

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: O CASO DA EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES.

INTERNAL CONTROL SYSTEM: THE CASE OF THE BRAZILIAN HOSPITALAR SERVICES COMPANY.

Nogueira, Ricardo R., Universidade Federal de Santa Maria, xricardonogueira@gmail.com;
Pontelli, Greice E., Universidade Federal de Santa Maria, grace_pontelli@yahoo.com;
Lock, Fernando do N., Universidade Federal de Santa Maria, fernandolock@hotmail.com;
Parcianello, Samuel S., Universidade Federal de Santa Maria,
samuelsilvaparcianello@gmail.com.

RESUMO

O desenvolvimento dos sistemas de controle interno nas organizações públicas são fatores determinantes no alcance dos objetivos estabelecidos. A legislação brasileira determina que os gestores dos órgãos governamentais encaminhem anualmente ao Tribunal de Contas da União um relatório da gestão. Dessa forma, o objetivo do presente artigo foi analisar de forma qualitativa as características da avaliação do controle interno informadas pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares no período de 2012 a 2016. A análise de conteúdo foi a ferramenta metodológica utilizada para trabalhar os dados. Os construtos foram baseados no modelo do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. As análises apontaram uma grande heterogeneidade na percepção sobre o sistema de controle interno, sendo que em vários quesitos os avaliadores manifestaram-se pela impossibilidade de avaliação. Os resultados revelam um sistema de controle interno com deficiências, apesar dos aspectos avaliados positivamente e das ações de melhoria desenvolvidas pela empresa no período.

Palavras-chave: *Controle Interno; Relatório de Gestão; Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares.*

ABSTRACT

The development of the internal control systems in public organizations are determining factors in the achievement of the established objectives. Brazilian law requires that managers of government agencies submit a management report to the Brazilian Court of Auditors annually. Thus, the objective of this article was to qualitatively analyze the characteristics of the internal control evaluation reported by the Brazilian Hospitalar Services Company between 2012 and 2016. The content analysis was the methodological tool to data works. The constructs was based on the model of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. The analyzes pointed out a great heterogeneity in the perception about the internal control system, and in several questions the evaluators manifested themselves by the impossibility of evaluation. The results reveal a system of internal control with deficiencies, in spite of the positively evaluated aspects and the improvement actions developed by company on period.

Keywords: *Internal Control; Management Report; Brazilian Hospitalar Services Company.*

1. Introdução

O controle nas organizações públicas é uma constante pauta nos debates acerca das ações governamentais, seus custos e respectiva efetividade. Na perspectiva atual, um dos problemas que o estado enfrenta é a escassez de recursos e a ineficiência dos serviços públicos, limitações às quais podem ser mensuradas e corrigidas pelos sistemas de controle interno. Essas dificuldades induzem os gestores a buscarem mecanismos que auxiliem no alcance dos objetivos organizacionais, para tal, os controles internos constituem uma importante ferramenta. As características da administração pública evidenciam a urgente necessidade na adoção de controles internos que na visão de Quintana et. al., (2011) podem ser entendidos como todas as ações e medidas adotadas numa entidade, destinadas a prevenir e salvaguardar o patrimônio daquela, bem como acompanhar os processos e rotinas ali existentes. Ao atuar de forma preventiva, corretiva ou detectiva nas organizações governamentais, o Sistema de Controle Interno – SCI permite o melhor gerenciamento das ações, sendo instrumento fundamental de aderência entre o planejamento e a execução dos programas. Quando organizado com esse intuito, o SCI é voltado permanentemente para a detecção e correção de desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, fornecendo informações acerca dos procedimentos realizados no órgão e os resultados dos processos.

Anualmente os responsáveis das unidades administrativas do governo encaminham ao Tribunal de Contas da União - TCU as respectivas prestações de contas, para apreciação e julgamento, nesse caso, havendo irregularidades ou omissões deverão ser adotadas medidas administrativas a fim de solucionar os problemas detectados, com estabelecimento de prazo para apresentação das correções. Caso não corrigidos, o gestor deve instaurar a tomada de contas especial, onde serão apontados os responsáveis com a respectiva quantificação do dano, responsabilização e a aplicação de sanções. Um dos diversos tipos de prestação de contas nos órgãos federais é o Relatório de Gestão – RG, documento que apresenta a auto avaliação do SCI como item obrigatório. Na formulação do questionário de auto avaliação dos relatórios de gestão, o TCU baseia-se nos componentes de controle do *Committee of Sponsoring Organizations – COSO*, adotando mecanismos para a gestão de riscos e emitindo opinião acerca dos controles internos quanto à sua suficiência e qualidade (JÚNIOR e SILVA, 2016). Esses relatórios, baseados na manifestação dos órgãos de controle, reforçam a importância do controle interno (BRAGA NETO, VASCONCELOS e DE LUCA, 2013).

Dessa forma, surge como indagação dos pesquisadores o seguinte problema de pesquisa: quais as características da auto avaliação do sistema de controle interno da Empresa

Brasileira de Serviços Hospitalar – EBSEH constante nos relatórios de gestão do período 2012 a 2016? E teve como objetivo analisar as características do sistema de controle interno avaliadas pela EBSEH nos Relatórios de Gestão do período de 2012 a 2016. Secundariamente busca-se identificar os quesitos relativos ao controle interno, exigidos pelo TCU. A escolha da referida empresa como unidade de análise deve-se a sua relevância no Sistema Único de Saúde (SUS), vinculada ao Ministério da Educação, a EBSEH é a solução apontada pelo governo brasileiro para atuar na gestão dos Hospitais Universitários Federais - HUF em conjunto com as Instituições Federais de Ensino Superior - IFES. Segundo o relatório de gestão 2016, a empresa está vinculada a 39 HUF, com um ingresso de recursos financeiros na ordem de R\$ 3.136.919.244,23, além de 929 programas de residência, com 6.246 residentes matriculados, o que representa um importante mecanismo para o desenvolvimento da saúde no Brasil.

O presente estudo é justificado pela contribuição em nível acadêmico acerca da temática de controle, que apesar de amplamente explorada na esfera privada, ainda é incipiente na área pública, sobretudo em instituições vinculadas à saúde. Busca-se também contribuir com os estudos anteriores Braga Neto, Vasconcelos e De Luca (2013), Cannavina e Parisi (2015) e Júnior e Silva (2016). Sob a perspectiva empírica, é esperado aprimorar o debate acerca do processo de auto avaliação dos controles internos constantes nos Relatórios de Gestão das entidades submetidas ao controle externo exercido pelo TCU. Para atender ao propósito do estudo, serão desenvolvidos qualitativamente nos próximos capítulos o referencial teórico, o método, a apresentação e discussão dos resultados, as considerações finais e referências utilizadas.

2. O controle da administração pública

Na administração pública, o sistema de controle interno fornece maior segurança ao administrador, sendo um instrumento essencial para os gestores públicos tanto para o cumprimento da legislação quanto para eficácia da ação governamental. No setor público a existência do sistema de controle interno é obrigatória para todos os Poderes, conforme prevê os artigos 70 e 74 da Carta Magna e sua importância está no fato de que o trabalho das unidades de controle interno servem como base e suporte à atuação do controle externo (ROCHA; QUINTIERE, 2010). O controle interno é o planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados para a salvaguarda de ativos, verificação da adequação e suporte dos dados contábeis, promoção da eficiência operacional e o encorajamento a aderências às políticas definidas pela direção (MIGLIVACCA, 2004). Ampliando a

conceituação, ATTIE (2010) entende que o SCI é parte integrante de cada segmento da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controle interno. Internacionalmente, segundo Cannavina e Parisi (2015), o conceito mais amplo de controle interno é padronizado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*, o qual entende que controle interno é um processo, afetado pelo corpo de diretores, gerentes e outras pessoas de uma entidade, desenvolvido para fornecer uma segurança razoável acerca da realização de seus objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade dos relatórios financeiros, conformidade com leis e regulamentos.

2.1 Legislação aplicada ao controle interno em âmbito federal

A Lei 4.320 de 17 de março de 1964 criou as expressões “controle interno” e “controle externo”, em seu art. 75 é sinalizada a preocupação com os aspectos formais a abrangência do controle, o qual compreende a execução orçamentária e financeira, bem como o cumprimento das propostas de melhoria traduzidas nos programas de trabalho. O Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, mencionado por Peter e Machado (2008) além de instituir a reforma administrativa do Estado, também preconizou a necessidade de prestar contas de todos, quando responsáveis por bens ou valores públicos. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada o sistema de controle interno segundo o art. 74 da Lei Maior, sendo que no âmbito do Poder Executivo Federal o órgão Central de Controle Interno é a Controladoria Geral da União - CGU.

Para fortalecer a gestão fiscal do Estado, surge no ano de 2000, a Lei Complementar nº 101, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, a qual delegou competência para os Sistemas de Controle Interno de cada Poder e o Ministério Público o cumprimento de diversas diretrizes fiscais, principalmente no controle das despesas públicas. Conforme Botelho (2005) a LRF atribui à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, tornando-a com um caráter mais gerencial, ao mesmo tempo torna as informações contábeis mais acessíveis à sociedade que se torna participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas, mediante instrumentos instituídos pela própria Lei. A necessidade de existir um sistema de controle que verifique e exija o cumprimento das normas, limites e obrigações contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, a fim de que os atos de gestão fiscal sejam realizados com responsabilidade e atendimento ao interesse público é a tese defendida por Mileski (2003). Ainda no ano de 2000, foi criado o Decreto Federal nº 3.591, o qual dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, visando

à aplicação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estruturas e competências estabelecidas no referido Decreto. A partir de 2001 a Lei Federal nº 10.180, regulou os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal. Além das Leis e Decretos, outras normas estabelecem diretrizes e obrigações ao controle interno dos órgãos públicos, sendo a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T 16.8, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, uma relevante iniciativa. Ao estabelecer referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público, a NBC T 16.8 possibilitou a verificação do controle interno, especialmente quanto às normas, procedimentos, constatação de fraudes e erros. Em consonância ao COSO, a NBC T 16.8 estrutura do controle interno segundo os componentes básicos:

a) Ambiente de controle (AC) – É a base para todos os outros componentes do controle interno, proporcionando disciplina, processo e estrutura, conforme estabelecido pela diretoria e alta gerência. Existem cinco princípios relativos ao controlar o ambiente: compromisso com a integridade e ética; supervisão para o controle interno do conselho de administração, independente da administração; estruturas, linhas e responsabilidades adequadas na prossecução dos objetivos estabelecidos pela administração e supervisionadas pelo conselho de relatórios; um compromisso para atrair, desenvolver e reter pessoas competentes, em alinhamento com os objetivos; e segurando os indivíduos responsáveis por suas responsabilidades de controle interno em busca de objetivos.

b) Mapeamento e avaliação de risco (AR)– É a base para a forma como os riscos devem ser geridos e envolve um processo dinâmico. A gerência deve considerar possíveis mudanças no ambiente externo e dentro da empresa que podem ser obstáculos para seus objetivos. Existem quatro princípios de avaliação de risco: especificar objetivos claramente suficientes para que os riscos sejam identificados e avaliados; identificar e analisar os riscos, a fim de determinar como eles devem ser gerenciados; considerar o potencial de fraude e identificar e avaliar as mudanças que poderiam afetar significativamente o sistema de controle interno.

c) Procedimentos de controle (PC) – São estabelecidas para ajudar a garantir as diretrizes de gestão para mitigar os riscos de se realizar. As atividades de controle são realizadas em todos os níveis e em vários estágios dentro do processo de negócio e com

tecnologia. Há três princípios de atividades de controle: seleção e desenvolvimento de controles que ajudam a mitigar os riscos a um nível aceitável; seleção e desenvolvimento de atividades de controle geral sobre a tecnologia e a implantação das atividades de controle, conforme especificado nas políticas e procedimentos relevantes.

d) **Informação e comunicação (IC)** – A comunicação deve ocorrer internamente e externamente para fornecer as informações necessárias para realizar atividades de controle interno do dia-a-dia. Todo o pessoal deve compreender as suas responsabilidades. Há três princípios em matéria de informação e comunicação: obtenção ou geração de informações relevantes e de alta qualidade para suportar o controle interno; internamente, a comunicação de informações, incluindo os objetivos e responsabilidades, necessários para apoiar os outros componentes do controle interno.

e) **Monitoramento** – Nas atividades de monitoramento deve-se verificar se cada componente do controle interno está presente e funcionando. As deficiências são comunicadas em tempo hábil, com assuntos sérios reportados à alta administração e do conselho. Existem dois princípios relacionados com as atividades de monitoramento: a seleção, desenvolvimento e realização de avaliações contínuas ou separadas dos componentes do controle interno e avaliação e comunicação de deficiências aos responsáveis pela ação corretiva.

Esses componentes básicos constituem a base adotada pelo TCU para o estabelecimento dos itens que compõe a avaliação dos sistemas de controle interno, presentes nos Relatórios de Gestão, das unidades jurisdicionadas, conforme descrito nos Quadro 1 e 2.

Ambiente de Controle – AC

1. A administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.
3. A comunicação dentro da Unidade Jurisdicionada (UJ) é adequada e eficiente.
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.
8. Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência da UJ.
9. Os controles internos adotados contribuem para os resultados planejados pela UJ.

Quadro 1 – Questões de avaliação relativas aos componentes “ambiente de controle”.

Fonte: Adaptado da Portaria nº 150/2012 – TCU (2012, p. 42-44).

Avaliação de Riscos – AR

10. Os objetivos e metas da UJ estão formalizados.
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.
12. 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.
13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis de gestão.
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.
15. 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. Não há ocorrência de fraudes e perdas que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.

Procedimentos de Controle – PC

19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.
20. As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.
21. As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.
22. As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.

Informação e Comunicação – IC

23. A informação relevante para a UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.
24. As informações consideradas relevantes a UJ são adotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.
25. A informação disponível para as unidades internas e pessoas da UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.
26. A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos seus componentes e por toda a sua estrutura.

Monitoramento – M

28. O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.
29. O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.
30. O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.

Quadro 2 – Questões de avaliação relativas aos componentes “avaliação de riscos”, “procedimentos de controle”, “informação e comunicação” e “monitoramento”.

Fonte: Adaptado da Portaria nº 150/2012 – TCU (2012, p. 42-44).

Em relação aos componentes básicos de controle interno Carvalho (2010), ensina que o ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do CI em seu conjunto, enquanto que a avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados. Para o autor, o monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

Para o TCU (2009), o modelo do Committee of Sponsoring Organizations tornou-se referência mundial, pelo fato de uniformizar definições de controle interno, definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado, delinear papéis e responsabilidades da administração, estabelecer padrões para implementação/validação e criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

3. Método

O processo metodológico do presente estudo foi realizado em quatro etapas sequenciais: revisão teórica, pesquisa bibliográfica, levantamento documental e organização/análise de dados. Para atender aos objetivos do estudo optou-se pela realização de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados junto aos Relatórios de Gestão da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, publicadas na página eletrônica do TCU, onde foram extraídas apenas as informações relativas ao sistema de controle interno dos exercícios 2012 a 2016, tratando-se assim de uma pesquisa documental.

A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - EBSEH foi criada pela Lei nº12.550 de 15 de dezembro de 2011 com a finalidade de dar prosseguimento ao processo de recuperação dos hospitais federais por meio de contrato de gestão firmado com as universidades. É uma empresa pública de direito privado que apresenta o Relatório de Gestão anualmente ao TCU com vistas a informar como ocorre o controle e fiscalização em suas próprias unidades administrativas. A unidade de análise limita-se aos procedimentos de controle interno adotados pela sede da EBSEH, uma vez que as filiais não são sujeitas a apresentação dos Relatórios de Gestão. Salienta-se que o processo de elaboração do relatório de gestão passa pela auto avaliação do sistema de controle interno.

Os procedimentos de análise são realizados em duas etapas, sendo a primeira destinada à organização dos resultados das avaliações realizadas no período 2012 a 2016, divididas segundo os componentes básicos de controle interno, os quais foram transformados nos códigos: AC (Ambiente de Controle), AR (Avaliação de Riscos), PC (Procedimentos de

Controle), IC (Informação e Comunicação) e M (monitoramento). A segunda etapa consiste na avaliação dos resultados e discussão das medidas adotadas de acordo com cada construto, sendo que os itens foram avaliados pela empresa segundo a escala de valores normatizada pelo TCU, descrita no Quadro 3.

Avaliação	Escala	Significado
(1)	Totalmente inválida	O conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da UJ.
(2)	Parcialmente inválida	O conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da UJ, porém, em sua minoria .
(3)	Neutra	Não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ.
(4)	Parcialmente válida	O conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da UJ, porém, em sua maioria .
(5)	Totalmente válida	O conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da UJ.

Quadro 3 - Escala de valores da avaliação
Fonte: Adaptado da Portaria TCU 277/2010.

Como construtos foram considerados os componentes do controle interno evidenciados nos Quadros 1 e 2, sendo os itens da avaliação correspondentes aos tópicos de controle interno, que foram regulamentados pelo TCU através das Portarias nº 150/2012, 175/2013, 90/2014, 321/2015 e 59/2017 que orienta a elaboração da prestação de contas anual das unidades jurisdicionadas.

4. Apresentação e discussão dos resultados

A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares está vinculada ao Ministério da Educação, conforme o art. 3º da Lei 12.550, fazendo atualmente a gestão dos hospitais universitários, através de aproximadamente quatorze mil empregados públicos. Na análise do sistema de controle interno a auto avaliação do período 2012-2016 retornou os dados descritos nos Quadros 4, 5, 6, 7 e 8. É salutar mencionar que no relatório de gestão referente à 2012 a maioria dos itens foi considerada como não passível de avaliação pelo fato de que a empresa ter sido criada em dezembro de 2011, tendo no ano subsequente o marco de sua estruturação, sob o ponto de vista físico e de pessoal (EBSERH, 2012).

4.1 Ambiente de Controle

Em relação aos nove itens que compõe o construto “ambiente de controle”, no período 2012-2016, apresentados no Quadro 3, destacaram-se positivamente os itens AC1 e AC7, referentes a percepção e o suporte da alta administração em relação ao controle interno e a delegação de autoridade e competência com a clara definição de responsabilidades. Os principais pontos negativos foram os itens de comunicação e a fragilidade quanto a

formalização de um código de ética ou conduta, os quais não foram observados ou foram observados em sua minoria. A avaliação média do construto “ambiente de controle”, teve uma sensível queda no Relatório de Gestão 2016, quando em comparação as médias dos anos anteriores, como observa-se no Quadro 4. O resultado satisfatório do item AC1 vai ao encontro dos estudos de Cannavina e Parisi (2015) e Júnior e Silva (2016), ao passo que o item AC4 é contrário aos achados dos autores, fato que se deve à inexistência de um Código de Ética para EBSERH, o qual somente está planejado para 2017.

Construto	cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação					
			2012	2013	2014	2015	2016	Média
Ambiente de Controle	AC1	A alta administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	5	5	4	4	4	4,4
	AC2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	4	4	2	2	2	2,8
	AC3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	4	2	2	2	2	2,4
	AC4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	3	1	2	2	1	1,8
	AC5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	3	4	2	4	2	3
	AC6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	3	2	4	4	1	2,8
	AC7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	4	4	4	4	5	4,2
	AC8	Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência da UJ	4	4	4	4	2	3,6
	AC9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	3	4	4	4	1	3,2
Média			3,7	3,3	3,1	3,3	2,2	3,1

Quadro 4 - Avaliação dos itens que compõe o construto ambiente de controle.
Fonte: Adaptado dos Relatórios de Gestão da EBSERH – sede (2012 a 2016).

4.2 Avaliação de Riscos

A evolução do componente “avaliação de risco”, apresentada no Quadro 5, apresenta os itens relacionados a formalização dos objetivos e metas, apuração de responsabilidades e a existência de normas para guarda de estoques e inventários de bens/valores como pontos fortes. Em relação ao item AR8, Cannavina e Parisi (2015); Júnior e Silva (2016) chegam a resultados convergentes.

Por outro lado, a definição dos níveis de risco, bem como sua identificação e classificação, além da fragilidade dos processos internos foram os pontos fracos desse

construto. Observa-se também que a avaliação de riscos vem apresentando uma diminuição nas médias dos últimos três relatórios. Esse contexto também é denotado outros órgãos, onde apenas 50% dos gestores federais estão convencidos que o gerenciamento de riscos está adequado aos objetivos da organização (CANNAVINA; PARISI, 2015).

	cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação					Média
			2012	2013	2014	2015	2016	
Avaliação de Riscos	AR 3	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.	3	4	2	2	2	2,6
	AR 4	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.	3	2	2	2	2	2,2
	AR 5	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	3	4	2	2	2	2,6
	AR 6	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.	3	2	2	2	2	2,2
	AR 7	Não há ocorrência de fraudes e perdas que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	3	5	3	2	1	2,8
	AR 8	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	3	5	5	5	2	4
	AR 9	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	5	5	5	4	5	4,8
		Média	3,2	3,4	3,2	2,8	2,4	3,0

Quadro 5 - Avaliação dos itens que compõe o construto avaliação de riscos.
Fonte: Adaptado dos Relatórios de Gestão da EBSEH – sede (2012 a 2016).

4.3 Procedimentos de Controle

O construto “procedimentos de controle”, constante no Quadro 6, durante exercício de 2016, percebeu-se que na maioria dos casos existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, enquanto que nos anos anteriores houve ampla variabilidade nas avaliações. Contrapondo esse aspecto positivo, a consistência da avaliação em longo prazo, de maneira geral, foi observada em sua minoria. A abrangência, razoabilidade e relacionamento dos controles internos em relação à seus objetivos chamaram a atenção pela impossibilidade de avaliação na maioria dos relatórios analisados.

A heterogeneidade na avaliação desse construto chama a atenção, principalmente, quando em relação a outros estudos semelhantes. A pesquisa de Júnior e Silva (2016) aponta

para a neutralidade das respostas, enquanto que Cannavina e Parisi (2015) indicam o atendimento na maioria dos itens do construto.

	cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação					Média
			2012	2013	2014	2015	2016	
Procedimentos de Controle	PC1	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	3	5	2	2	4	3,2
	PC2	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	3	2	2	2	2	2,2
	PC3	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	3	4	2	3	3	3
	PC4	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.	3	4	3	3	3	3,2
	Média		3	3,75	2,25	2,5	3	2,9

Quadro 6 - Avaliação dos itens que compõe o construto procedimentos de controle
Fonte: Adaptado dos Relatórios de Gestão da EBSERH – sede (2012 a 2016).

4.4 Informação e Comunicação

A informação e comunicação são construtos essenciais para que as rotinas e os fluxos aconteçam de forma adequada a fim de atender a atividade fim da organização. Para o componente relacionado à informação e comunicação, estão representados no Quadro 7.

	cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação					Média
			2012	2013	2014	2015	2016	
Informação e Comunicação	IC1	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	3	2	4	4	2	3
	IC2	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	3	2	4	2	2	2,6
	IC3	A informação disponível para as unidades internas e pessoas da UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	3	2	2	2	2	2,2
	IC4	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	3	2	2	2	2	2,2
	IC5	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	3	2	1	2	2	2
	Média		3	2	2,6	2,4	2	2,4

Quadro 7 - Avaliação dos itens que compõe o construto informação e comunicação.
Fonte: Adaptado dos Relatórios de Gestão da EBSERH – sede (2012 a 2016).

Conforme explicitado no Quadro 7, os itens foram parcialmente observados, porém em sua minoria. Um relevante aspecto no construto referente à informação e comunicação é a uniformidade de avaliações negativas durante o período analisado, fato que vai de encontro aos resultados Cannavina e Parisi (2015) e Júnior e Silva (2016).

4.5 Monitoramento

O construto “monitoramento”, presente no Quadro 8, tem um papel fundamental no que tange à avaliação do Sistema de Controle Interno, trata-se de uma forma que a organização utilizada para se certificar do funcionamento dos demais componentes.

Nas auto avaliações constantes nos Relatórios de Gestão 2012-2016 observa-se que o monitoramento do sistema de controle interno atendeu todos seus quesitos em 2016, enquanto que a adequabilidade, efetividade e a contribuição para a melhoria de desempenho foram observados em sua minoria.

	cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação					Média
			2012	2013	2014	2015	2016	
Monitoramento	M1	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	3	2	1	2	5	2,6
	M2	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	3	3	1	2	2	2,2
	M3	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	3	4	1	2	2	2,4
	Média		3	3	1	2	3	2,4

Quadro 8 - Avaliação dos itens que compõe o construto monitoramento.

Fonte: Adaptado dos Relatórios de Gestão da EBSEH – sede (2012 a 2016).

Para mitigar os efeitos das avaliações negativas, a EBSEH, realizou nos períodos subsequentes aos relatórios de gestão diversas medidas administrativas, apresentadas no próximo tópico.

4.6 Ações realizadas pela EBSEH

As ações da empresa diante as avaliações apresentadas nos Relatórios de Gestão do período foram as mais diversas, sendo a criação da Comissão de Controle Interno (CCI), pela Portaria nº 27/2012, um importante instrumentos de apoio à gestão. Em 2012, a CCI realizou cinco reuniões ordinárias, das quais foram obtidos encaminhamentos e aperfeiçoamentos implementados. A principal fragilidade apontada pelo relatório de 2012 foi a dificuldade em reunir membros da CCI.

No Relatório de Gestão de 2013, a empresa referenciou os esforços para aprimorar processos internos de gestão, para tal foi revisado seu Regimento Interno; elaborado o planejamento estratégico; desenvolvido e aprimorado sistemas informatizados (protocolo, ouvidoria, entre outros). No mesmo período, a empresa substituiu os empregados temporários por empregados públicos efetivos, apesar disso, observou alta rotatividade de pessoal, o que gerou descontinuidade nas atividades e necessidade de reiterados treinamentos em serviços.

Ainda em 2013, os avanços nos controles internos foram a aprovação do Regulamento Interno; a definição da participação de suplentes e de eleição de Presidente Substituto, dos cronogramas de reuniões, dos assuntos prioritários para discussão; debate e encaminhamento sobre a forma de acompanhamento da execução de obras com a utilização de recursos do Programa de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (REHUF) e a discussão sobre a validade da certificação digital de tramitação de processos.

No exercício 2014, nos componentes de avaliação “Ambiente de Controle” e “informação e comunicação” a empresa observou a necessidade do aprimoramento de determinados aspectos referentes à normatização das ações e à disponibilidade das informações, além de ter ficado evidenciada a necessidade de implantação de um sistema de controle interno, conforme verificado no construto “monitoramento”.

No que se refere aos componentes “avaliação de risco” e “procedimentos de controle”, a EBSERH apontou que tem implementado uma reorganização de seus processos de trabalho, medidas as quais implicarão em melhoria na avaliação dos controles internos. Destacam-se as iniciativas de planejamento estratégico 2015-2016, o mapeamento de processos com auxílio Consórcio da Catalunha (projeto de consultoria, com expertise internacional, para aprimoramento da gestão das filiais da EBSERH) e o desenvolvimento de sistemas informatizados, especialmente o Aplicativo de Gestão dos Hospitais Universitários (AGHU);

No exercício 2015, a empresa mencionou no relatório de gestão que inicialmente as reuniões da CCI eram voltadas essencialmente para esclarecimentos e disseminação da prática de controle interno nas Diretorias da empresa, o que posteriormente foi sendo otimizado para ações relacionadas à prevenção dos eventos e fortalecimento do ambiente de controle. Dessa forma, houve mudanças no modus operandi de atuação da CCI, que passou a considerar os objetivos da empresa como norteadores de seu trabalho, agregando a visão sistêmica como fator fundamental.

O planejamento prévio de ações da comissão de controle interno, as reuniões mais frequentes, o estabelecimento de canais de comunicação formais entre os membros e dos membros e a Empresa como um todo, a criação de um espaço específico na intranet da

Empresa e a criação de um endereço eletrônico (cci.sede@ebserh.gov.br) para ampliação da comunicação, são exemplos de medidas estruturantes do RG 2015.

O Relatório também evidencia a estruturação da CCI, sendo a mesma reconhecida através da indicação no regimento interno da empresa, além de fomentar a criação de Comissões de Controle Interno nas filiais da EBSEH, através de guias de implantação. Em relação à transparência da gestão, salienta-se a disponibilidade de informações sobre o programa REHUF na internet.

Apesar das medidas relatadas no RG 2015 serem fundamentais, a mais importante foi a ferramenta de acompanhamento das recomendações dos órgãos de controle, pela Auditoria Interna Módulo de Monitoramento de Providências Permanente (MMPP), o qual fornece subsídios consistentes para a avaliação da atuação. Após a Avaliação do Sistema de Controles Internos em 2015, os responsáveis elaboraram um plano operativo para 2016, tendo em vista necessidade de mitigação dos itens classificados como 1 e 2 (Totalmente inválida e Parcialmente inválida, respectivamente).

Os responsáveis pelo RG 2016 apontaram a piora na avaliação em comparação às anteriores, com destaque para perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos, segundo o documento, decorrentes da incipiência dos controles. Também é destacado o início da revisão da norma disciplinar da EBSEH e a utilização do sistema de gestão de processos disciplinares CGU-PAD como medidas para o fortalecimento do item “na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos”.

Quanto à existência de código formalizado de ética ou de conduta, os gestores relatam que apesar da Comissão de Ética ter preparado a minuta do código, o mesmo ainda se encontra pendente de aprovação, devido a problemas na recomposição da comissão durante 2016. Dessa forma, os responsáveis incluíram no planejamento para 2017 a recomposição da Comissão de Ética, a consulta com a rede EBSEH sobre o Código de Ética e a aprovação do mesmo. Referente à queda de desempenho em 2016 nos itens AC5, AC6, AC8, AC9, AR7, AR8, IC1, a empresa esclarece que os avaliadores em 2015 não eram os mesmos avaliadores de 2016. Ressalta-se que o Módulo de Monitoramento de Providências Permanente (MMPP) recebeu entre dezembro/2016 e janeiro/2017, o cadastro de oitenta e três recomendações da Auditoria interna, sendo que a gestão está analisando todas, contudo, apenas cinco recomendações foram atendidas (total ou parcialmente).

5. Considerações finais

A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, criada com a finalidade de fazer a gestão dos Hospitais Universitários Federais, iniciou suas atividades com uma estrutura deficitária de controles internos. Porém, os relatórios de gestão do período em estudo, apresentou uma evolução em diversos aspectos, desde a criação da CCI até a implantação do Módulo de Monitoramento de Providências Permanente (MMPP). Com isso, foi possível realizar um estudo acerca das características de controle interno da EBSEH, atendendo ao objetivo deste trabalho.

Como reconhecimento da evolução desenvolvida pela empresa, o 4º Concurso de Boas Práticas da Controladoria Geral da União (CGU) premiou a prática “A Auditoria Interna como Fomentadora de Atividades de Controle Interno em Empresas Públicas” da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH). Apesar disso, vários são os desafios para a adequada implementação do sistema de controle interno nos moldes do COSO, fato denotado pelo grande número de itens com a avaliação conceitos 01, 02 e 03.

Sob a perspectiva empírica, a análise apontou para resultados semelhantes em relação aos estudos de Braga Neto, Vasconcelos e De Luca (2013), Cannavina e Parisi (2015) e Júnior e Silva (2016) na maioria dos itens que puderam não tiveram avaliação neutra. Todavia, é fundamental para a densidade da discussão que sejam utilizadas outras ferramentas de coleta e análise qualitativa, sendo este um dos limitadores do presente artigo.

Como sugestão para futuras pesquisas está a análise de outros pontos dos relatórios de gestão não abordados pelo presente estudo, a verificação do sistema de controle interno das filiais à EBSEH e a realização de estudos quantitativos.

Referências bibliográficas

- Attie, W. (2010). *Auditoria: conceitos e aplicações*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Botelho, M. M. (2005). *Manual de controle interno teoria e prática*. Curitiba: Juruá.
- Braga Neto, J.G., Vasconcelos, A.C; De Luca, M.M.M. (2013). *Controle Interno nos Relatórios Anuais dos Estados Brasileiros à Luz da NBC T 16.8*. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, [S.l.], v.18, n.62. ISSN 2236-5710. Obtido em 21 agosto, 2017, Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/5832/13472>.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. (1988). Obtido em 3 julho, 2017, Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

- BRASIL. Controladoria Geral Da União. *Portaria n. 262, de 30 de agosto de 2005*. (2005). Dispõe sobre a forma de divulgação dos relatórios de gestão, dos relatórios e dos certificados de auditoria, com pareceres, do órgão de controle interno. Controladoria Geral da União. Obtido em 09 julho, 2017, Recuperado de <http://www.ufpa.br/audin/documentos/normascgu/PORTARIA%20N%20262-2005-CGU.pdf>.
- BRASIL. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Obtido em 20 maio, 2017, Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm.
- BRASIL. *Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*. (2001). Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Obtido em 09 julho, 2017, Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm.
- BRASIL. *Lei n. 12.550, de 15 de dezembro de 2011*. (2011). Autoriza o Poder Executivo a criar a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH; acrescenta dispositivos ao Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal; e dá outras providências. Obtido em 03 julho, 2017, Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12550.htm.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Obtido em 09 julho, 2017, Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm.
- BRASIL. *Decreto 3.591, de 6 de setembro de 2000*. (2000). Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Obtido em 09 julho, 2017, Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001*. (2001). Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Obtido em 09 julho, 2017, Recuperado de <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>.
- BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. *Concurso de Boas Práticas*. (2016). Obtido em 01 julho, 2017, Recuperado de <http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/concursos/concurso-de-boas-praticas/resultado>.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010*. (2010). Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da

União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1991, 2010. Obtido em 20 maio, 2017, Recuperado de www.tcu.gov.br.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria TCU nº 277, de 7 de dezembro de 2010*. (2010). Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2010, nos termos do art. 4º, § 3º da DN TCU nº 107/2010. Obtido em 20 maio, 2017, Recuperado de www.tcu.gov.br.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria n. 123, de 12 de maio de 2011*. (2010). Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2011. Tribunal de Contas da União. Obtido em 09 julho, 2017, Recuperado de <http://www.tcu.gov.br>.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria nº 150, de 03 de julho de 2012*. (2012). Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto à elaboração dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2012. Obtido em 21 agosto, 2017, Recuperado de www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20120726/PRT2012-150.doc.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria nº 175, de 09 de julho de 2012*. (2012). Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2013. Obtido em 21 agosto, 2017, Recuperado de www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20130724/PRT2013-175.doc.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria nº 90, de 16 abril de 2014*. (2014). Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas da União quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2014, com base na Decisão Normativa TCU nº 134, de 2013. Obtido em 21 agosto, 2017, Recuperado de <http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2014.htm>.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria nº 321, de 30 de novembro de 2015*. (2015). Dispõe sobre as orientações para a elaboração de conteúdos dos Relatórios de Gestão e de informações suplementares referentes ao exercício de 2015, bem como sobre a operacionalização do Sistema de Prestação de Contas, conforme as disposições da Decisão Normativa-TCU 146, de 30 de setembro de 2015. Obtido em 21 agosto, 2017, Recuperado de <http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2015.htm>.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria nº 59, de 17 de maio de 2017*. (2017). Dispõe sobre as orientações para elaboração do relatório de gestão, rol de responsáveis, demais relatórios, pareceres, declarações e informações suplementares para a prestação de contas referentes ao exercício de 2016, bem como sobre procedimentos para a operacionalização do Sistema de Prestação de Contas, conforme as disposições da Decisão Normativa-TCU 154, de 10 de outubro de 2016. Obtido em 21 agosto, 2017, Recuperado de <http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2016.htm>.

- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa n. 119, de 18 de janeiro de 2012*. (2012). Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2012, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Tribunal de Contas da União. Obtido em 09 julho, 2017, Recuperado de <http://www.tcu.gov.br>.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa n. 124, de 05 de dezembro de 2012*. (2012). Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2012 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos de entrega e os conteúdos das peças complementares que as comporão, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Tribunal de Contas da União. Obtido em 09 julho, 2017, Recuperado de <http://www.tcu.gov.br>.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. (2009). *Um estudo dos modelos e das normas em diversos países*. Obtido em 12 maio, 2017, Recuperado de <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15A4C80AD015A4D5CA9965C37>.
- Cannavina, V. C.; Parisi, C. (2015). *Gestão Pública em Entidades Brasileiras: Adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI*. Revista Universo Contábil, [S.l.], v. 11, n. 3, p. 06-26, nov. 2015. ISSN 1809-3337. Obtido em 21 agosto, 2017, Recuperado de <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4250>.
- Carvalho, D. (2010). *Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios*. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2008). *Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16.8 Controle Interno*. Obtido em 25 junho, 2017, Recuperado de <http://www.cfc.org.br>.
- EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. *Relatório de Gestão do Exercícios 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016*. Disponíveis em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 5 mai. 2017.
- Júnior, M.S; Silvia, M.Z. (2016). *Gestão Pública Estadual: Percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos*. Revista Catarinense da Ciência Contábil. v. 15, n. 46, p.47-60. Florianópolis.
- Migliavacca, P. N. (2004). *Controles internos nas organizações: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização*. 2. ed. São Paulo: Edicta.
- Mileski, H. S. (2003). *O controle da gestão pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- Peter, M. da G. A.; Machado, M. V. V. (2008). *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas.



Quintana, A. C. et al. (2011). *Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas.

Rocha, A. C.; Quintiere, M. de M. R. (2010). *Auditoria governamental: uma abordagem metodológica da auditoria de gestão*. 2. ed. Curitiba: Juruá.