

Sistema de Controle Interno: uma análise dos relatórios de gestão de uma empresa pública¹

Greice Eccel Pontelli

Ricardo da Rosa Nogueira

Fernando do Nascimento Lock

RESUMO: Os 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, o Relatório da Gestão. O objetivo do presente artigo foi analisar de forma quantitativa as características da autoavaliação realizada pelo controle interno e informadas pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, no período de 2012 a 2017. A análise de conteúdo foi a ferramenta metodológica utilizada para trabalhar os dados e os construtos foram fundamentados no modelo do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. As análises apontaram grande heterogeneidade na percepção sobre o sistema de controle interno, de maneira que em vários quesitos os avaliadores manifestaram-se pela impossibilidade de atribuir a pontuação. 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. Auto-avaliação.

ABSTRACT: Internal control systems in public organizations are determinant factors in achieving the established objectives. The Brazilian legislation determines that the managers of the governmental agencies shall forward annually to the Court of Auditors of the Union the management report. The objective of this article was to analyze quantitatively the characteristics of self-assessment performed by internal control and informed by the Brazilian hospital services company in the period from 2012 to 2017. The content analysis was the methodological tool used to work the data. The constructs were based on the model of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. The analyses showed a great heterogeneity in the perception of the internal control system, and in several questions the evaluators manifested themselves by the impossibility of assigning the score. The results reveal a system of internal control with disabilities, despite the positively evaluated aspects and improvement actions developed by the company during the period.

Keywords: Internal Control. Management Report. Self Evaluation.

Recebido em: 17/06/2019

Aprovado em: 12/08/2019

Sistema de Avaliação: Double Blind Review

Editora Científica: Maria Aparecida de Souza Melo

¹ Este artigo constitui-se da atualização do estudo anterior publicado pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) originário de trabalho apresentado na Semana do Servidor Público 2017 e II Simpósio em Gestão Pública.

1 INTRODUÇÃO

O controle interno (CI) nas organizações públicas é uma constante pauta nos debates acerca das ações governamentais, haja vista sua importância e contribuições para a melhoria da qualidade, ética e da transparência, principalmente no que concerne aos gastos públicos compreendendo métodos e procedimentos que visam à adesão a estratégias e eficiência operacional e planejamento (MOREIRA; DIAS; DE SOUZA, 2017).

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 em uma 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 e torna-se 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, para fornecer informações acerca dos procedimentos realizados no órgão e os resultados dos processos.

Os Relatórios de Gestão (RG), entregues anualmente ao Tribunal de Contas da União (TCU), constituem-se uma das peças primordiais do processo de prestação de contas. Trata-se de exigência normativa a todos os entes governamentais, e os conteúdos apresentados devem estar embasados na legislação que regulamenta sua apresentação (BAIRRAL; SILVA, 2013).

O RG apresenta a autoavaliação do Sistema de Controle Interno (SCI), a qual se baseia nos componentes de controle do *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*, adota mecanismos para a gestão de riscos e emite opinião acerca dos controles internos quanto à sua suficiência e qualidade (SOUZA JÚNIOR; SILVA, 2016). Esses relatórios, baseados na manifestação dos órgãos de controle, reforçam a importância do controle interno (BRAGA NETO; VASCONCELOS; DE LUCA, 2013). Assim, este estudo teve por objetivo analisar as características do sistema de controle interno autoavaliadas pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) nos Relatórios de Gestão do período de 2012 a 2017.

A escolha da referida instituição como unidade de análise deve-se à sua relevância no Sistema Único de Saúde (SUS). Vinculada ao Ministério da Educação, a EBSERH 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 (LOUREDO; LOUREDO, 2017). Segundo o RG 2017, a organização está vinculada a 39 HUF, com um ingresso de recursos financeiros na ordem de R\$ 4.056.597.401,70, além de 936 programas de residência, com 6.988 residentes matriculados, o que representa um importante mecanismo para o desenvolvimento da saúde no Brasil (EBSERH, 2017).

Justifica-se o presente estudo tendo em vista a 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 na área da saúde. O exercício 2018 não foi considerado para fins desta análise, pois o RG não foi divulgado pelo TCU até o momento da coleta dos dados.

Buscou-se também contribuir com os estudos anteriores desenvolvidos por Braga Neto; Vasconcelos e De Luca (2013), Cannavina e Parisi (2015) e Souza Júnior e Silva (2016).

Sob a perspectiva empírica, é esperado aprimorar o debate acerca do processo de autoavaliação 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, nos próximos capítulos, o referencial teórico, o método, a apresentação e discussão dos resultados, as considerações finais e lista das referências utilizadas.

2 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na administração pública, o sistema de controle interno assume um papel importante, pois contribui para a melhoria da qualidade dos serviços prestados e da eficácia do uso dos recursos públicos (MOREIRA; DIAS; DE SOUZA, 2017). No setor público, a existência do sistema de controle interno é obrigatória para todos os Poderes, conforme preveem os artigos 70 e 74 da Carta Magna (BRASIL, 1988), e sua importância está no fato de que o trabalho das unidades de controle interno serve como base e suporte à atuação do controle externo (ROCHA; QUINTIERE, 2010). O controle interno é o planejamento organizacional e de

todos os métodos e procedimentos adotados para a salvaguarda de ativos, verificação da adequação e suporte dos dados contábeis, promoção da eficiência operacional e para o encorajamento a aderência às políticas definidas pela direção (MIGLIAVACCA, 2004).

Attie (2010) menciona 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 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. Conforme o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013), a estrutura apresenta três categorias de objetivos: operacional, divulgação e conformidade, enquanto o controle interno consiste em cinco componentes integrados, conforme demonstra o quadro 1.

Quadro 1 – Componentes do Controle Interno

Componente	Conceito
Ambiente de Controle	O ambiente de controle abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por <i>performance</i> .
Avaliação de Risco	A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não se atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados.
Atividades de Controle (Procedimentos de Controle)	As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções é impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle.
Informação e comunicação	A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações às partes externas em resposta a requisitos e expectativas.
Monitoramento	As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação aos critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e à administração, conforme aplicável.

Fonte: Adaptado de COSO (2013, p. 7).

Esses componentes básicos constituem a base adotada pelo TCU para o estabelecimento dos itens que compõem a avaliação dos sistemas de controle interno, presentes nos Relatórios de Gestão, conforme demonstrado no método.

Em relação aos componentes básicos de controle interno, Carvalho (2010) menciona 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 esse 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 (BRASIL, 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 e criar meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

2.1 Estudos anteriores

Cannavina e Parisi (2015) analisaram os Relatórios de Gestão de 382 órgãos públicos da administração pública direta do Poder Executivo Federal, no exercício 2011, e concluíram que os órgãos analisados não utilizam plenamente os controles internos como ferramenta para melhorar seu desempenho e alcançar seus objetivos institucionais. Na avaliação do ‘Ambiente de Controle’, os autores constataram baixa participação dos funcionários na elaboração de procedimentos, enquanto na ‘Avaliação de Riscos’ ficou constatada a necessidade de o Poder Executivo Federal aperfeiçoar os mecanismos de gestão de riscos. No construto ‘Procedimentos de Controle’, de forma geral, os aspectos foram atendidos parcialmente. Acerca da ‘Informação e Comunicação’, os resultados demonstraram que a informação é importante para a prestação de contas e para a tomada de decisão dos gestores. No ‘Monitoramento’, os resultados indicaram a falta de uma unidade de auditoria interna ou sua fraca atuação nos órgãos pesquisados.

O estudo de Souza Júnior e Silva (2016) avaliou os controles internos com base nos RG das Superintendências dos Estados brasileiros no exercício 2014. Na dimensão ‘Ambiente de Controle’, os itens relacionados à importância dos controles internos e definição de delegação de autoridade e competência foram satisfatórios. Na ‘Avaliação de Riscos’, os resultados demonstraram que 50% dos itens obtiveram as maiores médias e a outra metade as menores médias; a principal discordância dos gestores foi evidenciada na

‘Avaliação de Riscos’. Nos ‘Procedimentos de Controle’, a maioria não soube avaliar os itens, atribuindo a nota 3. Na dimensão ‘Informação e Comunicação’, as respostas sinalizaram qualidade razoável da informação, no entanto, não há equilíbrio na ‘Informação e Comunicação’ prestada aos usuários internos e externos. Por fim, o ‘Monitoramento’ indicou que há fragilidade quanto ao aprimoramento contínuo dos controles.

A análise realizada por Braga Neto; Vasconcelos e De Luca (2013) em 24 Relatórios de Gestão dos Estados brasileiros, no período 2008-2010, revelou, primeiramente, que existe preocupação com a avaliação da execução orçamentária anual e dos programas de governo e, em segundo lugar, que a administração verifica os aspectos legais e regulamentares acerca dos atos praticados com base na legislação vigente. Os autores destacam que os órgãos de controle interno das entidades investigadas poderiam não estar estruturados adequadamente para o atendimento das dimensões do controle interno.

Portanto, a administração pública pode não estar utilizando o controle interno adequadamente como uma ferramenta ou não estar estruturada a fim de atender as dimensões do CI e, conseqüentemente, apresentar fragilidade no aprimoramento dos controles e falhas que poderão comprometer até a tomada de decisão pelos gestores (CANNAVINA; PARISI, 2015; SOUZA JÚNIOR; SILVA, 2016; BRAGA NETO; VASCONCELOS; DE LUCA, 2013).

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. Quanto aos objetivos, o estudo classifica-se como descritivo que, segundo Silva (2003, p. 65), “tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis”. Quanto à forma e abordagem do problema, trata-se de pesquisa quantitativa em que o pesquisador reúne, registra e analisa dados numéricos (MARION *et al.*, 2010).

A pesquisa documental foi realizada nos Relatórios de Gestão da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), publicados na página eletrônica do TCU. A análise documental valeu-se de documentos que não receberam tratamento analítico (HELDER, 2006). Foram extraídas apenas as informações relativas ao sistema de controle interno dos exercícios 2012 - 2017. O exercício 2018 não foi considerado para fins de análise, pois o RG não estava disponível no site do TCU no momento da coleta dos dados.

Os procedimentos de análise foram realizados em duas etapas. A primeira destinada à organização dos resultados das autoavaliações realizadas no período de 2012 a 2017, divididas segundo os componentes

básicos de controle interno (constantes no quadro 2), 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 consistiu-se da avaliação dos resultados e discussão das medidas adotadas de acordo com cada construto. O quadro 2 apresenta os itens avaliados.

Os itens foram avaliados pela empresa segundo a escala de valores normatizada pelo TCU, descrita no quadro 3.

Como construtos, foram considerados os componentes do controle interno evidenciados nos quadros 2 e 3, de maneira que os itens da avaliação correspondentes aos tópicos de controle interno foram regulamentados pelo TCU através das Portarias nº 63/2010 (BRASIL, 2010a), 150/2012 (BRASIL, 2012), 175/2013 (BRASIL, 2013), 90/2014 (BRASIL, 2014), 321/2015 (BRASIL, 2015), 59/2017 (BRASIL, 2017) e 65/2018 (BRASIL, 2018) que orientam a elaboração da prestação de contas anual das unidades jurisdicionadas.

Quadro 2 – Questões de avaliação

Componente	Item	Quesito
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 Unidade Jurisdicionada (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

Componente	Item	Quesito
		UJ.
	9	Os controles internos adotados contribuem para os resultados planejados pela UJ.
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 dotadas 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.

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

Quadro 3 – Escala de valores da avaliação

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.

Fonte: Adaptado da Portaria TCU nº 277/2010 (BRASIL, 2010b).

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, de 15 de dezembro de 2011 (BRASIL, 2011) e realiza a gestão dos hospitais universitários. Na análise do sistema de controle interno, a autoavaliação do período 2012-2017 retornou os dados descritos nas tabelas 1 a 5. É salutar mencionar que no RG referente ao exercício de 2012, a maioria dos itens foi considerada como não passível de avaliação pelo fato de que a empresa foi criada em dezembro de 2011 e teve 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 compõem o construto ‘Ambiente de Controle’, no período analisado, apresentados na tabela 1, destacaram-se positivamente os itens AC1 e AC7, referentes à percepção e ao suporte da alta administração em relação ao controle interno e à delegação de autoridade e competência com a clara definição de responsabilidades. Os principais pontos negativos foram os itens de comunicação e a fragilidade quanto à formalização de um código de ética ou conduta, os quais não foram observados ou foram observados em sua minoria.

Tabela 1 – Avaliação dos itens que compõem o construto ambiente de controle

Cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação						Média
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	
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	5	4,5
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	2,7
AC3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	4	2	2	2	2	2	2,3
AC4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	3	1	2	2	1	5	2,3
AC5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	3	4	2	4	2	2	2,8
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	2,7
AC7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	4	4	4	4	5	5	4,3
AC8	Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência da UJ.	4	4	4	4	2	2	3,3
AC9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	3	4	4	4	1	2	3,0
Média		3,7	3,3	3,1	3,3	2,2	3,0	3,1

Fonte: Dados da pesquisa.

A avaliação média do construto ‘Ambiente de Controle’ teve sensível queda no Relatório de Gestão 2016 quando em comparação às médias dos anos anteriores. Em 2017, essa média voltou a aumentar, como observado na tabela 1. O resultado satisfatório do item AC1 vai ao encontro dos estudos de Cannavina e Parisi (2015) e Souza Júnior e Silva (2016), ao passo que o item AC4 é contrário aos achados dos autores (no exercício 2016), fato que se deve à inexistência de um Código de Ética para a EBSERH, o qual foi concretizado em 2017.

4.2 Avaliação de Riscos

A evolução do componente ‘Avaliação de Risco’, apresentado na tabela

2, demonstra os itens relacionados à formalização dos objetivos e metas, à apuração de responsabilidades e à existência de normas para guarda de estoques e inventários de bens/valores como pontos fortes. Em relação ao item AR8, Cannavina e Parisi (2015) e Souza 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 diminuição nas médias dos últimos três relatórios e esse contexto também é denotado em outros órgãos, onde apenas 50% dos gestores federais estão convencidos de que o

gerenciamento de riscos está adequado aos objetivos da organização (CANNAVINA; PARISI, 2015).

Tabela 2 – Avaliação dos itens que compõem o construto avaliação de riscos

Cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação						Média
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	
AR 1	Os objetivos e metas da Unidade Jurisdicionada estão formalizados.	3	2	4	4	4	4	3,5
AR 2	Há clara identificação dos processos críticos para consecução dos objetivos e metas da unidade.	3	2	4	2	2	2	2,5
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	2,5
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	2,2
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	2,5
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	2,2
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	2,7
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	4,0
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	5	4,8
Média		3,2	3,4	3,2	2,8	2,4	2,8	3,0

Fonte: Dados da pesquisa.

4.3 Procedimentos de Controle

Observa-se que o construto 'Procedimentos de Controle', constante na tabela 3, apresenta algumas políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção (2016 e 2017). 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 aos seus objetivos chamaram a atenção pela impossibilidade de avaliação na maioria dos relatórios analisados.

Tabela 3 – Avaliação dos itens que compõem o construto procedimentos de controle

Cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação						Média
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	
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	4	3,3
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	2,2
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	3,0
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	3,2
Média		3	3,8	2,3	2,5	3,0	3,0	2,9

Fonte: Dados da pesquisa.

A heterogeneidade na avaliação desse construto chama a atenção, principalmente, quando em relação a outros estudos semelhantes. A pesquisa de Souza Júnior e Silva (2016) apontou para a neutralidade das respostas, enquanto que Cannavina e Parisi (2015) indicaram o atendimento na maioria dos itens do construto.

4.4 Informação e Comunicação

‘Informação e Comunicação’ são construtos essenciais para que as rotinas e os

fluxos aconteçam de forma adequada, com a finalidade de atender a atividade fim da organização. A tabela 4 apresenta os resultados para o componente relacionado à ‘Informação e Comunicação’. Ressalta-se que os itens foram parcialmente observados, porém em sua minoria. Um relevante aspecto nesse construto referiu-se à uniformidade de avaliações negativas durante o período analisado, fato que vai de encontro aos resultados de Cannavina e Parisi (2015) e de Souza Júnior e Silva (2016).

Tabela 4 – Avaliação dos itens que compõem o construto informação e comunicação

Cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação						Média
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	
IC1	A informação relevante para a UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	3	2	4	4	2	2	2,8
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	2,5
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	2,2
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	2,2
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	2,0
Média		3,0	2,0	2,6	2,4	2,0	2,0	2,3

Fonte: Dados da pesquisa.

4.5 Monitoramento

O construto ‘Monitoramento’, presente na tabela 5, tem papel fundamental no que tange à avaliação do SCI por se tratar da forma como a organização poderá certificar o funcionamento dos demais

componentes. Nas autoavaliações constantes nos Relatórios de Gestão 2012-2017, observa-se que o ‘Monitoramento’ do sistema de controle interno atendeu a todos os seus quesitos em 2016 e em 2017, enquanto que a adequabilidade, efetividade e a contribuição para a melhoria de desempenho foram observadas em sua minoria, conforme demonstra a tabela 5.

Tabela 5 – Avaliação dos itens que compõem o construto monitoramento

Cód.	Item (tópicos de controle interno)	Avaliação						Média
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	
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	5	3,0
M2	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	3	3	1	2	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	2,3
Média		3,0	3,0	1,0	2,0	3,0	3,0	2,5

Fonte: Dados da pesquisa.

Para mitigar os efeitos das avaliações negativas, a EBSEERH realizou, nos períodos subsequentes aos Relatórios de Gestão, diversas medidas administrativas, as quais são apresentadas no próximo tópico.

4.6 Análise das ações da EBSEERH

As ações da instituição diante das avaliações apresentadas nos Relatórios de Gestão do período foram as mais diversas, como a criação da Comissão de Controle Interno (CCI), um importante instrumento de apoio à gestão (EBSEERH, 2012). Em 2012, a CCI realizou cinco reuniões ordinárias, das quais foram obtidos encaminhamentos e implementados aperfeiçoamentos. A principal fragilidade apontada pelo RG de 2012 foi a dificuldade em reunir membros da CCI (EBSEERH, 2012).

No Relatório de Gestão de 2013, a empresa referenciou os esforços para aprimorar processos internos de gestão e, para tal, foi revisado seu Regimento Interno; elaborado o planejamento estratégico; desenvolvidos e aprimorados os sistemas informatizados (protocolo, ouvidoria, entre outros). No mesmo período, a empresa substituiu os empregados temporários por empregados públicos efetivos, mas, apesar disso, observou alta rotatividade de pessoal,

o que gerou descontinuidade nas atividades e necessidade de reiterados treinamentos em serviços (EBSEERH, 2013). 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 (EBSEERH, 2013).

No exercício 2014, nos componentes de avaliação ‘Ambiente de Controle’ e ‘Informação e Comunicação’, a instituição identificou 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’ (EBSEERH, 2014).

No que se refere aos componentes ‘Avaliação de Risco’ e ‘Procedimentos de Controle’, a EBSEERH apontou que tem implementado a reorganização de seus

processos de trabalho, medidas que implicarão em melhoria na avaliação dos controles internos. Destacam-se as iniciativas do planejamento estratégico 2015-2016, o mapeamento de processos com o auxílio do Consórcio da Catalunha (projeto de consultoria, com expertise internacional, para aprimoramento da gestão das filiais da EBSEERH) e o desenvolvimento de sistemas informatizados, especialmente o Aplicativo de Gestão dos Hospitais Universitários (AGHU).

No exercício 2015, a instituição mencionou no RG 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 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 instituição como norteadores de seu trabalho, agregando a visão sistêmica como fator fundamental (EBSEERH, 2015).

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 (EBSEERH, 2015).

O RG também evidencia a estruturação da CCI, a qual foi reconhecida através da indicação no regimento interno da empresa, além de fomentar a criação de Comissões de Controle Interno nas filiais da EBSEERH, através de guias de implantação. Em relação à transparência da gestão,

salienta-se a disponibilidade de informações sobre o programa REHUF na *internet* (EBSEERH, 2015). Apesar das medidas relatadas no RG 2015 serem fundamentais, a mais importante foi a implementação da ferramenta de acompanhamento das recomendações dos órgãos de controle, o Módulo de Monitoramento de Providências Permanente (MMPP), executado pela Auditoria Interna (EBSEERH, 2015).

Os responsáveis pelo RG 2016 apontaram a piora na avaliação em comparação às anteriores, com destaque para perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos que, segundo o documento, foram resultantes da incipiência dos controles. Também foi destacado o início da revisão da norma disciplinar da EBSEERH 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’ (EBSEERH, 2016).

Quanto à existência de código formalizado de ética ou de conduta, após recomendações da Controladoria Geral da União (CGU), em 2017, o documento foi aprovado e publicado. Dessa forma, os responsáveis incluíram no planejamento propostas de treinamento para administradores e empregados acerca do Código de ética e Conduta. A empresa esclareceu que os avaliadores em 2015 não eram os mesmos em 2016, o que pode estar relacionado com a queda no desempenho nos itens AC5, AC6, AC8, AC9, AR7, AR8, IC1 (exercício 2016), visto que a pontuação atribuída depende da visão do avaliador (EBSEERH, 2016).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), criada com a finalidade de fazer a gestão dos Hospitais Universitários Federais brasileiros, iniciou suas atividades com uma estrutura deficitária de controles internos. Porém, com base nos RG do período em estudo, a empresa apresentou 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 o estudo acerca das características de controle interno da EBSERH, atendendo ao objetivo deste trabalho. No entanto, destaca-se que por se tratar de uma autoavaliação da própria organização, na pontuação atribuída pode existir imprecisão, pois depende do ponto de vista dos avaliadores.

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 (EBSERH). Apesar disso, vários são os desafios para a adequada implementação do sistema de controle interno nos moldes do COSO, fato denotado pelo número de itens com a avaliação apresentando os conceitos 01 (Totalmente inválida), 02 (Parcialmente inválida) e 03 (Neutra).

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 Souza Júnior e Silva (2016) que resultaram em avaliação neutra na maioria dos quesitos. Todavia, é fundamental para a densidade da discussão que sejam utilizadas outras ferramentas de

coleta e análise qualitativa, constituindo-se este um dos limitadores do presente artigo.

Sugere-se, para futuras pesquisas, a análise de outros pontos dos Relatórios de Gestão não abordados pelo presente estudo, a verificação do sistema de controle interno das filiais da EBSERH e a realização de estudos qualitativos acerca do tema com verificação *in loco* nas organizações públicas, que permite maior precisão nos resultados.

REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BAIRRAL, M. A. da C.; SILVA, A. Transparência no setor público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010. In: XXXVII ENCONTRO DA ANPAD, 37., 2013, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: UFRJ, 2013.
- BRAGA NETO, J. G.; VASCONCELOS, A. C.; DE LUCA, M. M. M. Controle interno nos relatórios anuais dos estados brasileiros à Luz da NBC T 16.8. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 18, n. 62, 2013.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 fev. 2018.
- 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 – EBSERH; acrescenta dispositivos ao Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de

1940 – Código Penal; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12550.htm>. Acesso em: 03 jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. *Concurso de Boas Práticas*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/cursos/concurso-de-boas-praticas/resultado>>. Acesso em: 01 jul. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010*. 2010a. 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. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 01 jul. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria TCU nº 277, de 7 de dezembro de 2010*. 2010b. 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. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 20 mai. 2017.

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. Disponível em: <www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20120726/PRT2012-150.doc>. Acesso em: 21 ago. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria nº 175, de 12 de julho de 2013*. 2013. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2013. Disponível em: <www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20130724/PRT2013-175.doc>. Acesso em: 21 ago. 2017.

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. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2014.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2017.

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. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2015.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2017.

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. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2016.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria nº 65, de 28 de fevereiro de 2018*. 2018. Dispõe sobre as orientações para a elaboração do relatório de gestão, rol de responsáveis, demais relatórios, pareceres, declarações e informações suplementares para a prestação de contas referentes ao exercício de 2017, bem como sobre procedimentos para a operacionalização do Sistema de Prestação de Contas (e-Contas), conforme as disposições da Decisão Normativa TCU 161, de 1º de novembro de 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2017.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. 2009. *Um estudo dos modelos e das normas em diversos países*. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15A4C80AD015A4D5CA9965C37>>. Acesso em: 12 mai. 2018.

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.

CARVALHO, Deusvaldo. *Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios*. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

COSO. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.

Controle Interno - Estrutura Integrada. Sumário Executivo. 2013. Disponível em: <http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 25. mai. 2019.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. *Relatório de Gestão do Exercício 2012*. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 10 jan. 2019.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. *Relatório de Gestão do Exercício 2013*. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 10 jan. 2019.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. *Relatório de Gestão do Exercício 2014*. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 10 jan. 2019.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. *Relatório de Gestão do Exercício 2015*. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 10 jan. 2019.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. *Relatório de Gestão do Exercício 2016*. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 10 jan. 2019.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES. *Relatório de Gestão do Exercício 2017*. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 20 jun. 2019.

HELDER, R. R. *Como fazer análise documental*. Porto, Universidade de Algarve, 2006.

SOUZA JUNIOR, M. de; SILVA, M. Z. Gestão pública estadual: percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 15, n. 46, p. 47-60, 2016.

LOUREDO, F. de S. G.; LOUREDO, F. M. *Governança pública e a Ebserrh*. In: IV Encontro Brasileiro de Administração Pública, João Pessoa/PB, 2017.

MARION, J. C.; DIAS, R.; TRALDI, M. C. MARION, M. M. C. *Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MIGLIAVACCA, P. N. *Controles Internos nas Organizações*. 2.ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; DE SOUZA, P. M. *Controle Interno como Instrumento de Gestão Pública*. *Revista de Informação Contábil*, v. 11, n. 4, p. 39, 2017.

QUINTANA, A. C.; MACHADO, D. P.; QUARESMA, J. C. C.; MENDES, R. C. *Contabilidade Pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Atlas, 2011.

ROCHA, A. C.; QUINTIERE, M. de M. R. *Auditoria governamental: uma abordagem metodológica da auditoria de gestão*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

SILVA, A. C. R. da. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos,*

relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SOBRE OS AUTORES

Greice Eccel Pontelli

Graduada em Ciências Contábeis (UFN); Mestre em Gestão de Organizações Públicas (UFSM) e Contadora na Universidade Federal De Santa Maria. Contato: grace_pontelli@yahoo.com.br

Ricardo da Rosa Nogueira

Graduado em Ciências Contábeis (UFSM); Mestre em Gestão de Organizações Públicas (UFSM) e Coordenador de Tecnologia da Informação e Legislação na Prefeitura de Dilermando de Aguiar – RS. Contato: xricardonogueira@gmail.com

Fernando do Nascimento Lock

Doutor em Desenvolvimento Regional (UNISC) e Professor Adjunto no Departamento de Ciências Contábeis da UFSM. Contato: fernandolock@hotmail.com