

**AUDITORIA INTERNA  
GOVERNAMENTAL E  
GESTÃO EM SAÚDE NO  
EXÉRCITO BRASILEIRO:  
EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS À  
LUZ DA TEORIA DA  
AGÊNCIA E DA TEORIA  
INSTITUCIONAL**

**GOVERNMENTAL INTERNAL AUDITING AND HEALTH MANAGEMENT IN  
THE BRAZILIAN ARMY: EMPIRICAL EVIDENCE IN LIGHT OF AGENCY  
THEORY AND INSTITUTIONAL THEORY**

Ciências Sociais Aplicadas • 08/04/2026

REGISTRO DOI: [10.70773/revistatopicos/775629846](https://doi.org/10.70773/revistatopicos/775629846)

---

George Luis de Moraes Marques<sup>1</sup>

Everton Pereira Martins<sup>2</sup>

Caio César de Sousa Balena<sup>3</sup>

---

## RESUMO

Este artigo analisa o papel da Auditoria Interna Governamental como instrumento estratégico de governança e aprimoramento da gestão em saúde no Exército Brasileiro (EB). A base empírica consiste na análise de relatórios gerenciais de auditorias realizadas em Organizações Militares de Saúde (OMS) e Unidades Gestoras do Fundo de Saúde do Exército (UG FUSEx), com ênfase nos processos de contas médicas e gestão de contratos. Metodologicamente, a pesquisa caracteriza-se como aplicada, de abordagem mista, utilizando análise documental e estatística descritiva. O referencial teórico apoia-se nas Teorias da Agência e Institucional para interpretar fragilidades como assimetria informacional e pressões normativas. Os resultados demonstram um elevado grau de aderência parcial aos normativos e avanços na institucionalização das práticas de auditoria. Contudo, evidenciam-se limitações estruturais críticas na segregação de funções, na padronização procedimental e na integração de sistemas informatizados. Conclui-se que a auditoria interna exerce papel estratégico na mitigação de riscos e no fortalecimento da governança da Gestão em Saúde do Exército, embora demande investimentos contínuos em capacitação, tecnologia e padronização.

**Palavras-chave:** Auditoria interna governamental. Gestão em saúde. Governança pública. Teoria da Agência. Teoria Institucional.

## ABSTRACT

This article analyzes the role of Governmental Internal Auditing as a strategic instrument for governance and the improvement of health management within the Brazilian Army. The empirical basis consists of analyzing audit management reports from Military Health Organizations and Management Units of the Brazilian Army Health Fund, focusing on medical billing processes and contract

management. Methodologically, this is applied research with a mixed-methods approach, employing documentary analysis and descriptive statistics. The theoretical framework relies on Agency Theory and Institutional Theory to interpret weaknesses such as information asymmetry and normative pressures. The results demonstrate a high degree of partial adherence to regulations and progress in the institutionalization of auditing practices. However, critical structural limitations remain regarding the segregation of duties, procedural standardization, and the integration of information systems. It is concluded that internal auditing plays a strategic role in risk mitigation and in strengthening the governance of military health management, although it requires continuous investment in training, technology, and standardization.

**Keywords:** Governmental internal auditing. Health management. Public governance. Agency Theory. Institutional Theory.

## 1. INTRODUÇÃO

A complexidade da administração pública contemporânea e a limitação de recursos reforçam a necessidade de aprimorar a governança e a *accountability* (Osborne, 2006). Nesse cenário, a auditoria interna assume um papel estratégico voltado à agregação de valor e ao aperfeiçoamento da gestão (Arena *et al.*, 2009).

No Brasil, o fortalecimento dessa atividade é impulsionado por diretrizes do TCU e da CGU, que enfatizam a auditoria baseada em riscos e a avaliação de resultados (TCU, 2018; CGU, 2020). Estruturas de auditoria interna mais maduras estão diretamente ligadas a melhores níveis de transparência e desempenho (Lenz; Hahn, 2015).

A gestão em saúde destaca-se pela complexidade, alta materialidade e acentuada assimetria informacional entre os atores envolvidos (Paim *et al.*, 2011). Tais características tornam o setor suscetível a riscos operacionais e ineficiências, o que demanda mecanismos rigorosos de controle (Saltman; Figueras, 2014).

No contexto das Organizações Militares, a saúde possui especificidades como a estrutura hierárquica e a dispersão geográfica das unidades. Contudo, a literatura nacional ainda é incipiente quanto à análise empírica da auditoria nesse contexto, configurando uma lacuna acadêmica relevante (Oliveira; Pereira, 2020).

A Teoria da Agência oferece o suporte necessário para compreender conflitos e custos da assimetria de informação (Eisenhardt, 1989), enquanto a Teoria Institucional analisa como normas e pressões sociais moldam as práticas e o comportamento organizacional (DiMaggio; Powell, 1983).

A gestão de saúde no Exército Brasileiro (EB) enfrenta desafios de alta complexidade e vulto financeiro, tornando a Auditoria Interna Governamental essencial para a transparência e conformidade. Contudo, evidências empíricas revelam que, apesar da adesão parcial às normas, persistem fragilidades operacionais críticas nas auditorias de contas médicas e na gestão de contratos hospitalares.

Nesse contexto, o problema de pesquisa que orienta este estudo é: como a Auditoria Interna Governamental tem contribuído com a gestão em saúde do EB, à luz da Teoria da Agência e da Teoria Institucional? O objetivo deste artigo é analisar as evidências empíricas observadas nas auditorias internas, interpretando-as à luz

das teorias mencionadas, para compreender o impacto da auditoria na melhoria dos controles internos e na efetividade da gestão em saúde, assim como as limitações que ainda comprometem esses processos.

A relevância da pesquisa abrange a dimensão acadêmica, ao explorar contextos pouco estudados; a institucional, ao subsidiar a governança militar; e a social, ao contribuir para a melhor aplicação dos recursos destinados à assistência à saúde.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Auditoria Interna Governamental e Governança pública**

A auditoria interna governamental é uma atividade independente de avaliação e consultoria voltada a agregar valor e aperfeiçoar as operações para o alcance dos objetivos (IIA, 2017).

A efetividade da auditoria está associada à qualidade da governança, à independência funcional e à maturidade dos controles internos (Lenz; Hahn, 2015). No campo da saúde pública, ela contribui para o controle de custos, a mitigação de riscos operacionais e a melhoria dos processos (Oliveira; Pereira, 2020).

### **2.2. Teoria da Agência no Setor Público**

A Teoria da Agência analisa as relações entre principal e agente, marcadas por assimetria informacional e potenciais conflitos de interesse (Jensen; Meckling, 1976). No setor público, essa dinâmica se manifesta na relação entre sociedade e gestores e entre a alta administração e os executores de políticas públicas (Eisenhardt, 1989).

A auditoria interna atua como mecanismo de monitoramento para reduzir custos de agência (Fama; Jensen, 1983). Em sistemas de saúde complexos, a elevação desses custos reforça a necessidade de controles robustos e auditorias frequentes.

### **2.3. Teoria Institucional**

A Teoria Institucional ressalta que as organizações buscam legitimidade ao se conformarem a normas e práticas socialmente aceitas (DiMaggio; Powell, 1983).

No setor público, a auditoria interna atua como um vetor para institucionalizar controles e induzir a padronização normativa (Scott, 2014). Contudo, essa conformidade pode ser meramente formal, resultando em uma aderência parcial aos normativos vigentes (Tolbert; Zucker, 1996).

## **3. METODOLOGIA**

Esta pesquisa é aplicada, descritiva e exploratória, utilizando uma abordagem mista com predominância quantitativa. Tal método é adequado para compreender fenômenos organizacionais por meio de dados empíricos e documentos institucionais, unindo descrição e interpretação (Gil, 2019).

A estratégia adotada foi o estudo documental, recorrente na administração pública e auditoria governamental ao analisar relatórios oficiais (Bowen, 2009). O uso de relatórios gerenciais de auditoria garante alta confiabilidade, pois os documentos resultam de atividades institucionais regulares.

As unidades de análise abrangem as Organizações Militares de Saúde (OMS) e as Unidades Gestoras do FUSEx submetidas a auditorias de conformidade (Brasil, 2024). Os dados derivam de relatórios consolidados que incluem auditorias prévias, concorrentes, posteriores e gestão de contratos hospitalares.

No tratamento quantitativo, aplicou-se a estatística descritiva com cálculos de frequências, médias e dispersão, conforme indicado para dados secundários (Fávero *et al.*, 2014). Complementarmente, utilizou-se a categorização para a análise qualitativa de conteúdo, seguindo a técnica de Bardin (2016). Essa abordagem possibilitou interpretar os dados quantitativos sob a ótica do contexto institucional e do referencial teórico.

As limitações do estudo concentram-se no uso de dados secundários e no recorte específico do EB. Embora garantam a validade interna, esses fatores podem restringir a generalização dos resultados para outros cenários organizacionais.

## **4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

### **4.1. Panorama geral das auditorias**

Foram examinados 47 trabalhos de auditoria, relacionados à gestão em saúde no EB, dos quais 35 referiram-se a OMS, correspondendo a 74,47% do total analisado. Os trabalhos abrangeram unidades de diferentes naturezas e níveis de complexidade estrutural e assistencial. Os 12 trabalhos restantes, equivalentes a 25,53%, foram direcionados às UG FUSEx (Brasil, 2024). A concentração das ações de auditoria nas estruturas de prestação de serviços de saúde, em contraste com a menor incidência nas áreas de gestão administrativa e financeira, é um fator determinante para analisar a

governança e a eficácia dos controles no sistema de saúde do EB. A priorização das OMS é considerada coerente, pois segue a lógica da auditoria baseada em riscos, prática amplamente recomendada por órgãos de controle como o TCU (2018).

A concentração de 40,43% das auditorias em hospitais de grande porte prioriza unidades de alta materialidade e risco. Tal prática assegura a efetividade da auditoria ao focar em processos críticos e de maior impacto, conforme Arena *et al.* (2009).

#### 4.2. Análise estatística dos resultados

Conforme demonstrado na Tabela 1, a maioria dos achados em auditorias de contas médicas apresenta aderência parcial às normas, seguida por casos de aderência plena e, em menor escala, situações de inadequação (Brasil, 2024).

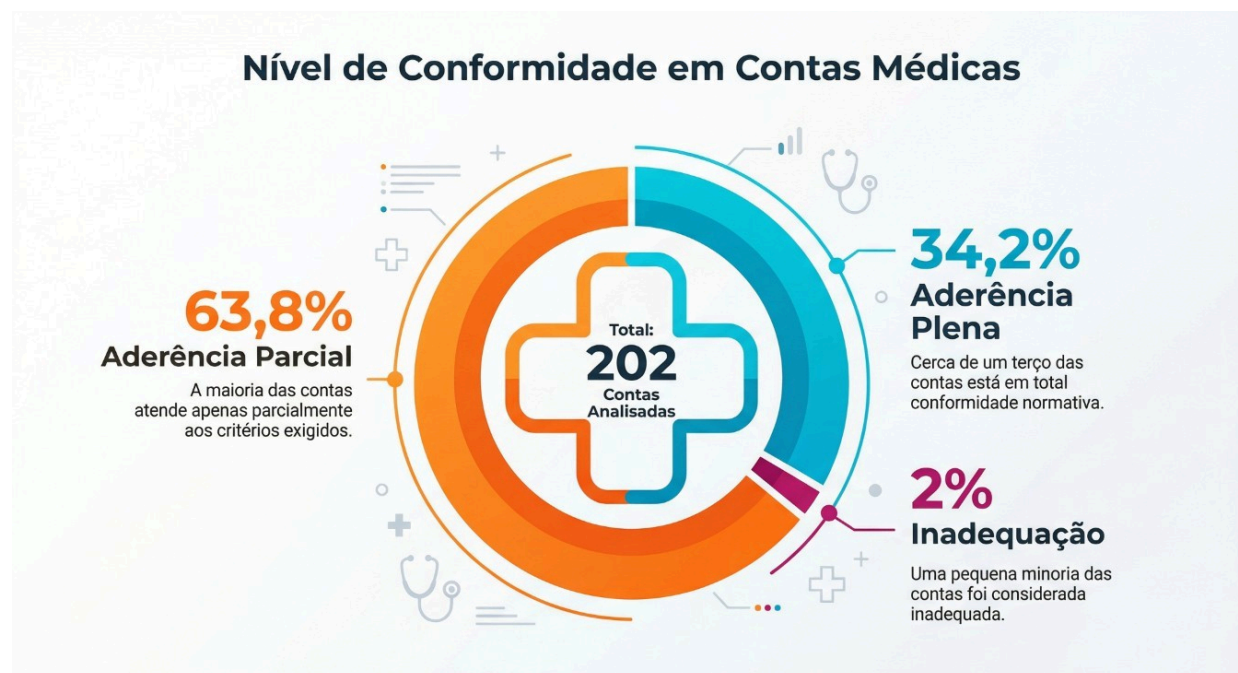
**Tabela 1** – Nível de aderência geral aos critérios normativos (Contas Médicas)

<b>Classificação</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
Aderência plena	69	34,2%
Aderência parcial	129	63,8%
Inadequação	4	2%
<b>Total</b>	<b>202</b>	<b>100%</b>

Fonte: Relatório gerencial do objeto gestão em saúde do ano de 2024.

A Figura 1 ilustra que a aderência parcial (63,8%) predomina nas contas médicas, revelando que, embora formalizados, os controles possuem fragilidades operacionais. Esse cenário reflete um padrão comum no setor público, marcado por alta conformidade formal com limitações na execução (Lenz; Hahn, 2015; Van der Nest, 2008).

**Figura 1** – Nível de conformidade em Contas Médicas



Fonte: Elaboração própria do autor.

Na avaliação da estrutura das auditorias de contas médicas, observou-se predominância de aderência parcial (91%), aderência plena de 7% e inadequações residuais de 2%. Os dados indicam que os controles estão instituídos formalmente, mas enfrentam limitações recorrentes em sua operacionalização.

Quanto à auditoria prévia, a aderência parcial foi de 74%, seguida por 24% de aderência plena e 2% de inadequações. Tal cenário demonstra um elevado grau de conformidade formal, embora existam restrições para a execução dos controles previstos.

Nas modalidades concorrente e a posteriori, os índices de aderência plena subiram para 54% e 63%, respectivamente. Essa evolução sugere que os controles ganham efetividade quando a avaliação ocorre de forma simultânea ou retrospectiva.

A comparação entre as três modalidades revela heterogeneidade na maturidade dos controles das OMS e UG FUSEx, com média de 47% de aderência plena e desvio-padrão de 16,7 pontos percentuais. Em contrapartida, as inadequações mantiveram-se estáveis em cerca de 2%, sinalizando uma consistência mínima formal.

No âmbito dos procedimentos internos, predominou a aderência parcial (76%), reforçando fragilidades na segregação de funções e automação. Essas limitações estruturais são recorrentes nos sistemas de controle interno do setor público, conforme apontado por COSO (2013) e Power (1997).

A análise da gestão de contratos hospitalares, detalhada na Tabela 2, revela disparidades entre as categorias auditadas. Os contratos de credenciamento de OCS/PSA (83,2%) e de limpeza técnica hospitalar (80,2%) apresentaram os maiores níveis médios de aderência. Por outro lado, o menor índice de conformidade foi registrado nos contratos de manutenção de bens imóveis com 61,2% (Brasil, 2024).

**Tabela 2** – Nível médio de aderência por tipo de contrato

<b>Tipo de contrato</b>	<b>Nível de aderência aos critérios</b>
Credenciamento OCS/PSA	83,2%
Limpeza técnica hospitalar	80,2%
Manutenção de equipamentos	77,4%

OPME	70,9%
Manutenção de bens imóveis	61,2%

Fonte: Relatório gerencial do objeto gestão em saúde do ano de 2024.

A Figura 2 ilustra o desempenho dos contratos, evidenciando a variação na aderência aos critérios entre as categorias auditadas. Essa representação reforça a distinção qualitativa entre os contratos de credenciamento e os contratos de apoio.

**Figura 2** – Desempenho de contratos



Fonte: Elaboração própria do autor.

De modo geral, contratos com maior padronização normativa e maior frequência de auditorias apresentaram melhores indicadores de conformidade. Entretanto, a conformidade normativa, isoladamente, não é suficiente para assegurar a efetividade das contratações públicas, sendo recorrente a coexistência de práticas

formalmente adequadas com fragilidades de natureza gerencial e operacional (Martins, 2025)

### **4.3. Discussão à luz da Teoria da Agência**

Sob a ótica da Teoria da Agência, os resultados revelam custos de agência relevantes, associados principalmente à assimetria informacional e às limitações de monitoramento. Segundo afirmam Jensen e Meckling (1976, p. 308) “o problema central do principal consiste em motivar o agente a agir de acordo com os interesses daquele”, o que, no contexto analisado, se materializa na dificuldade de alinhar práticas operacionais às normas vigentes.

A elevada aderência parcial aos critérios indica que os mecanismos de controle existentes mitigam, mas não eliminam, os custos de agência. A auditoria interna atua como mecanismo de monitoramento, reduzindo comportamentos oportunistas e ampliando a transparência, assegura Fama e Jensen (1983) e Eisenhardt (1989).

### **4.4. Discussão à luz da Teoria Institucional**

À luz da Teoria Institucional, os achados desta pesquisa sugerem a existência de um processo de institucionalização incompleta das práticas de controle no âmbito da gestão em saúde do EB. Segundo Meyer e Rowan (1977, p. 341), “as estruturas formais são frequentemente adotadas de maneira cerimonial”, isto é, organizações incorporam normas e procedimentos principalmente para atender a expectativas externas de legitimidade, sem que tais estruturas sejam plenamente internalizadas nas rotinas operacionais. Esse fenômeno contribui para explicar a elevada

incidência de conformidade parcial observada nos resultados relacionados às contas médicas.

Nesse contexto, estudos empíricos realizados no âmbito do EB indicam que a convergência às boas práticas de auditoria interna ocorre predominantemente no plano normativo e formal, com limitações na consolidação operacional entre as unidades (Marques *et al.*, 2025). Tais evidências reforçam a interpretação de que as pressões coercitivas, exercidas por normativos internos e por órgãos centrais de controle, induzem a adoção formal de procedimentos, enquanto limitações de capacidade institucional, recursos e capacitação dificultam sua incorporação plena às rotinas organizacionais, já discutido por DiMaggio e Powell (1983).

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este estudo analisou o papel da auditoria interna governamental no aprimoramento da gestão em saúde do EB, a partir de evidências empíricas extraídas do relatório gerencial do objeto gestão em saúde do ano de 2024, interpretadas à luz da Teoria da Agência e da Teoria Institucional. Os resultados indicam que a auditoria interna exerce função relevante no fortalecimento da governança, ao promover maior transparência, reduzir assimetrias informacionais e induzir melhorias nos controles internos.

A análise estatística evidenciou a predominância de aderência parcial aos critérios normativos, padrão que sugere avanços no processo de institucionalização das práticas de controle, embora ainda persistam fragilidades estruturais e operacionais. Sob a perspectiva da Teoria da Agência, tais fragilidades refletem custos de monitoramento e limitações na segregação de funções, enquanto, à

luz da Teoria Institucional, indicam a adoção ainda incompleta das práticas normativas, muitas vezes incorporadas de forma mais formal do que substantiva.

Academicamente, a pesquisa oferece evidências em um contexto pouco explorado, ampliando o debate sobre o setor. No plano institucional, os achados reafirmam a auditoria como um instrumento estratégico essencial para a governança militar

Como agenda futura, recomenda-se a realização de estudos longitudinais e análises comparativas com outras organizações de saúde. Essas abordagens permitirão aprofundar a compreensão sobre os fatores que influenciam a efetividade da auditoria interna governamental.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARENA, Marika *et al.* Internal audit effectiveness: relevant drivers of auditees satisfaction. **International Journal of Auditing**, [s. l.], v. 13, n. 1, p. 43-60, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>. Acesso em: 16 dez. 2025.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.

BOWEN, Glenn A. Document analysis as a qualitative research method. **Qualitative Research Journal**, [s. l.], v. 9, n. 2, p. 27-40, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.3316/QRJ0902027>. Acesso em: 10 jan. 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração**

**pública.** Brasília, DF: TCU, 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br>. Acesso em: 13 jan. 2026.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual de auditoria interna governamental do Poder Executivo federal.** Brasília, DF: CGU, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu>. Acesso em: 22 jan. 2026.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal control – integrated framework.** New York: COSO, 2013. Disponível em: <https://www.coso.org>. Acesso em: 22 jan. 2026.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, [s. l.], v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2095101>. Acesso em: 16 dez. 2025.

EISENHARDT, Kathleen M. Agency theory: an assessment and review. **Academy of Management Review**, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4279003>. Acesso em: 11 nov. 2025.

FAMA, Eugene F.; JENSEN, Michael C. Separation of ownership and control. **Journal of Law and Economics**, [s. l.], v. 26, n. 2, p. 301-325, 1983. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/725104>. Acesso em: 12 jan. 2026.

FÁVERO, Luiz Paulo *et al.* **Análise de dados:** modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **International Professional Practices Framework (IPPF)**. Altamonte Springs: IIA, 2017. Disponível em: <https://www.theiia.org>. Acesso em: 20 jan. 2026.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, [s. l.], v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X). Acesso em: 12 nov. 2025.

LENZ, Rainer; HAHN, Ulrich. A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature. **Journal of Accounting Literature**, [s. l.], v. 34, p. 1-27, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2015.02.001>. Acesso em: 03 out. 2025.

MARQUES, George Luís de Moraes *et al.* Convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna na percepção de auditores e auditados em unidades do Exército Brasileiro. **Revista Contemporânea**, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 1-20, 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.56083/RCV5N1-011>. Acesso em: 18 jan. 2026.

MARTINS, Everton Luiz Pereira. **A Pesquisa em Compras Públicas no Brasil: Evolução, tendências e lacunas da produção acadêmica (1993–2022)**. São Paulo, Editora Dialética, 2025. E-book.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, [s. l.], v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1086/226550>. Acesso em: 02 out. 2025

OLIVEIRA, Robson da Silva; PEREIRA, José Roberto. Governança pública e controle interno na área da saúde. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 4, p. 945-964, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-761220190184>. Acesso em: 21 jan. 2026.

OSBORNE, Stephen P. The new public governance? **Public Management Review**, [s. l.], v. 8, n. 3, p. 377-387, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/14719030600853022>. Acesso em: 21 jan. 2026.

PAIM, Jairnilson Silva *et al.* O sistema de saúde brasileiro: história, avanços e desafios. **The Lancet**, [s. l.], v. 377, n. 9779, p. 1778-1797, 2011. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0140-6736\(11\)60054-8](https://doi.org/10.1016/S0140-6736(11)60054-8). Acesso em: 12 nov. 2025.

POWER, Michael. **The audit society**: rituals of verification. Oxford: Oxford University Press, 1997. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198296034.001.0001>. Acesso em: 03 nov. 2025.

SALTMAN, Richard B.; FIGUERAS, Josep. **European health care reform**: analysis of current strategies. Copenhagen: World Health Organization, 1997. Disponível em: <https://iris.who.int/handle/10665/107316>. Acesso em: 20 dez. 2025.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and organizations**: ideas, interests, and identities. 4. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/000183929604100210>. Acesso em: 20 dez. 2025.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. The institutionalization of institutional theory. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD,

Walter R. (org.). **Handbook of organization studies**. London: Sage Publications, 1996. p. 175-190. Disponível em: <https://doi.org/10.4135/9781446218556.n6>. Acesso em: 02 out. 2025.

VAN DER NEST, Danie. **Internal auditing and the public sector**. 2008. 357 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – University of South África, Pretoria, 2008. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10500/3186>. Acesso em: 21 jan. 2026.

---

<sup>1</sup> Mestre em Ciências Contábeis. Auditor Interno. E-mail: [acesse o artigo original para visualizar o e-mail](#)

<sup>2</sup> Mestre em Governança e Desenvolvimento. Auditor Interno. E-mail: [acesse o artigo original para visualizar o e-mail](#)

<sup>3</sup> Bacharel em Estatística. Auditor Interno. E-mail: [acesse o artigo original para visualizar o e-mail](#)