



Universidade de Brasília – UnB  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA

Tayline Oliveira Martins

**UMA ANÁLISE DOS COMPONENTES DO GERENCIAMENTO DE RISCO DO  
COSO EM RELAÇÃO À GESTÃO DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – SUS**

**Brasília**

2014

Tayline Oliveira Martins

UMA ANÁLISE DOS COMPONENTES DO GERENCIAMENTO DE RISCO DO COSO EM  
RELAÇÃO À GESTÃO DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – SUS.

Monografia apresentada para aprovação  
no curso de Graduação em Ciências  
Contábeis da Universidade de Brasília.

Orientador: Bruno Vinícius Ramos Fernandes

Brasília

2014

Martins, Tayline Oliveira.

Uma análise dos componentes do gerenciamento de risco do COSO em relação à gestão do Sistema Único de Saúde – SUS / Tayline Oliveira Martins. – 2014.

55 f.

Orientador: Bruno Vinícius Ramos Fernandes.

Impresso por computador.

Monografia (graduação) – Universidade de Brasília, 2014.

1.SUS. 2.Gerenciamento de Riscos. 3. COSO. I. Fernandes, Bruno Vinícius Ramos. II. Universidade de Brasília. Curso de Ciências Contábeis. III. Título

Tayline Oliveira Martins

**UMA ANÁLISE DOS COMPONENTES DO GERENCIAMENTO DE RISCO DO COSO  
EM RELAÇÃO À GESTÃO DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – SUS.**

Monografia apresentada para aprovação  
no curso de Graduação em Ciências  
Contábeis da Universidade de Brasília.

Banca Examinadora:

Bruno Vinícius Ramos Fernandes, Dr. (Orientador)

José Alves Dantas, Dr. (Examinador)

Brasília, 22 de novembro de 2014.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por seu amor, por sua misericórdia e imensa sabedoria.

A minha família, pelo amor, apoio e carinho.

Ao meu orientador, por sua paciência e dedicação.

Aos meus amigos, pela amizade e aprendizado.

A todos aqueles que me auxiliaram diretamente ou indiretamente na conclusão desse trabalho.

## **RESUMO**

O presente artigo, visa analisar os elementos de risco relativos à gestão do Sistema Único de Saúde (SUS), com base nas conceituações de gerenciamento de risco apresentadas pelo Enterprise Risk Management – Integrated Framework (COSO ERM). Os elementos analisados foram: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; respostas a risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento. Para o desenvolvimento da pesquisa, utilizou-se de metodologia exploratória, bibliográfica e qualitativa, objetivando explorar os componentes do gerenciamento de risco sobre a gestão do Sistema Único de Saúde. Infere-se com a análise, que o controle exercido pelo SUS sobre os eventos de riscos é ineficiente, pois, dentre os quatro eventos de risco levantados na pesquisa, apenas o evento um (Não elaboração de Relatório de Gestão ou elaboração do instrumento sem observar os requisitos legais), exibiu controle satisfatório. Em relação ao evento de maior risco, a Programação Pactuada Integrada (PPI) desatualizada destacou-se, apresentando risco muito alto e controle fraco, o que conseqüentemente, prejudica o alcance do objetivo do SUS.

Palavras-chave: SUS, Gerenciamento de risco, COSO-ERM, PPI.

## **ABSTRACT**

This article, aims to analyze the risk factors relating to the management of the Unified Health System (SUS), based on risk management concepts presented by the Enterprise Risk Management - Integrated Framework (COSO ERM). The elements assessed are: internal environment; goal setting; Event ID; risk assessment; responses to risk; control activities; information and communication; and monitoring. For the development of the research, we used exploratory, bibliographical and qualitative methodology, aiming to explore the risk management components on the management of the Unified Health System. It is inferred to the analysis, the control exercised by the SUS on events risk is inefficient because, among the four risk events raised in the survey, only one event (not to draw Management Report or development of the instrument without complying with the legal requirements), exhibited satisfactory control. Regarding the higher risk event, the Agreed Integrated (PPI) outdated stood out, with very high risk and low control, which in turn, affect the scope of the purpose of the SUS.

Keywords: SUS, risk management, COSO ERM-, PPI.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	<b>4</b>
2.1 Conceitos de controle e controle internos	4
2.2 Modelo de Referência COSO I	6
2.3 Modelo de Referência COSO II	9
2.3.1 <i>Ambiente Interno</i>	11
2.3.2 <i>Fixação de Objetivos</i>	13
2.3.3 <i>Identificação de Eventos</i>	14
2.3.4 <i>Avaliação de Riscos</i>	15
2.3.5 <i>Resposta a Risco</i>	16
2.3.6 <i>Atividades de Controle</i>	17
2.3.7 <i>Informação e Comunicação</i>	17
2.3.8 <i>Monitoramento</i>	18
2.4 O SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE	18
<b>3 Metodologia</b>	<b>22</b>
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	<b>25</b>
4.1 Ambiente Interno	25
4.2 Fixação de Objetivos	29
4.3 Identificação de Eventos	32
4.4 Avaliação de Risco	35
4.5 Resposta a Risco	36
4.6 Atividades de Controle	39
4.7 Informação e Comunicação	41
4.8 Monitoramento	42
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>43</b>
<b>6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>46</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O controle é essencial para a consecução dos objetivos das entidades públicas e privadas, assegurando que as atividades e os serviços desempenhados nas organizações, estejam de acordo com o planejamento estabelecido.

Segundo Di Pietro (2005, p.636) “*a administração pública sujeita-se a controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer; ela mesma, o controle sobre os próprios atos*”. Para essa autora, a finalidade do controle executado pelos poderes, volta-se para ações que garantem que a administração pública esteja em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. A abrangência desse controle, reverte-se em fiscalizações e correções dos atos ilegais e, em certa medida, dos inconvenientes ou importunos.

Desse modo, compreende-se que o controle no setor público, compõe-se em fiscalizações e correções, cuja finalidade, é garantir que a atuação da Administração Pública apresente-se em conformidade com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Ainda concernente aos controles, há que se evidenciar os trabalhos COSO I e COSO II, ambos elaborados para servirem como referenciais no tocante ao alcance da eficiência do controle interno pelas organizações. O primeiro trabalho, emergiu diante à ausência de uma conceituação comum de controle interno, colaborando assim, para a compreensão desse conceito, e conseqüentemente, na melhor aplicabilidade do mesmo (Dantas *et. al*, 2010).

O COSO II, também denominado de COSO-ERM, surgiu devido à intensificação dado ao risco pelas organizações após sucessivas crises de negócios no início do século XXI, esse referencial de controle interno, volta-se mais especificamente ao gerenciamento de risco, expondo diretrizes e orientações para o melhor desempenho deste. Segundo o COSO II, o gerenciamento de risco é um processo contínuo que desenvolve-se por todos os setores da organização, visando tratar com eficácia as incertezas empresariais, estas que podem ser, tanto positivas (oportunidades) quanto negativas (riscos). A composição desse gerenciamento, é da seguinte forma: Ambiente interno; Fixação de objetivos; Identificação de eventos; Avaliação a riscos; Resposta a riscos; Atividades de controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento, para que a empresa alcance seus objetivos, é necessário que ela desenvolva

eficazmente esses elementos, conforme o exposto pelo COSO II.

As conceituações apresentadas pelo COSO ERM podem ser aplicadas por entidades públicas e privadas, além disso, podem ser utilizadas como referência para avaliações dos gerenciamentos de riscos das diversas políticas públicas existentes no Brasil, como o Sistema Único de Saúde (SUS), por exemplo.

O SUS é uma política que envolve uma amplitude de atividades e serviços, que se destinam a um objetivo bem determinado: assegurar a participação dos brasileiros no sistema público de saúde. Essa política estrutura-se, de forma descentralizada, hierarquizada, regionalizada e democrática, com poder único em cada esfera governamental: no âmbito da União o Ministério da Saúde, no âmbito dos estados as Secretarias Estaduais de Saúde e no âmbito Municipal as Secretarias Municipais de Saúde. As instâncias colegiadas, compostas por Colegiados e Conferências sobre saúde, consubstancia a participação da população na gestão dessa política, possibilitando que a comunidade participe da avaliação do SUS, contribuindo com a efetividade da mesma.

O presente artigo tratou de empregar o arcabouço do COSO-ERM, sobre o Sistema Único de Saúde, com a finalidade de avaliar o gerenciamento de risco do sistema de gestão dessa política, por meio da aplicabilidade de todos os elementos do gerenciamento sobre a administração desse sistema público. Essa aplicação foi fundamentada em pesquisas exploratórias, bibliográficas, qualitativas e descritivas, além de avaliação de dados com base nas matrizes de ranking de risco e prioridade de respostas a riscos, ambas elaboradas por Dantas et. al (2010). A coleta de dados foi feita por meio do Relatório de Auditoria de Levantamento da Função Saúde de 2009.

Além de aplicar os elementos do gerenciamento de risco sobre a administração do Sistema Único de Saúde, o presente trabalho dedica-se também, a explorar com afinco esses elementos, por meio da descrição de suas características conforme o texto do COSO-ERM, colaborando assim, para a melhor compreensão e aplicação desses componentes essenciais para a eficiência dos controles nas organizações.

A primeira parte do artigo, constituída pela fundamentação teórica e metodologia, trata da discussão dos conceitos de controle e controle interno, das questões principais que norteiam o COSO I e o COSO II, da emergência e a caracterização do Sistema Único de Saúde, e por fim, dos métodos utilizados no desenvolvimento da pesquisa. A segunda parte é a essência do artigo, pois compõe a análise de resultados e as considerações finais, fundamentada na aplicação dos elementos do gerenciamento de risco sobre a administração do SUS, como

também, na aplicação das matrizes gráficas de Dantas et. al (2010) sobre os eventos de riscos e seus respectivos controles exercidos pelo Sistema Único de Saúde.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Conceitos de controle e controle interno

A relevância que o controle apresenta para as entidades é inegável e seu conceito é muitas vezes lembrado para que todos tenham conhecimento da sua contribuição para o alcance da efetividade empresarial.

O trabalho Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública (CGCIAP), elaborado pelo TCU em 2009, define o controle como sendo todas as ações que certificam que os objetivos foram alcançados conforme o planejado. Os objetivos são resumidamente os anseios, os desejos, e o planejamento é o caminho pelo qual é escolhido para que o objetivo seja conquistado. O alcance dos objetivos muitas vezes é dificultoso ou até não alcançado devido aos riscos presentes no meio empresarial.

Robbins (2007), descreve que o controle está vinculado a garantia de que as atividades desenvolvidas na empresa não se distanciem das metas delineadas pela mesma, ou seja, é um monitoramento que possui o propósito de correção caso ocorra desvios dos objetivos previamente estabelecidos pela organização. O controle, portanto, deve ser realizado por meio de três ações: monitoramento, comparação com os objetivos previamente traçados e a correção de possíveis desvios.

É perceptível que as conceituações de controle apresentadas estão em consonância com as ideias expostas por Fayol e Taylor, o primeiro é considerado o fundador da corrente Anatômica da Administração, enquanto o segundo é reconhecido por ser o mestre da Administração Científica. Conforme Fayol (apud ANTUNES, 1998, p. 61), o controle consiste em “[...] verificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar as falhas e os erros para retificá-los e evitar sua reincidência. Aplica-se a tudo: coisas, pessoas, atos”.

Para Taylor (apud CHIAVENATO, 2001), o controle é compreendido como sendo um dos quatro princípios que devem ser seguidos pela gerência, e tem por função “*controlar o trabalho, para se certificar de que o mesmo está sendo executado de acordo com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto. A gerência deve cooperar com os trabalhadores, para que a execução seja a melhor possível*”.

O controle, portanto, é um mecanismo fundamentado em verificar se as ações

desempenhadas pela entidade estão em consonância com o planejamento estabelecido, fazendo com que a entidade tenha segurança no alcance dos seus respectivos objetivos. O controle compõe o controle interno, este último, é um sistema que envolve vários componentes e demanda a participação de todos os setores da organização para ser desenvolvido, deste modo, compreende-se que o controle interno é mais abrangente que o controle.

Ainda sobre o tema, por controle interno administrativo, pode ser afirmado que ele é essencial para a auditoria, pois é a partir da avaliação dos mecanismos de controle interno que a auditoria elabora sua opinião sobre a veracidade dos valores apresentados nas demonstrações elaboradas pela empresa. A auditoria interna garante aos gestores o funcionamento adequado dos controles internos de suas empresas, sendo que a importância da verificação do funcionamento dos controles internos aumenta, quanto maior forem as incertezas e riscos da organização (CASTRO, 2011).

Diante da inexistência de uma definição clara de controle interno entre os profissionais, estes que frequentemente confundiam as expressões “controle interno”, “sistema de controle interno” e “auditoria interna” (CGCIAP, 2009), o COSO em 1992, descreve que controle interno é “[...] um processo conduzido pela estrutura de governança, administração, e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade”. Segundo esse documento, o controle interno auxilia as organizações no alcance de seus respectivos objetivos e também na manutenção de desempenhos operacionais satisfatórios.

O controle interno para a AICPA (apud Antunes, 1998, p.62), é compreendido como a junção do plano organizacional e os esforços em prol da segurança de bens, exatidão e fidelidade de dados, promoção da eficiência e a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

No tocante ao controle interno no setor público, a Constituição brasileira de 1988, em seu art. 74, não faz menção a este, porém, utiliza-se da expressão “sistema de controle interno” para delegar as finalidades atribuídas a cada um dos Poderes:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da

gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Para Di Pietro (2005, p. 636), o controle no setor público objetiva “[...] assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”. Isto é, atuar na fiscalização e correção da Administração pública, de modo que esta, sempre atue em conformidade com os princípios impostos pelo estabelecimento jurídico.

Condizente com o exposto pela Legislação, Castro (2011), ressalta que o controle interno na área pública deve funcionar, simultaneamente, como mecanismo auxiliador do administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. Para ele, o controle serve como assegurador da consecução dos objetivos da organização pública, garantindo a condução de ações de forma econômica, eficiente e eficaz, e salvaguardando os recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades.

Por fim, é relevante mencionar a questão da “Nova Gestão Pública”, destacada por Ferreira (2003). Esse novo modelo de gestão, de acordo com a autora, emergiu por meio da incorporação de princípios e métodos gerenciais da administração privada na gestão pública, sendo que esta última, substituiu o modelo de gestão burocrático de Estado, por um modelo voltado para resultados, no qual a ferramenta de controle é baseada em avaliações de desempenho. A “Nova Gestão Pública”, ou modelo pós-burocrático, conforme Mathias-Pereira apud Ferreira (2003), intensificou-se nos anos 90, em países como Canadá, Austrália, Estados Unidos e Nova Zelândia.

## **2.2 Modelo de Referência COSO I**

Conforme explicitado na seção anterior, o trabalho *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada), desenvolvido pelo COSO em 1992, emergiu para suprir a ausência de consensos sobre a determinação do que seria controle interno. Anteriormente à existência desse documento, os diversos profissionais possuíam distintas compreensões sobre o tema o que contribuía para a dificuldade de aplicação do controle interno nas organizações (DANTAS *et al.*, 2010).

Esse modelo de referência afirma que controle interno é um processo dinâmico e integrado, conduzido pelos profissionais da empresa com o propósito de assegurar a realização dos objetivos organizacionais. Esse processo auxilia a entidade na consecução de suas pretensões operacionais e financeiras, além de colaborar para a elaboração e manutenção de desempenhos satisfatórios.

Castro (2011) relata que o modelo de referência do COSO de 1992 inovou a conceituação de controle interno tradicional ao acrescentar a relevância da proteção contra os riscos como ferramenta para a obtenção dos propósitos da empresa. Ele ainda afirma que esse modelo apresenta o controle interno como sendo um processo realizado por todos os níveis técnicos e gerenciais, com finalidades também voltadas para a confiabilidade dos relatórios financeiros.

O trabalho apresentado em 1992 acrescentou ao conceito tradicional de “controles internos” a importância de fornecer proteção contra riscos como ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance dos objetivos da entidade. Controle Interno é um processo realizado por todos os níveis técnicos e gerenciais com o fim de fornecer segurança quanto à consecução dos objetivos da entidade e confiabilidade dos relatórios financeiros. (Castro, 2011 p. 400)

Outro ponto significativo levantado pelo autor, foi a influência que o trabalho desenvolvido pelo Coso exerceu sobre a contabilidade brasileira. Segundo ele, a visão de risco abordada por esse modelo, foi absorvida pelo CFC na implementação principalmente, da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público 16.8.

A NBCT SP 16.8 é fundamentada na exposição de todas as questões relacionadas ao controle interno no setor público, expondo desde objetivo geral desse processo até as suas estruturas e componentes. De acordo com a Norma, o controle interno contábil do setor público, possui as seguintes pretensões:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

A influência desempenhada pelo COSO I, desenvolvido nos Estados Unidos da

América (EUA), expandiu-se para organizações de outros países, colaborando para otimização da implementação do sistema de controle interno pelos profissionais. Conforme a CGCIAP (2009, p. 10), o modelo de referência de 1992 atingiu reconhecimento mundial, pelo fato de:

1. Uniformizar definições de controle interno;
2. Definir componentes, objetivos e objetos de controle interno em um modelo integrado;
3. Delinear papéis e responsabilidades da administração;
4. Estabelecer padrões para implementação e validação;
5. Criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

Apesar de existirem outros sistemas conceituais sobre controle interno além do COSO I, não há mudanças expressivas nos textos dessas novas estruturas referenciais, comparadas à abordagem do *Internal Control – Integrated Framework*. Isto é, a abordagem acerca da aplicação do sistema de controle interno apresentado pelo COSO I, continua sendo o arcabouço teórico mais utilizado como referência para as empresas e para as estruturas conceituais elaboradas desde então (DANTAS et. al, 2010).

É relevante ressaltar que em maio de 2013 foi lançada uma evolução do *Internal Control – Integrated Framework*, visando apresentar as principais modificações ocorridas no mercado nos últimos 20 anos. Essas modificações relacionam-se à globalização, complexidade dos negócios, incidência de fraudes e aumento da exigência de transparência e responsabilidade por parte do governo, mercado em geral e órgãos reguladores. Esse novo trabalho, substituirá oficialmente o COSO I em 15 de dezembro de 2014 (PARKER RENDAL BRASIL).

Segundo o colunista Eduardo Pardini, essa revisão do COSO I manteve a definição de controle interno do trabalho original, porém, as conceituações fundamentais da estrutura original passaram a serem consideradas como princípios associados aos cinco componentes do controle interno: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle e monitoramento.



### 2.3 Modelo de Referência COSO II

No início do século XXI, houve uma série de quebra de negócios e sucessivos escândalos envolvendo as companhias Enron, Tyco, WorldCom, entre outras, provocando uma crise com proporções gigantescas que alastrou-se para o mercado mundial. Em decorrência disso, a importância dada ao risco intensificou-se entre as empresas, o que influenciou o COSO a publicar, em 2004, um novo modelo referencial intitulado de *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também denominado de COSO-ERM ou COSO II (CGCIAP, 2009).

Esse novo modelo, objetiva abordar com maior aprofundamento os conceitos inerentes ao gerenciamento de risco, proporcionando uma referência de conceitos sobre o tema, como também, diretrizes para o aperfeiçoamento e procedimentos de análise do mesmo. Esse atual referencial, desenvolve uma estratégia sólida para que as empresas identifiquem, avaliem e administrem os riscos envolvidos nas operações (COSO-ERM, 2004).

Em relação à diferença entre o COSO I e COSO II, pode ser posto que este último complementa a primeira estrutura conceitual, pois amplia o alcance dos controles internos, enfocando com maior veemência o tema e agregando técnicas para o gerenciamento integrado de riscos (CGCIAP, 2009).

Conforme o COSO-ERM, o gerenciamento de risco auxilia os administradores a tratarem com eficácia as incertezas empresariais, de modo que a entidade maximize a capacidade de geração de valor por meio da elaboração de estratégias que possibilitem o alcance do equilíbrio entre o retorno das operações de investimentos, e os riscos associados a essas operações. Essas incertezas do meio empresarial, são reproduções dos riscos e oportunidades ligados inseparavelmente ao mercado, e cabe ao gerenciamento de risco lidar com essas incertezas de forma eficaz, isto é, buscar a harmonização entre o custo e o benefício das operações, explorando os recursos da empresa de maneira eficiente.

Pode ser afirmado que gerenciar riscos é um processo contínuo e desenvolvido por todos os setores de uma organização, propiciando a elaboração de métodos capazes de lidarem com as consequências dos eventos empresariais, de forma que haja administração

dessas consequências e compatibilidade com o apetite a risco determinado pela entidade (COSO-ERM, 2004).

Uma pretensão intrínseca à ação de gerenciar riscos é atingir os objetivos da empresa previamente fixados, esses objetivos, segundo o COSO II, pode ser categorizado em: Estratégicos, de comunicação, operacionais e de conformidade. Os objetivos estratégicos estão relacionados à sobrevivência da empresa, dão suporte a missão organizacional, já os objetivos operacionais, fundamentam-se na utilização eficaz e eficiente de recursos, mediante operações que evitam perdas, danos ou mau uso. Os objetivos de comunicação vinculam-se à confiabilidade da informação produzida nos relatórios gerenciais, enquanto que os objetivos de conformidade, estão ligados ao cumprimento de leis, regulamentos, políticas, planos e procedimentos da organização (CGCIAP, 2009).

Ainda sobre os objetivos, para que a entidade os alcance, é necessário que ela obtenha efetividade no funcionamento dos elementos que compõem o gerenciamento de riscos, são eles: 1) Ambiente Interno; 2) Fixação de Objetivos; 3) Identificação de Eventos; 4) Avaliação a risco; 5) Resposta a risco; 6) Atividades de controle; 7) Informações e Comunicação; e 8) Monitoramento. O processo de gerenciar riscos não é em série, mas multidirecional, um componente influencia quase todos os outros devido à inter-relação entre eles (COSO-ERM, 2004).

Dada a relevância desses componentes no ambiente empresarial, e também considerando que esses elementos são a essência do referente artigo, nas próximas seções haverá uma explicitação maior de cada uma dessas partes.

Figura I – COSO II



Extraído de COSO – Enterprise Risk Management – Integrated Framework.

### 2.3.1 Ambiente Interno

O ambiente interno é a base para todos os outros componentes do processo contínuo de gerenciamento de risco, propiciando disciplina e estrutura. A cultura organizacional o compreende, e por sua vez, possibilita que ele molde de maneira explícita ou não, a forma como a empresa encara e gerencia os riscos (CGIAP, 2009). Além de influenciar a cultura empresarial de riscos, ele exerce influência no estabelecimento de estratégias, na estruturação dos negócios, no desenho e funcionamento dos sistemas de informação e comunicação, como também, nas atividades de controle e monitoramento (COSO-ERM, 2004).

O ambiente interno abrange sete fatores, são eles: Filosofia administrativa de uma organização no que diz respeito aos riscos; apetite ao risco; supervisão do conselho de administração; integridade e valores éticos; competência do pessoal da organização; e a forma pela qual a administração atribui alçada e responsabilidades, bem como organiza e desenvolve seu pessoal (COSO-ERM, 2004).

A Filosofia administrativa de riscos baseia-se nas convicções e atitudes compartilhadas, que demonstram as considerações da empresa acerca dos riscos envolvidos em suas atividades. Esse conjunto de convicções e atitudes reflete nos valores organizacionais, influenciando a cultura e a forma como a empresa opera, afetando do mesmo modo a administração, aceitação e a identificação dos riscos pela entidade (COSO-ERM, 2004).

O desenvolvimento apropriado, a compreensão e a aceitação por todos os funcionários da empresa, são os requisitos que tornam a filosofia de gestão eficaz, contribuindo para a manutenção ou agregação de valor para a organização. Porém, o desenvolvimento adequado da filosofia de gestão, não confere similaridade na execução do gerenciamento de risco pelas unidades da empresa, pois estas, dependendo da cultura, podem assumir posições mais conservadoras ou mais arriscadas. É importante salientar, que essas diferentes subculturas presentes nas unidades da entidade, prejudicariam o negócio caso atuassem isoladamente, deste modo, quando essas unidades juntam-se, elas poderão refletir adequadamente a filosofia proposta pela organização mesmo apresentando culturas distintas (COSO-ERM, 2004).

No que concerne ao fator de apetite ao risco, o COSO II assegura, que ele é o grau de

aceitação dos riscos pela empresa, é a quantidade de riscos que a empresa está disposta a aceitar para gerar valor. Esse fator, influencia a cultura e a forma de operacionalização da entidade, visto que ele contempla a filosofia de gestão de riscos corporativos.

O apetite ao risco, é levado em conta na produção de estratégias, estas, que devem ter seus retornos alinhados ao nível de aceitação de riscos pela companhia. Uma associação está exposta a diferentes níveis de risco dependendo das estratégias traçadas pela mesma, e cabe ao gerenciamento de risco, auxiliar a administração da empresa na seleção da estratégia que esteja mais alinhada com o nível de risco estabelecido (COSO-ERM, 2004).

Quanto ao conselho de administração, esse fator caracteriza-se por ser uma parte crítica do ambiente interno, dado que influencia significativamente seus elementos. Os integrantes do conselho, são representados por membros da própria empresa e por diretores-executivos de outras organizações. É pertinente ressaltar, que a eficácia do ambiente interno depende da quantidade de conselheiros externos independentes presentes no conselho de administração, pois estes, proporcionam controle e equilíbrio necessários para o processo administrativo (COSO-ERM, 2004).

Segundo o texto do COSO II, a finalidade do conselho de administração, consisti em avaliar as atividades da administração, apresentar opiniões alternativas e agir na eventualidade de gestão inadequada.

Ainda sobre os fatores do ambiente interno, a integridade e os valores éticos, uma vez que são considerados nos julgamentos, estilo gerencial e preferências da organização, influenciam significativamente na implementação de estratégias e objetivos empresariais. (COSO-ERM, 2004) Esses fatores colaboram com o monitoramento e o desempenho dos outros componentes do ambiente interno, tornando-se essenciais para o progresso da organização.

O COSO-ERM, sustenta que a determinação dos valores éticos nas empresas é uma atividade complexa, visto que para a definição desses valores, devem-se levar em conta as aspirações dos integrantes do mercado. Portanto, tem que haver o reconhecimento dos interesses da organização, dos empregados, dos clientes, dos concorrentes e do público em geral, para só assim determiná-los. As normas de comportamento representam à forma pela qual a empresa utiliza para expressar a integridade e seus valores éticos, competindo à cultura corporativa observar quais dessas normas serão observadas.

No tocante a competência demandada pelo ambiente interno, o COSO II reconhece que esta, refere-se às habilidades e conhecimentos exigidos em determinado serviço, cada tarefa exige um nível de competência diferente, dependendo da natureza da atividade e do grau de julgamento necessário. A coerência no estabelecimento de competência, ao viabilizar a redução de custo do serviço, propicia efetividade para gerenciamento de risco corporativo.

A estrutura organizacional, estabelece a forma de coordenação da associação compatíveis às suas necessidades, assegurando eficácia para o ambiente interno. Esse fator, delimita se a empresa será centralizada, descentralizada, matricial, de reporte direto, entre outras, designando para a entidade a maneira de como agir diante de suas operações e serviços, tornando propício o alcance dos objetivos da organização (COSO-ERM, 2004).

Enfim, a atribuição de alçada e responsabilidade, fundamenta-se no grau de liberdade de conduta dos funcionários em suas funções. (COSO-ERM, 2004).

### **2.3.2 Fixação de objetivos**

Firmar objetivos é relevante no âmbito empresarial uma vez que, é a partir deles que a empresa emerge meios de precaução quanto a riscos. Esse componente, condiciona a administração e a elaboração de soluções para os eventos corporativos (COSO-ERM, 2004).

Os objetivos devem ser definidos pela alta administração, e comunicados para todos os membros da empresa, de forma que fiquem claros e conhecidos. É imprescindível a harmonização entres os objetivos e as diretrizes estratégicas organizacionais, sendo que os esforços em prol da realização dos objetivos, seja organizado em ações, com metas individualizadas para cada ação executada. Os objetivos, possuem o compromisso de apresentar indicadores, já as ações, devem apresentar as metas físicas e os custos de sua execução (CASTRO, 2011).

A diferenciação entre os objetivos estratégicos e os objetivos correlatos manifesta-se nas funções e aplicações de ambos, o primeiro, é caracterizado por ter uma amplitude mais extensa e por estar em consonância com a missão da organização, lhe proporcionando apoio. Enquanto que os objetivos correlatos, diferentemente dos objetivos estratégicos, demonstram a especificidade de finalidades das várias atividades desenvolvidas pela entidade, contribuindo assim, para a preservação e produção de valor, como também, na identificação

de eventos de riscos, estes, fundamentais para a obtenção dos objetivos empresariais (COSO - ERM, 2004).

Os objetivos correlatos são categorizados em: Objetivos operacionais; Objetivos de comunicação e objetivos de conformidade. Os objetivos operacionais estão relacionados com a eficácia e a eficiência das operações, e modifica-se, conforme a opinião da alta administração sobre o desempenho e a estrutura da organização. Os objetivos de comunicação associam-se a confiabilidade dos relatórios internos e externos, e por fim, os objetivos de conformidade, relacionam-se com o acatamento de leis e regulamentos estabelecidos pela empresa (COSO-ERM, 2004).

Uma questão interessante a ser levantada quanto à diferenciação entre as categorias dos objetivos correlatos, refere-se à realização dos objetivos operacionais, que diferentemente dos objetivos de conformidade e de comunicação, não depende exclusivamente da organização para serem cumpridos, devido à influência sofrida por fatores externos (COSO-ERM, 2004).

### **2.3.3 Identificação de Eventos**

Eventos, são acontecimentos emergidos por fontes internas ou externas que influenciam a realização dos objetivos empresariais (COSO-ERM, 2004), sua identificação, de acordo com Castro (2011), é um processo interativo, que almeja definir quais riscos podem afetar a entidade, impactando positiva ou negativamente. A interatividade desse fator, deve-se ao reconhecimento de novos riscos durante a realização da operação.

Os fatores externos que ocasionam os eventos, podem ser econômicos, ambientais, políticos, sociais e tecnológicos. As oscilações de preços e disponibilidade de capital, são exemplos de fatores econômicos, as manifestações da natureza, como incêndios e inundações, exemplifica os fatores ambientais. Os fatores políticos referem-se aos impactos proporcionados pelas modificações na gestão do Estado, já os fatores sociais, representam mudanças relativas às questões que envolvem a sociedade, como variações nos costumes e na estrutura familiar. Quanto aos fatores tecnológicos, estes, correspondem às influências advindas pelo avanço tecnológico do mercado (COSO-ERM, 2004).

As fontes internas que favorecem a emersão dos eventos, revelam-se por meio das

decisões da organização perante a sua atuação. Segundo o COSO II, essas fontes internas, apresentam-se via decisões e influências ligadas ao sistema físico da organização, ao gerenciamento dos funcionários, às modificações no processo, e também às tecnologias presentes na operacionalização.

#### **2.3.4 Avaliação de riscos**

A ação de avaliar riscos, é uma tarefa contínua que se deve levar em conta os eventos comumente ocorridos na empresa, como também, os eventos imprevistos, à medida que haja o conhecimento da empresa sobre os impactos que esses eventos podem acarretar na consecução dos objetivos organizacionais (COSO, 2004).

Em consonância com o trabalho elaborado pelo COSO, Castro (2011, p. 403), sustenta que “*avaliação de risco é uma forma de evitar surpresas desagradáveis; de não se atingir um objetivo ou de ver materializado um prejuízo*”, ou seja, é uma forma de se precaver dos efeitos dos eventos negativos. Esse autor, do mesmo modo, descreve que a ação de avaliar riscos, destina-se a aumentar a probabilidade e o impacto dos eventos positivos (oportunidades), e diminuir a probabilidade e o impacto dos eventos adversos (negativos).

A probabilidade e o impacto também são analisados por Dantas et al. (2010), ao afirmar que essas duas variáveis, são as perspectivas consideradas na avaliação de riscos, sendo que a probabilidade, indica a expectativa de ocorrência de um determinado evento que materialize o risco, já o impacto, define as consequências ocasionadas pela concretização do risco que interferem no alcance dos objetivos empresariais. Em relação às técnicas de avaliação de riscos, ele afirma que podem ser quantitativas, que se baseia em análises numéricas utilizadas em atividades mais complexas; e qualitativas, que fundamenta-se em prioriza os riscos a partir da correlação de suas probabilidades e impactos.

No trabalho desenvolvido por Dantas et al. (2010), há a elaboração de uma matriz gráfica que compreende a combinação dessas duas variáveis, revelando o nível de risco de cada evento a partir de uma classificação relativa. Essa matriz, transforma a probabilidade e o impacto em medidas sínteses de risco, de forma que essas duas perspectivas quando combinadas e agrupadas em classes de risco, indiquem o grau de risco de cada evento.

Figura II - Matriz gráfica para a classificação de risco

<b>IMPACTO</b>	<b>Muito Alto</b>	<b>RA</b>	<b>RA</b>	<b>RMA</b>	<b>RMA</b>	<b>RMA</b>
	<b>Alto</b>	<b>RM</b>	<b>RM</b>	<b>RA</b>	<b>RMA</b>	<b>RMA</b>
	<b>Médio</b>	<b>RB</b>	<b>RM</b>	<b>RM</b>	<b>RA</b>	<b>RA</b>
	<b>Baixo</b>	<b>RMB</b>	<b>RB</b>	<b>RB</b>	<b>RM</b>	<b>RM</b>
	<b>Nulo</b>	<b>RMB</b>	<b>RMB</b>	<b>RMB</b>	<b>RMB</b>	<b>RMB</b>
	<b>Improvável</b>	<b>Baixa</b>	<b>Média</b>	<b>Alta</b>	<b>Muito Alta</b>	
		<b>PROBABILIDADE</b>				

<b>RMA</b>	Risco Muito Alto
<b>RA</b>	Risco Alto
<b>RM</b>	Risco Médio
<b>RB</b>	Risco Baixo
<b>RMB</b>	Risco Muito Baixo

Fonte: Dantas *et al.* (2010).

### 2.3.5 Resposta a Riscos

Trata-se do processo de desenvolver e determinar estratégias para administrar os riscos identificados (CGCIAP, 2009). De acordo com o COSO-ERM, as respostas aos riscos, podem ser: evitar, reduzir, compartilhar e aceitar, competindo à administração avaliar o custo-benefício da resposta e selecionar aquela que mais se encaixe ao evento.

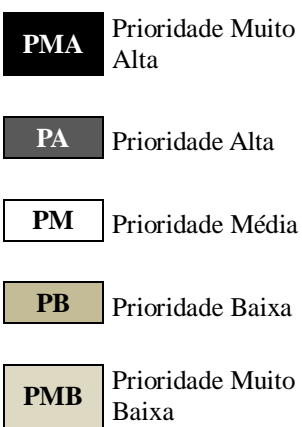
Sobre o papel da administração no processo de resposta a riscos, Castro (2011, p. 404) revela que “[...] a administração avalia a probabilidade, o impacto da potencial ocorrência do risco, os custos e benefícios e a prioridade da ação. Seleciona a resposta com a melhor relação dentro das tolerâncias a riscos desejados, inserindo recursos e atividades no orçamento”. Portanto, há uma análise criteriosa de todas as relações que envolvem o evento para que a resposta a ser escolhida melhor lhe represente.

Dantas *et al.* (2010), como na seção de Avaliação de risco, formulam uma matriz gráfica para apuração do indicador de priorização no tratamento dos riscos. Essa matriz, associa o ranking do risco exposto na figura II da seção anterior, com a eficácia do controle, que ele classifica em: inexistente, fraco, insatisfatório, satisfatório e forte, sendo que a combinação dessas duas variáveis, revela os eventos que mais geram valor para a organização



com base na avaliação custo-benefício.

Figura III – Matriz gráfica para identificação da prioridade no tratamento de riscos

RAN- KING DO RISCO	Muito Alto	PA	PA	PMA	PMA	PMA	
	Alto	PM	PM	PA	PMA	PMA	
	Médio	PB	PM	PM	PA	PA	
	Baixo	PMB	PB	PB	PM	PM	
	Muito Baixo	PMB	PMB	PMB	PMB	PMB	
		Forte	Satisfatório	Insatisfatório	Fraco	Inexistente	
		<b>EFETIVIDADE DO CONTROLE</b>					

Fonte: Dantas et al. (2010).

### 2.3.6 Atividades de controle

As atividades de controle, são políticas e procedimento praticados por todas as funções e níveis organizacionais, que auxiliam na consecução das respostas a riscos. Essas atividades, servem como mecanismo de gestão, contribuindo assim, com a obtenção dos objetivos da empresa (COSO-ERM, 2004).

Esses procedimentos de controle, não podem ser confundidos com o sistema de controle interno, pois este último abrange todos os outros componentes do gerenciamento de riscos, possuindo uma aplicabilidade muito maior em relação às atividades de controle (CGCIAP, 2009).

### 2.3.7 Informação e Comunicação

De acordo com Castro (2011, p. 405), “As informações sobre os planos, ambientes de controle, riscos, atividades de controle e desempenho devem ser transmitidas a todos os funcionários”, á vista disso, as informações inerentes ao processo gerencial e operacional

devem ser divulgadas aos membros da empresa para que haja o melhor desempenho destes na organização. Os funcionários ao se conscientizarem das informações sobre as atividades e eventos internos e externos, tomam conhecimento das suas funções no processo de gerenciamento de riscos corporativos (COSO-ERM, 2004).

Visto que o sistema informacional auxilia o processo de gerenciamento de risco e conscientiza os membros da empresa sobre suas funções no ambiente de trabalho, é necessário que a organização avalie quais informações é relevante o suficiente para influenciar as atividades desempenhadas por ela (COSO-ERM, 2004).

Por comunicação, é entendido que é o fluxo de informação, tornando-se essencial para o funcionamento dos controles. Esse componente é o canal que leva a informação gerencial para todos os integrantes da empresa, conscientizando estes acerca da seriedade do gerenciamento de risco corporativo (COSO-ERM, 2004).

### **2.3.8 Monitoramento**

O ambiente organizacional, assim como, as relações da empresa com os seus integrantes e agentes externos, são passíveis de alterações, em virtude das modificações intrínsecas ao mercado, que diariamente, demanda novas formas de produção e viabiliza novos concorrentes. A empresa, ao considerar que o mercado é capaz de modificar-se a qualquer momento, utiliza-se do monitoramento para verificar se seu gerenciamento de risco satisfaz as novas condições da empresa. O monitoramento, condiciona a eficácia do gerenciamento de risco, possibilita que esse gerenciamento desempenhe seu trabalho frente às constantes variações da entidade.

Esse componente, avalia a qualidade e a efetividade do controle interno ao longo do tempo, podendo ser realizado por acompanhamento contínuo das atividades ou por avaliações pontuais (CASTRO, 2011).

## **2.4 O Sistema Único de Saúde**

A Constituição de 1988 ou “Constituição Cidadã”, representa um marco significativo

para a população brasileira, ao considerar no art. 6º como direitos sociais: “[...] a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, assistência aos desamparados”. No tocante à saúde, essa mesma Constituição no Art. 196, reconhece que a saúde é um dever do Estado, como também, um direito fundamental de todos, assegurada via políticas sociais e econômicas direcionadas para redução, proteção, e recuperação de doenças.

O SUS, emergiu mediante a Constituição de 1988, e destina-se à garantir a todos os brasileiros o ingresso no atendimento público de saúde. Após a Constituição de 1988, coube a Lei nº 8080 de 1990, mais conhecida como Lei Orgânica da saúde, regulamentar o SUS, e de acordo com o art. 4º dessa Norma, o Sistema Único de Saúde é constituído por “ [...] conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais, da Administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder Público [...]”. Assim sendo, pode-se concluir que essa política pública é caracterizada por ações e serviços que se destinam a proteção, redução e tratamento aos males prejudiciais à saúde da população.

Segundo o art. 198 da Constituição de 1988, o Sistema Único de Saúde é definido do seguinte modo:

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

I - descentralização, com direção única em cada esfera de governo;

II - atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais;

III - participação da comunidade

Parágrafo único – O Sistema Único de Saúde será financiado, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.

Em consonância com o exposto pela Constituição, o SUS é um conjunto de ações e serviços públicos de saúde, cuja administração é de maneira descentralizada, hierárquica e regionalizada, com direção única em cada esfera de governo. Quanto à iniciativa privada, esta, poderá atuar de maneira complementar ao Sistema Único de Saúde, através de serviços contratados ou conveniados, sendo que esses serviços públicos ou privados, são

desenvolvidos de acordo com as diretrizes e princípios descritos no texto Constitucional.

No tocante às funções a serem desempenhadas pelos gestores do SUS, a Constituição de 1988 não determina precisamente o papel de cada esfera do governo, entretanto, Souza apud Conselho Nacional de Secretários da Saúde (CONASS, 2011), estabelece quatro grandes grupos nos quais há uma série de subfunções e atribuições inerentes. São elas:

- a) formulação de política/planejamento;
- b) financiamento;
- c) coordenação, regulação, controle e avaliação;
- d) prestação direta de serviços da saúde

Ainda em relação às funções a serem desempenhadas pelo SUS, de 1990 a 1993 as atividades de controle dessa política pública eram realizadas de forma centralizada pela esfera federal, por meio do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps), porém, com o advento da Norma Operacional Básica de 93, os estados e municípios passaram a desenvolver e implantar ações de controle contábil, financeiro e assistencial. Dentre os instrumentos de base de dados que auxiliavam a execução do controle pelas esferas governamentais, destacam-se o Sistema de Informações Hospitalares (SIH) e o Sistema de Informações Ambulatoriais (SIA) (CONASS, 2011).

Além da Constituição de 1988 e da Lei Orgânica de Saúde, as orientações expressas no Pacto da Saúde de 2006 também devem ser levadas em conta quanto aos normativos que conduzem as atividades executadas pelo SUS. Esse pacto sintetizou os princípios e diretrizes contidas na Constituição e LOS, contemplando a ampla diversidade do nosso país e orientando o processo descentralizador dessa política pública, como também, expôs as prioridades e metas da área da saúde que deveriam ser alcançadas pelo SUS (CONASS, 2011).

O pacto da Saúde, tornou-se assim, numa normalização progressiva do Sistema Único de Saúde, ao contemplar a reformulação de diretrizes e princípios que norteiam o exercício dessa política. O texto desse pacto, divide-se em três dimensões: pacto em defesa do SUS; pacto pela vida; e pacto de gestão (CONASS, 2011).

Quanto ao planejamento do SUS, a Lei Orgânica da Saúde em seu art.36, declara que:

Art. 36. O processo de planejamento e orçamento do Sistema Único de Saúde (SUS) será ascendente, do nível local até o federal, ouvidos seus órgãos deliberativos, compatibilizando-se as necessidades da política de saúde com a disponibilidade de recursos em planos de saúde dos Municípios, dos Estados, do Distrito Federal e da União.

§ 1º Os planos de saúde serão a base das atividades e programações de cada nível de direção do Sistema Único de Saúde (SUS), e seu financiamento será previsto na respectiva proposta orçamentária.

§ 2º É vedada a transferência de recursos para o financiamento de ações não previstas nos planos de saúde, exceto em situações emergenciais ou de calamidade pública, na área de saúde.

Á vista desse artigo da LOS, entende-se que o Plano de Saúde é um dos instrumentos essenciais para a organização das atividades da saúde e otimização dos recursos disponíveis. Além desse plano, o Relatório de Gestão, e as Programações Anuais de Saúde (PAS), também são concebidos como instrumentos de planejamento do Sistema Único de Saúde, conforme o Relatório de Levantamento de natureza operacional na Função Saúde elaborado pelo TCU em 2009.

De acordo com o Ministério da Saúde, o SUS é considerado um dos maiores sistemas públicos de saúde do mundo, convertendo-se na referência internacional no setor de saúde devido aos programas e serviços oferecidos, que além de proporcionar bem-estar para a população, geram novos empregos e riqueza, fortalecendo assim, o desenvolvimento do país.

### 3 METODOLOGIA

O objetivo do presente trabalho, é aplicar os elementos do gerenciamento de risco determinados pelo COSO II (1- Ambiente interno, 2- Fixação de objetivos, 3- Identificação de eventos, 4- Avaliação de riscos, 5- Resposta a riscos, 6- Informação e comunicação e 7- monitoramento), sobre a administração do Sistema Único de Saúde – SUS. Para que essa finalidade adquirisse consolidação, utilizou-se de pesquisa exploratória para a sua elaboração, esse tipo de pesquisa, conforme Gil (2002, p.41) “[...] têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado”.

Desta forma, o artigo adotou como fontes de pesquisa, o estudo da Constituição e de Leis que norteiam os aspectos principais do Sistema Único de Saúde, além de, basear-se contundentemente nos livros elaborados em 2011 pelo Conselho de Secretários da Saúde disponibilizados no sítio do Ministério da Saúde. Esses livros, descrevem o processo de gestão dessa política pública, esclarecendo desde sua emergência, até questões mais específicas, como as atribuições das Secretarias Estaduais e Municipais de saúde, estas, que são a representação dos estados e municípios na estrutura de gestão do SUS.

Á vista do exposto, considera-se que a pesquisa do presente trabalho, desenvolveu-se também, por meio do procedimento de análises bibliográficas, observada por Gil (2002, p.44) da seguinte maneira: “A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas”. Ele ainda afirma, que grande parte dos estudos exploratórios utiliza-se de pesquisas exploratórias para serem desenvolvidos.

Ainda há que se considerar sobre a pesquisa do presente artigo, que ela possui abordagem qualitativa, e devido a isso, pode-se inferir de igual modo, que ela é descritiva, já que a descrição é uma das características básicas das pesquisas qualitativas, conforme Godoy (1995 p.62). O autor, também afirma que esse tipo de pesquisa preocupa-se fundamentalmente em estudar e analisar o mundo empírico em seu ambiente natural. Quanto

à descrição, ele revela na página 62, que esta visa “[...] à compreensão ampla do fenômeno que está sendo estudado, considera que todos os dados da realidade são importantes e devem ser examinados. O ambiente e as pessoas nele inseridas devem ser olhados holisticamente: não são reduzidos a variáveis, mas observados como um todo”.

Após o estudo das principais normalizações que regem o SUS, o trabalho voltou-se para a observação de Relatórios de Auditoria e Gestão dessa política, para a identificação e avaliação dos eventos de risco. Com essa análise, observou-se escassez de Relatórios de Auditoria e Gestão que apresentasse quantitativamente o desempenho das três esferas governamentais quanta á consecução dos objetivos do Sistema Único de Saúde. O único Relatório que apresentou dados quantitativos foi o Relatório de Levantamento de Natureza Operacional na Função Saúde, elaborado em 2009 pelo TCU, esse relatório, identificou os eventos de riscos concernentes á quatro áreas da Função Saúde, são elas: I- Gestão do SUS; II- Atenção Básica; III- Média e Alta Complexidade (MAC); e IV- Assistência Farmacêutica. Porém, somente na área de Gestão do SUS, houve a avaliação quantitativa da incidência dos eventos de risco, por esse Relatório.

Devido à complexidade de quantificar a ocorrência dos eventos de riscos nas áreas II, III e IV, o presente trabalho, optou por analisar os eventos que detinham dados quantitativos revelados pelo Relatório de levantamento, esses eventos são os relacionados ás ações de planejamento e gestão, elementos esses, que compõem a área de Gestão do SUS. Os eventos de riscos analisados foram: 1 - não elaboração de Relatório de Gestão ou elaboração do instrumento sem observar os requisitos legais; 2 - PPI desatualizada; 3 – Ausência de implantação dos Colegiados de Gestão Regional; e 4 – Problemas com o preenchimento da base de dados.

Os eventos de risco compuseram os dados quantitativos utilizados no artigo, cuja análise baseou-se nas matrizes gráficas elaboradas por Dantas et. al (2010). O processo de avaliação desses dados, primeiramente voltou-se para a apuração do nível de risco de cada evento, a partir da correlação entre a probabilidade do evento de risco e seu impacto sobre o objetivo do SUS, produzindo assim, uma matriz gráfica do ranking de risco. O passo seguinte, foi atribuir níveis de qualidade para os controles exercidos sobre os eventos de risco, esses níveis poderiam ser: nulo, fraco, insatisfatório, satisfatório e forte, dependendo da eficiência desses controles na mitigação de seus respectivos riscos, cabe destacar, que esses controles foram atribuídos conforme a Lei Orgânica da Saúde, e o Relatório de Levantamento da

Função Saúde de 2009. O terceiro passo, combinou o ranking do risco de cada evento com os seus respectivos níveis de controle, elaborando assim, uma nova matriz gráfica que expressa os níveis de prioridade de tratamento de risco pelo Sistema Único de Saúde.

Com o exposto pelas matrizes, juntamente com o exposto pelos os outros elementos do gerenciamento de risco pelo SUS, o artigo propôs avaliar a eficiência do gerenciamento de risco acerca da gestão Sistema Único de Saúde, analisando desde aspectos normativos até dados que expressam a ocorrência dos eventos de risco dessa política pública.



## **4 ANÁLISE DE RESULTADOS**

Com a exibição dos principais aspectos que norteiam os modelos referenciais COSO I e COSO II, e considerando a importância que o gerenciamento de risco eficaz proporciona para o desempenho das organizações públicas e privadas, o presente trabalho, aplicará os conceitos desse último modelo no Sistema Único de Saúde, permitindo a avaliação dos elementos que compõem o gerenciamento de risco dessa política.

### **4.1 Ambiente interno**

O ambiente interno reflete a maneira pela qual a organização enfrenta os riscos, como já mencionado, é composto por sete fatores inter-relacionados, são eles: Filosofia Administrativa; apetite ao risco; conselho de administração; integridade e valores éticos; competência do pessoal da organização; atribuição de alçada e responsabilidade e estrutura organizacional (COSO-ERM, 2004).

A Filosofia Administrativa fundamenta-se nas concepções compartilhadas na organização que conseqüentemente influenciam a cultura da empresa, com isso, pode ser assegurado que a filosofia administrativa da política pública em questão até o ano de 2006, firmou-se nas diretrizes expostas no texto constitucional de 1988, como também, nos princípios descritos na Lei Orgânica da Saúde, visto que tanto as diretrizes como os princípios influenciam significativamente a forma como o SUS operacionaliza e administra seus serviços.

Entretanto, apesar das diretrizes e princípios estabelecidos pela Constituição e pela Lei Orgânica, a área da saúde necessitou de um novo aporte teórico que firmasse a descentralização do Sistema Único de Saúde, diante dessa necessidade, emergiu o Pacto pela Saúde, caracterizando-se como um conjunto de reformas institucionais do SUS pactuados pelas três esferas de gestão: União, Estado e Município. Por esse pacto abranger os princípios e diretrizes, além de contribuir para a orientação do processo descentralizador da Política Pública de Saúde, ele tornou-se a principal filosofia administrativa do SUS desde 2006

(CONASS, 2011).

No que concerne ao Conselho de Administração, o sistema de gestão do Sistema Único de Saúde é desempenhado por representantes de cada esfera governamental, no âmbito nacional, o Ministro da Saúde; no âmbito estadual, o Secretário Estadual da Saúde, e no âmbito municipal, o Secretário Municipal da Saúde. Cabe destacar também, que os representantes dos três âmbitos governamentais reúnem-se em Comissões Intergestores para formular e implementar políticas de saúde, contribuindo assim, na complexa tarefa de desenvolver as diretrizes do SUS no sistema federativo brasileiro (SEMINÁRIO INTERNACIONAL TENDÊNCIAS E DESAFIOS DOS SISTEMAS DE SAÚDE NAS AMÉRICAS, 2002, apud CONASS, 2011).

As Comissões Intergestores podem ser denominadas de Bipartite (CIB) ou Tripartite (CIT), dependendo dos representantes presentes, a Comissão Bipartite é constituída por representantes da secretaria estadual e municipal da saúde, enquanto que a Comissão Tripartite é composta por representantes do Ministério da saúde, do Conselho Nacional de Secretários da Saúde (CONASS) e do Conselho Nacional de Secretários Municipais da Saúde (Conasems) (CONASS, 2011).

A participação da sociedade na estrutura de gestão do SUS é por meio das instâncias colegiadas, compostas por Conselhos e Conferências sobre saúde, essas últimas, ocorrem em um processo ascendente, desde Conferências Municipais, passando por Conferências Estaduais de Saúde em cada estado e culminando em Conferências Nacionais de Saúde (CNS), que segundo a Lei nº 8.142/90, são efetuadas a cada quatro anos, e volta-se para a avaliação e estabelecimento de diretrizes que aprimore o sistema público de saúde (CONASS, 2011).

Nos Conselhos sobre saúde, há manifestações e discussões das políticas praticadas na área, levando-se em conta os interesses de todos os segmentos sociais e possibilitando o direcionamento de recursos para diferentes prioridades. Tanto os Conselhos como as Conferências sobre saúde, seguem regime próprio, definido pelos seus respectivos Conselhos (CONASS, 2011). A Lei 8.142/90 em seu art. 1º § 1º, especifica a organização e o papel do Conselho de saúde da seguinte maneira:

O Conselho de Saúde, em caráter permanente e deliberativo, órgão colegiado composto por representantes do governo, prestadores de serviço, profissionais de

saúde e usuários, atua na formulação de estratégias e no controle da execução da política de saúde na instância correspondente, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros, cujas decisões serão homologadas pelo chefe do poder legalmente constituído em cada esfera de governo.

De acordo com a norma supracitada, os usuários do Sistema Único de Saúde podem participar das instâncias colegiadas, influenciando as decisões e as avaliações propostas na mesma, colaborando para a democratização do processo de gestão da política pública.

Diante da colaboração da participação da comunidade nos Conselhos e Conferências, e considerando em consonância com o COSO II que os conselheiros externos contribuem para o alcance da eficácia organizacional, os usuários do SUS, podem ser considerados os conselheiros externos do sistema de gestão, pois, ao participarem das instâncias colegiadas auxiliam na eficácia do Sistema Único de Saúde.

Em relação à integridade e valores éticos do SUS, é válido apontar que o Art. 37 da Constituição de 1988, declara que a Administração Pública destina-se ao cumprimento dos princípios jurídicos: legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência. No tocante ao princípio da moralidade, CONASS (2011) relata que a moralidade administrativa baseia-se no conjunto de regras de conduta tiradas da experiência anterior da Administração, o ato administrativo, segundo o Conselho, deve seguir não somente o estabelecido em normalizações, como também, a ética da própria instituição e o que é moral e socialmente aceito. O Conselho Nacional dos Secretários de Saúde ainda afirma que há uma imposição ao administrador público para que ele produza uma conduta interna coerente com a moralidade, de forma que suas ações, exigências e estratégias estejam em harmonia com o bem comum e suas aspirações.

Os valores éticos do SUS no âmbito estadual são moldados pelo Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, este, que foi homologado em 22 de junho de 1994. O conteúdo do Código é dividido em capítulos um e dois, o primeiro capítulo possui três seções: Regras Deontológicas; Deveres do Servidor Público; e Vedações ao Servidor Público, já o capítulo dois, fundamenta-se nas comissões de Ética. O texto do código, faz referência a moralidade administrativa no que tange ao encontro do equilíbrio entre a legalidade e a finalidade da mesma, sendo que somente no alcance dessa harmonização, a moralidade administrativa se consolidará (CONASS, 2011).

Em referência a competência demandada pelo Sistema Único de Saúde, a Constituição

de 1988 expõem as diretrizes e os princípios, porém, não esclarece especificamente o papel de cada esfera do governo, cabendo a Lei Orgânica da Saúde especificá-los. A LOS, em seu art. 15, delimita vinte e uma atribuições comuns a União, ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios, dentre essas atribuições, estão à administração de recursos orçamentários destinados a saúde, a elaboração e atualização periódica do plano de saúde, e a realização de estudos e pesquisas na área da saúde. Além de determinar competências genéricas, a LOS detalha as atribuições de cada âmbito governamental.

Quanto ao fator atribuição de alçada e responsabilidade, a LOS declara em seu art. 152 o seguinte: “*Sem prejuízo de outras sanções cabíveis, constitui crime de emprego irregular de verbas ou rendas públicas a utilização de recursos financeiros do Sistema Único de Saúde (SUS) em finalidades diversas das previstas nesta lei*”, ainda sobre o tema, no art. 315 do código penal é evidenciado que o emprego irregular de verbas ou rendas públicas acarreta em detenção de um a três meses, ou multa. Portanto, as sanções que recaem sobre a administração do SUS são as estabelecidas no código penal.

Quanto à normalização do SUS, as Normas Operacionais Básicas do Sistema Único de Saúde (NOB-SUS) correspondem à fusão das deliberações das três instâncias governamentais, constituindo-se assim, no instrumento normativo que orientou a operacionalização da diretriz de descentralização de ações e serviços prestados por essa política até o ano de 2006s. Essas normalizações, editadas em portarias do Ministério da saúde e publicadas no Diário da União, também reestrutura a atenção à saúde do país e conduz o processo de regionalização de assistência á saúde, conforme o CONASS (2011). Segundo o Relatório de levantamento de natureza operacional na Função Saúde de 2009, essas normalizações operacionais instituíram instrumentos de regulação assistencial, um exemplo desses instrumentos é a Programação Pactuada Integrada – PPI, esta, que se fundamenta na organização das redes e fluxos assistenciais do SUS.

Desde da emersão do Sistema Único de Saúde, foram publicadas as seguintes Normas Operacionais: NOB-SUS 01/91, NOB-SUS 01/92, NOB-SUS 01/93 e NOB-SUS 01/96, entre seus objetivos, estavam: induzir e estimular mudanças no SUS; aprofundar e reorientar a implementação do SUS; definir objetivos estratégicos, prioridades, diretrizes e movimentos tático-operacionais; regular as relações entre seus gestores; e normalizar o SUS (CONASS, 2011).

Ainda sobre as normalizações que concerne ao Sistema Único de Saúde, é relevante

destacar o texto apresentado pelo Pacto da Saúde em 2006, considerando que este, consolidou-se como um normativo aprimorado do sistema administrativo do SUS, contribuindo assim, para a efetivação dessa política.

No tocante à estrutura dessa política pública, pode-se afirmar que o sistema administrativo do SUS é bem determinado, como já dito, baseia-se na descentralização de responsabilidades, serviços e recursos, como também, consiste na democratização da administração, viabilizada pela participação da sociedade organizada nas instâncias colegiadas, permitindo que os usuários da política contribuam para as melhorias do sistema único de saúde.

Quanto ao fator apetite a riscos, o Sistema Único de Saúde não expõe claramente o nível aceitável de risco que suas atividades estão dispostas a acatar, entretanto, no art.196 do texto constitucional é relatado que a saúde é um dever do estado assegurado via políticas sociais e econômicas destinadas a reduzir, proteger e recuperar contra doenças e males prejudiciais a saúde da sociedade, portanto, entende-se que o SUS é uma política pública voltada para impedir a incidência de risco de doenças, sendo que quanto menor for o nível desse risco maior a qualidade de vida da população, devido a eficácia do sistema público de saúde. Á vista disso, apreende-se que o nível de risco aceitável pelo SUS é o mínimo possível, já que a principal destinação dessa política é proporcionar melhorias na saúde da população, por meio de reduções e tratamentos contra doenças.

Com o exposto, compreende-se que a filosofia administrativa do Sistema Único de Saúde é firmada em princípios e objetivos, a estrutura dessa política é descentralizada e democrática, o seu Conselho de administração é representado por atuantes de cada esfera governamental e também pela população. A atribuição de alçada e responsabilidade do SUS baseia-se no código penal, o seu apetite ao risco é o menor possível, a competência demandada por esse sistema de saúde é determinada pela LOS, e por fim, os valores éticos do SUS consistem no que é moral e socialmente aceito. Á vista disso, entende-se que o ambiente interno do Sistema Único de Saúde é bem definido e estruturado, o que contribui para a eficácia dos serviços executados por essa política.

## **4.2 Fixação de objetivos**

A definição dos objetivos faz com que a organização, pública ou privada, fixe suas

finalidades, fazendo com que todo o processo gerencial e operacional desenvolva estratégias e mecanismos que capacitem a empresa a alcançá-las. Fixar objetivos manifesta-se como um fator imprescindível para a organização, pois ao determiná-los, a empresa como um todo reconhece a razão de suas atividades, fazendo com que haja compreensão da importância da execução das suas funções e serviços.

Os objetivos podem ser classificados em estratégicos e correlatos dependendo do nível de suas especificidades, os correlatos, caracterizam-se por apresentarem maior particularidade, em comparação com os estratégicos, que se qualificam pela amplitude (COSO-ERM, 2004).

A respeito dos objetivos do Sistema Único de Saúde, compreende-se pela leitura do texto Constitucional e LOS, que o SUS volta-se para redução, tratamento e proteção contra doenças, além disso, há que se mencionar que a Constituição em seu art. 200 atribui oito destinações a essa política, deixando claro, que existem outras atribuições além das relatadas em seu texto. As destinações são:

- I - controlar e fiscalizar procedimentos, produtos e substâncias de interesse para a saúde e participar da produção de medicamentos, equipamentos, imunobiológicos, hemoderivados e outros insumos;
- II - executar as ações de vigilância sanitária e epidemiológica, bem como as de saúde do trabalhador;
- III - ordenar a formação de recursos humanos na área de saúde;
- IV - participar da formulação da política e da execução das ações de saneamento básico;
- V - incrementar em sua área de atuação o desenvolvimento científico e tecnológico;
- VI - fiscalizar e inspecionar alimentos, compreendido o controle de seu teor nutricional, bem como bebidas e águas para consumo humano;
- VII - participar do controle e fiscalização da produção, transporte, guarda e utilização de substâncias e produtos psicoativos, tóxicos e radioativos;
- VIII - colaborar na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho.

As outras atribuições que o texto constitucional se refere são as pretensões comuns a União, aos estados e municípios, expressas na Lei Orgânica da Saúde:

- I- definição das instâncias e mecanismos de controle, avaliação e de fiscalização das

ações e serviços de saúde;

II - administração dos recursos orçamentários e financeiros destinados, em cada ano, à saúde;

III - acompanhamento, avaliação e divulgação do nível de saúde da população e das condições ambientais;

IV - organização e coordenação do sistema de informação de saúde;

V - elaboração de normas técnicas e estabelecimento de padrões de qualidade e parâmetros de custos que caracterizam a assistência à saúde;

VI - elaboração de normas técnicas e estabelecimento de padrões de qualidade para promoção da saúde do trabalhador;

VII - participação de formulação da política e da execução das ações de saneamento básico e colaboração na proteção e recuperação do meio ambiente;

VIII - elaboração e atualização periódica do plano de saúde;

IX - participação na formulação e na execução da política de formação e desenvolvimento de recursos humanos para a saúde;

X - elaboração da proposta orçamentária do Sistema Único de Saúde (SUS), de conformidade com o plano de saúde;

XI - elaboração de normas para regular as atividades de serviços privados de saúde, tendo em vista a sua relevância pública;

XII - realização de operações externas de natureza financeira de interesse da saúde, autorizadas pelo Senado Federal;

XIII - para atendimento de necessidades coletivas, urgentes e transitórias, decorrentes de situações de perigo iminente, de calamidade pública ou de irrupção de epidemias, a autoridade competente da esfera administrativa correspondente poderá requisitar bens e serviços, tanto de pessoas naturais como de jurídicas, sendo-lhes assegurada justa indenização;

XIV - implementar o Sistema Nacional de Sangue, Componentes e Derivados;

XV - propor a celebração de convênios, acordos e protocolos internacionais relativos à saúde, saneamento e meio ambiente;

XVI - elaborar normas técnico-científicas de promoção, proteção e recuperação da saúde;

XVII - promover articulação com os órgãos de fiscalização do exercício profissional e outras entidades representativas da sociedade civil para a definição e controle dos padrões éticos para pesquisa, ações e serviços de saúde;

XVIII - promover a articulação da política e dos planos de saúde;

XIX - realizar pesquisas e estudos na área de saúde;

XX - definir as instâncias e mecanismos de controle e fiscalização inerentes ao poder de polícia sanitária;

XXI - fomentar, coordenar e executar programas e projetos estratégicos e de atendimento emergencial.

As finalidades supramencionadas podem ser consideradas como os objetivos estratégicos do SUS, pois apresentam abrangência, sintetizam as pretensões básicas do

Sistema Único de Saúde e expressam conformidade com o compromisso dessa política: redução, proteção, e reabilitação de doenças.

Quanto aos objetivos correlatos do Sistema Único de Saúde, compete a Lei Orgânica da Saúde expressá-los. Essa Lei demonstra as pretensões que cabem a cada âmbito governamental, conforme a seguinte tabela:

Tabela I – Atribuições das esferas governamentais segundo a Lei Orgânica da Saúde

União	Estado	Município
Papel de caráter normativo. Estabelecimentos de políticas nacionais de saúde pública. Controle de fiscalização. Promoção da descentralização pra Estados e municípios dos serviços e ações de saúde de abrangência estadual e municipal	Descentralização para os municípios dos serviços e ações de saúde. Prestar apoio técnico financeiro aos municípios. Controlar, acompanhar, avaliar e executar ações do meio ambiente, saneamento básico, ambiente d trabalho, insumos e equipamentos, laboratórios e hemocentros, controle de qualidade para produtos e substância de consumo humano, vigilância sanitária de portos, aeroportos e fronteiras em colaboração com a União. Avaliar e divulgar os indicadores de morbimortalidade no âmbito estadual.	Planejar, organizar, executar, controlar e avaliar ações e serviços de saúde.

Fonte: Coleção para Entender a Gestão do SUS 2011 – CONASS.

As prioridades que cabem a cada dimensão do Pacto pela Saúde, também se revertem em objetivos correlatos do SUS, pois determinam quais ações a área da saúde deve atentar-se para alcançar a eficácia. A primeira dimensão, denominada de Pacto em Defesa do SUS, destina-se na consolidação da política pública de saúde brasileira em política pública de Estado; a dimensão Pacto pela Vida, a partir da avaliação da saúde da população e das prioridades definidas pelo governo federal, estadual e municipal, institui um conjunto de compromissos sanitários expressos em objetivos e metas (CONASS, 2011).

Quanto à dimensão pacto de gestão, esta contempla as diretrizes e princípios da LOS e da Constituição, além de estabelecer as responsabilidades solidárias dos gestores do SUS, fortalecendo assim, a gestão compartilhada e solidária dessa política (CONASS, 2011).

#### 4.3 Identificação de Eventos

Os riscos identificáveis no SUS, de acordo com o exposto pelo Relatório do TCU em 2009, associam-se a quatro áreas da Função saúde: I- Gestão do SUS ; II- Atenção Básica; III-



Média e Alta Complexidade (MAC); e IV- Assistência Farmacêutica. As ações da primeira área impactam significativamente no gerenciamento dos recursos relativos à saúde, enquanto que as áreas II a IV, apresentam materialidade em decorrência de suas representatividades no crédito liquidado do exercício de 2008, juntas representaram 79% do crédito liquidado do setor de saúde.

A análise de ocorrência dos riscos das áreas II a IV, foi efetuada de forma qualitativa pelo Relatório, o que torna complexo a mensuração e classificação dos riscos envolvidos nesses setores. Em razão disso, e também por ser numerosa a quantidade de eventos de riscos que concernem a cada uma dessas áreas, o respectivo artigo, avaliará os eventos de risco relativos às ações de planejamento e gestão, esta que é uma categoria do setor Gestão do SUS.

Os eventos de riscos a serem avaliados são: 1 - não elaboração de Relatório de Gestão ou elaboração do instrumento sem observar os requisitos legais; 2 - PPI desatualizada; 3 – Ausência de implantação dos Colegiados de Gestão Regional; e 4 – Problemas com o preenchimento da base de dados.

Tabela II – Descrição dos eventos relativos ao planejamento e gestão do SUS, de acordo com o Relatório de Levantamento de natureza operacional na Função Saúde do ano de 2009.

<b>Eventos de Riscos</b>	<b>Escala Qualitativa *</b>	<b>Ocorrência no período **</b>
1. Não elaboração de Relatório de Gestão ou elaboração do instrumento sem observar os requisitos legais.	A probabilidade de materialização do risco é baixa	19%
2. PPI desatualizada	A probabilidade de materialização do risco é alta	63%
3. Ausência de implantação dos Colegiados de Gestão Regional	A probabilidade de materialização do risco é baixa	33%
4. Problemas com o preenchimento da base de dados	A probabilidade de materialização do risco é baixa	37%

\*Legenda: 0-3% improvável; 3-40% baixa; 40-60% média; 60-80% alta; e 80-100% muito alta.

\*\*Fonte: Relatório de levantamento de natureza operacional na Função Saúde (2009).

Conforme o Relatório do TCU, 81% dos estados elaboraram o Relatório de Gestão do Sistema Único de Saúde, porém, quando se analisa a situação de elaboração pelos municípios, a região Nordeste apresenta um percentual mais agravante quanto à ausência desses Relatórios. É o caso do estado do Piauí, onde apenas 3% dos seus municípios produziram o Relatório de Gestão.

Quanto à atualização da PPI, o Relatório afirma que somente 37% dos estados

renovam sua PPI em termos físicos e financeiros, porém, 22% desses estados não apontam a referência e a contra-referência dos fluxos assistenciais.

No tocante a ausência dos Colegiados de Gestão Regional, as regiões Nordeste e Norte se sobressaem, pois dentre os 16 estados que fazem parte dessas regiões, apenas cinco (Tocantins, Alagoas, Bahia, Ceará e Piauí) implantaram a CGR. Rio de Janeiro e Espírito Santo, também não estabeleceram seus Colegiados de Gestão Regional (RELATÓRIO DA FUNÇÃO SAÚDE, 2009).

Os problemas concernentes ao preenchimento da base de dados, relacionam-se a não informação de índices de saúde por alguns estados (AP, CE, GO, MG, RJ e RR), como também, a precariedade da infraestrutura de informática em grande parte dos municípios, que terminam inviabilizando a inserção de dados por eles (RELATÓRIO DA FUNÇÃO SAÚDE, 2009).

Confrontando-se a probabilidade de materialização dos eventos de riscos, com as consequências geradas por eles sobre o objetivo do Sistema Único de Saúde, haverá a apuração dos níveis de impactos causados por esses eventos na política pública em questão, conforme tabela a seguir:

Tabela III – Descrição dos eventos e seus impactos, de acordo com o Relatório de Levantamento de natureza operacional na Função Saúde do ano de 2009.

<b>Eventos de Riscos</b>	<b>Escala Qualitativa</b>	<b>Impacto</b>
1. Não elaboração de Relatório de Gestão ou elaboração do instrumento sem observar os requisitos legais.	O risco, se materializado, tem impacto médio em relação aos objetivos	Médio
2. PPI desatualizada	O risco, se materializado, tem impacto alto em relação aos objetivos	Alto
3. Ausência de implantação dos Colegiados de Gestão Regional	O risco, se materializado, tem impacto alto em relação aos objetivos	Alto
4. Problemas com o preenchimento da base de dados	O risco, se materializado, tem impacto baixo em relação aos objetivos	Baixo

Fonte: Relatório de levantamento de natureza operacional na Função Saúde (2009).

A não elaboração do Relatório de Gestão, conforme o Relatório da Função Saúde (2009) compromete o processo de aperfeiçoamento da gestão do Sistema Único de Saúde, impossibilitando melhorias nas práticas gerenciais dessa política. Considerando que a materialização desse evento de risco é de 19% e que a concentração da incidência dele está na

região Nordeste, o impacto causado pela efetivação desse risco é médio.

A não atualização da PPI, de acordo com o Relatório da Função Saúde (2009), acarreta em falhas na regionalização e na regulação assistencial. A materialidade desse risco foi de 63%, comparando-se esse percentual com as consequências causada por ele, concluiu-se que o nível do seu impacto é alto.

A ausência da CGR provoca falha na gestão das regiões de saúde, prejudicando as diretrizes de regionalização, da regulação e, conseqüentemente, de um melhor acesso da população aos serviços de saúde, segundo o Relatório da Função Saúde (2009). À vista disso, e considerando o percentual de 33% de efetivação desse risco, o impacto da materialidade da ausência da CGR é alto, pois afeta diretamente a destinação central do Sistema Único de Saúde: garantir a todos os brasileiros o ingresso no atendimento público de saúde.

Os problemas com o preenchimento da base de dados, segundo o Relatório da Função Saúde (2009), prejudicam o planejamento das ações e serviços de saúde, considerando suas consequências e o percentual de materialidade de 37%, o impacto causado pelos problemas como o preenchimento da base de dados é baixo sobre o objetivo do Sistema Único de Saúde.

#### **4.4 Avaliação dos Riscos**

De acordo com Dantas et al. (2010), a combinação matricial das variáveis probabilidade e impacto dos eventos de risco, nos revela o nível de risco relativo a cada evento, sendo que essa correlação, não é simétrica em relação às duas variáveis. Isto é, um determinado evento que tenha uma probabilidade muito alta de ocorrência, porém, apresenta impacto nulo em relação aos objetivos organizacionais, resulta em um nível de risco muito baixo, a partir da correlação dessas duas variáveis.

Por meio da inserção das variáveis probabilidade e impacto do SUS na matriz gráfica de Dantas, haverá o reconhecimento do nível de risco referente a cada evento de risco do setor de Gestão do Sistema Único de Saúde. A confrontação dessas duas variáveis é realizada na figura IV:

Figura IV - Matriz gráfica com os eventos de risco do SUS

<b>IMPACTO</b>	<b>Muito Alto</b>					<b>RMA</b>	Risco Muito Alto	
	<b>Alto</b>		<b>3</b>		<b>2</b>	<b>RA</b>	Risco Alto	
	<b>Médio</b>		<b>1</b>			<b>RM</b>	Risco Médio	
	<b>Baixo</b>		<b>4</b>			<b>RB</b>	Risco Baixo	
	<b>Nulo</b>					<b>RMB</b>	Risco Muito Baixo	
	<b>Improvável</b>	<b>Baixa</b>	<b>Média</b>	<b>Alta</b>	<b>Muito Alta</b>			
		<b>PROBABILIDADE</b>						

Legenda: 1 - Não elaboração de Relatório de Gestão ou elaboração do instrumento sem observar os requisitos legais; 2 - PPI desatualizada; 3 - Ausência de implantação dos Colegiados de Gestão Regional; 4 - Problemas com o preenchimento da base de dados. Elaborado a partir de Dantas *et al*, 2010.

Em consonância com o disposto pela matriz gráfica, o evento de risco PPI desatualizada é o que possui maior significância quanto ao nível de risco, comprometendo assim, a regulação assistencial da maioria dos estados brasileiros. Esse nível de risco significativo, demanda uma maior atenção pelo SUS quanto a execução de monitoramentos mais efetivos sobre a atualização da PPI pelos estados.

A não atualização da PPI deve-se entre outras razões, pela ausência de mecanismos eficazes de controle. A defasagem da Programação Pactuada Integrada, ao longo do tempo, distancia-se da realidade, do dia a dia da regulação, desvalorizando-se, e deixando de ser obedecida pelos gestores (RELATÓRIO DE AUDITORIA OPERACIONAL SOBRE A REGULAÇÃO ASSISTENCIAL DO SUS, 2011).

Quanto aos eventos de riscos: não elaboração do Relatório de Gestão e ausência de CGR, ambos auferiram nível médio no tocante ao grau de risco, revelando assim, que o controle sobre esses campos deve ser realizado de forma mais eficaz.

#### 4.5 Resposta aos Riscos

A partir da exposição dos níveis de risco relativos aos eventos, faz-se necessário a

análise da eficiência dos controles desempenhados pelo SUS para mitigar esses riscos. A classificação dos controles, de acordo com Dantas et al. (2010), pode ser: inexistente, fraco, insatisfatório, satisfatório e forte, dependendo da efetividade desses controles quanto à redução dos riscos.

Tabela V – Descrição dos eventos de risco do SUS e seus respectivos controles e avaliações

<b>Nome do evento</b>	<b>Controle Implementado</b>	<b>Avaliação</b>
1 - Não elaboração de Relatório de Gestão ou elaboração do instrumento sem observar os requisitos legais	A Portaria GM/MS n° 3.176/2008 determina a estrutura e o conteúdo desses relatórios. A CIB e a CIT, consolidam as informações e às envia à área de controle, monitoramento e avaliação do Ministério da Saúde.	Satisfatório
2 - PPI desatualizada	Cabe ao Ministério da Saúde controlar e avaliar as ações e serviços de saúde, respeitando as competências estaduais e municipais. Cabe as Secretarias e Conselhos de Saúde, em âmbito estadual e municipal, o controle na execução de políticas de saúde nas instâncias correspondentes.	Fraco
3 - Ausência de implantação dos Colegiados de Gestão Regional	Cabe ao Ministério da Saúde controlar e avaliar as ações e serviços de saúde, respeitando as competências estaduais e municipais. Cabe as Secretárias e Conselhos de saúde, em âmbito estadual e municipal, o controle na execução de políticas de saúde nas instâncias correspondentes.	Fraco
4 - Problemas com o preenchimento da base de dados.	Os estados acompanham, consolidam e operam, em âmbito estadual e regional, a alimentação dos sistemas de informação, além de operar os sistemas de informação epidemiológica e sanitária de sua competência. O Ministério da Saúde, gerencia, mantém e elabora, os sistemas de informação em âmbito nacional, assegurando a divulgação das informações e análises. A Secretaria Estadual e Municipal da Saúde monitora a alimentação dessas informações.	Insatisfatório

Fonte: Lei Orgânica da Saúde e Relatório de Levantamento de natureza operacional na Função Saúde (2009).

A partir da avaliação dos controles relacionados aos eventos de riscos, há informações suficientes para a elaboração da matriz gráfica, onde se correlaciona o ranking de risco auferido pela figura III, com os níveis de controle estabelecidos. Com isso, tem-se:

Figura V – Matriz gráfica com os eventos de risco dispostos em prioridade de resposta

R A N K I N G  D O R I S C O	Muito Alto			2		PMA	Prioridade Muito Alta	
	Alto					PA	Prioridade Alta	
	Médio		1		3	PM	Prioridade Média	
	Baixo			4		PB	Prioridade Baixa	
	Muito Baixo					PMB	Prioridade Muito Baixa	
		Forte	Satisfa- tório	Insatis- fatório	Fraco	Inexis - tente		
		EFETIVIDADE DO CONTROLE						

Legenda: 1 - Não elaboração de Relatório de Gestão ou elaboração do instrumento sem observar os requisitos legais; 2 - PPI desatualizada; 3 - Ausência de implantação dos Colegiados de Gestão Regional; 4 - Problemas com o preenchimento da base de dados. Elaborado a partir de Dantas *et al*, 2010.

Como já constatado pela seção anterior, a PPI desatualizada representa o evento de risco mais agravante para a operacionalização do Sistema Único de Saúde, essa política, deve priorizar esse risco e articular-se via controles mais eficientes para mitigá-lo. Conforme demonstrado na tabela IV, não há mecanismos específicos que controlem a execução da PPI, e os controles existentes, não monitoram eficazmente a atualização desse conjunto de pactos. Segundo Relatório de Auditoria do TCU (2011), os entes não são providos de um mecanismo que auxilia o acompanhamento do que foi produzido em relação ao que foi programado, impossibilitando a identificação de gargalos, demandas reprimidas, e a orientação quanto à atualização de instrumentos de planejamento.

Outro risco que o SUS deve atentar-se é o risco da ausência de Colegiados de Gestão Regional, a não implantação desses Colegiados impacta significativamente a população, pois inviabiliza esta, desfrutar do acesso público ao sistema de saúde (RELATÓRIO DA FUNÇÃO SAÚDE, 2009). A regionalização é um dos princípios que norteiam o SUS, e a CGR compõe-

se em um dos instrumentos que concretiza essa regionalização, a ausência dessa CGR, acarreta em falhas de gestão, prejudicando assim, as diretrizes e a regulação inerente ao processo regional do Sistema Único de Saúde. Pelo exposto na tabela IV, nota-se que o controle relativo a esse campo não apresenta uma estruturação específica para que o controle consolide-se, revelando assim, carência quanto a instrumentos de controle que avaliem a ausência ou não desses Colegiados, e devido a isso, apresenta-se como prioridade alta esse evento de risco.

O Relatório de Gestão, diferentemente dos eventos de riscos dois (PPI desatualizada) e três (ausência de implantação de Colegiados de Gestão Regional), possui uma estruturação de controle firmada, com papéis distribuídos entre as instâncias, porém, esse Relatório ao ser concebido como um dos mecanismos de planejamento do SUS, reverte-se como um dos elementos essenciais para a Gestão dessa política, demandando assim, um maior controle pelos entes para que todos os estados e municípios o elaborem.

No tocante aos problemas com o preenchimento de dados, o sistema de informação do SUS, igualmente ao Relatório de Gestão, possui uma estruturação de controle consolidada, com distribuição de responsabilidade de forma clara entre as esferas governamentais, porém, considerando a dificuldade de grande parte dos municípios em inserirem dados devido à precariedade das infraestruturas de informática, nota-se que o controle dos Municípios não está sendo executado de forma satisfatória.

O COSO II, determina que as respostas aos riscos podem ser classificadas nas seguintes categorias: evitar, reduzir, compartilhar e aceitar. Diante da análise dos controles exercidos pelo SUS sobre os eventos de risco, pode ser afirmado que a resposta ao risco mais adequada a esses eventos é a redução. Isto é, o SUS deve reduzir o impacto e a probabilidade dos seus eventos de riscos, para que estes não interfiram na consecução dos objetivos dessa política pública.

#### **4.6 Atividades de controle**

As atividades de controle, também denominadas de procedimentos de controle, são políticas e procedimentos que auxiliam na implementação das políticas de gestão de riscos. Compreende uma série de atividades desenvolvidas por todos os níveis e funções organizacionais, como já relatado, essas atividades não podem ser confundidas com o controle interno propriamente dito, pois este, caracteriza-se por ser mais abrangente devido a

incorporação de vários outros elementos, inclusive os procedimentos de controle (COSO-ERM, 2004).

De acordo com os objetivos traçados pela LOS, compete às esferas governamentais “definir as instâncias e mecanismos de controle e fiscalização inerentes ao poder de polícia sanitária”, a execução do controle, segundo a Norma Operacional de Assistência à Saúde de 2002 apud CONASS, compreende:

[...] conhecimento global dos estabelecimentos de saúde localizados em seu território, o cadastramento de serviços, a condução de processos de compra e contratualização de serviços de acordo com as necessidades identificadas e legislação específica, o acompanhamento do faturamento, quantidade e qualidade dos serviços prestados, entre outras atribuições.

Diante disso, entende-se, portanto, que essas ações estabelecidas pela NOAS 2002 abrangem as atividades de controle desempenhadas pelas esferas governamentais para a consecução dos objetivos do Sistema Único de Saúde.

Analisando o controle sobre os eventos de risco da área de gestão do SUS, temos a elaboração da tabela abaixo:

Tabela VI – Descrição dos eventos de risco do SUS e seus respectivos controles

Nome do evento	Controle Implementado
1 - Não elaboração de Relatório de Gestão ou elaboração do instrumento sem observar os requisitos legais	A Portaria GM/MS nº 3.176/2008 determina a estrutura e o conteúdo desses relatórios. A CIB e a CIT, consolidam as informações e às envia à área de controle, monitoramento e avaliação do Ministério da Saúde.
2 - PPI desatualizada	Cabe ao Ministério da Saúde controlar e avaliar as ações e serviços de saúde, respeitando as competências estaduais e municipais. Cabe as Secretarias e Conselhos de Saúde, em âmbito estadual e municipal, o controle na execução de políticas de saúde nas instâncias correspondentes.
3 - Ausência de implantação dos Colegiados de Gestão Regional	Cabe ao Ministério da Saúde controlar e avaliar as ações e serviços de saúde, respeitando as competências estaduais e municipais. Cabe as Secretarias e Conselhos de saúde, em âmbito estadual e municipal, o controle na execução de políticas de saúde nas instâncias correspondentes.
4 - Problemas com o preenchimento da base de dados.	Os estados acompanham, consolidam e operam, em âmbito estadual e regional, a alimentação dos sistemas de informação, além de operar os sistemas de informação epidemiológica e sanitária de sua competência. O Ministério da Saúde, gerencia, mantém e elabora, os sistemas de informação em âmbito nacional, assegurando a divulgação das informações e análises. A Secretaria Estadual e Municipal da Saúde monitora a alimentação dessas informações.

Fonte: Lei Orgânica da Saúde e Relatório de Levantamento de natureza operacional na Função Saúde (2009).

É relevante destacar que o Sistema Único de Saúde é uma política pública ampla, que envolve várias operações para o seu funcionamento, e por conta disto, pode-se afirmar que as



atividades que contribuem para a execução dos objetivos dessa política não se limitam aos acordados pela NOAS 2002, contemplando várias outras ações além das estabelecidas por essa normalização, porém não expostas claramente pelos veículos de informação dessa política.

#### **4.7 Informação e Comunicação**

A estrutura informacional do Sistema Único de Saúde possui extensa amplitude e concretiza-se com o envolvimento de vários órgãos, entre os principais estão o IBGE, o Ministério da Saúde e o Conselho Nacional de Secretários da Saúde (CONASS, 2011).

O IBGE responsabiliza-se pela realização de pesquisas extremamente relevantes para a área da saúde, destacam-se entre essas pesquisas o censo demográfico, a pesquisa nacional por amostra de domicílios (PNAD) e a pesquisa de assistência médica-sanitária (AMS). O censo fundamenta-se em um levantamento estatístico que visa enumerar a população e domicílios, o PNAD é uma análise amostral que objetiva atualizar e aprofundar as informações do censo em relação ao desenvolvimento socioeconômico do país, já a pesquisa de assistência médica-sanitária, conforme o IBGE apud CONASS, se destina a levantar todos os estabelecimentos existentes no país que prestam serviço de saúde, com ou sem fins lucrativos, públicos ou privados, em regime de internação ou não (CONASS, 2011).

O Ministério da saúde é a representação da União no Sistema Único de Saúde, e por esta razão, as informações geradas por ele influenciam significativamente a operacionalização dessa política pública. Dentre as informações produzidas, estão os indicadores de desempenho e os relatórios de gestão por unidade jurisdicionada ou órgão vinculador, informações estas, essenciais para a análise da situação da saúde no país.

O CONASS, este que é a representação dos Estados na Comissão Intergestores Tripartite, impacta no processo informacional do SUS devida à significância de suas ações, como ocorreu, por exemplo, quando esse Conselho solicitou que o Ministério da saúde revisasse os normativos do SUS, o que acarretou na elaboração do Pacto pela Saúde em 2006.

Quanto á comunicação, o Ministério da Saúde e o IBGE divulgam as informações por meio de sítios de internet, facilitando assim, o acesso populacional. No site do Ministério da saúde cabe destaque a página da web do departamento de informática do SUS (DATASUS). O

CONASS, também disponibiliza eletronicamente suas informações, dentre estas, ressalta-se a coleção Para Entender a Gestão do SUS, material utilizado para o desenvolvimento desse artigo.

#### **4.8 Monitoramento**

Monitorar os serviços e procedimentos desenvolvidos na área da saúde, está entre os objetivos estratégicos do SUS atribuídos aos âmbitos governamentais e suas respectivas instâncias representativas. Um exemplo dessa avaliação por parte das esferas governamentais, relaciona-se com o monitoramento exercido pelo CONASS sobre os instrumentos normativos do SUS, o que fez com que o Ministério da Saúde se articulasse, e conseqüentemente, elaborasse um documento de normalização mais aprimorado e eficaz para a execução dessa política.

Por esse monitoramento está expresso claramente nos mecanismos de normalização do Sistema Único de Saúde, compreende-se assim, que o sistema de supervisão dessa política é bem determinado. Entretanto, como analisado nas seções acima, não é executado de forma eficiente na área de Gestão do Sistema Único de Saúde.

A área de Gestão do SUS, revela carência quanto a mecanismos de controle eficientes que monitorem a atualização da PPI pelos estados e municípios, a implementação dos Colegiados de Gestão Regional e o sistema informacional das secretarias estaduais e municipais, elementos esses, essenciais para as ações de planejamento e gestão do Sistema Único de Saúde.

A não atualização da PPI, manifestou-se como o evento de risco que mais necessita de uma estruturação de controle e monitoramento permanente, com responsabilidades bem distribuídas entres os âmbitos governamentais. Com a execução bem estruturada de controle e monitoramento sobre a elaboração da PPI, haverá a otimização dessa área e o alcance dos objetivos do Sistema Único de Saúde.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A demonstração dos principais aspectos que norteiam o COSO I, como também, a descrição dos componentes do controle interno apresentados pelo COSO II, mostra-nos, que o controle é uma ferramenta essencial para a organização, pois colabora para que esta, alcance seus objetivos de maneira eficiente.

Com a aplicação dos componentes do gerenciamento de risco sobre a gestão do Sistema Único de Saúde, compreende-se com o desenvolvimento do artigo, que o SUS caracteriza-se pela amplitude quanto à sua operacionalidade e administração. O objetivo dessa política, é claramente definido, volta-se para ações que contribuem para o tratamento, redução, e proteção contra doenças. A estrutura administrativa dessa política, é bem determinada e democrática, compõe-se de forma descentralizada, hierarquizada e regionalizada, com responsabilidades compartilhadas entre as três esferas governamentais, além da participação da população por meio de Colegiados e Conferências.

Quanto à administração de riscos do SUS, houve a identificação, conforme Relatório do TCU, de três eventos de riscos da área de Gestão dessa política, são eles: 1 - Não elaboração do Relatório de Gestão; 2 - PPI desatualizada; 3 - Ausência de Implantação de Colegiados de Gestão Regional; e 4 - Problemas com o preenchimento da base de dados.

O primeiro evento auferiu nível de risco médio, devido à combinação da sua materialidade baixa com as consequências geradas por ele sobre o objetivo do SUS, dentre essas consequências, destacam-se as complicações sobre as ações de gestão e planejamento do Sistema Único de Saúde. Esse evento, adquiriu prioridade média quanto ao nível de priorização de tratamento de risco pelo SUS, apresentando uma estrutura clara de controle, com papéis bem distribuídos entre as instâncias.

O segundo evento, a PPI desatualizada, revelou-se como o evento de maior risco e o que adquiriu maior prioridade quanto ao seu tratamento, isso se deve principalmente, pela alta materialidade apresentada por esse evento, pelo controle fraco exercido sobre ele, como também, pelo grande impacto causado por esse evento caso se materialize. O Sistema Único de Saúde deve articular-se mais eficazmente para mitigar esse risco, para que o alcance de seu objetivo não seja comprometido. Uma alternativa para a redução desses riscos, seria a distribuição de responsabilidade de controle e monitoramento permanentes entre as esferas

governamentais, isso possibilitaria a otimização do processo de controle e a consecução dos objetivos dessa política pública.

A ausência de implantação de Colegiados de Gestão Regional, revelou-se com nível de risco baixo, porém, com impactos altos e controle fraco, resultando em prioridade alta quanto ao seu tratamento. A materialização desse evento, prejudica a execução da regionalização do SUS, comprometendo assim, o acesso da população ao sistema público de saúde.

O último evento de risco, problemas com o preenchimento de dados, foi o que auferiu os melhores resultados, apresentou materialidade baixa, impacto pequeno e prioridade baixa, entretanto, exibiu controle insatisfatório por parte da Secretaria Municipal da Saúde, esta, que não conseguiu identificar que grande parte dos municípios não possuía uma infraestrutura de informática de qualidade, que facilitasse a inserção de dados por essa esfera.

Com a análise do desempenho regional no tocante a incidência desses eventos de risco, o nordeste apresentou-se como a região mais preocupante, dos quatro eventos de risco analisados, dois deles (1. Não elaboração do Relatório de Gestão e 2. Ausência de Colegiados de Gestão Regional) concentraram-se nessa região.

A partir da análise desses eventos de risco e as formas de controle exercidas pelo SUS, infere-se que o controle exercido por essa política sobre a sua área de gestão é ineficiente, não apresentando mecanismos de controle eficazes, capazes de mitigar os riscos de forma considerável. Apenas o primeiro evento, demonstrou consolidação do controle por essa política pública, sendo que todos os outros eventos demonstraram controles fracos ou insatisfatórios.

Quanto às dificuldades na elaboração do presente trabalho, cabe ressaltar que o site do Ministério da Saúde não disponibilizou no período pré e pós-eleitoral, a página onde há a explicitação generalizada do Sistema Único de Saúde. Outro fator que dificultou o andamento do presente artigo, foi a escassez de relatórios de auditorias do Sistema Único de Saúde que apresentasse o desempenho de todas as áreas dessa política de maneira quantitativa, com avaliações de todas as esferas governamentais, permitindo assim, a comparação desses âmbitos no que concerne ao alcance dos objetivos do Sistema Único de Saúde.

Como proposta para elaboração de outros artigos, propõe-se a avaliação dos eventos de risco das outras áreas da função saúde: Atenção Básica; Média e Alta Complexidade (MAC); e Assistência Farmacêutica. Conforme o Relatório de levantamento de natureza

operacional na Função Saúde elaborado pelo TCU em 2009, a área de Atenção Básica compreende “*a avaliação dos aspectos do Piso de Atenção Básico-Fixo e da estratégia da Saúde na Família*”, a área de Média e Alta Complexidade, segundo o mesmo Relatório, volta-se para “*aspectos associados à gestão de hospitais federais, à confiabilidade dos dados dos sistemas de informação do Ministério da Saúde e a forma como os recursos são repassados para implementação das políticas de Média e Alta Complexidade. A última área*”. A última área, trata-se “*das Farmácias Básica e Popular e da Ação de Apoio para Aquisição e Distribuição de Medicamentos Excepcionais*”, segundo esse Relatório de levantamento de 2009.

Ao pesquisar os eventos de risco dessas outras áreas, haverá a compreensão mais completa a respeito de quais setores necessitam de maior controle para a execução de suas atividades, colaborando assim, para o desempenho do Sistema Único de Saúde como um todo.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1998. 218 p. Dissertação – Mestrado em Contabilidade e Controladoria, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, mai. 2008.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público 16.8**, promulgada em 21 de novembro de 2008. Disponível em <<http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normasbrasileirasdecontabilidadeaplicadasaosetorpublicoealteracoes.pdf>>. Acesso em 11 de outubro de 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Secretários da Saúde (CONASS). **Coleção para entender a gestão do SUS**. 1. ed. Brasília: CONASS, 2011. Disponível em <[www.conass.org.br](http://www.conass.org.br)>. Acesso em 24 de outubro de 2014.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 10 de outubro de 2014.

\_\_\_\_\_. Decreto N° 1171, de 22 de junho de 1994. Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23/6/1994.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei N° 2848, de 7 de dezembro de 1940. Código penal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31/12/1940, retificado em 3/1/1941.

\_\_\_\_\_. Lei N° 8080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20/9/1990.

\_\_\_\_\_. Lei N° 8142, de 28 de dezembro de 1990. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31/12/1990.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública – CGCIAP**. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, DF, 17/7/2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Relatório de auditoria operacional. **Regulação assistencial do SUS**. Brasília, 2011. Disponível em <[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)>. Acesso em 2 de outubro de 2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. **Relatório de levantamento de natureza operacional na Função Saúde de 2009**. Brasília, 2009. Disponível em <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas\\_governo/areas\\_atuacao/saude/Relat%C3%B3rio%20Levantamento%20TMS%20Sa%C3%Bade%20\(31jul\).pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/areas_atuacao/saude/Relat%C3%B3rio%20Levantamento%20TMS%20Sa%C3%Bade%20(31jul).pdf)>. Acesso em 14 de outubro de 2014.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle Interno no setor**

**público.** Integração das áreas do Ciclo de Gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CHAVIENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração:** uma visão abrangente da moderna administração das organizações. 7 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COSO – Commitee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). Internal control – integrated framework. Executive Summary. United States of America: COSO, 1992.

\_\_\_\_\_. Enterprise risk management. Integrated Framework. United States of America: COSO, 2004.

DANTAS, José Alves et al. (2010), “Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO”. **Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília, v.3, n.2, 3 – 19.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, Helem Mara Confessor. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos:** um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. Paraíba: UnB, UFPB e UFRN, 2013. 79 f. Dissertação – Mestrado em Ciências Contábeis no Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Paraíba, 2013.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. Disponível em [http://www.pgtur.uff.br/sites/default/files/como\\_elaborar\\_projeto\\_de\\_pesquisa\\_antONIO\\_CARLOS\\_GIL.pdf](http://www.pgtur.uff.br/sites/default/files/como_elaborar_projeto_de_pesquisa_antONIO_CARLOS_GIL.pdf). Acesso em 14 de novembro de 2014.

GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 35, n. 2, mar./abr., 1995. Disponível em <http://base.repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/20594/S0034-75901995000200008.pdf?sequence=1>. Acesso em 14 de novembro de 2014.

PARDINI, Eduardo. **As novidades da nova versão do COSO – Controles Internos**. 2013. Disponível em [http://www.essenciasobreaforma.com.br/colunistas\\_base.php?id=175](http://www.essenciasobreaforma.com.br/colunistas_base.php?id=175). Acesso em 07 de dezembro de 2014.

PARKER RENDALL BRASIL. **Fortalecimento do ambiente de controles internos**. Disponível em <http://www.parkerrandallbrasil.com.br/wp-content/uploads/2013/08/COSO-Fortalecimento-do-Ambiente-Parker-Randall-Brasil-010813.pdf>. Acesso em 07 de dezembro de 2014.

ROBBINS, Stephen. **Comportamento Organizacional**. 11 ed. Pearson, 2007.

WASSALY, Lorena Pinho Morbach Paredes. **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. Brasília: UnB, UFPB e UFRN, 2008. 95 f. Dissertação – Mestrado em Ciências Contábeis do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008.

