	3
25) O sistema de controle interno da Secretaria Municipal de Saúde tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	9,7%	9,7%	19,4%	38,7%	22,6%				
	3	3	6	12	7	3,63	4	1,16	4
	15	11	26	30	11				
Total do construto: Monitoramento	16,1%	11,8%	28,0%	32,3%	11,8%	3,18	3	1,2	4

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

Para sintetizar os achados da pesquisa, na Tabela 7, são apresentadas todas as assertivas divididas por Pontos Fortes, Pontos Intermediários e Pontos Fracos, conforme apresentado na



metodologia da pesquisa. Com isso, foi possível obter uma classificação mais geral daquilo que os gestores consideravam como suas “fortalezas” e suas “fraquezas” no que tange o assunto de Controle Interno.

Tabela 7- Pontos Fortes, intermediários e fracos das Assertivas

Pontos Fortes	A1; A9; A20
Pontos Intermediários	A5; A6; A7; A8; A17; A18; A19; A21; A22; A25
Pontos Fracos	A2; A3; A4; A10; A11; A12; A13; A14; A15; A16; A23; A24

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

Na primeira linha da Tabela 7 podem ser observadas as assertivas que tiveram média superior a 3,71. Ainda que elas tenham sido elencadas como Pontos Fortes, os órgãos de Saúde devem manter um monitoramento contínuo sobre essas assertivas, para que atendam as necessidades das secretarias. Na segunda linha da Tabela 7 podem ser observadas as assertivas que tiveram média entre 3,31 e 3,7, considerando dessa forma que essas assertivas deveriam ser revistas e melhoradas para que atendam as necessidades das secretarias. Destaca-se que grande parte dos pontos sinalizados como intermediários estão nos construtos “Ambiente de Controle”, “Procedimentos de Controle” e “Informação e Comunicação”. Na terceira linha da Tabela 7 podem ser observadas as assertivas que tiveram média inferior a 3,3, considerando dessa forma que essas assertivas deveriam ser revistas pontualmente para que atendam as necessidades desses órgãos de Saúde. Destaca-se que grande parte dos pontos sinalizados como fracos e que necessitam de algum tipo de melhoria, estão no construto “Avaliação de Riscos”.

Com isso, percebe-se que de maneira geral, os resultados apontam para um desconhecimento dos gestores sobre os diversos aspectos dos Controles Internos das Secretarias Municipais de Saúde do Estado de Santa Catarina. Isso é particularmente preocupante em tempos de restrição orçamentária, como o que o País e os diversos municípios brasileiros passam nos tempos presentes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi identificar, o quanto os mecanismos de Controles Internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos das instituições de saúde, analisando as diferenças de percepção dos gestores de saúde municipais. A assertiva 1 (Os Gestores da Instituição percebem os Controles Internos como essenciais) é a assertiva que pergunta diretamente para eles o quanto consideram os Controles Internos essenciais. Nesta assertiva podemos observar uma moda entre as respostas de valor igual a 5, e média de 4,2, indicando que, de maneira geral, os gestores percebem a importância desses controles. No entanto, essa frequência de respostas não se repete em nenhuma das outras assertivas, o que indica que apesar de entenderem a importância desses controles, não conseguem visualizar adequadamente como seus componentes atuam da maneira como deveriam.

Tais observações são reforçadas, ainda, pelo fato do componente de controle “Avaliação de Riscos” não estar sendo aplicado de maneira adequada, comprometendo a eficácia dos demais componentes de Controles Internos. Além disso, como a média dos construtos “Ambiente de Controle”, “Avaliação de Risco”, “Procedimentos de Controle”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento” foram respectivamente: 3,43; 3,23; 3,23; 3,55 e 3,18, pode-se afirmar que os sistemas de Controles Internos não têm sido utilizados com todo o seu potencial para que as Secretarias Municipais de Saúde de Santa Catarina alcancem seus objetivos institucionais.

Diante do contexto apresentado, pode-se concluir que apesar de os gestores municipais perceberem os Controles Internos como essenciais, não os consideram adequados e efetivos,



ainda que a maior parte deles tenham entendido que esses controles têm contribuído de alguma forma para melhorar o desempenho de suas secretarias. Espera-se que a pesquisa tenha contribuído para o meio acadêmico que carece de estudos em relação aos Controles Internos aplicados ao setor público e que pontos relevantes tenham sido percebidos de forma. Espera-se ainda que ocorram possíveis melhorias das deficiências dos controles internos na administração pública, especialmente no que diz respeito ao construto de “Monitoramento”, pois os resultados indicam certa fragilidade nessa área.

É importante ressaltar algumas limitações importantes desse estudo. Dos 295 questionários enviados aos municípios catarinense, apenas 31 responderam ao questionário. Dessa forma, deve-se ter cautela na generalização dos resultados encontrados para todos os municípios catarinenses. Como pesquisa futura, sugere-se a ampliação da presente abordagem, com base em um questionário que contemple as questões mais relevantes referentes ao quanto os Controles Internos contribuem para a consecução dos resultados planejados pela Secretaria Municipal de Saúde submetendo-os aos responsáveis pelas unidades de auditoria interna e planejamento das secretarias.

REFERÊNCIAS

- Almeida, M. C. (2011) Auditoria: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- Attie, William. *Auditoria conceitos e aplicações*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil (1992). *Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna*. 2ª ed. São Paulo: Audibra.
- Azevedo, N. K. & Ensslin, S. R. (2010). Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. *Portal de Periódicos da UEM*, v. 29, n. 3.
- Brasil. (1995) *Decreto nº 1.651, de 28 de setembro de 1995. Regulamenta o Sistema Nacional de Auditoria no âmbito do Sistema Único de Saúde*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/d1651.htm>. Acesso em 04 abril. 2018.
- Brasil. (1990) *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*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8080.htm>. Acesso em 04 abril. 2018.
- Brasil. (1993). *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*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8689.htm>. Acesso em 04 abril. 2018.
- Brasil. (2011). Ministério da Saúde. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. Sistema Nacional de Auditoria. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. *Auditoria do SUS : orientações básicas*. – Brasília: Ministério da Saúde, 2011.
- Cannavina, V. C.; Parisi, C. (2015) *Gestão Pública em Entidades Brasileiras: adequação dos Procedimentos de Controles Internos às Normas Coso/Intosai*. Revista Universo Contábil, v. 11, n. 3, p. 6-26, 2015
- Castro, D. P.(2004). *Análise de implantação do componente municipal do sistema nacional de auditoria do SUS: proposta de um instrumento de avaliação*. 2004. 135f. Dissertação de Pós-Graduação do Instituto de Saúde Coletiva da Universidade Federal da Bahia, Mestre em Saúde Coletiva. Salvador. 2004.
- Chiavenato, I.(2003). *Administração nos novos tempos*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- Cochrane, T. M. C, Moreira, S.S & Pinho, R.C. S. (2003) *A importância do controle interno na Administração Pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumentos de controle na busca da eficiência da gestão pública*. In: IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. 2003, Gramado. Disponível em < <http://www.contabeis.com.br/conv/t22.pdf>>. Acesso em: 04 abril. 2018.
- COSO 2013- Committee of Sponsoring Organizatins of the Treadway. *Executive summary*. Disponível em :< <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>



>. Acesso em: 04 abril. 2018.

Costa, G. P.(2012) *Heranças patrimonialistas, (dis) funções burocráticas, práticas gerenciais e os novos arranjos do Estado em rede: entendendo a configuração atual da administração pública brasileira*. 2012. 253 f. Tese (Doutorado em Administração) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas- FGV, Rio de Janeiro, 2012.

Cruz, F. & Glock, J. O.(2003) *Guia Para a Implementação do Sistema de Controle Interno nos Municípios*. 2. Ed. Curitiba, PR: Juruá, 2003.

DENASUS. (2014) Departamento Nacional de Auditoria do SUS. *Orientação para implantação de um componente do sistema nacional de auditoria – SNA do sistema único de saúde-SUS*. Disponível em: < <https://www.saude.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTIxOTE%2C> >. Acesso em 04 abril. 2018.

Imoniana, J.O. (2014). Medição de desempenho de auditoria interna: Um estudo empírico. *Revista universo contábil*, ISSN 1809-3337 Blumenau, v.10, n.3, p.65-93, jul./set.,2014.

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. (1991) *Normas de auditoria*. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, 1991. v. 22.

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. (2010). *A Construção Institucional do Sistema de Controle Interno do Executivo Federal Brasileiro. Estado, Instituições e Democracia: república*. Brasília: Ipea, v.1, livro 9, 2010

Neves, R., & Boya, V. (2010). *Características do Controle Interno com Base na Estrutura COSO: um estudo de caso*. Monografia de graduação apresentada a Faculdade Sulamérica, Cataguases.

Paiva, C. H. A & Teixeira, L.A. (2014). Reforma sanitária e a criação do Sistema Único de Saúde: notas sobre contextos e autores. *História, Ciências, Saúde – Manguinhos*, Rio de Janeiro, v.21, n.1, p.15-35.

Ronchi, L. *Controle econômico e financeiro para a alta administração*. São Paulo, 1969

Sá, A.L.H; Lima, E.F & Silva, R.E.(2009) *Contribuições do controle, avaliação e auditoria com a gestão municipal do sistema único de saúde: a experiência do município de Olinda – Pernambuco*. 2009. 56f. Monografia de Especialização em Gestão de Sistemas e Serviços de Saúde, do Centro de Pesquisas Aggeu Magalhães, Fundação Oswaldo Cruz, de especialista em Gestão de Sistemas e Serviços de Saúde. Recife.

Santos, L. A. A; Lemes, S. (2007). Desafios das empresas brasileiras na implantação da Lei Sarbanes-Oxley. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 4, n. 1,37- 46.

Secchi, S. O (2017). *Controle Interno na Gestão Pública Municipal: Um estudo na Prefeitura de Tupanciretã-RS*. <https://home.unicruz.edu.br/wp-content/uploads/2017/11/Sabrina-Secchi.pdf>. Acesso em 03/04/18.

Silva, A. J. M.(2009) *Estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais do Estado de Pernambuco: uma verificação baseada no modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI*. 2009. 169 f. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

Silva, L. M.V. et al. (2002). *Análise da implantação da gestão descentralizada da atenção à saúde na Bahia: relatório final*. Salvador: Instituto de Saúde Coletiva. UFBA,.

Souza Junior, M. (2016). Gestão pública estadual: percepção dos gestores sobre a qualidade dos Controles Internos. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, ISSN 1808-3781 - eISSN 2237-7662, Florianópolis, SC, v. 15, n. 46, p.47-60, set./dez. 2016

Souza, L.A.A; Dymiewicz, A.M & Kaçinowski, L.C. (2010) *Auditoria: uma abordagem histórica e atual*. RAS, vol. 12, nº 47, abr./jun. 2010.

Wassally, L. P. M. P. (2008) *Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI*. Dissertação (Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008.

Williams, C. A. (2011). Risk management: highlights of the 2011 CFO survey. *The Journal of Government Financial Management*, v. 60, n. 4, p. 28-31.