

CONTROLE INTERNO EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO BRASILEIRO: UM ESTUDO SOB A LENTE DA ABORDAGEM DA INTOSAI

INTERNAL CONTROL IN A BRAZILIAN UNIVERSITY HOSPITAL: A STUDY THROUGH THE LENS OF THE INTOSAI APPROACH

DONGOXI MENDES LUIMBI¹
EDICREIA ANDRADE DOS SANTOS²
LUCIANA KLEIN
VICENTE PECHECO

RESUMO

Este estudo buscou investigar a importância dos componentes do sistema de controle interno em conformidade a INTOSAI que são utilizados em um hospital universitário federal sob a percepção dos servidores. A pesquisa foi realizada a partir da aplicação de um questionário estruturado com base nos cinco componentes do INTOSAI, composto por 32 assertivas que buscaram captar a percepção do respondente quanto aos construtos da pesquisa, além de perguntas que procuraram identificar as características dos respondentes. Os resultados apontaram que a instituição apresenta um sistema de controle interno de qualidade e confiável no que concerne ao monitoramento, informação e comunicação, procedimentos de controle, avaliação de risco e ambiente de controle. Ao analisar esses componentes conclui-se que o hospital apresenta um controle interno alinhadas as premissas da metodologia INTOSAI. Entretanto, não se está concluindo que a estrutura do referido Hospital necessariamente a estrutura proposta pelo INTOSAI, mas sim que elas possuem elementos que caracterizam a referida metodologia de controle interno.

Palavras-chave: Ambiente de controle; avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; monitoramento.

1- Mestre em Contabilidade pelo programa de pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná (2022)

2- Professora do programa de pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná

3- Professora do programa de pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná

4-- Professor do programa de pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná

ABSTRACT

This study sought to investigate the importance of the components of the internal control system in compliance with INTOSAI that are used in a federal university hospital under the perception of the servers. The research was carried out from the application of a structured questionnaire based on the five components of INTOSAI, composed of 32 statements that sought to capture the respondent's perception of the research constructs, in addition to questions that sought to identify the characteristics of the respondents. The results showed that the institution has a quality and reliable internal control system in terms of monitoring, information and communication, control procedures, risk assessment and control environment. When analyzing these components, it is concluded that the hospital has an internal control aligned with the premises of the INTOSAI methodology. However, it is not concluded that the structure of the referred Hospital is necessarily the structure proposed by INTOSAI, but rather that they have elements that characterize the referred methodology of internal control.

Keywords: *Control environment; risk assessment; control procedure; information and communication; monitoring.*

1 INTRODUÇÃO

A ascensão da doença respiratória denominada Covid-19, tem gerado reflexões à população sobre a qualidade da saúde pública brasileira, tem se compreendido a importância dos investimentos na área de saúde pública, e escancara a necessidade de controles internos eficientes e eficazes. Este período tem demonstrado o quanto o serviço hospitalar público precisa de reestruturação para melhoria dos seus serviços e gestão dos recursos. A situação crítica dos serviços públicos de saúde brasileira não é de hoje, pois segundo os resultados de uma pesquisa realizada em 2015, com mais de 2.000 pessoas em todo país, 93% dos entrevistados classificaram a situação entre regular e péssima, sendo que 87% destes respondentes utilizava somente o SUS (Conselho FEDERAL DE MEDICINA [CFM] & DATAFOLHA, 2015; MARIN et al., 2018). Entretanto, a pandemia exacerbou de maneira nefasta a dificuldade em proporcionar uma saúde pública de qualidade a todos. Isso porque, conforme a literatura aponta, desde a década de 1990 que os principais fatores ocasionadores da crise da saúde pública brasileira, são administração de baixa capacidade operacional, fraco poder decisório, e controles essencialmente formais e sem qualidade (PIMENTEL *et al.*, 2011; NOGUEIRA; JORGE, 2017).

Os problemas de controle interno enfrentados pelos hospitais públicos, é um dos motivos para à desapropriação dos recursos colocado à disposição dos hospitais o que contribui para ineficiência operacional (SOUZA *et al.*, 2013). De acordo com a Soares (2020), as deficiências dos controles internos associadas à gestão da saúde pública dos municípios são em maior parte decorrentes de uma atuação ineficiente (falhas de controle). E, a presença de deficiências nos controles internos está associada a um baixo desenvolvimento humano (SOARES, 2020). Assim, a ausência de implementação de controle interno robusto nas instituições hospitalares, por exemplo, afeta negativamente na prestação dos serviços oferecidos.

Diante desse contexto, percebe-se que, o controle interno é uma ferramenta necessária na gestão hospitalar pública com foco a evitar situações indesejáveis e proporcionar melhores resultados (ROSA, 2007; SILVA, 2017). Entretanto, não basta apenas o uso de um sistema de controle interno é necessário também que o mesmo seja compatível com a realidade organizacional (MONTEIRO, 2015). Esse ponto possui uma significativa relevância quando se refere à organização pública visto que estas possuem características específicas.

O órgão responsável para emitir normas e procedimentos de controles internos que se adequa com as características organizacionais do setor público é a *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Uma das finalidades dessa organização é de fornecer estrutura conceitual de controle interno específico para as organizações deste setor (INTOSAI, 2004). Nesse sentido, em 2004 foi publicado o primeiro modelo denominado GOV 9100 – *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (INTOSAI, 2004), o qual visou apresentar os procedimentos de controle interno específico para as organizações do setor público (TCU, 2004).

Apesar das modificações e as adaptações de linguagens específicas para o setor público, o modelo de controle interno emitido pela INTOSAI, basearam-se nos modelos COSO I e COSO II (TCU, 2018). É a única diferença significativa existente entre a matriz apresentada pelo Coso e a matriz divulgada pela Intosai refere-se aos objetivos gerais (WASSALLY, 2008). Enquanto o Coso apresenta três objetivos (cumprimento de leis e regulamentos; elaboração de demonstrações financeiras fidedignas; e salvaguarda dos ativos), a Intosai introduz quatro objetivos (promoção da *accountability*; cumprimento de leis e regulamentos; operações éticas, eficientes e efetivas; e salvaguarda dos ativos) (WASSALLY, 2008). Isso se deve porque, as organizações do setor público possuem características diferentes em relação as empresas privadas, e quando essas diferenças não são consideradas no momento da implementação de sistema de controle interno poderá ocasionar reações negativas já que não reflete a realidade interna.

Diante desse cenário, percebe-se que, a implementação de um sistema de controle interno adequado, torna-se peça fundamental, pois, além de proporcionar um ambiente seguro e eficiência administrativa evita situações desfavoráveis como erros, fraudes, ineficiência operacional e apropriação indevida de recurso público. Desse modo, o Tribunal de Contas da União (TCU), passou a exigir, a partir da Decisão Normativa TCU nº 107/2010 (BRASIL, 2010), que as organizações do setor público passassem a apresentar estrutura de controles internos incorporando os componentes do INTOSAI visto que, é o principal órgão responsável pela normatização e orientação de controle interno para o setor público em todo o mundo (INTOSAI, 1998). A partir do exposto, levanta-se a seguinte questão de pesquisa: *Qual a importância dos componentes do sistema de controle interno em conformidade a INTOSAI que são utilizados em um hospital universitário federal sob a percepção dos servidores?* Assim, o presente estudo tem como objetivo geral verificar sob a percepção dos servidores, qual a importância dos componentes do sistema de controle interno em conformidade a INTOSAI que são utilizados em um hospital universitário federal.

Este estudo justifica-se pelo fato de o sistema de controle interno ser uma ferramenta administrativa imprescindível para a concretização dos objetivos estabelecidos pelas empresas. Por se tratar de uma instituição pública hospitalar que desenvolve uma série de atividades de primeira necessidade prestado à sociedade em geral, pressupõe-se que, quando os recursos destinados para essa instituição não são alocados corretamente para as atividades fins, ou de forma eficaz e eficiente, as consequências atingem toda a sociedade, em especial, as camadas mais vulneráveis que carecem de capacidade financeira para procura de serviços de saúde privados (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2013). E neste período pandêmico em que as instituições hospitalares públicas estão na linha de frente para o enfrentamento da Covid-19 intensifica esta importância.

Ademais, a temática de controle interno no setor público já foi amplamente discutida (DAVIS; BLASCHECK, 2006; WASSALLY, 2008; AZEVEDO; ENSSLIN; REINA, 2010; ALBUQUERQUE, 2011; CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2013; MARTINS, 2014; CANNAVINA; PARISI, 2015; VALENTIM; SILVA; PASSOS, 2016; SIENA; SOARES, 2017; SILVA; ABREU, 2017; SANTOS 2018; GONÇALVES *et al.*, 2018). Porém, apenas o

estudo de Cannavina e Parisi (2015) se utilizou os componentes de controle internos da INTOSAI, ao buscar identificar, por meio dos órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, a percepção dos seus gestores sobre o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos institucionais, tendo como referência os componentes de controle interno COSO/INTOSAI. Assim, o presente estudo se difere, pelo fato de o questionário de pesquisa ser aplicado diretamente aos colaboradores de um hospital universitário e também por se tratar de período de pandemia (Covid-19), onde o controle dos recursos para os hospitais é mais do que essencial

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Interno na Administração Pública

O controle interno, é um importante elemento das funções administrativas de uma organização, uma vez que permite a constante avaliação do alcance dos objetivos estratégicos e operacionais (IMONIANA; NOHARA, 2005). É um processo integrado realizado pela gestão para lidar com os riscos e oferecer garantias de que a missão da entidade será alcançada. Buscando atingir objetivos éticos, eficiência e eficácia operacional e econômica (INTOSAI, 2004), contribui na implementação dos objetivos da organização e garante que todos os recursos disponíveis serão utilizados apenas para realização das atividades fins da organização (Instituto de Auditores Internos do Brasil, 1992). Além disso, proporciona também informações fidedignas a respeito das atividades realizadas (INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, 2016).

No setor público, o controle interno possui singularidades específicas que devem ser observadas, tais como: foco no cumprimento dos objetivos sociais ou políticos; uso de recursos públicos de forma racional e transparente; observação do ciclo orçamentário; desempenho (que requer um equilíbrio entre os valores tradicionais, como a legalidade, integridade e transparência e os valores modernos, gerenciais como a eficiência e eficácia); e, o amplo escopo de sua responsabilidade pública (SARENS; VISSHER; VAN GILS, 2010). Logo, entende-se que, na administração pública, o controle interno não consiste apenas na verificação do alcance dos objetivos estabelecidos, mas também, no cumprimento jurídico, ou seja, se o que está sendo executado está de acordo com a lei, com isso, torna-se mais complexo se comparado com as instituições privadas (SARENS; VISSHER; VAN GILS, 2010).

Percebe-se que, nas organizações públicas o sistema de controle interno é mais detalhado e criterioso, entretanto, o uso de um sistema robusto contribui para o cumprimento dos cinco requisitos acima apresentados e, dessa forma, garante que os objetivos da organização sejam alcançados de forma eficiente e eficaz e, evitando assim situações desfavoráveis como: erros, fraudes, ineficiência operacional e apropriação indevida de recurso público.

A Controladoria-Geral da União (CGU), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, exerce o papel de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Entretanto, o TCU, apesar de possuir como característica principal o controle externo, também possui algumas normas referentes às práticas de controle interno, como, por exemplo, o art. 8º da Decisão Normativa n. 147/2015, que dispõe sobre a importância do controle interno, para fins de credibilidade e segurança das informações na prestação de contas do exercício de 2015. No entanto, a Constituição Federal de 1988, é o principal marco regulatório do controle interno, ao estabelecer, as seguintes finalidades: (i) avaliar o cumprimento das metas, a execução dos programas de governo; (ii) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência; (iii) exercer o controle das operações,

avais e garantias, bem como dos direitos; (iv) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Tais finalidades visam garantir que os recursos destinados para as organizações públicas sejam alocados para o alcance dos objetivos estabelecidos, com intuito de beneficiar a sociedade em geral, porque os gastos públicos são a principal forma de atuação do governo, uma vez que, por meio deles o governo presta serviços públicos (RIANI; ANDRADE, 2002). Conforme dados da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS, 2020) o Brasil conta com 24,2% da população coberta, voluntariamente, por planos de assistência médica com ou sem assistência odontológica. Isto significa que 76% da população depende exclusivamente do SUS (FAVARETTO, 2020).

A Constituição brasileira garante direito a saúde e recursos financeiros para as organizações públicas hospitalares, torna-se imprescindível que esses investimentos se reflitam na vida dos cidadãos por intermédio de prestação de serviço de saúde de qualidade (Brasil, 1988). Para isso, é necessária existência de sistema de controle interno de qualidade e que reflète a realidade hospitalar pública a fim de assegurar que os investimentos efetuados serão utilizados para melhoria dos serviços garantindo atendimento de saúde estável aos cidadãos.

De acordo com essa percepção, Davis e Blascheck (2006), verificaram que as deficiências atuais dos sistemas de controle interno da administração pública brasileira estariam apresentando em função das características da nova economia. Isso porque os sistemas de controles internos continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam a posteriori em atividades de correição. Não agregando valor às organizações, que necessitam enfrentar um ambiente de riscos e incertezas. Logo, faz-se necessário a utilização de um sistema de controle interno que visa mitigar os riscos e as incertezas corporativas e o INTOSAI apresenta componentes para essa mitigação.

2.2 INTOSAI

Para a *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores), o controle interno é o conjunto de processos integral, aplicado pela gestão, para garantir o alcance dos objetivos, usando uma abordagem de riscos, que visa: (a) Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; (b) cumprimento das obrigações e responsabilidades; (c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, e; (d) salvaguarda de recursos contra perdas danos e desvios (salvaguarda patrimonial).

Com a finalidade de fornecer modelo de controle interno que servisse de padrão para as empresas do setor público, em 2004, a INTOSAI publicou o guia GOV 9100 – *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (TCU, 2004). No entanto, a INTOSAI, afirma que o controle interno é parte integrante da gestão de riscos da organização, ou seja, além dos componentes de controle interno é necessário também componentes de gestão de riscos que se adequasse com as empresas do setor público de forma que a concretização dos objetivos estabelecidos não seja impedida (Intosai, 2007).

Nesse sentido, em 2007, a INTOSAI publicou o guia complementar GOV 9130 – *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*. Esse modelo apresenta diretrizes de controle internos e gestão de riscos para as organizações do setor público (TCU, 2018). Nessa linha, o GOV 9130, tem como foco o processo de gerenciamento de risco das organizações do setor público, apresentando assim oito componentes inter-relacionados (INTOSAI, 2007). Enquanto o GOV 9100, tem como foco no controle interno específico para as empresas do setor público.

(LUIMBI, D. M.; SANTOS, A. E.; KLEIN, L.; PACHECO, V.)

Para o alcance dos objetivos o GOV 9100 apresenta cinco componente conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1. Componentes do INTOSAI

Componente	Definição
Ambiente de Controle	Refere-se ao ambiente de controle que estabelece o tom ético de uma organização, influenciando a consciência do pessoal sobre o controle.
Avaliação de Riscos	Processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada. A avaliação dos riscos implica: Identificação do risco; análise do risco; avaliação da tolerância ao risco da organização; desenvolver respostas.
Atividade de Controle	Políticas e os procedimentos estabelecidos no intuito de mitigar os riscos e alcançar os objetivos da entidade
Informação e Comunicação	A informação é a base da comunicação, a qual deve satisfazer as expectativas de grupos e indivíduos, permitindo-lhes desempenhar suas atividades de forma efetiva. A comunicação deve dar-se em todas as direções, fluindo para baixo e para cima, abrangendo toda a estrutura organizacional.
Monitoramento	Busca assegurar que os controles estejam operando como deveriam e que sejam modificados apropriadamente. Além disso, o monitoramento visa verificar o cumprimento da missão da entidade e se os objetivos gerais do controle interno estão sendo alcançados.

Fonte: INTOSAI (2004).

Percebe-se que, no setor público, o controle interno é um conjunto de processos interligados executados não apenas pelos gestores, mas pelos colaboradores também, tendo como finalidade evitar ocorrência de riscos que podem interferir na concretização dos objetivos estabelecidos, pois de acordo com os achados da pesquisa de Williams (2011), nos Estados Unidos, o controle de riscos não é totalmente adequado quando os gestores público são ausentes das operações ou do risco da missão das organizações. Nesse entendimento, a criação de um ambiente de equipe onde os gestores influenciam significativamente os colaboradores manterem-se alinhados aos objetivos da organização é indispensável. Pois, a avaliação de riscos é um problema geral da alta administração (Santos, 2018), ou seja, sem a interferência da alta gestão não tem como garantir que os riscos internos ou externos serão mitigados de maneira integral.

Desse modo, torna-se necessário a monitoração das atividades com intuito de assegurar que as atividades estão sendo executadas como recomendado e, garantir a intervenção em situações com impacto na concretização dos objetivos. E, os componentes da INTOSAI oferecem mecanismos de controle interno e gestão de riscos para realização desses procedimentos em organizações do setor pública (INTOSAI, 2007).

3 PROCEDIMENTOS METODÓLOGICOS

Esta pesquisa classifica-se como descritiva e quantitativa, aplicada a partir de uma *Survey*. O instrumento de coleta de dados (Tabela 2) foi aplicado em um complexo hospitalar federal, porque apresenta uma estrutura capaz de atender uma demanda significativa de pacientes e cuja a principal fonte financeira é o governo federal. Sendo que a população alvo para responder o questionário foram os colaboradores do departamento de controladoria, pois possuem uma visão ampla sobre o funcionamento do sistema de controle interno implementado na instituição.

Nesse sentido, levantou-se que a controladoria conta com 38 profissionais, entretanto, o hospital encontra-se em fase de reestruturação como medida de enfrentamento da pandemia do Covid-19, desse modo, alguns colaboradores estão desempenhando múltiplas funções e novos profissionais foram admitidos. Assim, por falta de vivência profissional há pelo menos

CONTROLE INTERNO EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO BRASILEIRO

1 ano, estes últimos não participaram da pesquisa. Por parte dos funcionários antigos, 11 responderam ao questionário.

Tabela 2. Instrumento da pesquisa

Construtos	Questões	Referências
Ambiente de Controle (CA)	CA.1) Os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos do hospital e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	Cannavina e Parisi (2015)
	CA.2) Os mecanismos gerais de controle instituídos pelo hospital são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura do hospital.	
	CA.3) A comunicação dentro do hospital é adequada e suficiente.	
	CA.4) Existe código formalizado de ética ou de conduta dentro do hospital.	
	CA.5) Os procedimentos e as instruções operacionais do hospital são padronizados e estão postos em documentos formais.	
	CA.6) Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura do hospital da elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	
	CA.7) As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	
	CA.8) Existe adequada segregação de funções nos processos de competência do hospital.	
	CA.9) Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pelo hospital.	
Avaliação de Riscos (AR)	AR.1) Os objetivos e metas do hospital de jurisdição estão formalizados.	Cannavina e Parisi (2015)
	AR.2) Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas do hospital.	
	AR.3) É prática do hospital 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.	
	AR.4) É prática do hospital a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	
	AR.5) A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco do hospital, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	
	AR.6) Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão.	
	AR.7) Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos do hospital	
	AR.8) Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática do hospital instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	
Procedimentos de Controle (PC)	PC.1) Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do hospital, claramente estabelecidas	Cannavina e Parisi (2015)
	PC.2) As atividades de controle adotadas pelo hospital são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	
	PC.3) As atividades de controle adotadas pelo hospital possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	
	PC.4) As atividades de controle adotadas pelo hospital são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle do hospital.	
Informação e Comunicação	IC.1) As informações relevantes do hospital são devidamente identificadas e documentada.	Cannavina e Parisi (2015)

(LUIMBI, D. M.; SANTOS, A. E.; KLEIN, L.; PACHECO, V.)

(IC)	IC.2) As informações relevantes do hospital são comunicadas tempestivamente às pessoas adequadas.	Cannavina e Parisi (2015)
	IC.3) As informações divulgadas internamente atendam às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do hospital.	
	IC.4) As informações divulgadas internamente contribuem para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	
	IC.5) A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da instituição, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	
Monitoramento (MN)	MN.1) O sistema de controle interno do hospital é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	
	MN.2) O sistema de controle interno do hospital tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas	
	MN.3) O sistema de controle interno da instituição tem contribuído para que as informações necessárias na realização das atividades sejam acessíveis	
	MN.4) As informações são comunicadas de forma tempestiva e equitativa aos departamentos ou colaboradores com as mesmas funções.	
	MN.5) As informações geradas nos setores refletem a realidade da organização.	
	MN.6) Existem canais de divulgação de informações para partes interessadas externa a organização.	

Fonte: Os autores (2021).

A coleta de dados, se deu por meio de um questionário estruturado com base nos cinco (5) componentes do INTOSAI, que foi elaborado no *Google Forms*, e enviado no dia 5 de abril 2020, por e-mail de um dos colaboradores do hospital universitário federal para ser encaminhado aos demais colaboradores da área de controladoria do hospital, e recebido em 10 de maio, 2020. Para a elaboração do instrumento utilizou-se a escala de mensuração de 5 pontos, m que (1) totalmente inválida: significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto do hospital em estudo; (2) parcialmente inválida: significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto do hospital, porém, em sua minoria; (3) neutra: significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto do hospital; (4) parcialmente válida: significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto do hospital, porém, em sua maioria; (5) totalmente válida: significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto do hospital. O instrumento, contou ainda com questões relacionadas as características dos respondentes como gênero, idade, grau de instrução, cargo que ocupa e tempo de serviço no hospital.

Os dados foram codificados e tabulados com intuito de estabelecer o *Ranking Médio (RM)* que mensurou o grau de validade das assertivas conforme a opinião dos respondentes. Para isso atribuiu-se que os valores menores que 3 foram considerados com opinião de que tais assertivas eram inválidas para seus contextos e, maiores que 3, como válidas, considerando uma escala de 5 pontos (MALHOTRA, 2001). O valor exatamente 3 seria considerado “indiferente” ou “sem opinião”, sendo o “ponto neutro”.

4 Resultado da Pesquisa

4.1 Perfil dos Respondentes

Na Tabela 3, evidencia-se a análise descritiva dos dados, descrevendo-se o perfil dos respondentes, com destaque ao (i) gênero, (ii) faixa etária, (iii) escolaridade, (vi) tempo de função e cargo.

Tabela 3. Perfil dos respondentes

Gênero	N	%	Escolaridade	N	%
Femenina	6	54,54 %	Superior Completo	3	27,27%

CONTROLE INTERNO EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO BRASILEIRO

Masculino	5	45,45 %	Especialização (<i>Lato sensu</i>)	3	27,27%
			Especialização (<i>Stricto sensu</i>)	2	18,18,
			Outros	3	%
					27,27%
Total	11	100%	Total	11	100%
Tempo de função	N	%	Cargo	N	%
Até 1 ano	4	6,82%	Administrador (a)	2	25,00
De 1 a 5 anos	3	37,50%	Contador (a)	2	%
De 5 a 10 anos	-	-	Auditor	1	25,00
De 10 a 15 anos	1	12,50,%	Outros	7	%
De 15 a 20 anos	3	37, 50,%			12,50%
					37,50,
					%
Total	11	100%	Total	11	100%

Fonte: Dado da Pesquisa (2021).

De acordo com os dados, verifica-se que (54,54 %) dos respondentes são do gênero feminino e (45,45%) do gênero masculino. Em relação a escolaridade, a maioria dos respondentes possuem superior completo (27,27%) e especialização *lato sensu* (27,27%); e (18,18%), possuem especialização *stricto sensu*. Quanto ao tempo de função (37,50%) desempenham no intervalo de 1 a 5 anos e (37,50%) no intervalo de 15 a 20 anos. No que se refere ao cargo desempenhado (12,50%) exercem o cargo de auditor; (25%) exercem a função de contador; (25%) administrador e (37%) outros.

4.2 Análises dos Controles

Na sequência, verificou-se quais os procedimentos do sistema de controle interno utilizados no hospital que estão em conformidade aos componentes do INTOSAI (Tabela 4) são os mais relevantes sob a percepção dos servidores administrativos. Sendo assim, o primeiro aspecto analisado é o ambiente de controle visto que é o primeiro componente do INTOSAI.

Tabela 4. Verificação sobre Ambiente de Controle

Itens	Frequência					RM
	1	2	3	4	5	
AC.1	0	1	3	8	1	3,69
AC.2	0	0	10	1	0	3,09
AC.3	3	2	4	4	0	2,69
AC.4	0	1	0	5	7	4,48
AC.5	1	4	4	2	2	3,00
AC.6	1	3	7	2	0	2,77
AC.7	2	2	5	5	0	3,08
AC.8	0	4	4	5	0	3,08
AC.9	0	1	4	8	0	3,54

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

O controle interno, é um importante elemento das funções administrativas de uma organização, uma vez que permite a constante avaliação do alcance dos objetivos estratégicos e operacionais (IMONIANA; NOHARA, 2005). De acordo com os resultados, os menores *ranking's* sobre ambiente de controle referem-se aos questionamentos se a comunicação dentro do hospital é adequada e suficiente (RM: 2,69); e se há mecanismos dentro do hospital que garantem a participação dos colaboradores da elaboração dos procedimentos operacionais e ética (RM: 2,77). Em contraponto, o maior *ranking* diz respeito se os controles internos

(LUIMBI, D. M.; SANTOS, A. E.; KLEIN, L.; PACHECO, V.)

adotados pelo hospital contribuem para alcance dos objetivos (RM: 3,54); e se existe código formalizado de ética dentro do hospital (RM: 4,48).

Os resultados permitem afirmar que mesmo se o Hospital não utiliza totalmente a estrutura de controle interno sugerido pela literatura como a melhor para as instituições públicas, seus gestores e colaboradores têm pleno conhecimento de quanto o ambiente de controle são importantes para a concretização dos objetivos. No entanto, alguns pontos sobre ambiente de controle interno dentro do hospital carecem de melhorias, principalmente no que tange a comunicação, visto que é um procedimento que auxilia na execução das atividades e, a existência de mecanismos que incluem os colaboradores no processo decisório gera motivação operacional. Esses achados corroboram com os resultados de Cannavina e Parisi (2015), ao argumentarem que a alta administração percebem os controles internos como ferramentas essenciais para alcance dos objetivos. Entretanto, os gestores não conseguem auxiliar de maneira adequada o funcionamento do mesmo. Na sequência, verificou-se os componentes de avaliação de risco (Tabela 5).

Tabela 5. Verificação sobre Avaliação de Riscos

Itens	Frequência					RM
	1	2	3	4	5	
AR.1	1	2	2	4	3	3,5
AR.2	1	1	6	4	1	3,23
AR.3	1	5	4	2	2	2,93
AR.4	0	5	3	3	2	3,15
AR.5	1	4	4	2	5	3,73
AR.6	1	4	4	2	2	3,00
AR.7	1	3	3	2	4	3,38
AR.8	1	2	3	4	4	3,57

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Além dos componentes de controle interno é necessário também componentes de gestão de riscos que se adequem com a realidade organizacional para intervir em situações desfavoráveis que possa afetar a concretização dos objetivos (INTOSAI, 2007). Os componentes com menores *rankings* foram que tange a avaliação de riscos é prática do hospital realizar diagnóstico dos riscos (interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos (RM: 2,93); e se existe de prática de definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão (RM: 3,15). Os maiores *rankings* abordam as seguintes questões: se é prática do hospital apurar responsabilidades em caso de ocorrência de fraudes (RM: 3,57); e se a avaliação de riscos dentro do hospital é feita de maneira contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco (RM: 3,73).

Os resultados mencionados indicam que o hospital possui bons procedimentos de gerenciamento de riscos a que estão expostas dentro do mercado, pois a avaliação de riscos é feita de forma contínua com intuito de detectar situações que possam impactar negativamente na concretização das metas. Entretanto, alguns pontos acerca da gestão de riscos carecem de melhoria, principalmente, no que concerne à falta de prática de realização de diagnóstico dos riscos (interna ou externa) ligado ao processo estratégico, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos. Pois a ausência desses componentes interfere negativamente para a concretização dos objetivos, já que não se saberá como descobrir ocorrência de riscos que podem afetar na realização das atividades. E quando se refere ao hospital esse ponto deve ser observado com muita atenção visto que lida

com vidas. Os achados convergem com Wassally (2008) que as atividades de controle são consideradas importantes pelo pessoal de controle.

Posteriormente, verificou-se se os procedimentos de controle utilizados no hospital estão em conformidades com o do INTOSAI (Tabela 6).

Tabela 6. Verificação sobre Procedimentos de Controle

Questes	Frequência					RM
	1	2	3	4	5	
PC.1	0	1	4	6	1	3,58
PC.2	1	1	8	3	0	3,00
PC.3	0	1	6	4	2	3,53
PC.4	1	2	5	4	2	3,28

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os procedimentos de controle visam assegurar que as atividades serão executadas de acordo com o planejado (INTOSAI, 2007). Os menores *rankings* desse tópico referem-se as atividades de controle adotadas pelo hospital são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com o plano de longo prazo (RM: 3); e se as atividades de controle adotadas pelo hospital são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle do hospital (RM: 3,28). Já os maiores *rankings* estão ligados se as atividades de controle adotadas pelo hospital possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação (RM: 3,5); e se existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do hospital, claramente estabelecidas (RM: 3,58)

A partir dos resultados, percebe-se que existe política de procedimentos de controle dentro do hospital com intuito de minimizar situações desvantajosas para garantir o alcance dos objetivos. Entretanto, as atividades de controle não estão diretamente ligadas com os planos de longo prazo e nem diretamente relacionados com os objetivos de controle do hospital, o que acaba impedindo para que os procedimentos de controles não gerem boas contribuições. Diante desse cenário, torna-se necessário o alinhamento dos planos de longos prazos e os objetivos de controle, pois é por meio dessa ligação que se consegue controlar se as atividades que estão sendo desenvolvidas dizem respeito aos objetivos da organização.

Na sequência, foi verificado o componente de informação comunicação e divulgação. Uma das finalidades desse componente é garantir que todos os participantes internos terão acessos as informações necessárias para realização das atividades, e o mesmo deve ser feita de forma clara e objetiva. Pressupõe também que os demais participantes da organização, isto é, os externos, tenham acesso das atividades por intermédio de divulgação com intuito de proporcionar transparência.

Tabela 7. Verificação sobre Informação e Comunicação

Itens	Frequência					RM
	1	2	3	4	5	
IC.1	0	0	2	10	0	3,83
IC.2	1	0	6	5	1	3,84
IC.3	0	2	4	6	1	3,46
IC.4	1	0	4	7	1	3,54
IC.5	0	2	4	6	1	3,46

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A comunicação deve dar-se em todas as direções, fluindo para baixo e para cima, abrangendo toda a estrutura organizacional (INTOSAI, 2004). As sentenças que obtiveram

(LUIMBI, D. M.; SANTOS, A. E.; KLEIN, L.; PACHECO, V.)

menor *ranking* abordou os seguintes tópicos: se a comunicação das informações dentro do hospital perpassa todos os níveis hierárquicos (RM: 3,46) e se as informações divulgadas internamente contribuem para a execução das responsabilidades (RM: 3,54). E, os maiores *rankings* encontrados são referentes se as informações relevantes do hospital são devidamente identificadas e documentada (RM: 3,83); e se as informações relevantes do hospital são comunicadas tempestivamente às pessoas adequadas (RM: 3,84).

Os resultados ilustram avaliação considerável sobre as informações e comunicações dentro do hospital. Percebe-se que, as informações são comunicadas tempestivamente às pessoas adequadas. Esse achado está em convergência com os de Santos (2018), ao evidenciarem que a informação não é só relevante para questão de transparência, mas também para direcionar os usuários internos na tomada de decisões. No entanto, há baixa aplicabilidade de certos componentes como pouco aderência de circulação das informações para todos os usuários de maneira tempestiva. Desse modo, remete-se que deve haver melhoria, pois informação fora do prazo acaba perdendo utilidade. Na sequência, verificou-se o componente de Monitoramento (Tabela 8).

Tabela 8. Verificação sobre Monitoramento

Itens	Frequência					RM
	1	2	3	4	5	
MN.1	0	2	3	5	2	3,58
MN.2	0	2	5	4	0	3,18
MN.3	0	2	4	5	1	3,42
MN.4	0	3	3	7	0	3,30
MN.5	0	0	6	6	1	3,61
MN.6	0	2	3	2	6	3,91

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

De acordo com a Tabela 8, o menor *ranking* sobre monitoramento diz respeito ao tópico, se o sistema de controle interno do hospital tem sido considerado adequado pelas avaliações sofridas (RM: 3,18); e se as informações são comunicadas de forma tempestiva equitativa a todos departamentos ou colaboradores (RM: 3,30). E, os componentes que obteve maior *ranking* refere-se se as informações geradas nos setores refletem a realidade da organização (RM: 3,61); e se existem canais de divulgação de informações para partes interessadas externa a organização. Verifica-se que o hospital faz com que todos seus colaboradores se sintam responsáveis pela execução e gerenciamentos dos controles internos. Apesar disso, percebe-se que alguns componentes necessitam de melhoria no que se refere a consideração das avaliações do sistema de controle interno adotado e a comunicação das informações de maneira equitativa aos departamentos ou colaboradores.

De modo geral, os componentes de controle interno do hospital universitário em estudo não são aplicados integralmente, o que acaba conectando com os achados da pesquisa de Wassally (2008) de que os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo Federal não utilizam plenamente os controles internos. Essa lacuna gera abertura para que situações adversas como erro e fraudes não sejam detectadas e, impactando significativamente na concretização dos objetivos (GONÇALVES *et al.*, 2019).

Desse modo, por mais que a verba hospitalar aumente os resultados não serão equitativos, já que os recursos não serão utilizados de maneira eficiente ou mesmo integral. Assim, como aconteceu em 2016, quando o governo federal repassou as secretarias municipais de saúde R\$ 64,7 bilhões para financiamento à saúde. Sendo a maior área a receber orçamento da União, entretanto, o desempenho dos serviços oferecidos não foi equivalente (MARIN *et al.*, 2018). Diante disso, torna-se necessário a implementação de sistema de controle robusto e maneira integral com intuito de mitigar as incongruências que

afetam negativamente na concretização dos objetivos hospitalar. E os componentes de controle interno da INTOSAI oferecem diretrizes para isso, já que são componentes de referências para as instituições públicas mundialmente (INTOSAI, 2004)

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi investigar sob a percepção dos servidores qual a importância dos componentes do sistema de controle interno em conformidade a INTOSAI que são utilizados em um hospital universitário federal. O controle interno é uma ferramenta administrativa utilizado em todo tipo de empresa, pois auxilia de maneira significativa para alcance dos objetivos estabelecidos. O controle interno oferece mecanismos de ambiente que contribui de forma eficiente e eficaz na concretização dos objetivos.

Constatou-se que os responsáveis do sistema de controle interno percebem-os como essenciais à consecução dos objetivos do hospital e dão suporte adequado ao seu funcionamento, como reflexo, implementam de código de ética ou de conduta formalizado com intuito de dirigir toda ação dos colaboradores dentro do hospital. A avaliação de riscos, é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco do hospital, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática do hospital instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos. No que tange aos procedimentos de controle, constatou-se que existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do hospital, claramente estabelecidas. Do mesmo modo, verificou-se que as informações relevantes do hospital, são comunicadas tempestivamente às pessoas adequadas e documentadas. E que o sistema de controle interno do hospital é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.

Diante do apresentado, conclui-se que o hospital apresenta um controle interno de qualidade e confiabilidade no que diz respeito ao monitoramento, informação e comunicação, procedimentos de controle, avaliação de riscos e ambiente de controle. Ao analisar esses componentes verificou-se que o hospital apresenta um controle interno alinhadas as premissas da metodologia INTOSAI. É importante salientar aqui que não se está concluindo que a estrutura do Hospital necessariamente a estrutura proposta pelo INTOSAI, mas sim que elas possuem elementos que caracterizam a referida metodologia de controle interno.

Este estudo vem contribuir para o avanço do tema controles internos em instituições do setor público especificamente as organizações hospitalares universitárias federais, considerando as percepções dos colaboradores de área alinhada sobre o controle interno da organização. No entanto, este estudo tem como limitação, por ser elaborado em um período de pandemia, o número de respondentes. Além disso, os resultados desta pesquisa não podem ser generalizados por ter sido investigado somente a uma instituição. Por isso, recomenda-se investigar todos os hospitais federais presentes nos estados brasileiros a fim de verificar possíveis diferenças como, também, realizar estudos de caso para observação mais aprofundada das questões aqui evidenciadas.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, J. M. Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA-Construtivista. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 15, p. 129-150, 2011.

ANS – **Agência Nacional de Saúde Suplementar**. Disponível em <https://www.ans.gov.br/>: Acesso em: 02 de fevereiro de 2021.

AZEVEDO, N. K.; ENSSLIN, S. R.; REINA, D. R. M. Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas

(LUIMBI, D. M.; SANTOS, A. E.; KLEIN, L.; PACHECO, V.)

Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 29, n. 3, p. 34-45, 2010.

BRASIL, (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: Promulgada em 5 de outubro de 1988. Senado Federal, 2003. p. 59-61. https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf Acesso em: 10 de maio de 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. (2010). *Recuperado de <http://www.ritmodeestudos.com.br>*. 13 de maio de 2021

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil**. Brasília (1988): Senado Federal, Centro Gráfico.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Relatório de gestão da Controladoria Geral da União**. Brasília: 2015. Disponível em:<<http://www.funasa.gov.br/documents/20182/25005/Relat%C3%B3rio+de+Gest%C3%A3o+2015++Presid%C3%A2ncia.pdf/80b6b94a-6f9a-4ffd-9863-75eed3dd5646?version=1.0>> Acesso em: 10 de maio de 2021.

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. https://www.gov.br/aeb/pt-br/aceso-a-informacao/transparencia-e-prestacao-de-contas/2012/portaria_tcu_150_2012.pdf>. Acesso em: 14 de maio de 2021.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 3, p. 06-26, 2015.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza. **ASAA- Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, n. 1, p. 24-43, 2013.

COMITÊ DE ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS DA COMISSÃO TREADWAY. (2013). **Estrutura integrada de controle interno**. Disponível em:<<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em 4 de abr. de 2021.

CFM. Conselho Federal de Medicina & Datafolha – Instituto de Pesquisas. (2015). **Opinião dos brasileiros sobre o atendimento público na área de saúde**. Disponível em <https://portal.cfm.org.br/>: Acesso em 14 de 04 de 2021.

DAVIS, M. D., BLASCHEK, J. R. D. S. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. **In ... Congresso USP Controladoria e Contabilidade (Vol. 6)**. 2006. Disponível em <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos62006/1.pdf>. Acesso em 04 de abril de 2021.

ENSSLIN, S. R.; REINA, D. R. M. Controle Interno e as Fundações de apoio a pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**, v. 29, n. 3, p. 34-45, 2010.

FAVARETTO, R. B. **Governança corporativa: uma perspectiva na saúde pública** (Doctoral dissertation). 2020. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29078>. Acesso em 21 de abril de 2021.

GONÇALVES, F. O, SANTOS, S. C., MARIANO, F. O., SOUZA, F. A. (2019). Controle Interno Na Administração Pública: Uma análise na prefeitura municipal de Martins Soares

RAGC, v. 10, n. 44, p.33-48/2022

MG. **Anais do Seminário Científico do UNIFACIG**, (4), 2019.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. Base **Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 2, n. 1, p. 37-46, 2005.

IIA BRASIL. **Instituto Dos Auditores Internos Do Brasil**. Disponível em <http://www.iiabrasil.org.br/new/>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. **Guidelines for Internal** Disponível <https://www.intosai.org/>. Acesso em 20 de abril de 2021.

INTOSAI. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. 2004. Disponível em http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf. Acesso em 3 de março de 2021.

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

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Bookman Editora. 2001.

MARIN, T., SILVA, G. T., LOPES, S. C. L., BRITO, L. C. Corrupção e Ineficiência na Saúde Pública: uma Análise dos Repasses Federais aos Governos Locais. In ... **X Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. São Paulo (Vol. 25). Disponível em <https://congressousp.fipecafi.org/anais/18UspInternational/ArtigosDownload/956.pdf>. Acesso em 21 de abril de 2021.

MARTINS, C. E. Governabilidade e controles. **Revista de Administração Pública**, v. 23, n.1, p. 5-20, 1989.

MARTINS, J.; BICUDO, M. A. V. **A pesquisa qualitativa em psicologia: fundamentos e recursos básicos**. São Paulo: Ed. Moraes. 1989.

MARTINS, T. O. **Uma análise dos componentes do gerenciamento de risco do coso em relação à gestão do Sistema Único de Saúde–SUS**. Monografia (graduação) - Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, 2014. Disponível em <http://bdm.unb.br/handle/10483/12540>. Acesso em 21 de abril de 2021.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

NOGUEIRA, S. N.; JORGE, S. M. F. The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: The importance of internal control. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 18, n.1, p. 116-136, 2017.

PIMENTEL, Í. R. S.; COELHO, B. C.; LIMA, J. C.; RIBEIRO, F. G.; SAMPAIO, F. C. P.; PINHEIRO, R. P.; ROCHA FILHO, F. S. (2011). Caracterização da demanda em uma Unidade de Saúde da Família. **Revista Brasileira de Medicina de Família e Comunidade**, v. 6, n. 20, p. 175-181, 2011.

RIANI, F.; ANDRADE, S. M. **Evolução recente e a renegociação da dívida pública do Estado de Minas Gerais**. X Seminário sobre Economia Mineira, Diamantina, MG. 2002. Recuperado de <https://core.ac.uk/download/pdf/6519811.pdf>. Acesso em 8 de maio 2021

ROSA, R. S. D. **A importância do controle interno na gestão de uma pequena empresa fornecedora de produtos e serviços para laboratórios**. TCC (Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro Socioeconômico. Curso de Ciências Contábeis, 2007. Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/125979>. Acesso em 21 de

(LUIMBI, D. M.; SANTOS, A. E.; KLEIN, L.; PACHECO, V.)

maio de 2021.

SANTOS, E. A. D., LARA, F. L., OLIVEIRA, R. M. D., LUNKES, R. J. Características dos membros do conselho de administração e sua relação com as decisões estratégicas de captação de recursos: evidências em empresas listadas na BM&FBOVESPA. **CONTEXTUS Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 15, n.2, p. 165-187.

SARENS, G., VISSCHER, C., VAN GILS, D (2010). Gestão de risco e controle interno no setor público: uma análise aprofundada das instituições públicas de seguridade social belgas. *Boletim de documentação / Serviço de finanças públicas federais*, 70 (3), 65-90.

SIENA, O.; SOARES, I. S. Característica de gestão e do controle em uma universidade pública federal: uma análise de documentos oficiais. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, v. 3, n. 3, p. 1-19, 2017.

SILVA, C. E. T. D. **Controle interno no setor público: o caso da administração pública da Guiné-Bissau** (Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Pernambuco). 2017. Disponível em <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/25348>. Acesso em 04 de abril de 2021.

SOARES, T. V. F. **(Des) Governança na gestão da saúde pública dos municípios brasileiros**. (Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Pernambuco). 2020. Disponível em <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/38811>. Acesso em 04 de abril de 2021.

SOUZA, A. A., MARQUES, A. M. F., OLIVEIRA, L. F., GLÓRIA, L. G. L., BRAGA, A. S. Análise do sistema de controle interno e da auditoria interna em hospitais públicos e filantrópicos. **Tourism & Management Studies**, v. 3, p. 896-906, 2013.

TCU, Tribunal de Contas da União. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.pdf>. Acesso em 12 de fevereiro de 2021

TCU, Tribunal de Contas da União. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. 2018. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.pdf>. Acesso em 13 de janeiro de 2021

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, (2005). **IIA, The American Institute of Certified Public Accountant, Association of Certified Fraud Examiners**. As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento. Disponível em <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Emerging-Trends-Portuguese.pdf>. Acesso em: 11 janeiro, 2021.

TITERA, W. R. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) seeks comments on proposed accounting changes. 1995. **Healthcare financial management: journal of the Healthcare Financial Management Association**, 49(8), 72-4.

VALENTIM, I. C. D.; SILVA, L. O; PASSOS, J. G. Controle interno e gestão de risco: uma revisão baseada em estudos brasileiros. **Revista INTERFACE-UFRN/CCSA**, v. 13, n. 1, 2016.

WASSALLY, L. P. M. P. **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 em 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 RAGC**, v. 10, n. 44, p.33-48/2022

CONTROLE INTERNO EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO BRASILEIRO

Journal of Government Financial Management, v. 60, n. 4, 28-31.

RAGC, v. 10, n. 44, p.33-48/2022