

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Hélio Dias de Araújo

O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro e a Auditoria em Saúde: um estudo exploratório

Hélio Dias de Araújo
O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro e a Auditoria em Saúde: um estudo exploratório



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Hélio Dias de Araújo

O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro e a Auditoria em Saúde: um estudo exploratório

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob a orientação da
Professora Doutora Tânia Micaela de Brito e Meneses Montenegro Barbosa

agosto de 2017

DECLARAÇÃO

Nome: Hélio Dias de Araújo

Endereço Eletrônico: capheliodias@yahoo.com.br

Número do cartão de cidadão: Passaporte Oficial nº SB 092891

Título da Dissertação de Mestrado:

Título: O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro e a Auditoria em Saúde: um estudo exploratório

Orientadora:

Professora Doutora Tânia Micaela de Brito e Meneses Montenegro Barbosa

Ano de Conclusão: 2017

Designação do Mestrado:

Mestrado em Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, _____ de _____ de 2017.

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

A Deus pela saúde, paz, harmonia e capacidade de resiliência que despejou sobre a minha família no transcorrer dos meus estudos na Universidade do Minho.

A minha esposa Celina pelo apoio, compreensão, dedicação e incentivo diante dos obstáculos e das adversidades vivenciadas ao longo dessa jornada em Terras Lusitanas.

Aos meus queridos filhos Heloíse Helena e Francisco Heitor por entenderem a ausência do pai nos momentos de lazer, estudos e brincadeiras que marcam a adolescência e a infância.

Aos meus pais, Antônio Geriz de Araújo (*in memoriam*) e Ozita Dias de Araújo, pela educação proporcionada, mesmo diante das dificuldades materiais vivenciadas.

Aos meus irmãos, Ênedy Dias de Araújo e Tarcísio Dias de Araújo, pelo estímulo na busca do aprimoramento pessoal e profissional.

Ao Mestre e Amigo Coronel Gutian pelas orientações seguras e prudentes ao longo dessa caminhada.

A Professora Doutora Tânia Micaela de Brito e Meneses Montenegro Barbosa pelo apoio habitual e pela disposição contumaz ao longo do processo de orientação desta investigação acadêmica.

Aos meus docentes e colegas do Mestrado em Contabilidade pelos ensinamentos e amizades.

A senhora Estela Vieira pela amizade e apoio no transcorrer do mestrado realizado na Escola de Economia e Gestão.

Ao Exército Brasileiro pela confiança depositada e pela oportunidade de incrementar os meus conhecimentos profissionais.

Aos Chefes e aos auditores internos das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército pela colaboração proporcionada a esta pesquisa.

A Portugal pela acolhida e pelos momentos maravilhosos e inesquecíveis que passamos nesse país irmão.

A todos, minha mais sincera e imensa gratidão.

Hélio Dias de Araújo

“Tudo o que um sonho precisa para ser realizado é alguém que acredite que ele possa ser realizado.”

Roberto Shinyashiki

O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro e a Auditoria em Saúde: um estudo exploratório

RESUMO

A presente investigação tem por objetivo analisar e aferir se os procedimentos utilizados nas auditorias internas (AI) realizadas pelas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) no Sistema de Saúde do Exército Brasileiro (SSEB) estão alinhados com os procedimentos e recomendações preconizados por organismos internacionais da área de AI, em particular pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), pela *Association of Healthcare Internal Auditors* (AHIA) e pelo *Office of Inspector General the United States Department of Health and Human Services* (OIG).

O estudo é motivado pelo reduzido número de pesquisas abordando a auditoria em saúde no contexto da administração pública, principalmente no Brasil e no contexto das Forças Armadas Brasileiras – Exército Brasileiro. Além disso, a auditoria em saúde passou a ocupar papel de relevo na administração hospitalar, pois os gastos com os cuidados de saúde já ultrapassam os 10% do Produto Interno Bruto em países desenvolvidos, como Estados Unidos da América, França e Alemanha.

Elaborou-se uma revisão de literatura enfocando os princípios da *New Public Management*, a governança e a *accountability* no setor público da saúde e a auditoria governamental e sua aplicação à área da saúde. Além disso, foram pesquisados os procedimentos de AI aplicáveis a área da saúde estabelecidos por organismos internacionais, particularmente o IIA, AHIA e OIG.

A pesquisa é apoiada no paradigma interpretativo e positivista da investigação, utiliza a abordagem qualitativa e quantitativa do estudo em contabilidade, e é exploratória quanto aos seus fins. Ademais, o método escolhido para estudar o fenômeno foi o estudo de caso na sua modalidade simples.

A análise realizada permite concluir que os procedimentos usados pelas ICFEx quando da realização das AI no SSEB estão bastante alinhadas com os procedimentos gerais preconizadas pela IPPF do IIA, pela AHIA e pelo OIG, no que tange aos aspectos básicos da AI e às questões relacionadas com a área não clínica da organização militar de saúde (OMS). Por outro lado, as práticas das ICFEx estão minimamente alinhadas, particularmente com as recomendações da AHIA e com as orientações do OIG, quando se relacionam com os procedimentos a serem efetivados no setor clínico da OMS, no que respeita à avaliação dos controles internos estabelecidos e dos riscos mais relevantes, e em particular, quanto à apreciação dos registros confeccionados pelos profissionais de saúde nos prontuários dos pacientes com as finalidades de verificar a qualidade da assistência prestada e a correção da conta hospitalar.

As percepções dos auditores internos das ICFEx revelam que os procedimentos empregados nas AI efetuadas pelas ICFEx no SSEB estão razoavelmente ou mais alinhados com os procedimentos gerais de AI estabelecidos nas componentes da IPPF do IIA que devem regular as atividades de AI, incluindo aquelas desenvolvidas na área da saúde. Contudo, as percepções dos auditores internos das ICFEx revelam que os procedimentos de AI usados pelas ICFEx no SSEB estão minimamente alinhados com as orientações da AHIA e do OIG quando a avaliação foca a área clínica da OMS, e muito alinhados quando a apreciação foca a área administrativa (não clínica) da OMS. Por fim, os auditores internos das ICFEx compreendem que a estrutura de recursos humanos da Seção de Auditoria e Fiscalização das ICFEx não é adequada para efetuar AI abarcando todas as áreas das OMS, e, sobretudo, que as equipes de auditoria não contemplam profissionais com as competências adequadas para analisar e avaliar a área clínica das OMS do EB.

Palavras-chave: auditoria; auditoria interna; auditoria em saúde; Exército Brasileiro; administração pública.

The Internal Control System of the Brazilian Army and Healthcare Auditing: an exploratory study

ABSTRACT

The main purpose of this investigation is to analyse and assess whether the procedures used in internal audits (IA) carried out by the Brazilian Army Accounting and Finance Inspection Offices (ICFEx) in the Brazilian Army Healthcare System (SSEB) are in line with the procedures and recommendations established by international organizations in the IA area, in particular by the Institute of Internal Auditors (IIA), the Association of Healthcare Internal Auditors (AHIA) and the Office of Inspector General of the United States Department of Health and Human Services (OIG).

The motivation for this study is the scarce investigation on healthcare auditing in the public administration context, namely in Brazil and in the context of the Brazilian Armed Forces - Brazilian Army. In addition, healthcare auditing has come to play a relevant role in the healthcare institutions administration, since healthcare expenditures already exceed 10% of gross domestic product in developed countries, such as the United States, France and Germany.

A literature review was developed focusing the principles of New Public Management, governance and accountability in public healthcare sector, and government auditing and its application to healthcare institutions. Additionally, the healthcare audit procedures promoted by international organizations were explored, particularly those promoted by IIA, AHIA and OIG.

This research is supported by the interpretative and the positivist paradigm, uses the qualitative and quantitative approaches, and is exploratory as to its purposes. It uses the case study methodology to achieve its main purpose.

The analysis performed allows to realize that the AI procedures performed by ICFEx in the SSEB are fairly aligned with the general procedures promoted by the IPPF of the IIA, by the AHIA guidelines and by the OIG recommendations regarding the basic procedures of IA in non-clinical areas of healthcare institutions. Nevertheless, the ICFEx AI practices in SSEB are minimally aligned, particularly with the AHIA recommendations and the OIG guidelines, when they relate to the procedures to be carried out in the clinical area of the Military Healthcare Organizations (OMS), in particular, in the internal controls evaluation and relevant risks assessment, and in evaluating the records prepared by the healthcare professionals in the patients' charts, in order to verify the quality of healthcare services provided and the correction of the hospital's bill.

The perceptions of the ICFEx internal auditors point out that the AI procedures of ICFEx in SSEB are reasonably or more in line with the general IA procedures established in the IIA IPPF components that should guide the AI activities, including those developed in the healthcare area. However, the perceptions of ICFEx internal auditors indicate that the AI procedures of ICFEx in SSEB are minimally aligned with the AHIA and OIG guidelines, when the evaluation encompasses the OMS clinical area, but are highly aligned when the assessment is made in the non-clinical area of the OMS. Finally, the ICFEx internal auditors realize that the human resources structure of the ICFEx Audit and Compliance Section is not adequate to carry out an IA covering all the areas of the OMS, and specially, that the audit teams do not contain auditors with the specific competencies that are necessary to evaluate the clinical area of the OMS.

Keywords: Audit; internal audit; healthcare audit; Brazilian Army; public administration.

ÍNDICE

1.	INTRODUÇÃO	2
1.1.	Objetivos do Estudo e Questões de Investigação	7
1.2.	Contributos Esperados	8
1.3.	Estrutura do Trabalho	8
2.	REVISÃO DE LITERATURA	10
2.1.	Os Princípios da <i>New Public Management</i>	10
2.2.	Governança e <i>Accountability</i> no Setor Público da Saúde	16
2.3.	A Auditoria no Setor Público e sua Aplicação à Área da Saúde	21
2.3.1.	Auditoria Governamental	21
2.3.2.	Auditoria em Saúde	25
2.3.3.	Perfil da Equipe de Auditoria em Saúde	35
2.3.4.	Estudos Anteriores sobre Auditoria em Saúde	39
3.	AUDITORIA EM SAÚDE - ORIENTAÇÕES DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS	47
3.1	<i>International Professional Practices Framework</i> do IAA	47
3.2.	Orientações da <i>Association of Healthcare Internal Auditors</i>	55
3.3.	Orientações do <i>Office of Inspector General of the US Department of Health and Human Services</i>	60
4.	METODOLOGIA	64
4.1.	As Questões de Investigação e as Proposições de Estudo	67
4.2.	A Unidade de Análise	68
4.3.	Ligação Lógica dos Dados às Proposições do Estudo	68
4.3.1.	O Questionário	70
4.3.2.	Acesso à Organização e aos Respondentes do Questionário	72
4.4.	Análise e Interpretação dos Dados	74
5.	ESTUDO DE CASO: O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO E A AUDITORIA EM SAÚDE	75
5.1.	Contextualização	75
5.2.	Procedimentos de AI realizados pelas ICFEx no âmbito do SSEB	86
5.3.	Procedimentos de AI das ICFEx no SSEB <i>versus</i> IPPF do IIA e recomendações da AHIA e do OIG	94
5.4.	Percepção dos Auditores Internos das ICFEx sobre o Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx no SSEB face aos estabelecidos pelo IIA, AHIA e OIG	105
5.4.1.	Caracterização da Amostra	105

5.4.2.	Percepção dos Auditores Internos das ICFeX	112
6.	CONCLUSÃO	121
6.1.	Contribuições do Estudo	124
6.2.	Limitações do Estudo	124
6.3.	Caminhos para futuras investigações	124
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	125
	Apêndice “A” Questionário aplicado aos auditores internos das ICFeX	152

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Componentes doutrinárias da <i>New Public Management</i>	13
Quadro 2 – Princípios básicos de governança para o setor público	14
Quadro 3 – Classificações das auditorias governamentais	22
Quadro 4 – Achados da CBOK 2015 na AI no setor público	24
Quadro 5 – Conceitos de auditoria em saúde	30
Quadro 6 – Classificações da auditoria em saúde	31
Quadro 7 – Princípios fundamentais para a prática profissional de AI	49
Quadro 8 – Princípios relevantes e regras de conduta do código de ética do IIA	50
Quadro 9 – Normas de Atributos do IIA	51
Quadro 10 – Normas de Desempenho do IIA	52
Quadro 11 – <i>The seven component framework for auditing and monitoring processes</i> ...	56
Quadro 12 – Etapas de uma AI na área de saúde de acordo com a AHIA	58
Quadro 13 – Aspectos e responsabilidades relacionados com a AI na área da saúde	58
Quadro 14 – Questões do OIG sobre a AI nos hospitais	62
Quadro 15 – Orientações e fontes de evidência para a Questão 1	69
Quadro 16 – Orientações e fontes de evidência para a Questão 2	69
Quadro 17 – Orientações e fontes de evidência para a Questão 3 e Proposição 1	70
Quadro 18 – Orientações e fontes de evidência para a Questão 4 e Proposição 2	70
Quadro 19 – Localização e área geográfica de atuação das ICFEx	84
Quadro 20 – Áreas e programas de AI do Exército Brasileiro	88
Quadro 21 – Aspectos comportamentais do auditor interno do SisCIEx	92
Quadro 22 – Evidências de alinhamento – Normas de Atributo do IIA e os procedimentos de AI da ICFEx nas OMS do SSEB	96
Quadro 23 – Evidências de alinhamento – Normas de Desempenho do IIA e a AI da ICFEx nas OMS do SSEB	97
Quadro 24 – Evidências de alinhamento – Estrutura das Sete Componentes da AHIA e a AI da ICFEx nas OMS do SSEB	98
Quadro 25 – Comparação entre a metodologia de AI da AHIA e a utilizada pelas ICFEx na AI nas OMS do SSEB	100
Quadro 26 – Comparação entre os aspectos e responsabilidades relacionados com a AI na área de saúde sugeridos pela AHIA e os procedimentos efetuados pelas ICFEx nas OMS do SSEB	101
Quadro 27 – Comparação entre as questões do OIG sobre AI nos hospitais e os procedimentos efetuados pelas ICFEx nas OMS do SSEB	104

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 – Caracterização geral dos auditores internos das ICFEx	106
Tabela 2 – Média das idades dos auditores internos das ICFEx	107
Tabela 3 – Formação acadêmica dos auditores internos das ICFEx	107
Tabela 4 – Grau acadêmico mais elevado dos auditores internos das ICFEx	108
Tabela 5 – Experiência dos auditores internos das ICFEx em AI nas OMS do SSEB	109
Tabela 6 – Qualificações e Certificações Profissionais dos auditores internos das ICFEx	110
Tabela 7 – Uso das Normas pelas ICFEx – Percepção dos auditores internos das ICFEx	112
Tabela 8 – Percepções dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento com as componentes da IPPF do IIA	112
Tabela 9 – Percepções dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento com a orientação da AHIA	114
Tabela 10 – Percepções dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento com a orientação do OIG	114
Tabela 11 – Frequência da análise dos prontuários dos pacientes durante os procedimentos de AI das ICFEx no SSEB	115
Tabela 12 – Frequência da análise do controle patrimonial da farmácia e do processo de aquisição de medicamentos durante os procedimentos de AI das ICFEx no SSEB	116
Tabela 13 – Frequência da apreciação da codificação dos cuidados de saúde pela AI das ICFEx no SSEB	117
Tabela 14 – Estrutura de recursos materiais e humanos das ICFEx para executar AI em todas as áreas das OMS	118
Tabela 15 – Competências da equipe de AI das ICFEx	119

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Sistemática da <i>accountability</i> na administração pública	15
Figura 2 – <i>International Professional Practices Framework</i> – IPPF	48
Figura 3 – Estrutura organizacional do SCIPEF	76
Figura 4 – Estruturas organizacionais da SEF e do SisCIEEx	83
Figura 5 – Organograma básico de uma ICFEx	83

ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU	Advocacia-Geral da União
AHIA	<i>Association of Healthcare Internal Auditors</i>
AI	Auditoria Interna
AMH	Assistência Médico-Hospitalar
AOFIN	Assessoria Especial de Orçamento e Finanças
APA	<i>American Psychological Association</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
CAE	<i>Chief Audit Executives</i>
CBOK	<i>The Global Internal Audit Common Body of Knowledge</i>
CCAF	<i>Canadian Comprehensive Audit Foundation</i>
CCIEx	Centro de Controle Interno do Exército
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CENCIAR	Centro de Controle Interno da Aeronáutica
CFE	<i>Certified Fraud Examiners</i>
CGU	Controladoria-Geral da União
CIA	<i>Certified Internal Auditor</i>
CISA	<i>Certified Information Systems Auditor</i>
CISSET	Secretaria de Controle Interno
CLCM	Comissão de Lisura de Contas Médicas
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
Cosocial	Coordenação-Geral de Controle Externo da Área Social
CPA	<i>Certified Public Accountant</i>
CPEx	Centro de Pagamento do Exército
D Cont	Diretoria de Contabilidade
D Sau	Diretoria de Saúde
DGE	Diretoria de Gestão Especial

DGO	Diretoria de Gestão Orçamentária
DGP	Departamento-Geral do Pessoal
DIEx	Documento Interno do Exército
EB	Exército Brasileiro
EME	Estado-Maior do Exército
EUA	Estados Unidos da América
F Ter	Força Terrestre
FA	Forças Armadas
FAB	Força Aérea Brasileira
FEB	Força Expedicionária Brasileira
FEx	Fundo do Exército
FUSEx	Fundo de Saúde do Exército
GAO	<i>United States General Accounting Office</i>
HPMPE	Hospital da Polícia Militar de Pernambuco
IBCG	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
INAMPS	Instituto de Assistência Médica da Previdência Social
INPS	Instituto Nacional de Previdência Social
INTOSAI	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
IPPF	<i>International Professional Practices Framework</i>
ISACS	<i>Information Systems Audit and Control Association</i>
ISSAI	<i>International Standard of Supreme Audit Institutions</i>
KCMC	<i>Kilimanjaro Christian Medical Center</i>
MB	Marinha do Brasil

MD	Ministério da Defesa
MRE	Ministério das Relações Exteriores
NPM	<i>New Public Management</i>
OADI	Órgãos de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército
OAG	<i>Office of the Auditor-General of Canadá</i>
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OCS	Organização Civil de Saúde
OD	Ordenador de Despesas
OEE	Objetivo Estratégico do Exército
OIG	<i>Office of Inspector General</i>
OM	Organização Militar
OMS	Organização Militar de Saúde
OPIP	Órgãos Pagadores de Inativos e Pensionistas
PAAA	Planos Anuais de Atividades de Auditoria
PASS	Prestação de Assistência à Saúde Suplementar dos Servidores Civis do Exército Brasileiro
PEEx	Planejamento Estratégico do Exército
PIB	Produto Interno Bruto
PSA	Profissional de Saúde Autônomo
PWC	<i>PricewaterhouseCoopers</i>
QACI	Questionário de Avaliação de Controles Internos
S/1	1ª Seção
S/2	2ª Seção
S/3	3ª Seção
S/4	4ª Seção
SAMMED	Sistema de Assistência Médico-Hospitalar aos Militares do Exército, Pensionistas Militares e seus Dependentes

SCIPEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SecexSaúde	Secretaria de Controle Externo da Saúde
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
Segecex	Secretaria-Geral de Controle Externo
SIP	Seções de Inativos e Pensionistas
SisCIEEx	Sistema de Controle Interno do Exército
SNA	Sistema Nacional de Auditoria
SSEB	Sistema de Saúde do Exército Brasileiro
SUS	Sistema Único de Saúde
TCA	Tomadas de Contas Anual
TCU	Tribunal de Contas da União
TEP	Teoria da Escolha Pública
UG	Unidade Gestora
UTI	Unidade de Terapia Intensiva
WHO	<i>World Health Organization</i>

O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro e a Auditoria em Saúde: Um estudo exploratório

1. INTRODUÇÃO

O Exército Brasileiro (EB), a Marinha do Brasil (MB) e a Força Aérea Brasileira (FAB) formam as Forças Armadas do Brasil. As Forças Armadas Brasileiras são instituições permanentes e regulares, organizadas sob a égide da hierarquia e da disciplina e que possuem como comandante-em-chefe (autoridade suprema) o Presidente da República (Ministério da Defesa, 2017a).

O Ministério da Defesa (MD) é encarregado de orientar, de supervisionar e de coordenar as atividades desenvolvidas pelas instituições militares, buscando promover a interoperabilidade nas Forças Armadas (Ministério da Defesa, 2017b). Atualmente, para o cumprimento das missões estabelecidas na Constituição e na legislação infraconstitucional, o EB possui um efetivo aproximado de 200.000 (duzentos mil) homens e mulheres preparados e adestrados (Ministério da Defesa, 2017a).

O profissional militar, para desempenhar as suas atribuições de preparo e de emprego, carece desfrutar de elevado grau de saúde física e mental (Exército Brasileiro, 2014a). Com efeito, a assistência médico-hospitalar (AMH) é um direito do militar e de seus dependentes (Brasil, 1980). No âmbito do EB, o Departamento-Geral do Pessoal (DGP), por meio da Diretoria de Saúde (D Sau), é a estrutura organizacional responsável pelo planejamento, orientação e coordenação das ações relacionadas com a assistência à saúde (Exército Brasileiro, 2016c).

A AMH, proporcionada aos militares do Exército e a seus dependentes, é prestada pelo Sistema de Saúde do Exército Brasileiro (SSEB). O SSEB é uma estrutura que teve origem no século XIX e é composta por Organizações Militares de Saúde (OMS) e por Seções de Saúde de Organizações Militares espalhadas por todas as regiões do Brasil (Exército Brasileiro, 2012b, 2012c, 2017b). Além disso, a AMH é ampliada, e prestada de maneira complementar, por intermédio da contratação de Organizações Civas de Saúde (OCS) e de Profissionais de Saúde Autônomo (PSA) (Exército Brasileiro, 2017b). A assistência à saúde é uma prioridade para o EB, pois o seu desempenho impacta diretamente no bem-estar da Família Militar - militares da ativa, militares inativos, dependentes, pensionistas e ex-combatentes - (Exército Brasileiro, 2012a, 2017b).

O desenvolvimento avançado da tecnologia no segmento da medicina, a elevação da expectativa de vida das pessoas (geriatriação dos indivíduos), o incremento de doenças crônico-degenerativas, a “inflação médica” com taxa de crescimento superior ao índice de inflação oficial, e o volume de informações disponíveis no mundo atual, resultam em grandes desafios para os gestores do SSEB no que se refere ao equilíbrio econômico-financeiro e à manutenção da qualidade na prestação dos serviços de assistência à saúde (Exército Brasileiro, 2017b). Assim, torna-se imperioso o aperfeiçoamento da gestão do SSEB como forma de reduzir as suas fraquezas e ampliar as suas potencialidades em proveito dos seus usuários (Etchegoyen, 2014).

A maior parte dos recursos financeiros do SSEB é oriunda do Fundo de Saúde do Exército (FUSEx). Estes recursos são provenientes das “contribuições obrigatórias e indenizações de atendimento médico-hospitalar dos militares, na ativa e na inatividade, e de pensionistas militares, destinado a complementar o custeio da assistência médico-hospitalar para si e para seus beneficiários” (Exército Brasileiro, 2006a, p. 4). Por conseguinte, o FUSEx representa um ativo do EB que deve ser preservado por meio de uma gestão alinhada com os princípios das boas práticas de governança no setor público, nomeadamente: legitimidade, equidade, responsabilidade, eficiência, probidade, transparência, integridade, e *accountability* (Álvares, Giacometti, & Gusso, 2008; Etchegoyen, 2014; IFAC, 2001; TCU, 2014a; World Bank, 2007).

Tais princípios são preconizados pelo modelo de administração gerencial do setor público denominado *New Public Management* (NPM) (Abrucio, 1997; Brasil, 1995). De acordo com a NPM, o aparato governamental precisa elevar a sua eficiência aumentando a produtividade organizacional, ser mais flexível para responder melhor às demandas da sociedade, reduzir custos, buscar a melhoria da qualidade nos serviços prestados tendo como prioridade as demandas sociais e estimular a participação do cidadão no processo de prestação de contas (Abrucio, 1997; Hood, 1991).

Esse contexto de modernização da administração pública - guiado pela NPM com a intenção de tornar o Estado mais eficiente - possibilitou discutir a governança no setor público, resultando no estabelecimento dos princípios básicos, das funções e dos mecanismos que balizam as boas práticas de governança para as instituições públicas (TCU, 2014a; World Bank, 2007). Assim, dentre outras atribuições, a estrutura de governança no setor público tem como funções auditar e avaliar o sistema de gestão e de controle e promover a *accountability* e a transparência (TCU, 2014a).

No Brasil, a Constituição da República estabelece que o controle da administração pública deve ser realizado por meio dos controles externo e interno. O controle externo é realizado pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). O controle interno é feito pelos sistemas de controles internos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (Brasil, 1988).

A partir de 2013, o TCU - instituição central no contexto da operacionalização do controle externo da Administração Pública Federal Brasileira -, atento à necessidade de incorporar competências para desempenhar eficazmente a sua missão de controle externo, iniciou um processo de reestruturação organizacional que resultou na especialização das unidades técnicas responsáveis pelas fiscalizações e pelas auditorias. Dessa maneira, a Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), unidade responsável pela coordenação e execução das fiscalizações do TCU, passou a reunir auditores e ações por áreas temáticas consideradas relevantes para sociedade brasileira - saúde, educação, defesa, infraestrutura, previdência, meio-ambiente, dentre outras (TCU, 2013a, 2014c).

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPEF) é integrado pela Controladoria-Geral da União (CGU) – como órgão central do sistema -, pelas Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União (AGU), do Ministério das Relações Exteriores (MRE) e do MD – como órgãos setoriais – e pelas unidades de controle dos comandos militares [Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR)] – como unidades setoriais da CISSET do MD. Assim, essas instituições de controle interno buscam garantir, por meio de avaliações e fiscalizações, que os recursos públicos gerem os melhores resultados possíveis para a sociedade (Albuquerque, 2015; Brasil, 2000, 2001b).

O Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) é constituído pelo CCIEEx e por onze Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx). Localizado em Brasília, o CCIEEx, uma das unidades setoriais da CISSET/MD, é o órgão central do SisCIEEx e está diretamente subordinado ao Comandante do Exército. Distribuídas pelo território brasileiro, as ICFEx são unidades de controle interno do EB vinculadas tecnicamente ao CCIEEx nos assuntos relativos à auditoria e fiscalização. Cabe ao SisCIEEx a incumbência de desenvolver as atividades de auditoria interna (AI) nas unidades gestoras (UG) do EB, nas entidades vinculadas ao EB [Fundação Habitacional do Exército, Indústria de Material Bélico do Brasil e Fundação Osório] e no Fundo do Exército (FEx) (Exército Brasileiro, 2012d, 2013b).

Acompanhando as tendências de modernização da auditoria governamental, o SisCIEEx vem reorientando a sua atuação de maneira a contribuir, cada vez mais, para o fortalecimento da governança e para a melhoria da gestão no EB. Com efeito, o controle interno deve ser exercido, prioritariamente, de forma preventiva (proativa) e as práticas de AI devem estar alinhadas às tendências internacionais. Essa mudança de paradigma, semelhante ao processo de reorganização desenvolvido pelo TCU, implicará em que o SisCIEEx adote uma estrutura especializada que proporcione melhor qualidade aos procedimentos AI empreendidos. Nesse alinhamento, o planejamento estratégico do EB para o período 2016-2019, prevê o prosseguimento da reestruturação do CCIEEx para realizar auditoria por áreas temáticas (projetos estratégicos, saúde, educação, infraestrutura etc.). Assim, o incremento de auditorias internas nas OMS (hospitais e policlínicas militares componentes do SSEB) deve ser privilegiado (Araújo, 2015; Exército Brasileiro, 2014b).

Constata-se uma convergência entre as iniciativas do controle externo (TCU) e do SisCIEEx no esforço de alavancar a auditoria (externa e interna, respectivamente) como uma ferramenta capaz de melhorar a governança na área da saúde. Dessa maneira, torna-se relevante que o SisCIEEx conheça e utilize procedimentos internacionais atualizados em AI aplicáveis a área da saúde quando da execução das AI nas OMS (Araújo, 2015; TCU, 2013b).

A auditoria pode ser entendida como um instrumento de governança capaz de mitigar o conflito de agência (Jensen & Meckling, 1976; TCU, 2012a). A AI, de acordo com a *International Professional Practices Framework* (IPPF) do *Institute of Internal Auditors* (IIA), é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada com a finalidade de agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ademais, a AI auxilia a organização a alcançar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança (IIA, 2010; IIA Brasil, 2016a). A visão do TCU sobre a AI é bastante redutora face aos conceitos ora apresentados, na medida em que esse órgão refere que a AI “existe basicamente para avaliar a eficácia dos controles internos implantados pelos gestores” (TCU, 2014a, p. 73).

A AI é um dos segmentos da contabilidade que mais se desenvolveu nos últimos dez anos (Arena & Sarens, 2015). Em que pese essa evolução, o número de pesquisas focalizando a AI em organizações do setor público é menor do que os estudos abordando a AI nas empresas do setor privado (Abuazza, Mihret, James, & Best, 2015). Ademais, percebe-se reduzida atenção da literatura sobre o processo de AI desenvolvido no setor público de países em desenvolvimento localizados na América Latina, como Brasil, México e Chile. A maior parte dos estudos sobre AI provêm de países da Europa (Arena & Jeppesen, 2016), da América do Norte (Montondon, 1995), do Oriente Médio (Alzeban & Gwilliam, 2014), da África (Mihret & Yismaw, 2007), da Oceania (Christopher, 2015) e da Ásia (Goodwin & Yeo, 2001).

Na área da saúde, auditoria é um meio para avaliar e propor melhorias ao processo de gestão hospitalar de uma forma integral (área clínica e não clínica – administrativa/financeira), permitindo abordar as funções críticas do negócio e os problemas de *compliance*. Com efeito, o auditor em saúde, para realizar o seu trabalho de forma eficaz, deve possuir a capacidade de visualizar o funcionamento de uma organização hospitalar de forma global (macro) e de maneira mais pormenorizada (micro) ao nível das estruturas organizacionais componentes (por exemplo, departamentos, seções, clínicas) (Weatherford, 2004).

Na concepção da *Association of Healthcare Internal Auditors* (AHIA), a auditoria em saúde é a atividade que tem por finalidade analisar e avaliar o risco dentro do ambiente complexo e dinâmico que caracteriza a assistência à saúde. O desempenho da auditoria em saúde envolve conhecimentos multidisciplinares sobre os processos operacionais, *compliance*, área clínica/médica, tecnologia da informação e finanças, representando um segmento importante para o profissional de AI (AHIA, 2016d). Portanto, a utilização de uma estrutura normativa sólida, representada pela IPPF do IIA e pelas orientações e conhecimentos da AHIA, colabora para a melhoria da qualidade da AI em saúde em todo o mundo (AHIA, 2016b).

A abrangência de estudos formulados por organizações internacionais na área da auditoria em saúde, como a *Association of Certified Fraud Examiners*, a Comissão Europeia, o *Office of Inspector General of the U.S. Department of Health and Human Services* (OIG), a AHIA, a *American Health Lawyers Association* e a *Health Care Compliance Association*, demonstra a importância da investigação desse assunto na atualidade (ACFE, 2016; European Commission, 2013; OIG, AHIA, AHLA & HCCA, 2015; Weatherford, 2004). A prática e a teoria versando sobre a auditoria em saúde estão em contínua evolução em decorrência dos desafios que se descortinam para o setor da assistência à saúde neste milênio. Por tudo isso, percebe-se que há um amplo espectro para concretização de pesquisas que abordem a temática da AI em saúde (Andrade et al., 2012; Tajra, Lira, Rodrigues, & Guirão Junior, 2014).

No contexto do EB, o estudo do alinhamento das práticas de auditoria em saúde realizadas pelo SisCIEEx com aquelas reconhecidas internacionalmente como aplicáveis a área da saúde, é importante, e consistente com o décimo Objetivo Estratégico do Exército (OEE) previsto no Planejamento Estratégico do Exército (PEEx) para o período de 2016-2019 (Exército Brasileiro, 2014b).

Objetivo Estratégico do Exército (OEE 10) – Aumentar a Efetividade na Gestão do Bem Público, Estratégias 10.1 Implantação da Governança Corporativa, nas seguintes Ações Estratégicas: 10.1.1 Aperfeiçoar o sistema de gestão do Exército, 10.1.2 Adotar procedimentos para melhorar a qualidade do gasto e 10.1.3 Otimizar a atuação do Controle Interno, buscando a proatividade das ações na proteção do Sistema Exército (Exército Brasileiro, 2014b, pp. 23–24).

A auditoria em saúde efetivada pelo SisCIEEx pode ser entendida como uma ferramenta capaz de cooperar para a melhoria do controle interno e da gestão nas OMS, aperfeiçoando a AMH prestada à Família Militar pelo SSEB. Dessa maneira, este estudo é relevante para a Força Terrestre (F Ter) em virtude de contribuir com a ação estratégica que busca encontrar medidas capazes de otimizar a saúde assistencial proporcionada pelo SSEB à Família Militar (PEEx 2016-2019 – OEE 13 – Fortalecer a Dimensão Humana) (Exército Brasileiro, 2014b).

Por fim, salvo melhor conhecimento, esta investigação é a primeira que busca analisar o alinhamento dos procedimentos de AI efetuados pelo SisCIEEx no SSEB em relação às *práxis* estabelecidas por organizações internacionais da área de AI.

Por tudo que foi exposto, mostra-se importante analisar se os procedimentos de AI usados pelo SisCIEEx no SSEB estão em conformidade com os procedimentos e princípios de auditoria em saúde recomendados por organismos internacionais, em particular, pelo IIA, pela AHIA e pelo OIG.

1.1. Objetivos do Estudo e Questões de Investigação

A presente investigação tem por objetivo geral analisar e aferir se os procedimentos utilizados nas AI realizadas pelas ICFEx no SSEB estão alinhados com os procedimentos e recomendações preconizados por organismos internacionais da área de AI, em particular pelo IIA, pela AHIA e pelo OIG.

De maneira a atingir o objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

1) Caracterizar os procedimentos de AI aplicados à atividade da assistência à saúde, estabelecidos por organismos internacionais da área de AI, nomeadamente aqueles preconizados pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG;

2) Caracterizar os procedimentos adotados nas AI realizadas pelas ICFEx no SSEB;

3) Verificar o grau de alinhamento entre os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx, quando da realização das AI no SSEB, e os preconizados pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG para a execução da AI na atividade da assistência à saúde; e

4) Analisar a percepção dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento entre os procedimentos empregados nas AI efetuadas pelas ICFEx no SSEB e os estabelecidos internacionalmente, particularmente pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG.

Após a definição dos objetivos específicos da presente pesquisa, estabeleceram-se as seguintes questões de investigação:

Questão 1: Quais são os procedimentos de AI aplicados à atividade da assistência à saúde, estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG?

Questão 2: Quais são os procedimentos usados nas auditorias internas realizadas pelas ICFEx no SSEB?

Questão 3: Qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx nas auditorias internas no SSEB, e os preconizados pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG?

Questão 4: Qual a percepção dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento entre os procedimentos empregados nas auditorias internas efetuadas pelas ICFEx no SSEB e os procedimentos estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG?

1.2. Contributos Esperados

Esta investigação contribuirá para a literatura na área do controle interno no setor público. O estudo busca possibilitar um melhor entendimento sobre as *práxis* de AI desenvolvidas em um país e em um cenário organizacional (gestão pública/estrutura de defesa/Forças Armadas) pouco explorado pelos estudos recentes.

Para o EB, espera-se que a investigação contribua com conhecimentos que fomentem reflexões sobre o alinhamento dos procedimentos de AI executados pelas ICFEx no SSEB e aqueles estabelecidos e recomendados por organismos internacionais da área de AI aplicáveis a área da saúde, nomeadamente pelo IIA, pela AHIA e pelo OIG. Nesse espectro, almeja-se que o estudo coopere para o aprimoramento contínuo dos procedimentos de AI do EB no SSEB, favorecendo o incremento da efetividade na gestão do bem público.

1.3. Estrutura do Trabalho

Com a finalidade de evidenciar respostas para as questões de investigação expostas, esta dissertação foi organizada em cinco capítulos. O Capítulo 1 apresenta a introdução.

O Capítulo 2 exhibe a revisão de literatura edificada a partir de pesquisa bibliográfica. Esse capítulo expõe o movimento da *New Public Management*, o entendimento da governança e da *accountability* no setor público da saúde, bem como exhibe a auditoria governamental e sua aplicação à área da saúde. Em seguida, apresentam-se estudos anteriores que tratam da auditoria na área da saúde.

O Capítulo 3 evidencia as orientações e as recomendações de organismos internacionais de AI que são aplicáveis à área da saúde. Esse arcabouço normativo é constituído pela missão da AI e pelos elementos mandatórios da IPPF do IIA (princípios fundamentais para a prática profissional de AI, definição de AI, código de ética e as normas internacionais para a prática profissional de AI), pelas recomendações da AHIA e pelas orientações do OIG.

O Capítulo 4 é dedicado à apresentação da metodologia adotada na investigação. Com efeito, abordam-se o objetivo geral e os específicos, as questões de investigação e as proposições de estudo e os aspectos relacionados ao estudo de caso, como a unidade de análise, a ligação lógica dos dados às proposições do estudo, o questionário utilizado, o acesso à organização e aos respondentes do questionário, e a análise e interpretação dos dados.

O Capítulo 5 apresenta o estudo de caso propriamente dito – O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro e a Auditoria em Saúde. Inicialmente, efetua-se uma contextualização

abrangendo aspectos relativos ao Brasil, ao SCIPEF, ao EB, ao SSEB e ao SisCIEEx. Em seguida, focam-se os procedimentos de AI realizados pelas ICFEx no SSEB e aborda-se o grau de alinhamento entre esses procedimentos e aqueles estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG. Por fim, analisa-se a percepção dos auditores internos das ICFEx sobre o alinhamento dos procedimentos de AI efetuados pelas ICFEx no SSEB em relação aos preconizados pelo IIA, AHIA e OIG.

Finalmente, o Capítulo 6 consolida as conclusões da investigação, exhibe as contribuições e as limitações do estudo, bem como indica caminhos para futuras investigações.

Ressalta-se que a redação desta dissertação é elaborada em Português (Brasil), e busca seguir as Normas do Novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. Os Princípios da *New Public Management*

A partir dos últimos vinte anos do século passado, vários países do mundo, como Reino Unido, Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos da América (EUA), Canadá, França, Itália e Brasil, experimentaram reformas administrativas no setor público que se basearam na doutrina da *New Public Management* - NPM (Nova Gestão Pública). A concepção da NPM foi norteadada por princípios alicerçados nas práticas da iniciativa privada (Abrucio, 1997; Brasil, 1995; Bresser-Pereira, 2000; Caiden, 1991; Gruening, 2001; Hood, 1991; Larbi, 1999; Pollitt, 2007; Rezende, 2002). As reformas procuraram, essencialmente, elevar o desempenho do setor público e aprimorar os serviços públicos ofertados aos cidadãos (Bresser-Pereira, 2000; Rezende, 2002).

Em meados dos anos setenta do século XX, o modelo de Estado garantidor do progresso econômico e do bem-estar social começou a demonstrar sinais de esgotamento (Abrucio, 1997; Harvey, 2007). A crise econômica mundial dos anos setenta encerrou o período de grande prosperidade econômica iniciado após a Segunda Grande Guerra Mundial. O Estado que começava a se exaurir era caracterizado pela forte intervenção na economia (opção pela Teoria Keynesiana), pela adesão ao padrão *Welfare State* (existência de políticas públicas para atender carências básicas da área social, como saúde, educação, habitação, entre outras) e pela administração pública orientada pelos critérios da burocracia (impessoalidade, racionalidade etc.) (Abrucio, 1997).

As reformas administrativas inspiradas na NPM foram estimuladas pela interligação dos seguintes fatores: econômico, social, político e tecnológico (Abrucio, 1997; Larbi, 1999). Um aspecto comum aos Estados que adotaram os princípios da NPM foi a experiência com crises econômicas e fiscais. Esta situação desencadeou a procura por soluções capazes de aumentar a eficiência e de controlar e/ou reduzir as despesas na prestação dos serviços públicos (Larbi, 1999).

A crise econômica mundial, ocasionada pelas crises do petróleo em 1973 e em 1979, fez o mundo enfrentar uma época de forte recessão nos anos 80 e determinou a redução da arrecadação de tributos pelos países, empurrando-os para uma grave crise fiscal (Abrucio, 1997). A crise fiscal fez com que os Estados perdessem a capacidade de financiar os seus *déficits* orçamentários e foi agravada pelo protesto de contribuintes, fundamentalmente nos EUA e no Reino Unido, contra a elevação dos tributos (Abrucio, 1997). As fraquezas econômica e fiscal impactaram o modelo de bem-estar social desenvolvido durante o período pós-guerra. Os Estados sobrecarregados de responsabilidades sociais não dispunham de recursos financeiros suficientes para atender satisfatoriamente a todos os programas estabelecidos. Esta situação ocasionou questionamentos sobre qual a natureza e a missão institucional do Estado ocidental (Abrucio, 1997; Larbi, 1999).

O processo de transformação tecnológica influenciou as reformas na administração pública (Abrucio, 1997; Larbi, 1999). O desenvolvimento da tecnologia reduziu o poder dos governos em controlar os fluxos financeiros e as transações comerciais e elevou a capacidade de ascendência das organizações multinacionais no ambiente mundial, determinando com que as políticas macroeconômicas fossem menos dirigidas por decisões estatais (Abrucio, 1997). Além disso, a tecnologia da informação disponibilizou ferramentas capazes de acompanhar remotamente o desempenho das estruturas públicas descentralizadas, contribuindo para o processo de *accountability* (Larbi, 1999; Tolofari, 2005).

Na vertente política, as mudanças na gestão pública também foram influenciadas pelas ideias neoliberais dos anos setenta que celebravam as virtudes racionais do mercado (coordenador, alocador, eficiente) e que criticavam o tamanho, o custo e o papel do governo (Larbi, 1999) e pelas vitórias eleitorais da Nova Direita nos EUA (Ronald Reagan em 1978) e no Reino Unido (Margareth Thatcher em 1979) (Humphrey, Miller, & Scapens, 1993; Larbi, 1999; Simonet, 2008; Tolofari, 2005). Portanto, na concepção do pensamento neoliberal, os grandes Estados apoiados no modelo burocrático-keynesiano eram ineficientes e necessitavam ser reformados para atender à dinâmica imposta pelo capitalismo global (Borges, 2001).

As alterações primordiais entre o modelo gerencial e o modelo burocrático estão na aproximação da gestão pública do modelo de gestão do setor privado e na redução da ênfase no controle dos processos, concentrando-a no controle dos resultados. Portanto, a profissionalização da administração pública e a existência da função controle permaneceram como critérios fundamentais para o êxito da NPM (Abrucio, 2007; Brasil, 1995; Christensen, 2012; Hood, 1995; Secchi, 2009).

O movimento da NPM, na intenção de melhorar a eficiência e a efetividade da gestão pública, foi influenciado por várias teorias, como a Teoria da Escolha Pública (*Public-Choice Theory*) e a Teoria da Agência (*Theory Agency*) (Groot & Budding, 2008; Gruening, 2001).

A Teoria da Escolha Pública (TEP) tenta explicar questões relacionadas com as ciências políticas por meio da aplicação de princípios da análise econômica (Borges, 2001; Paula, 2005). Esta corrente de pensamento se opõe à participação do Estado na economia, sobretudo na economia do bem-estar (Pereira, 1997). Ademais, defende que o comportamento dos políticos na elaboração de políticas públicas, na concessão de isenções fiscais, no aumento de tributação ou na regulamentação de setores da economia não é guiado pelo interesse altruísta de alcançar o bem público, mas como um caminho para atingir os seus próprios objetivos pessoais (auto-interesse), como rendas, reeleição, poder e prestígio (Borges, 2001; Samuelson & Nordhaus, 2005; Shaw, 1993; Shughart II, 2008). Assim, percebe-se um conflito entre os interesses do principal (cidadão, contribuinte, eleitor) e os interesses do agente (políticos, burocratas públicos) no que concerne à boa administração do

patrimônio público, exigindo o estabelecimento de estruturas de governança e de auditoria que cooperem para que as necessidades da sociedade sejam atendidas com maior efetividade e eficiência (TCU, 2012a; Vicente, 2015).

A Teoria da Agência abarca uma relação muito comum em economias desenvolvidas, isto é, o relacionamento entre o principal (proprietários, acionistas, contribuintes) e o agente (presidentes de organizações, diretores de empresas, gestores públicos) (Benedicto, Rodrigues, & Abbud, 2008; Borges & Serrão, 2005; Siffert Filho, 1998). A relação de agência surge a partir de um contrato no qual uma ou mais pessoas (o principal) contratam outra pessoa (o agente) para a execução de algum serviço (atividade) em seu nome, e por conseguinte, delegando-lhe autoridade para agir e tomar decisões (Jensen & Meckling, 1976). Na relação de agência, os interesses do agente e do principal deveriam ser convergentes, contudo, há situações em que o agente prioriza os seus próprios interesses pessoais em detrimento daqueles estabelecidos pelo principal, gerando o conflito de agência (Benedicto et al., 2008; Borges & Serrão, 2005; TCU, 2012a). Assim, as concepções de governança e de auditoria, no setor privado e público, surgiram como uma forma de mitigar os conflitos de agência (Filho, 2003; TCU, 2012a).

Os adeptos da NPM utilizaram estas teorias com a finalidade de justificar racionalmente a transferência de serviços públicos para a iniciativa privada, pois esta agregaria maior eficiência na prestação desses serviços. Todavia, os teóricos perceberam que esta ação não reduziria a assimetria de informações entre o principal e o agente. Com efeito, a ação governamental de delegação de serviços públicos para o setor privado deveria ser acompanhada pela criação de ferramentas de regulação, de fiscalização e de controle (estruturas de governança) que garantissem transparência, *accountability* e equidade no acesso aos dados (Christensen, 2012; Paula, 2005).

De acordo com Manning (2001), a NPM representa uma cultura (orientação) de gestão que enfatiza a centralidade do cidadão (cliente) e a *accountability* pelos resultados. O foco da NPM tem sido a melhoria da eficiência da administração pública, a especialização das estruturas estatais, o uso de um modelo de gestão baseado naquele que predomina no setor privado, a ênfase nos resultados alcançados, a descentralização das estruturas governamentais prestadoras dos serviços públicos, a orientação para as necessidades dos clientes e a terceirização de algumas atividades (Christensen, 2012; Larbi, 1999). Assim, metas são estabelecidas e os servidores públicos – entendidos como gestores (gerentes) públicos – devem ser responsabilizados e prestarem contas (*accountability*) do desempenho (*performance*) obtido (Christensen, 2012). Portanto, a reforma gerencial deslocou o eixo da *accountability* centrada nas regras (*rule-based accountability*), e introduziu paulatinamente a noção de gestão pelos resultados, gerando uma *accountability* orientada pela *performance* (*performance-based accountability*) (Rezende, 2002).

O Quadro 1 apresenta as componentes doutrinárias da *New Public Management*, conforme Hood (1991, 1995).

Quadro 1 – Componentes doutrinárias da *New Public Management*

Doutrina	Significado	Justificativa (Fundamentação)
Profissionalização da gestão nas organizações no setor público	Gestores do topo organizacional com liberdade e visibilidade para gerir as atividades e exercer o poder discricionário.	A responsabilização (prestação de contas) requer a clara identificação de responsabilidade e não a difusão de poder.
Modelos explícitos (claros) e medidas de desempenho (<i>performance</i>)	Definição de objetivos, metas e indicadores críticos de sucesso, preferencialmente em termos quantitativos.	A responsabilização (<i>accountability</i> , prestação de contas) requer objetivos perfeitamente definidos; a eficiência carece de foco nos objetivos.
Grande ênfase no controle de resultados (<i>output</i>)	Alocação de recursos e recompensas relacionada com a medida do desempenho (<i>performance</i>).	Necessidade de maior ênfase nos resultados e menor nos processos (procedimentos)
Mudança para a desagregação das unidades do setor público	Separação do setor público em unidades corporativas organizadas em torno de produtos, com orçamentos e objetivos próprios.	Necessidade de criar unidades manejáveis, dissociar a provisão da produção, por meio de contratos ou acordos de franquia, dentro e fora do setor público.
Gerar competição no setor público	Mudar para contratos de longo prazo e concursos públicos.	A competição é fator chave para baixar custos e melhorar os padrões (<i>standards</i>).
Ênfase no estilo e nas práticas de gestão do setor privado	Redução da influência das rígidas práticas burocráticas-militares, adotando um estilo mais flexível quanto às contratações e recompensas.	Necessidade de utilizar ferramentas de gestão reconhecidas do setor privado no setor público.
Maior ênfase na disciplina e parcimônia no uso de recursos públicos	Cortar custos e aumentar a disciplina no trabalho.	Necessidade de verificar a demanda de recursos do setor público e buscar fazer mais com menos.

Fonte: adaptação Hood (1991, 1995)

Observa-se que grande parte das ideias da NPM é centrada no controle dos resultados, transparência, prestação de contas (*accountability*) e medição de desempenho (Hood, 1991; Lapsley, 2008). A implantação de estruturas de governança é um dos pilares fundamentais para assegurar a transparência, a *accountability*, e a equidade no acesso à informação sobre o desempenho dos gestores públicos.

A governança corporativa, adaptada ao contexto do setor público, corresponde à capacidade de aumentar a probabilidade de que as ações conduzidas pela alta administração sejam direcionadas para o atendimento das necessidades e dos anseios dos cidadãos. Nesse cenário, o cidadão e o gestor público desempenham funções relevantes. O cidadão deve fazer uso dos mecanismos previstos para verificar a gestão do bem público, como a utilização dos serviços de atendimento ao cidadão-usuário e das ouvidorias disponibilizadas pelos órgãos públicos. Ao administrador público cabe direcionar os seus esforços para a obtenção de resultados que atendam às expectativas da sociedade. Para isso, o gestor pode elaborar indicadores e traçar objetivos para acompanhar a evolução das políticas, programas, atividades e projetos de interesse público, bem como utilizar as estruturas de controle interno e de AI no sentido de identificar e avaliar os riscos organizacionais que possam impactar no alcance das metas estabelecidas (Branco & Cruz, 2013).

O Quadro 2 apresenta os princípios básicos de governança para o setor público.

Quadro 2 – Princípios básicos de governança para o setor público

Princípio	Definição
Legitimidade	É princípio fundamental do Estado Democrático de Direito (poder emana do povo) e critério informativo do controle externo da administração pública que alarga a incidência do controle para além da aplicação isolada do critério da legalidade.
Equidade	Caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico entre as partes interessadas, possibilitando que nenhum dos interessados na organização pública obtenha privilégios em relação aos outros em virtude de interesses espúrios. Ou seja, busca garantir condições iguais para todos.
Responsabilidade	Refere-se ao zelo que o gestor público deve ter com a sustentabilidade econômico-financeira das organizações, procurando manter a longevidade, por meio da incorporação de considerações de ordem social, humana, intelectual e ambiental na definição dos negócios e operações no curto, médio e longo prazos.
Eficiência	Configura-se pela relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos utilizados para produzi-los, em certo período de tempo, mantidos os padrões de qualidade desejados. Busca-se a melhor relação entre a qualidade do produto e a qualidade do gasto, portanto não constituindo uma redução de custo com o sacrifício da qualidade.
Probidade	Trata-se da obrigação do servidor público evidenciar probidade, zelo, economia e observâncias às regras e aos procedimentos estabelecidos pelo órgão ao utilizar, arrecadar, gerenciar e gerir bens e valores públicos, ou seja, é o dever que tem o servidor de mostrar ser digno de confiança recebida.
Transparência	Corresponde à possibilidade de acesso a todas as informações referentes ao órgão público, sendo um dos requisitos de controle da gestão do Estado pela sociedade civil (controle social), portanto contribuindo para o incremento da confiança, tanto internamente quanto nas relações com outras instituições e com terceiros.
Accountability	Os agentes e as organizações públicas devem continuamente prestar contas de sua atuação e dos resultados obtidos às partes interessadas (especialmente aos cidadãos). Ademais devem assumir integralmente as consequências das ações e omissões.

Fonte: adaptação TCU (2014a), Branco e Cruz (2013) e Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), (2015)

O termo “governança pública” engloba uma multiplicidade de significados, decorrentes das diferentes perspectivas de análise – Sociedade e Estado, Órgãos e Entidades, Atividades Intraorganizacional e Entes Federativos, esferas de poder e políticas públicas (Martins & Marini, 2014; TCU, 2016b). Martins e Marini (2014, p. 44), buscando dissecar o significado do que vem a ser governança pública, argumentam que governança pública “é capacidade de governo; é governar em rede de forma colaborativa; é governar orientado para resultados; todos estes elementos juntos para gerar valor público sustentável”. Ademais, os autores argumentam que o fortalecimento da capacidade de governo e de governar em rede só tem finalidade se colaborar para criar valor público, o qual, por sua vez, não aparece de maneira acidental, mas por meio do desenvolvimento de capacidades e relacionamentos interinstitucionais (Martins & Marini, 2014; TCU, 2014b).

Sobre governança no setor público, Britto (2014, p. 55) afirma que:

A **essência** da governança no setor público é o estabelecimento de formas **de controle da gestão** e a possibilidade de **responsabilização dos gestores** pelas suas decisões.

Diante desse contexto, define-se a governança como a inter-relação entre a **gestão, o controle e a accountability**, visando à realização dos objetivos da política pública de forma **econômica, eficiente, eficaz e efetiva** bem como à comunicação aberta entre todos os atores sociais. Só a perfeita ligação entre esses elementos pode proporcionar a concretização dos objetivos da política pública e a desejada transparência administrativa. (grifo nosso).

A governança no setor público tende a robustecer as estruturas de controles interno e externo, tendo por objetivo ratificar a execução do adequado gerenciamento de riscos e da *accountability* plena.

O conceito de *accountability* na utilização dos recursos públicos é fundamental para o processo de administração de uma nação. Os gestores públicos são responsáveis por fornecer informações fidedignas, úteis e tempestivas sobre o emprego dos recursos orçamentários que administram. Assim, os legisladores, os órgãos de controle, os responsáveis pela governança e a sociedade de uma maneira geral desejam saber: se os recursos governamentais estão sendo usados de acordo com a legislação pertinente, se os programas governamentais e as políticas públicas estão atingindo os objetivos e metas estabelecidos e se os serviços públicos são prestados com a observância dos princípios da eficácia, eficiência, economicidade, ética e equidade (GAO, 2011).

De acordo com a definição do TCU (2012c), a sistemática de *accountability* na administração pública pode ser representada de acordo com a Figura 1.

Figura 1 – Sistemática da *accountability* na administração pública



Fonte: TCU (2012c, p. 15)

A *accountability* pode ser abordada pela perspectiva horizontal e vertical (O'Donnell, 1998). A *accountability* horizontal se caracteriza pela existência de agências estatais com direito, poder legal, capacitação e disposição para executar atividades, que vão desde a supervisão de rotina (cotidiana) a sanções legais ou até mesmo *impeachment* contra ações ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que se qualifiquem como delituosas. As estruturas clássicas do plano horizontal são: os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, as agências de supervisão e as instituições responsáveis pela fiscalização das prestações de contas (O'Donnell, 1998; Pinho & Sacramento, 2009). Infere-se que no contexto horizontal há relação entre iguais, ambos autônomos, como os poderes constituídos (O'Donnell, 1998; Pinho & Sacramento, 2009; Siu, 2011). A *accountability* vertical se baliza por procedimentos elaborados de maneira individual ou em grupo (coletiva) com referência àqueles, eleitos ou não, que exercem posições na estrutura organizacional do Estado. As dimensões da *accountability* vertical são: as eleições, as livres reivindicações da sociedade e o acompanhamento pela mídia das reivindicações sociais e das ações supostamente ilícitas praticadas pelas autoridades

governamentais (O'Donnell, 1998; Pinho & Sacramento, 2009). A perspectiva vertical pressupõe um relacionamento entre planos diferentes, como os cidadãos (eleitores) e os representantes eleitos (Pinho & Sacramento, 2009).

Sintetizando, e de acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC) (2001), a *accountability* na administração pública é o processo por meio do qual as organizações do setor público e os seus integrantes são responsabilizados por suas decisões e suas ações, abarcando a gestão dos recursos públicos e os aspectos relacionados com o desempenho. É alcançada quando as partes possuem claro entendimento de suas responsabilidades e os seus papéis são definidos por intermédio de uma estrutura organizacional forte. Com efeito, *accountability* é a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida (IFAC, 2001).

A seguir, focar-se-á a questão da governança e da *accountability* no setor público da saúde.

2.2. Governança e *Accountability* no Setor Público da Saúde

Ideias derivadas da NPM foram aplicadas ao setor de saúde em diversos países da Europa, como Reino Unido, Finlândia, Noruega, Suécia, Portugal, Alemanha, França, Itália, Suíça, dentre outros (Forgione, Vermeer, Surysekar, Wrieden, & Plante, 2005; Macinati, 2010; Malmlose, 2015; Simonet, 2008). A introdução da NPM na área da saúde significou: forte ênfase em ações de gestão inspiradas no setor privado (mercado), maior exigência por desempenho organizacional, promoção da responsabilização e da transparência dos gestores, preocupação com os custos, prestação de serviços com melhor qualidade, descentralização das decisões e dos recursos orçamentários, subcontratação dos serviços fornecidos (por exemplo, por meio da elaboração de parcerias público-privadas) e maior interação entre as partes interessadas na prestação dos serviços de saúde (associação de pacientes e de médicos, fundos de saúde, representantes dos hospitais) (Malmlose, 2015; Simonet, 2008). Por exemplo, em Portugal, as reformas na saúde enfatizaram a contenção de custos, a adoção de parcerias público-privadas e o incremento da eficiência (Barros, Machado, & Simões, 2011; Malmlose, 2015). Por outro lado, a regulamentação concebida para assegurar a qualidade e o acesso equitativo aos cuidados da saúde permaneceu forte e robusta (Simonet, 2008).

Contudo, a NPM tem encontrado dificuldades para implantar a sua doutrina em ambientes públicos onde há grupos profissionais fortes, como médicos e professores. As especificidades da profissão médica, como o prolongado tempo de formação (especialização), a responsabilidade pela adoção do tratamento adequado em resposta ao diagnóstico efetuado do paciente, a relação de confiança médico-paciente, os códigos profissionais, as normas de comportamento, o simbolismo das vestimentas, entre outras, conferem um conservadorismo natural à classe dos médicos. Assim, a área de assistência à saúde representa um desafio para os gestores - chamados por Harrison (1988) de

diplomatas, em virtude da habilidade de negociação que envolve a função do gestor hospitalar - que buscam reformar os serviços públicos guiados pela NPM, pois existe limitada aceitação no estabelecimento de uma autoridade única responsável pela globalidade da gestão, e há resistência na fixação de normas orçamentárias e/ou na limitação (corte) dos orçamentos das clínicas (especialidades) médicas nos hospitais (Lapsley, 2008; Macinati, 2010; Robson, 2007). No âmbito da assistência à saúde, a influência do profissional médico, sobre a natureza e o progresso de qualquer iniciativa de reforma, é substancial (Jacobs, Marcon, & Witt, 2004).

Os desafios para a implantação dos princípios da NPM na área da saúde são realçados pela investigação realizada a nível interno.

Eeckloo, Van Herck, Van Hulle e Vleugels (2004), ao estudarem a estrutura de governança de hospitais sem fins lucrativos na Bélgica, argumentam que o ambiente dinâmico que envolve o desenvolvimento da assistência à saúde e a formulação das políticas de saúde pelos Estados desafiam os gestores hospitalares, os decisores políticos e os investigadores a pensarem sobre a governança no contexto dos nosocômios e a questionarem sobre a validade da aplicação dos padrões de governança estabelecidos para o mundo corporativo, no âmbito hospitalar. Os autores sugerem que os princípios de governança corporativa devem ser adaptados para serem incorporados ao contexto hospitalar, pois os hospitais tratam com uma ampla variedade de partes interessadas, com o aspecto da autonomia defendida por classes profissionais (como os médicos) e com objetivos de negócios nem sempre claros.

No Brasil, o TCU realizou em 2015 estudos sobre o aspecto da governança e a sua relação com a competitividade na área da saúde do setor público federal (Sistema Único de Saúde do Brasil - SUS). O trabalho apontou falhas na definição das competências entre as estruturas governamentais componentes do sistema, ocasionando fragilidades na pactuação de metas, de objetivos e de responsabilidades solidárias no âmbito do SUS (TCU, 2016c). Também no Brasil, Barbosa (2003) investigou os modelos de governança corporativa em onze hospitais sem fins lucrativos do país. Os resultados dessa pesquisa indicam que os hospitais adotaram modelos diferentes de atuação e de estruturação de suas lideranças organizacionais, quando confrontados com os parâmetros de governança utilizados em outros setores corporativos e que os modelos de administração hospitalar estabelecidos por eles (hospitais) são semelhantes. De acordo com o autor, o padrão de gestão hospitalar era configurado pela representativa concentração de responsabilidades nas mãos dos superintendentes ou diretores administrativos.

Ciccone, Vian, Maurer e Bradley (2014) realizaram uma revisão da literatura (analisando 30 artigos) com a finalidade de verificar a relação entre os mecanismos de governança e os resultados obtidos na área da saúde em países de baixa e média renda, como o Quênia, o Nepal, o Egito, o Brasil,

a África do Sul, e a Índia. Os resultados da pesquisa de Ciccone et al. (2014) mostram que, a maior parte dos estudos revela a existência de uma associação positiva entre a governança dos sistemas de saúde e a melhoria na saúde. De acordo com os autores, o impacto positivo da governança na saúde é influenciado por vários aspectos, como valores e necessidades locais, o nível de apoio recebido da estrutura econômica e política para a implantação da governança, as condições de *accountability* e a confiança existentes no país. Além disso, a literatura revisada por Ciccone et al. (2014) sugere que o engajamento social e a promoção de uma *accountability* rígida em todos os patamares do sistema de saúde podem ser caminhos para a melhoria da saúde.

Por sua vez, Smith et al. (2012) examinaram os arranjos de liderança e de governança nos sistemas de saúde desenvolvidos na Austrália, Inglaterra, Alemanha, Holanda, Noruega, Suécia e Suíça, por meio de três componentes: definição de prioridades, monitoramento do desempenho e instrumentos de *accountability*. Concluíram que as perspectivas de liderança e governança variam significativamente entre os sistemas de saúde dos países analisados e que foram desenvolvidas de maneira fragmentada e um tanto arbitrária. O trabalho demonstrou que há variações no estabelecimento das prioridades entre os sistemas de saúde dos sete países. A maior convergência de pensamento foi encontrada na questão do monitoramento do desempenho, apesar dos sistemas de saúde estarem em diferentes níveis de desenvolvimento nesse aspecto. Os instrumentos de *accountability* foram aqueles onde existiu a maior variação entre os sistemas de saúde apreciados e onde se verificou a maior incerteza sobre qual a melhor abordagem para tratar essa questão. Os autores inferem que os desafios para os sistemas de saúde dos sete países analisados incluem a fixação de prioridades realistas com base em um orçamento sustentável, o monitoramento do desempenho que estimule a inovação (iniciativa), e a geração de instrumentos de *accountability* que fortaleçam a responsabilidade profissional.

Em consonância com os estudos anteriores, Emanuel e Emanuel (1996) e Schwartz, Price, Deber, Manson e Scott (2014) referem que a *accountability* na área da saúde constitui um desafio particularmente difícil, nomeadamente no setor da saúde pública. De acordo com a *Canadian Comprehensive Audit Foundation* (CCAF, 1995), inicialmente, as discussões geraram pequeno progresso e produziram ânimos exaltados, pois a classe dos médicos e de outros profissionais de saúde não estavam convencidos da necessidade de incorporar melhores práticas de *accountability* nas organizações hospitalares e, por consequência, relutavam em efetivar ações nesse alinhamento. Com o passar do tempo, os diretores dos hospitais foram encorajados a buscarem formas e instrumentos para incrementar a *accountability*. Essa necessidade resultou em uma maior interação entre os administradores hospitalares e as comunidades médicas com o objetivo de conceber modelos

capazes de captar as informações julgadas adequadas e de preparar os relatórios demandados pelas várias partes interessadas (CCAF, 1995).

Investigações realizadas no Canadá considerando diferentes combinações de governança/propriedade e de serviços envolvendo a área da saúde, como hospitais (Kraetschmer et al., 2014; Kromm, Baker, Wodchis, & Deber, 2014), agência governamental que supervisiona os cuidados de saúde prestados aos pacientes com câncer (Bytautas, Dobrow, Sullivan, & Brown, 2014), serviços comunitários (Steele Gray, Berta, Deber, & Lum, 2014), laboratórios de análises clínicas (Gamble, Bourne, & Deber, 2014), saúde pública (Schwartz et al., 2014), cuidados primários de saúde (Shaheena Mukhi, Barnsley, & Deber, 2014), regulação profissional (Baumann, Norman, Blythe, Kratina, & Deber, 2014; Zelisko, Baumann, Gamble, Laporte, & Deber, 2014), comparação com outros sistemas de saúde (Kirsch, 2014; Peckham, 2014), e o papel do programa de acreditação hospitalar (Mitchell, Nickin, & Macdonald, 2014), contribuíram para clarificar as vantagens e as desvantagens das diferentes abordagens a serem utilizadas para a *accountability*, e demonstraram o quanto é desafiadora e complexa a missão de desenvolver a *accountability* no ambiente dos nosocômios (Berta, Laporte, & Wodchis, 2014; Deber, 2014a; Emanuel & Emanuel, 1996; Schwartz et al., 2014; Smith et al., 2012).

Os achados dessas pesquisas canadenses sinalizam que a *accountability* é cada vez mais percebida como importante nas organizações de saúde, pois ela pode ajudar a assegurar assistência à saúde de melhor qualidade e, de maneira ideal, economizar recursos e incrementar os resultados. Essas investigações indicam que a *accountability* ultrapassou o foco das questões financeiras e passou a proporcionar maior enfoque à dimensão do desempenho organizacional. Por outro lado, esses estudos mostram que vários órgãos pedem a mesma informação, mas de diferentes formas. Essa situação acarreta retrabalhos e custos consideráveis, podendo resultar em desvios de recursos empregados nos cuidados de saúde para a confecção e apresentação dos relatórios exigidos. Nesse alinhamento, as entidades de saúde menores, em virtude dos escassos recursos organizacionais disponíveis, apresentam maiores dificuldades para atender todas as demandas por *accountability*. Outro importante achado sugere que a característica do serviço de saúde prestado tem impacto na *accountability*, principalmente quanto aos aspectos de medição e controle (Deber, 2014b).

Também no Brasil, vários estudos demonstraram a dificuldade da implantação da *accountability* na área da saúde. O estudo conduzido por Araújo (2010), sobre o processo de responsabilização pelo controle de resultados no SUS, mostrou que as condições para a materialização da *accountability* estão sendo elaboradas vagarosamente e que existe muito a ser feito para fortalecer a competência da gestão com foco em resultados. De acordo com a autora, embora se observem esforços no sentido de implantar uma administração guiada pelos resultados (efetividade),

não se visualiza a maneira de responsabilização pelo controle dos resultados no SUS. No mesmo alinhamento, Fleury et al. (2010), ao investigarem as mudanças advindas do processo de descentralização do SUS na governança do setor de saúde no contexto dos municípios brasileiros entre 1996 e 2006, dentre os seus achados, encontraram que o novo modelo de governança municipal contribuiu para o aumento da *accountability*. Todavia, os autores concluem que ainda há barreiras para a consolidação de um padrão que seja capaz de assegurar maior controle social, *accountability* e interação entre o Estado e a sociedade.

Para Deber (2014a), as abordagens da *accountability* em saúde podem ser afetadas pelos objetivos estabelecidos, pela estrutura de governança/propriedade para os resultados e processos, e pelas características dos serviços de saúde prestados.

Os desafios que envolvem a missão de desenvolver a *accountability* na área da saúde são claros. Contudo, de acordo com Denis (2014), apesar das diferentes abordagens de *accountability* na saúde, uma relação de *accountability* deve ser alicerçada em três componentes: 1) numa definição clara de objetivos ou metas desejáveis (objeto da *accountability*); 2) na capacidade de avaliar e monitorar a realização do objetivo acordado, e 3) no estabelecimento de um conjunto de consequências para as organizações que atingirem os objetivos/metas de forma satisfatória. Nesse alinhamento, o autor ressalta que a definição de objetivos na área de saúde não é tarefa fácil, pois nem sempre as metas quantitativas expressam a qualidade dos cuidados de saúde prestados aos pacientes. Ademais, Denis (2014) sugere que a *accountability*, além do papel fundamental para o incremento do processo de governança, de controle e de gestão nas organizações de saúde, pode ser desenvolvida com a finalidade de estimular a aprendizagem e a melhoria da entidade; e que a *accountability* em saúde está na fase da infância quanto ao desenvolvimento, pois a identificação dos objetivos corretos e o estabelecimento de instrumentos para controlar a utilização dos recursos de saúde são tarefas complexas.

Face ao ritmo elevado com que atualmente ocorrem as mudanças na área da saúde e à complexidade na implantação dos princípios da NPM nessa área, o processo de governança no âmbito da assistência à saúde exige uma combinação única de competências, de experiência, de visão estratégica e de liderança (Gage, 2012).

Um dos processos que permite acompanhar com objetividade a implantação do modelo de governação preconizado pela NPM e seu desenvolvimento na área da saúde, bem como estimular melhorias a esse nível, é a auditoria governamental. A próxima seção debruçar-se-á sobre este tema.

2.3. A Auditoria no Setor Público e sua Aplicação à Área da Saúde

Um dos instrumentos concebidos pela NPM para aferir o desempenho e a conformidade dos procedimentos executados pelos gestores públicos é a auditoria no setor público (Lapsley, 2008).

2.3.1. Auditoria Governamental

O setor público é responsável por utilizar recursos, auferidos através da tributação, com a finalidade de prestar serviços aos cidadãos, portanto as entidades governamentais devem providenciar a apropriada prestação de contas da sua gestão e do seu desempenho. Nesse ambiente, a auditoria governamental (auditoria no setor público) auxilia no estabelecimento de condições adequadas e reforça a expectativa de que as organizações públicas executarão as suas atribuições de maneira efetiva, transparente, ética e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis (INTOSAI, 2013b; TCU, 2011).

A auditoria governamental constitui um processo sistemático de apreciar objetivamente uma evidência para concluir se a informação ou as condições concretas (reais) de um objeto (processo) estão conforme os critérios estabelecidos como apropriados. Este tipo de auditoria é relevante, pois fornece aos órgãos legislativos e aos de controle, aos encarregados pela governança na administração pública e aos cidadãos, informações e avaliações objetivas e independentes sobre a gestão e o desempenho das operações governamentais (INTOSAI, 2013b).

A auditoria no setor público vem ampliando os domínios dos seus trabalhos. Num primeiro momento, as ações de auditoria eram direcionadas primordialmente para a descoberta de erros e de fraudes. Resultante de um processo evolutivo, a auditoria incorporou a função preventiva e orientadora, buscando que o produto do seu trabalho contribua para o alcance dos objetivos organizacionais, para o incremento da *accountability* e para a melhoria da *performance* da administração pública (Schillemans & van Twist, 2016; TCU, 2011). Observada pela lente da *accountability*, e de acordo o *Office of the Auditor-General of Canada* (OAG), a auditoria compreende o processo de verificação independente, normalmente executada por um terceiro, sobre uma relação de responsabilidade de prestar contas, objetivando emitir opiniões e sugestões sobre como essa relação está sendo desenvolvida (OAG, 1995; TCU, 2011).

De acordo com a *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (2013b), as auditorias governamentais podem ter finalidades distintas, conforme o tipo de atividade de auditoria que está sendo efetuada. Porém, todas elas estimulam melhorias no processo de governança pública, em virtude de:

- fornecer às partes interessadas previstas, com independência, informações e opiniões confiáveis, alicerçadas em evidências suficientes e apropriadas, referentes às organizações públicas;

- contribuir para o aperfeiçoamento da *accountability* e da transparência, incrementando a confiança na utilização adequada dos recursos e bens públicos e desempenho da gestão pública.

- fortalecer a eficácia e a efetividade das entidades que, de acordo com a Constituição, executam funções gerais de controle e correção sobre o governo e sobre os responsáveis pela gestão de ações financiadas com recursos do erário público; e

- criar estímulos para a transformação ao disponibilizar conhecimentos, análises amplas e recomendações bem fundamentadas para o aprimoramento da administração pública.

A auditoria governamental tem por objetivo básico avaliar a *accountability* do governo, contribuindo para a governança pública. Com efeito, por meio da verificação das operações realizadas pelo setor público, especialmente as que envolvem a utilização de recursos públicos, a auditoria governamental fortalece o processo de prestação de contas dos administradores e ajuda a reduzir os desperdícios na gestão. As práticas de governança de muitos países também evidenciam que a auditoria governamental pode desempenhar um papel protagonista no combate à corrupção no setor público, por meio da divulgação dos seus resultados para a sociedade (Ionescu, 2014; Liu & Lin, 2012). Além das finalidades já mencionadas, nos países emergentes, a auditoria governamental pode contribuir para a supervisão da situação fiscal desses governos (Ionescu, 2014).

A variedade de objetos auditados, a diversidade de objetivos, a vinculação da entidade de auditoria e a forma de execução caracterizam a auditoria governamental como um amplo campo de estudos e práticas, exigindo que a sua abordagem seja elaborada por intermédio da decomposição em diversas classificações (TCU, 2012a). No Quadro 3, apresentam-se as principais classificações para as auditorias governamentais preconizadas pela INTOSAI (2013b).

Quadro 3 – Classificações das auditorias governamentais

Entidade	Classificação apresentada	Tipo de Auditoria
INTOSAI	Quanto ao Objeto	Financeira – objetiva comprovar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável.
		Operacional – procura assegurar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios da economicidade, da eficiência e da efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamentos.
		Conformidade – pretende determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas (regras, leis, regulamentos, resoluções, políticas, etc.) que regem a entidade auditada.

Fonte: adaptação INTOSAI (2013).

Além das classificações propostas pela INTOSAI, considerando a vinculação da unidade/entidade/organização que efetua a auditoria em relação à entidade auditada, as auditorias podem ser classificadas em: auditoria externa e AI. A auditoria externa é elaborada por uma entidade independente em relação à organização pública que está sendo auditada, ou seja, a unidade de auditoria não faz da estrutura orgânica da instituição auditada. A AI é executada por uma

unidade/organização de auditoria que integra a estrutura organizacional da própria entidade da administração pública (TCU, 2012a).

Num conceito geral, a AI é apresentada como uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada com a finalidade de agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ademais, a AI auxilia a organização a alcançar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança (Fountain, 2016; IIA, 2010; IIA Brasil, 2016a; Pickett, 2010, 2011). Com efeito, adicionar valor às organizações deve ser o objetivo principal a guiar o processo de AI (Kidron, Cohen, & Ofek, 2016; Margret & Hoque, 2016; Mihret & Woldeyohannis, 2008).

No âmbito do setor público, a AI avalia os controles internos, em todas as áreas da organização, nomeadamente naquelas áreas consideradas mais relevantes pelo gestor público, como a financeira e orçamentária, as aquisições, as licitações e contratos, controle patrimonial, o pagamento de pessoal, dentre outras. O trabalho da AI busca garantir a validade, a legalidade e a segurança do sistema de controle interno da instituição pública, contribuindo, por meio das opiniões consignadas nos relatórios de auditoria, para evidenciar impropriedades, irregularidades, fraudes e para propor a adoção de medidas saneadoras capazes cooperar com a mitigação dos desperdícios e com a correção dos procedimentos em desacordo com as normas legais (Allegrini & D’Onza, 2003; Allegrini, D’Onza, Paape, Melville, & Sarens, 2006).

Assim, a função de AI bem estruturada e disposta de auditores capacitados para o desempenho das suas responsabilidades colaboram para o aprimoramento da avaliação da *accountability*, dos processos de governança, da gestão de risco e dos controles internos na área governamental (IIA, 2015a; TCU, 2014a). Ressalta-se que a eficácia da AI na área governamental é impactada pelos seguintes fatores: necessidade de elevado grau de transparência e desempenho que balizam a gestão pública, diversidade e complexidade das legislações dos órgãos governamentais, grande variedade de estruturas organizacionais e, de maneira geral, não possuem fins lucrativos (IIA, 2015a).

Os auditores internos do setor público atendem a um amplo conjunto de partes interessadas, como a entidade solicitante da auditoria, a própria estrutura de AI, o órgão auditado, outra estrutura governamental, autoridades públicas, grupos de interesse, bem como os contribuintes. De acordo com a Pesquisa Global do Participante de AI de 2015 (*The Global Internal Audit Common Body of*

*Knowledge – CBOK*¹), realizada pelo IIA, uma quantidade relevante de auditores internos trabalha no setor público (cerca de 25%) (Piper, 2015): O Quadro 4 apresenta algumas descobertas da CBOK 2015 em relação a AI no setor público, destacando as suas relações com o setor não público² e com a América Latina e Caribe em virtude do fenômeno estudado nessa dissertação se desenvolver naquela região do mundo.

Quadro 4 – Achados da CBOK 2015 na AI no setor público

Fatores	Descobertas
Orçamento	Os recursos públicos são insuficientes para atender o escopo do trabalho da AI. A pesquisa evidenciou que 24% dos Chefes Executivos da Auditoria (<i>Chief Audit Executives – CAE</i>) consideram que seus orçamentos não são suficientes (o índice no setor não público é 12%, ou seja, metade). Na América Latina e Caribe, os financiamentos são insuficientes para 27% dos CAE do setor público (nesta região, o valor no segmento não governamental é 16%).
Demanda e Expectativa	Em que pese à limitação dos orçamentos, o incremento da transparência pública e da prestação de contas dentro dos governos elevou a demanda e a expectativa pelos trabalhos de AI. Assim, a AI no setor público é desafiada a fazer mais com menos. Esta situação é uma realidade em países da Europa, como o Reino Unido.
Ameaças à Independência e à Objetividade	O setor governamental possui menos comitês de auditoria quando comparado a outros setores, podendo essa realidade acarretar ameaças significativas à independência da AI e, por conseguinte à objetividade das avaliações efetuadas pelos auditores. Como exemplo, na América Latina e Caribe, 28% dos auditores internos do setor público, durante a sua carreira, já sofreram, ao menos uma vez, pressão para suprimir ou modificar significativamente uma descoberta de auditoria (a média no setor público mundial é de 26%).
Riscos	Os auditores internos da área pública estão cada vez mais envolvidos nos riscos estratégicos de suas entidades/órgãos. Entretanto, na América Latina e Caribe, o principal risco focalizado pela AI no setor público se concentra na vertente da conformidade/regulatório (82%). A média global deste risco é 66,3% (setor público) e 71% (setor não público).
Uso das Normas do IIA	Em média, 86% dos profissionais de auditoria do setor público afirmam que utilizam <u>algumas ou todas</u> as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI do IIA (Normas). No entanto, na América Latina e Caribe, 38% dos auditores internos do setor público dizem utilizar <u>todas</u> as Normas do IIA, sendo que a média global no setor público é de 56% e no setor não público é de 60%.
Atração e Retenção de Talentos	A limitação do orçamento da AI no setor público tem imposto dificuldades para a atração e retenção de talentos em áreas que exigem elevada qualificação técnica, cibersegurança e análise de dados. Além disso, organizações privadas podem atrair os auditores mais talentosos com a oferta de melhores salários.
Treinamento	Os auditores internos do setor governamental são submetidos a mais horas de treinamento por ano (49 horas/ano) quando comparados aos profissionais de auditoria de interna dos outros setores (44 horas/ano), entretanto tendem a não contar com alguns benefícios inerentes aos profissionais do segmento não público (por exemplo, a oportunidade de auferir bônus). Assim, a criação de um bom ambiente de trabalho coopera para a atração e retenção de talentos no setor público.

Fonte: adaptação Piper (2015)

Os auditores internos da administração pública estão com a agenda repleta de atividades. As demandas crescentes por transparência e por *accountability* resultaram no aumento das solicitações por serviços de auditoria no setor público. Apesar dos desafios, os auditores internos estão usando

¹ O CBOK constitui o maior estudo contínuo dos profissionais de AI do mundo. O CBOK 2015 contou com participação de 14.158 profissionais de 166 países (IIA, 2015b; Piper, 2015).

² Setor não público é formado pelos seguintes tipos de organizações: empresa privada (não listada em bolsa de valores), empresa de capital aberto (listada em bolsa de valores), organizações sem fins lucrativos (sem relação com o governo) e outras (Piper, 2015).

cada vez mais as Normas do IIA, envolvendo-se com os riscos estratégicos das instituições e fornecendo a avaliação objetiva e a consultoria que o setor governamental busca e necessita (Piper, 2015). Portanto, a AI é um meio de controle essencial na gestão pública que contribui para a administração pública atingir os objetivos planejados (Marçola, 2011).

A auditoria de conformidade é a principal modalidade de auditoria efetuada pelo SisCIEEx nas OM do EB.

A *International Standard of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) 400 (INTOSAI, 2013a) é o resultado de aproximadamente dez anos de trabalho da INTOSAI para identificar os aspectos comuns e os requisitos essenciais da auditoria de conformidade (Bruun, Johnston, Hällström, Bastos, & Paulsrud, 2013).

A auditoria de conformidade é a averiguação independente com a finalidade de identificar se um determinado objeto (atividades, operações, transações e informações) está em conformidade com as normas – leis, regulamentos, acordos, regras, princípios gerais de conduta dos agentes do setor público, protocolos, códigos, políticas – reconhecidas como critérios. Esse tipo de auditoria tem como foco primordial a verificação da legalidade das atividades do setor público, portanto o conhecimento suficiente da estrutura e do conteúdo das normas é condição *sine qua non* para identificar o objeto e os critérios formais de auditoria a serem utilizados e, por conseguinte, definir o escopo da auditoria. (INTOSAI, 2013a). Ademais, apesar da identificação de fraude não ser a finalidade principal da auditoria de conformidade, o risco de fraude também deve ser considerado pelos auditores na execução dos seus trabalhos nas auditorias de conformidade (INTOSAI, 2013a).

Essa seção abordou questões que balizam a execução da auditoria de governamental. A seção seguinte focará aspectos relacionados à auditoria em saúde.

2.3.2. Auditoria em Saúde

O desenvolvimento avançado de tecnologias no segmento da medicina, a elevação da expectativa de vida das pessoas (envelhecimento das populações), o incremento das doenças crônico-degenerativas, a limitada transparência dos hospitais, o volume de informações disponíveis no mundo atual, a crise econômica global e os gastos com os cuidados da saúde ultrapassando os 10% do Produto Interno Bruto (PIB) em países desenvolvidos, como EUA (Kaplan & Porter, 2011; Kaplan & Witkowski, 2014; OECD, 2015, 2016), Canadá (OECD, 2015, 2016), França (Chevreul, Brigham, Durand-Zaleski, & Hernández-Quevedo, 2015; OECD/EU, 2016; OECD, 2015, 2016), Suíça (OECD/EU, 2016; OECD, 2015, 2016; Pietro et al., 2015), Alemanha (Busse & Blümel, 2014; OECD/EU, 2016; OECD, 2015, 2016), Japão (OECD, 2015, 2016), Suécia, Holanda, Dinamarca

(OECD/EU, 2016; OECD, 2015, 2016), contribuíram para que a sustentabilidade econômica dos sistemas nacionais de saúde fosse colocada no centro das atenções governamentais. Nesse ambiente econômico de austeridade, os gestores hospitalares são instados a reduzir custos, a aumentar a produtividade e a obter maior valor (eficácia) nos serviços de saúde prestados com orçamentos iguais ou menores aos que anteriormente dispunham (Abdallah, 2014; Cardinaels & Soderstrom, 2013; Chapman, 2015; Fahlevi, 2016; Gebreiter & Ferry, 2016; Kardakis, Tomson, Brommels, & Hansson, 2014; Llewellyn & Northcott, 2005; Pirozzi & Ferulano, 2016; Vagnoni & Oppi, 2015). Apenas para efeito de comparação, de acordo com a Organização Mundial da Saúde (*World Health Organization* - WHO), o Brasil, em 2014, gastou cerca de 8,32% do seu PIB com saúde (WHO, 2017).

O controle interno, a AI e a prestação contas não são novidades no cotidiano hospitalar. Estudos efetuados por Holden, Funnell e Oldroyd (2009) e por Jackson (2012), apreciando nosocômios do Reino Unido no século XIX, mostram que a prestação de contas pelos gestores (governadores) dos hospitais foi utilizada como meio para demonstrar a retidão no emprego dos recursos recebidos e para estimular a captação de novas doações junto aos cidadãos mais ricos da sociedade local. A preocupação com o controle interno e a AI pode ser encontrada nas investigações que abordam a realidade dos hospitais na Itália entre os séculos XVI e XVII (Bracci, Maran, & Vagnoni, 2010), no Reino Unido nos séculos XVIII e XIX (Holden et al., 2009; Miley & Read, 2016) e na França entre os séculos XV e XVII (Baker, 2016). Portanto, os mecanismos da contabilidade agiram como meio para a responsabilização interna e externa, favorecendo a transparência na gestão hospitalar e contribuindo para a obtenção de recursos para fazer frente aos custos crescentes dos cuidados com a saúde dos mais pobres (Holden et al., 2009; Jackson, 2012).

No campo dos hospitais militares, as pesquisas de Baños (2014) e Baños e Funnell (2015), analisando os hospitais militares na Espanha do século XVIII, mostram a ênfase no controle interno dos insumos (comida, medicamentos, ferramentas, equipamentos, etc.) utilizados nos hospitais militares espanhóis. A importância do controle interno foi materializada no aparecimento do controlador hospitalar e no seu elevado posicionamento hierárquico na estrutura organizacional dos nosocômios militares espanhóis. Em decorrência desse processo de fiscalização, os hospitais militares passaram a ser os mais desenvolvidos da Espanha naquela época (Baños, 2014).

A preocupação com a eficácia e com a qualidade das práticas clínicas na saúde também tem uma longa história (Darr, 2007; Holden, 1999; Jackson, Paterson, Pong, & Scarparo, 2013). No final do século XVII, *Sir* Wiilian Petty começou a indagar sobre a relação causal entre os cuidados de saúde realizados e a medida dos resultados finais obtidos (Jackson et al., 2013). No início do século XIX, o destacado médico inglês *Sir* Thomas Percival procurou melhorar as *práxis* clínicas na saúde pública, por meio da adoção de um registro hospitalar onde seriam descritos o tratamento prestado e

os resultados desse tratamento. As ideias do *Sir Thomas* não atraíram a atenção dos seus pares ingleses, todavia balizaram a elaboração dos primeiros princípios éticos da Associação Americana de Medicina em 1847 (Darr, 2007; Jackson et al., 2013). Outro exemplo de pioneirismo foi dado pela enfermeira Florence Nightingale ao utilizar a estatística na saúde como um meio para perceber a morbidade e mortalidade dos soldados (Darr, 2007; Holden, 1999; Jackson et al., 2013). Em 1860, após retornar da Guerra da Criméia (1854-1856), Nightingale fundou a sua escola de enfermagem no Hospital *St Thomas*, estabelecendo a enfermagem como uma profissão. Em virtude do seu trabalho na organização e na gestão do atendimento em hospitais, Nightingale é considerada como a primeira administradora hospitalar (Darr, 2007). Por conseguinte, constata-se que a auditoria como meio de avaliação integral (geral e assistencial) da área de saúde, com maior ou menor intensidade, sempre foi efetuada (Bell, Morris, & Brown, 1993).

No começo do século XX, nos EUA, os profissionais de saúde discutiram a necessidade de mensurar e avaliar a qualidade e os resultados dos cuidados médicos executados. Inicialmente, a auditoria médica foi estabelecida como uma metodologia para permitir a avaliação do desempenho individual e organizacional e para incrementar a *accountability* pública. Assim a auditoria médica, como ferramenta gerencial, buscou incluir os gestores hospitalares no acompanhamento do trabalho dos profissionais médicos e no aperfeiçoamento da qualidade dos serviços de saúde prestados nos nosocômios (Jackson et al., 2013).

A gênese da auditoria médica foi derivada do Relatório Abraham Flexner publicado em 1910 (Dent, 1993; Jackson et al., 2013). Abraham Flexner, após visitar cento e cinquenta e cinco escolas de medicina nos EUA e no Canadá, evidenciou a má formação dos médicos e o uso de métodos de ensino inadequados. Então, Flexner sugeriu aperfeiçoamentos no processo de ensino-aprendizagem da medicina, como a introdução de instruções em laboratórios, e uma reflexão sobre as práticas médicas. Com efeito, o Relatório Flexner contribuiu para a mais relevante reforma no ensino da medicina nos EUA e impactou a formação médica e a medicina mundialmente (Flexner, 1910; Jackson et al., 2013; Pagliosa & Da Ros, 2008).

Em 1918, o Colégio Americano de Cirurgiões estabeleceu o programa nacional de normalização para os hospitais (*the national standardization programme for hospitals*) dando origem a auditoria médica sistematizada e formalizada (Darr, 2007; Dent, 1993). Nessa fase inicial de desenvolvimento, a auditoria na área da saúde enfocou a apreciação da assistência médica prestada aos pacientes, pois esta constitui o *core* do trabalho dos médicos (Scarparo & Ferraz, 2008; Siqueira, 2014). Além disso, ao longo da sua evolução internacional, a auditoria médica contou com importantes personagens, como Ernest A. Codman (Darr, 2007; Donabedian, 1989), George Gray

Ward (Kurcgant, 1976), John G. Bowman, Malcolm MacEachern, Thomas R. Ponton, Lembcke e Donabedian (Jackson et al., 2013).

No Brasil, a auditoria médica e de enfermagem surgiu de maneira incipiente a partir dos últimos anos da década de sessenta do século XX (Araújo & Paula, 2016; Pinto & Melo, 2010; Ribeiro, 1972). No período que antecedeu a década de 1970, o Brasil utilizou adaptações dos padrões estabelecidos nos EUA - inicialmente, pelo Colégio Americano de Cirurgiões e, posteriormente, pela Comissão Conjunta para Credenciamento de Hospitais (Passos, 2013). Até 1976, as atividades de auditoria em saúde no âmbito da gestão pública – Instituto Nacional de Previdência Social (INPS) – eram elaboradas por supervisores, por intermédio da averiguação dos protuários dos pacientes e do exame das contas médicas, não existindo auditorias diretas (*in loco*) nos hospitais.

A partir de 1976, o INPS adotou procedimentos de auditoria em saúde mais formais e sistemáticos e iniciou a prática de auditoria em seus próprios hospitais e na rede de hospitais conveniados. Todavia, a auditoria médica foi normatizada pela primeira vez apenas em 1984, através da Resolução nº 45/84 do Instituto de Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS). A finalidade da atividade de auditoria era verificar a qualidade do serviço prestado, os resultados conseguidos e elaborar a revisão técnica e administrativa das contas médicas (Brasil, 2017b; Passos, 2013; Queiroz, 2009; Rocha, Silveira Filho, & Sant’anna, 2002; Souza, Dyniewicz, & Kalinowski, 2010). O controle da produção e dos gastos na assistência médica desenvolvido pelo INAMPS tinha por finalidade coibir distorções, erros e fraudes na gestão da saúde pública (Brasil, 2016).

Em 1993, instituiu-se o Sistema Nacional de Auditoria (SNA) com a finalidade de realizar a coordenação e a avaliação técnica e financeira do SUS em todo o território brasileiro, em colaboração com os estados federativos, os municípios e o Distrito Federal (Brasil, 2017b; Queiroz, 2009; Souza et al., 2010). Constatou-se que a auditoria em saúde vem evoluindo progressivamente em virtude da eficácia dos seus resultados e por indicar os caminhos a serem estabelecidos pelas organizações de saúde para melhorar o seu desempenho organizacional (Souza et al., 2010).

A literatura sugere que o percurso da auditoria em saúde também foi permeado pelo potencial conflito entre os profissionais médicos e os gestores hospitalares no estabelecimento de estratégias gerenciais, como a implantação das premissas derivadas da NPM no Sistema Nacional de Saúde no Reino Unido (Jackson et al., 2013; Pollitt, Harrison, Hunter, & Marnoch, 1988). Nessa concepção, a auditoria médica representava um meio para proteger a autonomia dos médicos e para evitar a exposição da classe médica ao escrutínio público (Dent, 1993; Jackson et al., 2013).

A fundação do IIA mudou o enfoque da AI, e, por conseguinte da auditoria em saúde. Com o IIA, a AI passou a incorporar o controle administrativo, com a finalidade de verificar a efetividade

dos controles internos estabelecidos pela organização, portanto deixando de ter um enfoque apenas subordinado à área contábil (financeira). Com efeito, a lente da AI estendeu-se por todas as áreas da organização – além do controle financeiro - possibilitando que outros setores da economia constatassem o relevante trabalho do auditor interno na análise das suas operações, como foi o caso das organizações hospitalares (Campos, Silva e Souza, & Saurusaitis, 2008).

No início, o foco primordial da auditoria em saúde era a avaliação da qualidade assistencial prestada ao paciente, pois esse era o *core* da prática profissional desta área. Na atualidade, o aumento da competitividade, a oferta de tratamentos de elevado valor financeiro e a busca de eficiência fizeram com que o acompanhamento dos custos passasse a ser uma preocupação da auditoria em saúde, dos gestores hospitalares, dos profissionais de saúde e das fontes pagadoras da assistência (Guerrer, Castilho, & Lima, 2014; Guerrer, Lima, & Castilho, 2015; Scarparo & Ferraz, 2008; Souza, Ceretta, & Soratto, 2016). O processo de auditoria em saúde passou a incorporar uma visão econômico/contábil com a finalidade de avaliar os aspectos qualitativos da assistência demandada pelo paciente, os diversos controles inseridos nos processos internos, as finanças e as contas hospitalares (Scarparo & Ferraz, 2008; Scarparo, Ferraz, Chaves, & Gabriel, 2010). Com efeito, a auditoria das contas médicas (ou também denominadas, em sentido alargado, de conta de serviços médicos-hospitalares) é frequentemente tratada como instrumento estratégico pelas entidades públicas e privadas da área de saúde (Balzan, 2000).

Apesar da amplitude da auditoria na área da saúde, no Brasil, gerou-se a ideia errônea de que esse tipo de auditoria estaria estritamente imbricada com as atividades burocráticas, contábeis e financeiras, em virtude da necessidade de sustentação econômica dos hospitais [aspecto relevante para todos os tipos de instituições hospitalares (Cobaito, 2016)], e com a ação de controladoria que busca identificar pagamentos indevidos relativos à conta hospitalar. Entretanto, pesquisas indicam uma tendência para que no futuro exista uma maior incorporação da avaliação da qualidade da assistência da saúde no processo de auditoria em saúde (Scarparo & Ferraz, 2008; Scarparo et al., 2010).

Há várias de definições sobre auditoria em saúde. O Quadro 5 apresenta alguns conceitos de auditoria em saúde estabelecidos na literatura.

Quadro 5 – Conceitos de auditoria em saúde

Autor (es)	Conceitos
Souza, Ceretta e Soratto (2016)	É uma atividade que analisa procedimentos, processos, sistemas, registros e documentos, com a finalidade de avaliar o cumprimento dos planos, metas, objetivos e políticas, por consequência, representa avaliações que envolvem pessoas ligadas à execução de atividades operacionais nos vários setores do hospital, averiguando a sistemática vigente e a qualidade do serviço prestado.
Silva, Lima e Sousa (2016)	Configura-se como uma ferramenta importante para a mensuração da qualidade (auditoria assistencial ou clínica) e dos custos (auditoria de custos/contas médicas) nas organizações de saúde, pois se constitui em um sistema de revisão e controle para informar a gestão sobre a eficiência e a eficácia dos programas em curso. Com efeito, o papel da auditoria em saúde não deve ser apenas assinalar falhas, fraudes, irregularidades, impropriedades e problemas, mas também, indicar soluções e sugestões. Por conseguinte, assumindo uma abordagem eminentemente educativa.
Guerrer, Lima e Castilho (2015)	É aquela desenvolvida em vários setores e por diferentes profissionais com destaque para médicos e enfermeiros auditores que, embora atuem em áreas específicas, possuem como objetivos comuns assegurar a qualidade no atendimento ao paciente, impedir desperdícios e colaborar com o controle de custos.
Jackson et al. (2013)	Representa um mecanismo de gestão colaborativa que fornece aos médicos e aos gestores informações confiáveis para a gestão profissional de um hospital, permitindo a avaliação das práticas médicas e do processo de <i>accountability</i> .
Silva e Santo (2013)	É um instrumento que contribui para a gestão hospitalar, pois, por meio de uma análise minuciosa de documentos e processos, constatam-se irregularidades no prontuário médico, na área contábil, e na qualidade dos serviços de saúde prestados ao paciente.
Brasil (2013)	Retrata a verificação da execução das ações e serviços de saúde quanto aos aspectos orçamentário, operacional, patrimonial, além de verificar a conformidade do gasto, bem como dos processos e resultados.
Lima, Angelo e Demarchi (2013) Souza et al. (2010)	Constitui a análise sistemática e formal dos procedimentos elaborada por profissional não envolvido na sua execução, com a finalidade de garantir a conformidade, a qualidade e o controle em uma função, processo ou instituição.
Brasil (1998, 2011a)	Representa o exame sistemático e independente dos fatos pela observação, medição, ensaio ou outras técnicas apropriadas de uma atividade, elemento ou sistema para averiguar a conformidade aos requisitos preconizados pelas leis e normas vigentes e constatar se as ações e seus resultados estão de acordo com as disposições planejadas. A auditoria em saúde, por meio da análise e verificação operativa, possibilita a avaliação da qualidade dos processos, dos sistemas e dos serviços e a necessidade de melhoria ou de ação preventiva/corretiva/saneadora. O objetivo da auditoria em saúde é propiciar ao gestor do SUS informações necessárias ao exercício de um controle efetivo, e contribuir para o planejamento e aperfeiçoamento das ações de saúde.
Dias et al. (2011)	Espelha um relevante instrumento na transformação dos processos de trabalho vivenciados nos hospitais e nas operadoras de planos de saúde privados na busca pela manutenção da qualidade do cuidado de saúde prestado e, ao mesmo tempo, pela preservação de um posicionamento competitivo no mercado de saúde.
Campos et al. (2008)	É uma avaliação dos aspectos quantitativos e qualitativos da qualidade da assistência prestada ao paciente, por meio da verificação de questões organizacionais, operacionais e financeiras.
Paes e Maia (2005)	Configura-se como uma atividade profissional que analisa, controla e autoriza os procedimentos médicos para fins de diagnose e condutas terapêuticas, propostas e/ou realizadas, respeitando-se a autonomia profissional e os preceitos éticos, que guiam as ações e as relações humanas, consistindo na conferência da conta médica ou do procedimento, pelo auditor médico ou enfermeiro, com a finalidade de corrigir falhas ou perdas, objetivando a elevação dos padrões técnicos e administrativos, bem como a melhoria das condições hospitalares e de atendimento aos pacientes.
Antonini (2003)	É uma atividade complexa que analisa a qualidade e/ou custo dos procedimentos realizados na área da saúde. Tem como finalidade principal avaliar a relação custo/efetividade ou custo/benefício buscando manter o equilíbrio aceitável dentro desta relação, bem como o equilíbrio entre o possível e o desejado ou desejável.
Bull (1993)	É a comparação entre a prática médica com os critérios explícitos ou padrões, verificados por meio de pesquisa científica, que constituem boas práticas, ou seja, é a verificação do grau de conformidade entre as práticas médicas e os protocolos, as diretrizes ou padrões estabelecidos.
Exworthy (1998)	É o meio pelo qual os profissionais responsáveis pelos serviços de saúde demonstram a eficácia e a qualidade dos cuidados de saúde prestados aos pacientes por intermédio do cumprimento das normas e ou padrões estabelecidos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para Lord e Littlejohns (1995), a auditoria em saúde deve ser realizada por uma equipe multidisciplinar composta por médicos, enfermeiros, assistentes sociais, administradores, contabilistas, dentistas, farmacêuticos, fisioterapeutas, dentre outros profissionais; e nos diversos processos de uma organização de saúde que se relacionam com os cuidados de saúde prestados aos pacientes.

A auditoria em saúde pode ser classificada considerando diferentes abordagens e finalidades. As principais classificações são quanto: à execução (analítica ou operativa); ao método (prospectiva, concorrente ou retrospectiva); à forma de intervenção (interna ou externa); ao tempo (contínua ou periódica); à natureza (regular ou especial); à modalidade (custos e qualidade); ao limite (total ou parcial); ao tipo (conformidade e operacional), e à forma de operacionalização (direta, integrada e compartilhada) (a auditoria compartilhada é a categoria mais relacionada com o modelo adotado pela administração pública nas auditorias efetuadas no SUS do Brasil) (Brasil, 1998, 2011a; Ludmer & Ludmer, 2013; Morais, Batista, Castro, Assunção, & Castro, 2015; Oliveira, Jacinto, & Siqueira, 2013; Paes & Maia, 2005; Setz & D’Innocenzo, 2009; Siqueira & Freitas, 2014). O Quadro 6 sintetiza as principais categorizações existentes sobre auditoria em saúde.

Quadro 6 – Classificações da auditoria em saúde

Classificação		Definição
Execução	Análítica	Rol de atividades especializadas que consiste na análise de relatórios, documentos, processos e dados disponíveis nos sistemas informatizados que permite avaliar se os serviços e os sistemas de saúde estão em conformidade com as normas e padrões estabelecidos. Nesse tipo de auditoria, os auditores devem possuir conhecimento sobre indicadores de saúde e administrativos. Além disso, pode subsidiar e orientar o planejamento da auditoria operativa (Brasil, 1998, 2011a; Ludmer & Ludmer, 2013; Siqueira & Freitas, 2014)
	Operativa	Constitui a verificação <i>in loco</i> do atendimento aos requisitos legais/normativos, que regem os sistemas e as atividades referentes à área da saúde, por intermédio do exame direto dos fatos, registros, documentos e situações, para indicar a adequação, a conformidade, a eficiência, a eficácia, a efetividade e a economicidade dos processos de trabalho em saúde para atingir os objetivos organizacionais traçados (Brasil, 1998, 2011; Siqueira & Freitas, 2014)
Método	Prospectiva, Preliminar, Prévia ou Pré-auditoria	Consiste na avaliação dos procedimentos médicos antes da sua execução, sendo relacionada com a fase de admissão do paciente (por exemplo, a análise ou emissão de parecer, por uma operadora de plano de saúde ou equivalente, sobre algum tratamento ou procedimento médico solicitado, buscando desencadear autorização do processo de assistência à saúde) (Exército Brasileiro, 2008; Guerrer et al., 2014; Ludmer & Ludmer, 2013; Oliveira et al., 2013; Paes & Maia, 2005; Siqueira & Freitas, 2014)
	Concorrente, proativa ou Concomitante	É aquela que ocorre enquanto o paciente está hospitalizado ou em atendimento no ambulatório, ou seja, relacionada ao evento no qual o paciente se encontra envolvido, enfocando os custos e a adequação dos serviços prestados (Exército Brasileiro, 2008; Faraco & Albuquerque, 2004; Guerrer et al., 2014; Morais et al., 2015; Oliveira et al., 2013; Paes & Maia, 2005; Setz & D’Innocenzo, 2009; Siqueira & Freitas, 2014; Souza et al., 2016)
	Retrospectiva ou <i>a posteriori</i>	Trata-se da análise pericial, realizada após a alta do paciente, relacionada aos procedimentos médicos elaborados. Pode ser efetuada com ou sem a análise do prontuário do paciente, relatórios diversos (incluindo a documentação gerada na auditoria prospectiva e concorrente) e tem por finalidade avaliar a conformidade dos resultados e corrigir possíveis falhas constatadas (Exército Brasileiro, 2008; Faraco & Albuquerque, 2004; Guerrer et al., 2014; Morais et al., 2015; Oliveira et al., 2013; Paes & Maia, 2005; Setz & D’Innocenzo, 2009; Siqueira & Freitas, 2014)

Classificação		Definição
Natureza	Regular ou Ordinária	É aquela inserida no planejamento anual das atividades de auditoria, com a finalidade de verificar todos os estágios de uma atividade, ação ou serviço (Brasil, 1998, 2011; Siqueira & Freitas, 2014).
	Especial	Configura-se como aquela auditoria não prevista no planejamento anual inicial, realizadas com a finalidade de apurar denúncias, indícios de irregularidades ou para atender alguma necessidade específica (Brasil, 1998, 2011; Siqueira & Freitas, 2014).
Modalidade	Custos	Representa a análise das contas hospitalares, após a alta do paciente, para examinar a compatibilidade entre os registros assinalados no prontuário do paciente e o valor cobrado na fatura do hospital (Ludmer & Ludmer, 2013; Oliveira et al., 2013).
	Qualidade	Refere-se à avaliação e à revisão detalhada dos registros clínicos efetuados no prontuário do paciente com a finalidade de verificar a qualidade da assistência de saúde prestada (Oliveira et al., 2013).
Limite	Total	É o processo de auditoria que abarca todos os setores (áreas) das organização de saúde (Faraco & Albuquerque, 2004; Siqueira & Freitas, 2014).
	Parcial	Direciona-se apenas para alguns serviços, áreas ou setores do nosocômio (Faraco & Albuquerque, 2004; Siqueira & Freitas, 2014).
Forma de Intervenção	Interna	Representa a auditoria em saúde confeccionada por colaboradores (servidores) capacitados da própria organização de saúde (Faraco & Albuquerque, 2004; Morais et al., 2015; Silva & Santo, 2013; Siqueira & Freitas, 2014).
	Externa	É a auditoria feita por profissionais que não pertencem ao quadro de funcionários da instituição de saúde, contratados ou designados por autoridade competente para realizar um exame específico (Faraco & Albuquerque, 2004; Morais et al., 2015; Siqueira & Freitas, 2014).
Tempo	Contínua	Executada em períodos determinados, sem sofrer interrupções, ou seja, iniciando-se cada revisão a partir da anterior (última auditoria) (Faraco & Albuquerque, 2004; Morais et al., 2015; Silva & Santo, 2013; Siqueira & Freitas, 2014).
	Periódica	Realizada a certos períodos de tempo determinados, não incorporando a continuidade como característica da revisão (Faraco & Albuquerque, 2004; Morais et al., 2015; Siqueira & Freitas, 2014).
Tipo	Conformidade	Avalia a legalidade dos atos de gestão dos responsáveis pelos serviços de saúde, quanto ao aspecto assistencial, contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial (Brasil, 2011a; Siqueira & Freitas, 2014).
	Operacional	Examina os sistemas de saúde, verificando os aspectos relacionados com eficiência, eficácia e efetividade patrimonial (Brasil, 2011a; Siqueira & Freitas, 2014).
Operacionalização	Direta	Realizada com a participação de profissionais de uma mesma estrutura do SNA do SUS (Brasil, 2011a; Siqueira & Freitas, 2014).
	Integrada	Elaborada com o envolvimento de profissionais de duas ou mais estruturas do SNA do SUS (Brasil, 2011a; Siqueira & Freitas, 2014).
	Compartilhada	Executada com a participação de profissionais da estrutura de auditoria do SNA do SUS e outros técnicos oriundos de órgãos de controle interno e/ou externo (Brasil, 2011a; Siqueira & Freitas, 2014).

Fonte: Elaborado pelo autor

A auditoria em saúde é um instrumento relevante para o incremento da qualidade assistencial e para o monitoramento dos custos nos hospitais (Souza et al., 2016). No curso do processo de auditoria, os registros assinalados nos prontuários dos pacientes representam importante fonte de evidência para subsidiar a avaliação sobre a qualidade da assistência de saúde prestada e sobre a exatidão da cobrança realizada por meio da conta hospitalar. Além disso, falhas nos registros dos prontuários podem indicar baixa qualidade no cuidado de saúde proporcionado, ocasionar erros de

cobrança na conta hospitalar do paciente ou gerar glosas³ em itens das faturas apresentadas pelos hospitais às fontes pagadoras (Guerrer et al., 2014, 2015; Morais et al., 2015; Oliveira et al., 2013; Setz & D’Innocenzo, 2009; Siqueira & Freitas, 2014; Souza et al., 2016; Viana, Bragas, Lazzari, Garcia, & Moura, 2016).

A AI na área da saúde conduz ao estabelecimento de um sistema de saúde moderno e, por consequência, tratando os pacientes de maneira eficiente, criando condições favoráveis de trabalho para os colaboradores do segmento da saúde (médicos, enfermeiros, dentistas, farmacêuticos, dentre outros profissionais) e auxiliando na melhoria da eficácia da gestão dos recursos públicos. Portanto, a AI deve apoiar o gestor nos seguintes aspectos: na administração eficaz da unidade de saúde, no exame da eficiência dos controles internos, na avaliação da economia gerada para o erário público e na apreciação do programa de gestão de risco existente (Szczepankiewicz, 2010).

A auditoria em saúde constitui um mecanismo de suporte à gestão, pois busca orientar o gestor público na correção de distorções eventualmente detectadas. Por conseguinte, a auditoria em saúde pode revelar impropriedades, constatar falhas nas anotações dos prontuários dos pacientes, cobranças indevidas por serviços não realizados, riscos, fraquezas no sistema de controle interno, irregularidades, desperdício de materiais e medicamentos, fluxo inadequado de informação, vulnerabilidades na segurança dos sistemas de informação, utilização indevida de equipamentos, excessos de estoques e indícios de fraudes (Carmeli & Zisu, 2009; Guerrer et al., 2014, 2015; Keclíková & Briš, 2011; Ludmer & Ludmer, 2013; Oliveira et al., 2013; Paes & Maia, 2005; Peron, 2009; Silva & Santo, 2013; Siqueira & Freitas, 2014; Souza et al., 2016; Viana et al., 2016).

Nesse alinhamento, os comentários, opiniões e recomendações de melhoria espelhadas no relatório da auditoria em saúde têm por finalidade cooperar para o incremento da eficiência, da eficácia e da efetividade na gestão da organização hospitalar e contribuir para o avanço da qualidade da AMH prestada aos pacientes, para aumentar a satisfação do cliente, para a melhoria da aplicação dos recursos disponíveis (financeiros, humanos ou materiais), para a manutenção do controle de custos (equilíbrio financeiro), para o aperfeiçoamento dos processos administrativos, dos controles internos, das normas e dos regulamentos organizacionais, para a apreciação do desempenho médico com relação aos aspectos éticos, técnicos e administrativos nas ações de atenção à saúde e para estimular o processo educativo com o objetivo de melhorar a qualidade do atendimento, considerando o custo e os recursos financeiros disponíveis (Brasil, 2016; Guerrer et al., 2014, 2015; Keclíková &

³ A glosa é o cancelamento parcial ou total do orçamento, por serem considerados ilegais ou indevidos, ou seja, referem-se aos itens que o auditor do plano de saúde não considera cabível o pagamento. As glosas são aplicadas quando qualquer situação gera dúvidas em relação à regra e prática adotada pela instituição de saúde (Ferreira et al., 2009).

Briš, 2011; Ludmer & Ludmer, 2013; Oliveira et al., 2013; Paes & Maia, 2005; Silva & Santo, 2013; Siqueira & Freitas, 2014; Souza et al., 2016; Viana et al., 2016).

Peron (2009), ao analisar a auditoria em saúde no setor público brasileiro, nomeadamente no SUS, identificou que esse tipo de auditoria ainda se encontra em fase incipiente de implementação e focado no conceito de auditoria na vertente assistencial, demonstrando pequena compreensão do papel mais alargado que a auditoria em saúde pode desempenhar no que concerne à gestão. Para a autora, a auditoria em saúde carece de analisar a qualidade da assistência proporcionada pelo SUS aos seus usuários e também identificar as não conformidades e as inadequações às normas, agindo como ferramenta auxiliar de gestão. Nesse alinhamento, a auditoria em saúde deve ser instrumento para proteger o bem público e para orientar os profissionais e os gestores de saúde que atuam no SUS com a finalidade de assegurar a eficiência no serviço de saúde prestado aos pacientes. Mais recentemente, de acordo com Tajra et al. (2014), a edição do Decreto nº 7.508/2011 (Brasil, 2011b) contribuiu para a efetivação da auditoria em saúde no SUS como uma ferramenta de gestão, pois, a partir dessa nova base normativa, a auditoria tem sido abordada como instrumento eficiente para o aperfeiçoamento do sistema de saúde brasileiro.

Ressalta-se que apesar do objetivo da auditoria ser a avaliação e o controle do serviço de saúde, o enfoque pode-se encontrar mais deslocado para a vertente do controle dos custos ou mais para o viés da efetividade da assistência à saúde. Há ocasiões onde o discurso da gestão da organização indica que o objetivo organizacional primordial é o incremento da qualidade na efetividade dos cuidados em saúde, mas os objetivos da auditoria em saúde e os padrões de avaliação utilizados pelos auditores estão alinhados para os aspectos do controle de custos, portanto demonstrando uma contradição entre os objetivos declarados pela administração e os indicadores de avaliação empregados na auditoria em saúde (Antonini, 2003).

Os acompanhamentos (monitoramentos), os controles internos e as auditorias em saúde são ferramentas que aumentam de relevância nos sistemas de saúde que almejam obter equilíbrio financeiro – otimizando os seus custos - sem reduzir a qualidade dos serviços ofertados aos clientes. Diante dessa estrutura de controle se apresentam interesses aparentemente controversos de profissionais de saúde, beneficiários e organizações gestoras de saúde. Portanto, a operacionalização do processo de auditoria em saúde capacitada favorece a melhoria da qualidade dos serviços prestados, pois contribui para melhorar o processo de governança, a transparência e a *accountability*, para corrigir falhas e para sugerir alternativas preventivas e/ou corretivas como meio de suporte para alavancar a gestão (Guerrer et al., 2015; Ludmer & Ludmer, 2013; Oliveira et al., 2013; Siqueira & Freitas, 2014; Souza et al., 2016; Viana et al., 2016).

A prestação de cuidados de saúde é uma tarefa muito complexa para que seja mensurada por um sistema simples de avaliação. Para uma melhor avaliação se faz necessário dividir as várias atividades em componentes, exigindo um sistema de auditoria adaptado às especificidades das circunstâncias particulares em análise (Maurice-Williams, Garlick, & Olsen, 1990). Nesse alinhamento, a integração das partes componentes da auditoria em saúde conferem melhores resultados para o paciente e reduz a sobreposição e a duplicação de trabalho, conforme mostrou o estudo conduzido por Sharp e Kilvington (1993). Com efeito, a implantação de boas práticas em auditoria em saúde envolve o compromisso com a qualidade, o empenho dos líderes organizacionais (área técnica e administrativa) e a mudança de atitudes, de cultura, de objetivos e de ações nas organizações de saúde. Assim, não se configura uma tarefa simples, transitória ou marginal, pois demanda uma relação sinérgica entre tecnologia da informação, gestão e qualificação profissional por meio de treinamento (Ludmer & Ludmer, 2013; Matchet & Rose, 1992; Silva & Santo, 2013).

A realidade da saúde brasileira demanda por profissionais capacitados para avaliar a assistência prestada aos usuários, bem como para contribuir com a racionalização dos custos sem comprometer a qualidade dos serviços ofertados. Portanto, auditores com conhecimentos na área de saúde representam um componente essencial na procura pelo equilíbrio entre os interesses da área administrativa e técnica na prestação de serviços de saúde aos pacientes (Siqueira, 2014). Paes e Maia (2005) comungam dessa ideia, pois, para esses autores, a auditoria em saúde é uma atividade profissional que se vem destacando no mercado de trabalho como um caminho para se chegar à manutenção da viabilidade financeira dos planos de saúde privados e, também, do próprio SUS do Brasil.

Esta seção apreciou, a evolução histórica, as definições, o amplo espectro de classificações e o papel da auditoria em saúde. Assim, percebe-se a importância da auditoria em saúde para o aprimoramento da qualidade da assistência prestada aos pacientes e para a sustentabilidade econômico-financeira dos hospitais e dos sistemas de saúde públicos e privados. Nesse contexto, o auditor em saúde é peça fundamental na análise dos diversos processos desenvolvidos na área da saúde. Portanto, a seção seguinte enfocará várias questões relacionadas ao perfil da equipe de auditoria em saúde.

2.3.3. Perfil da Equipe de Auditoria em Saúde

Os integrantes das organizações investidos da função de auditor são responsáveis não só perante a “administração da organização a que prestam serviço, mas também perante aos usuários da mesma. Os que atuam nesta área, por sua vez, devem conduzir-se de modo a justificar a confiança individual e institucional que lhe é depositada” (Brasil, 1998, pp. 9–10).

O auditor deverá pautar o seu trabalho de auditoria em saúde pela observância dos seguintes atributos fundamentais: independência; responsabilidade; capacidade de análise e de trabalho em grupo; bom relacionamento interpessoal; capacidade de comunicação clara e precisa; soberania; imparcialidade; objetividade; conhecimento técnico e capacidade profissional; atualização dos conhecimentos técnicos; cautela e zelo profissional; comportamento ético, sigilo e discrição (Brasil, 1998; Ludmer & Ludmer, 2013; Noronha & Salles, 2004; O'Donnell, 2015; Paes & Maia, 2005; Souza et al., 2010). Portanto, o auditor “deve decidir sempre com respaldo técnico e científico, honestidade e responsabilidade. O auditor ideal deve ser constituído de: 25% de discrição, 25% de ética, 25% de equilíbrio profissional e 25% de conhecimento e totalizando 100% de bom senso” (Paes & Maia, 2005, p. 13).

Como em outros tipos de auditoria, na da auditoria em saúde, o sigilo também é de extrema importância, pois se trabalha com o prontuário do paciente onde estão assinaladas informações do seu quadro clínico (Brasil, 2011a; Cintra, Zerbini, & Oliveira, 2016). No caso do serviço público brasileiro, a Constituição Federal, o Código de Ética do Servidor Público e o Código de Ética da Categoria Profissional que enquadra o servidor público obrigam o auditor a manter o sigilo e a privacidade do que tomar conhecimento durante o processo de auditoria (Brasil, 2011a).

A auditoria em saúde analisa processos que agregam informações qualitativas (por exemplo, a qualidade da assistência dispensada aos pacientes, quadro clínico do paciente internado, necessidade de artigos de alto custo, etc.), e dados quantitativos concernentes aos domínios da gestão, da contabilidade e/ou da economia (por exemplo, controles internos, custos dos materiais e dos medicamentos, licitações públicas, processo de aquisição, faturamento das contas hospitalares e glosas) (Carmelo, Pinheiro, Campos, & Oliveira, 2009; Silva & Santo, 2013; Souza et al., 2010). Portanto, as exigências atuais e a dinâmica dos sistemas de saúde e dos hospitais, no setor privado, público e sem fins lucrativos, obrigam que a equipe de auditoria em saúde possua e mantenha contínuo processo de atualização de conhecimentos em diferentes áreas, como a medicina, a enfermagem, a gestão, a farmácia, a contabilidade, a fisioterapia, a tecnologia da informação, dentre outras, para assessorar os gestores hospitalares no desenvolvimento da sua incumbência de prover cuidados de saúde com a melhor qualidade possível, e de manter o equilíbrio entre as despesas e as receitas (Aleluia & Santos, 2013a; Balzan, 2000; Noronha & Salles, 2004; Paes & Maia, 2005; Santos, Aleluia, Santos, Moura, & Carvalho, 2011; Siqueira & Freitas, 2014; Souza et al., 2016; Tajra et al., 2014).

Além dos conhecimentos já mencionados, o auditor em saúde necessita deter habilidade suficiente para avaliar, desperdícios, ineficiências e os riscos de ocorrência de fraudes e como esse aspecto é gerenciado pela organização hospitalar (Gibson, 2012; IIA, 2015c). Nos EUA estima-se

que, cerca de setecentos e oitenta bilhões de dólares gastos no sistema de saúde são desperdiçados em tratamentos desnecessários, bem como nas ineficiências do sistema e em fraudes (Gibson, 2012). Ademais, o estudo de Szczepankiewicz (2010) indicou que é desejável o auditor interno possuir certificações internacionais, como as de Auditor Interno Certificado (*Certified Internal Auditor - CIA*), de Auditor de Sistemas de Informações Certificado (*Certified Information Systems Auditor - CISA*), dentre outras. Ainda sobre a qualificação dos auditores em saúde, a investigação de Strauch (2009) sobre as atividades desenvolvidas pelas enfermeiras do Sistema Nacional de Auditoria do SUS em um estado da região do Sul do Brasil, mostrou que 85,71% das enfermeiras auditoras possuíam título de pós-graduação e destas 71,42% tinham mais de uma formação no âmbito da pós-graduação e 28,57% eram mestres.

A equipe de auditoria em saúde deve ser composta por diferentes profissionais, tornando essa atividade uma prática multiprofissional, pois esse processo envolve considerável grau de complexidade e necessita de diferentes competências e habilidades (Aleluia & Santos, 2013b; Ayach, Moimaz, & Garbin, 2013; Carmelo et al., 2009; Cintra et al., 2016; Oliveira et al., 2013; Paes & Maia, 2005; Pinto & Melo, 2010; Santos et al., 2011; Silva & Santo, 2013; Souza et al., 2010). Os médicos e enfermeiros são a maioria dos profissionais nesse tipo de auditoria, contudo a presença de outros profissionais, como administradores, contabilistas, assistentes sociais, fisioterapeutas, nutricionistas, farmacêuticos, odontólogos, advogados, também é considerada importante na equipe responsável pelo processo de auditoria em saúde (Aleluia & Santos, 2013a, 2013b; Antonini, 2003; Ayach et al., 2013; Costa, Forte, Alves, Viana, & Oriá, 2004; Pinto & Melo, 2010; Santos et al., 2011; Souza et al., 2010).

No Brasil, algumas categorias profissionais relacionadas com a área da saúde, como a dos médicos, dos enfermeiros e dos farmacêuticos, possuem resoluções que tratam da integração multidisciplinar na execução dos procedimentos de auditoria em saúde (Santos et al., 2011). A resolução nº 1.614/2001 do Conselho Federal de Medicina, no seu artigo 10, estabelece que o médico no exercício da função de auditor, quando integrante de equipe multiprofissional de auditoria, deve respeitar a liberdade e a independência dos outros profissionais (Brasil, 2001c; Paes & Maia, 2005; Santos et al., 2011). A resolução nº 266/2001 do Conselho Federal de Enfermagem prevê que o enfermeiro auditor, ao integrar uma equipe multiprofissional, deve respeitar a autonomia e a liberdade de trabalho dos demais membros da equipe (Brasil, 2001d; Paes & Maia, 2005; Santos et al., 2011). O Conselho Federal de Farmácia, por intermédio da resolução nº 508/2009, estipula a interação do farmacêutico com os demais integrantes da equipe de auditoria no processo de organização (definição de procedimentos, técnicas e metodologia) e de realização das auditorias (Brasil, 2009). Por

consequência, percebe-se que os próprios conselhos profissionais evidenciam a previsão da integração de multiprofissionais na execução da auditoria em saúde (Santos et al., 2011).

Estudos demonstraram que várias categorias profissionais participam do processo de auditoria em saúde (Aleluia & Santos, 2013a; Antonini, 2003; Pinto & Melo, 2010; Preger, Berger, Fonte, & Mascarello, 2005; Santos et al., 2011). A investigação conduzida por Antonini (2003), em organizações de São Paulo que atuam na área da auditoria em saúde, mostrou a presença de médicos, enfermeiros, administradores, assistentes sociais, contadores, odontólogos e psicólogos compondo equipes de auditoria, portanto ratificando o multiprofissionalismo e sugerindo que, apesar da predominância dos médicos nas equipes, várias atividades são de responsabilidade de outros profissionais, com preponderância de enfermeiros e de administradores. Na mesma linha, a pesquisa de Aleluia e Santos (2013a), sobre a composição da equipe de auditores do SUS que atua nos serviços de fisioterapia na Bahia, destacou o predomínio de médicos (37,5%) e de enfermeiros (35%), seguidos por odontólogos (20%), farmacêuticos (5%) e nutricionistas (2,5%). O estudo de Pinto e Melo (2010) mostrou que o quadro de profissionais empregados na auditoria em saúde era composto por médicos, enfermeiras, administradores, contabilistas e odontólogos. Portanto, a interação entre as diferentes categorias profissionais contribui para a troca de conhecimentos e para o bom desenvolvimento da auditoria em saúde (Santos et al., 2011).

A experiência do auditor é outro aspecto que se destaca nos estudos e na literatura que trata do perfil da equipe de auditoria em saúde (Aleluia & Santos, 2013a; Dias et al., 2011; Ludmer & Ludmer, 2013; Noronha & Salles, 2004; Paes & Maia, 2005; Pinto & Melo, 2010; Preger et al., 2005; Scarparo & Ferraz, 2008; Strauch, 2009). De acordo com Ludmer e Ludmer (2013), a forte experiência profissional do auditor em saúde favorece a identificação de erros, negligência e má-fé nos procedimentos solicitados. Dos participantes do estudo de Scarparo e Ferraz (2008) que declararam ter experiência em auditoria, 35,3% tinha três ou mais anos de experiência nessa área. A investigação de Aleluia e Santos (2013a) demonstrou que a média geral da experiência do auditor era de seis anos e seis meses. O estudo de Preger et al. (2005) mostrou que o tempo médio do médico na função de auditor no Rio Grande do Sul era de quase sete anos e três meses. A investigação de Strauch (2009) evidenciou que o tempo médio de experiência dos profissionais de auditoria era de cerca de oito anos e cinco meses. A pesquisa feita por Pinto e Melo (2010), em um hospital privado da Bahia, com enfermeiras na função de auditoras, indicou que as profissionais possuíam um tempo mínimo de oito anos de experiência na área assistencial, antes de serem incorporadas na auditoria em saúde do hospital. As autoras ao analisarem a equipe de auditoria da Secretaria de Saúde da Bahia integrante do Sistema Nacional de Auditoria do SUS, constataram que todas as enfermeiras também tinham experiência assistencial em saúde pública e que já exerciam a função de auditoras em saúde há cerca

de cinco anos no setor público. De uma forma geral, os estudos sugerem que a experiência profissional do auditor em saúde é um importante aspecto a ser considerado quando da formação da equipe de auditoria em saúde.

Também as questões de gênero e de idade estão presentes em estudos sobre auditoria em saúde (Aleluia & Santos, 2013a; Preger et al., 2005; Strauch, 2009). Quanto ao gênero e a faixa etária, o estudo de Aleluia e Santos (2013a) revelou a predominância do gênero feminino (90%) e uma idade média de 42,8 anos. De maneira semelhante, a investigação de Strauch (2009) mostrou que 100% dos profissionais da auditoria em saúde que participaram da sua pesquisa eram do gênero feminino e que a idade média era de 45,8 anos. Por outro lado, a investigação de Preger et al. (2005) indicou o domínio do gênero masculino (83,82%) e uma média de idade de 46,8 anos. Essas pesquisas evidenciam uma ligeira semelhança quanto à faixa etária dos auditores (média de idade), todavia apresentaram resultados distintos quando o critério analisado é o gênero.

Nota-se que as transformações no contexto mercadológico e gerencial do setor de saúde são fatores que impulsionam a necessidade de auditorias em saúde mais criteriosas e específicas com base nos conhecimentos técnicos da área, por consequência, demandando a inclusão de outros profissionais nas equipes de auditoria em saúde (Aleluia & Santos, 2013a). Ressalta-se que uma das funções primordiais da auditoria em saúde é o seu viés educacional, portanto não pode ser confundida como uma atividade policesca ou de “caça às bruxas” (Carmelo et al., 2009; Costa et al., 2004; Paes & Maia, 2005). Além disso, a prepotência e a arrogância são traços do auditor inseguro e que não reúne as competências desejáveis para o desempenho da auditoria em saúde (Paes & Maia, 2005)

O auditor em saúde, no setor público e privado e nas entidades sem fins lucrativos, carece de ser mais um agente a contribuir para mitigar as falhas, os desperdícios, os custos, as impropriedades e as irregularidades. Além disso, precisa ser instrumento de orientação capaz de dinamizar a adoção de práticas alicerçadas no incremento da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (Paes & Maia, 2005; Peron, 2009). Em síntese, o auditor necessita orientar as suas ações para que se obtenha como resultado final da sua atividade a melhor qualidade possível na assistência à saúde oferecida aos pacientes e para que esta prestação de serviço seja realizada a preço justo (Paes & Maia, 2005).

2.3.4. Estudos Anteriores sobre Auditoria em Saúde

O estabelecimento de um programa de auditoria em saúde representa um caminho capaz de detectar possíveis ilícitos nas organizações hospitalares, de colaborar para o equilíbrio econômico-financeiro e de contribuir para a melhoria da assistência em saúde prestada aos pacientes (Oliveira et al., 2013; Wombacher & Thomason, 2016). Contudo, a sua implantação exige a superação de algumas barreiras (Johnston, Crombie, Davies, Alder, & Millard, 2000).

A auditoria em saúde, no sentido de avaliação geral e dos cuidados de saúde, sempre foi, em maior ou menor grau, praticada. No Reino Unido, por exemplo, o desenvolvimento da auditoria em saúde tem-se concentrado principalmente em duas vertentes: profissional [também denominada de clínica ou médica (Garg, Singhal, & Neelam, 2012)] e gerencial [de maneira alargada, pode ser compreendida como aquela que aprecia a gestão dos diversos recursos organizacionais na prestação dos cuidados em saúde (Bell et al., 1993)].

Em seguida serão apresentados estudos sobre auditoria em saúde efetuados no cenário internacional e no contexto brasileiro.

Gavin et al. (1992) examinaram o processo de AI em hospitais dos EUA. Os autores concluíram que em 93% dos hospitais analisados, todas as funções e áreas estavam sujeitas ao processo de AI; que a maior parte dos auditores internos dos hospitais (89%) trabalhava em tempo integral, e que cerca de 72% dos departamentos de AI reportavam-se ao conselho de administração. Em termos de habilitações acadêmicas, a maior parte dos auditores tinha a escolaridade mínima de bacharel (graduação) (98%) e não possuía certificações profissionais como Auditor Interno Certificado (81%) (*Certified Internal Auditor*), Contador de Gestão Certificado (98%) (*Certified Management Accountant*) ou Contador Público Certificado (*Certified Public Accountant - CPA*). Além disso, a investigação mostrou uma preponderância de graduados em contabilidade, e que parte dos hospitais tinha um membro da equipe de auditoria com mestrado em contabilidade (17%) ou na área de gestão (24%). Os resultados revelaram também que, segundo a maioria dos chefes da AI, os serviços de auditoria estavam previstos em regulamentos internos da organização (70%) e que os departamentos de AI aderiram às Normas estabelecidas pelo IIA (87%). Por outro lado, 99% dos auditores internos declararam reunir com o auditado, antes de emitir o relatório de auditoria, com a finalidade de discutir os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria efetuada, e cerca de 90% dos chefes de AI declarou ter substancial influência na determinação do âmbito e da extensão do programa da auditoria. Por fim, em termos de âmbito de análise dos trabalhos de AI, as áreas (departamentos) mais auditadas (por ordem decrescente) foram: finanças/contabilidade (nas áreas como faturamento e contas a receber/pagar); compras; departamentos profissionais (tais como, laboratório, farmácia e radiologia); departamentos de suporte (alimentação/dieta, limpeza, manutenção e lavanderia); departamento de pessoal (folha de pagamento); processamento de dados (sistema de informações gerenciais); enfermagem; todos os demais departamentos, engenharia e a equipe médica.

Também nos EUA, Edwards, Kusel e Oxner (2003) investigaram o papel dos auditores internos em hospitais, e as mudanças observadas nas atividades desses auditores ao longo de seis anos (1996-2002). Dentre outros resultados encontrados, a pesquisa evidenciou que os diretores de

auditoria no setor hospitalar acreditavam ter êxito no seu papel de agregar valor e de contribuir para a melhoria da gestão de suas organizações (92,4%) e que eles e os seus colaboradores foram tratados como consultores valorizados dentro dos nosocômios (86,1%). Além disso, quase 90% desses diretores declararam estar satisfeitos com a posição ocupada na organização e que recomendariam a AI como uma carreira.

Na Romênia, Turlea et al. (2011) efetuaram um estudo com a finalidade de identificar em que medida a AI melhorou o desempenho dos hospitais públicos do país. Os resultados da pesquisa, mostraram que a AI encontra-se presente em menos de 25% dos hospitais romenos, e que, segundo a percepção de 73% dos gestores hospitalares, agrega valor por meio da avaliação do controle interno, da gestão de risco e do processo de governança (nesta ordem de importância), e ainda por intermédio da diminuição ou eliminação de despesas injustificadas. A maioria (85%) dos administradores hospitalares envolvidos no estudo, consideraram a AI como uma parceira que contribui para a melhoria do desempenho dos hospitais públicos e para a identificação de deficiências (que na sua maioria (mais de 50%) são prevenidas no futuro).

Os estudos de Edwards et al. (2003) e Turlea et al. (2011) evidenciam o valor agregado pela AI às unidades de saúde e o contributo para a melhoria do desempenho dessas organizações. Outros estudos são mais detalhados quanto às áreas específicas em que a auditoria promove melhorias de governança das unidades de saúde e da assistência prestada aos pacientes, como é o caso da área dos registros efetuados por médicos, enfermeiros e pelos demais profissionais de saúde nos prontuários dos pacientes.

Segundo Oliveira et al. (2013) e Tempest, Kumar, Rucker, Knight, & Saleemi (2005), os registros (anotações) efetuados por médicos, enfermeiros e pelos demais profissionais de saúde nos prontuários dos pacientes são fundamentais para o processamento e acompanhamento do atendimento clínico, como nos procedimentos cirúrgicos, e são úteis como fontes de evidências para todas as fases da auditoria aos serviços de saúde, bem como desempenham importante papel no contexto médico-legal e no processo de elaboração da conta médica.

Tempest et al. (2005), ao analisarem os prontuários dos pacientes submetidos a cateterismo uretral em um hospital do Reino Unido, constataram que apenas 3% da documentação (prontuário) seguia todos os padrões estabelecidos pelo departamento de urologia do hospital. Após serem distribuídos adesivos autocolantes *pró-forma* com os critérios preconizados pelo departamento de urologia do nosocômio, em todas as enfermarias, uma nova AI verificou que os prontuários atendendo à totalidade dos requisitos preconizados passou para 47%. Com efeito, o processo de AI em saúde mostrou que a utilização dos autocolantes *pró-forma* contribuiu para a melhoria dos registros nos prontuários dos pacientes.

Na mesma linha da pesquisa, Hollis e Ebbs (2016) realizaram uma análise retrospectiva nos prontuários médicos do departamento de ortopedia de um grande hospital na Tanzânia (*Kilimanjaro Christian Medical Center - KCMC*). Os resultados mostraram que em mais de 50% da documentação inicial de internação havia três ou mais campos sem preenchimento, e que os registros de acompanhamento da evolução do paciente não foram realizados em nenhum dos casos de internação apreciados no estudo. Os autores revelam que estas situações geravam problemas significativos na documentação dos pacientes internados. Hollis e Ebbs (2016) verificaram ainda que o KCMC não dispunha de uma estrutura organizacional responsável por executar a auditoria em saúde.

A investigação conduzida por Cheng et al. (2009) em um hospital universitário de Melbourne, na Austrália, revelou que 16% das codificações clínicas auditadas foram corrigidas, por terem sido detectadas falhas na codificação dos atos médicos, o que gerou uma receita adicional de quase US\$ 575.300,00 para o hospital. A pesquisa indicou que a má qualidade dos registros médicos na documentação (prontuário do paciente) foi o aspecto que mais contribuiu para os erros no processo de codificação do procedimento de saúde (codificações clínicas).

Face aos resultados de seus estudos, Cheng et al. (2009) e Hollis e Ebbs (2016) sugerem que o processo de AI desempenha um papel fundamental na identificação das causas de imprecisão na codificação dos procedimentos de saúde, possibilitando que a organização hospitalar seja adequadamente remunerada pela assistência em saúde efetuada, e que a AI em saúde é fundamental para o contínuo progresso da assistência em saúde prestada aos pacientes. Na mesma linha de pensamento, Allen (2013) argumenta que a AI deve proporcionar atenção a todas as áreas do hospital, como tecnologia da informação, contabilidade e enfermagem, devendo, além disso, analisar rotineiramente todas as etapas que afetam a precisão do faturamento com a finalidade de mitigar as glosas (cancelamento de pagamentos pelo plano de saúde por serem considerados indevidos ou ilegais), nomeadamente a fase de codificação dos procedimentos de saúde que se refletirão na conta do paciente.

De acordo com Conner (2016), um setor relevante para a eficácia operacional dos hospitais é a gestão dos estoques de suprimentos (por exemplo, medicamentos e dispositivos médicos de custos elevados). Para esse pesquisador, a auditoria em saúde deve averiguar se os controles internos implementados nessa área (por exemplo, a segregação funcional entre quem elabora a necessidade/especificação da aquisição, quem efetua a compra, quem recebe, confere e controla os artigos adquiridos e quem efetua os correspondentes pagamentos) contribuem para proteger os ativos da apropriação indevida e para evitar que erros de conformidade resultem em despesas elevadas. De acordo com o autor, grandes fraudes na assistência à saúde envolvem pedidos de suprimentos em

excesso com a finalidade de, posteriormente, auferir ganhos pessoais, como o desvio do excedente adquirido.

A auditoria dos registros elaborados nos prontuários dos pacientes também foram apreciados por vários estudos no Brasil.

Luz et al. (2007) realizaram uma pesquisa em três unidades de internamento do setor privado e em um hospital universitário de Curitiba, com o objetivo de identificar a qualidade dos registros de enfermagem em contas hospitalares. Os principais problemas constatados foram: anotações efetuadas por turnos e não por horário, existência de rasuras no preenchimento do prontuário, letra ilegível, espaços em branco ao longo do impresso, falta de identificação correta do profissional ao final de cada anotação (ausência de carimbo e de assinatura), anotação incompleta de todos os parâmetros vitais, dentre outras inconformidades. Na mesma linha, Setz e D’Innocenzo (2009) avaliaram a qualidade dos registros de enfermagem nos prontuários de pacientes atendidos em diferentes unidades clínicas e cirúrgicas de um hospital universitário no município de São Paulo. Da análise realizada resultou que 26,7% dos prontuários foram considerados ruins, 64,6% regulares e 8,7% bons (nenhum prontuário foi avaliado como ótimo). Também Ferreira et al. (2009) examinaram a qualidade das anotações efetuadas pela enfermagem, mas no contexto das glosas das contas hospitalares no serviço de urologia de um hospital privado no Rio de Janeiro. Os achados da pesquisa sugerem que as deficiências na elaboração completa e adequada dos registros nos prontuários dos pacientes colaboraram para as glosas nas contas médicas, e que 53% das glosas estavam relacionadas com medicamentos, 24% com taxas e locação de equipamentos médicos e 23% com materiais. Mulatinho et al. (2012) realizaram um estudo semelhante que buscou avaliar os fatores determinantes das glosas hospitalares da área cirúrgica em uma organização hospitalar privada de oftalmologia localizada em Recife (Pernambuco). Os resultados dessa investigação indicaram que 68,84% das glosas estavam relacionados com medicamentos e 31,16% com materiais.

Os estudos de Luz et al. (2007), Setz e D’Innocenzo (2009), Ferreira et al. (2009) e Mulatinho et al. (2012) revelam, de forma consistente, a existência de deficiências nas anotações realizadas pelas equipes de enfermagem em várias unidades de saúde do Brasil. Luz et al. (2007) e Dutra et al. (2016) sugerem que a implementação de um programa de educação continuada para a equipe de enfermagem será um caminho para reduzir as falhas identificadas no preenchimento dos prontuários dos pacientes, para melhorar o acompanhamento dos cuidados de saúde prestados, e para evitar perdas econômicas oriundas de glosas ocasionadas por erros nas anotações dos colaboradores da enfermagem. As falhas nos registros dos prontuários dos pacientes dificultam a mensuração dos resultados da assistência à saúde derivados da prática do enfermeiro (Setz & D’Innocenzo, 2009) e, nessa medida, a auditoria em saúde é fundamental para detectar os problemas e para contribuir com a promoção permanente de

melhorias nos registros (anotações) dos prontuários dos pacientes (Dutra et al., 2016; Setz & D’Innocenzo, 2009).

Cintra et al. (2016) realizaram uma investigação sobre a auditoria em contas médicas no Hospital da Polícia Militar de Pernambuco - HPMPE. O estudo se debruçou sobre as faturas médicas recebidas pelo HPMPE oriundas das principais clínicas credenciadas por esse hospital militar (procedimentos de saúde realizados fora das instalações do HPMPE). Os resultados revelam que o percentual de glosas correspondeu a cerca de 4% do valor total das faturas auditadas e que os principais motivos para as glosas foram a ausência da guia de encaminhamento/internação, a cobrança indevida de taxas ou serviços e valores cobrados em desacordo com a tabela de preços dos procedimentos de saúde acordada com a Polícia Militar de Pernambuco. Face aos resultados obtidos, e na linha dos estudos apresentados anteriormente, Cintra et al. (2016) argumentam que a auditoria das contas médicas contribui para a economia de recursos financeiros públicos e destacam a importância da correção no preenchimento da documentação e do prontuário do paciente com a finalidade de mitigar potenciais glosas.

O trabalho de Pinto e Melo (2010) analisou as práticas de auditoria em saúde realizadas por equipes de enfermagem no âmbito do SUS da Bahia (órgão público do Brasil) e duas entidades de saúde privadas brasileiras. Os achados mostram que as enfermeiras integrantes da equipe de auditoria do SUS da Bahia se consideravam satisfeitas e valorizadas no exercício da prática profissional, e que a auditoria em saúde por elas efetuada estava direcionada para a melhoria da qualidade dos serviços de saúde prestados aos pacientes. No cenário das auditorias desenvolvidas nas unidades privadas de saúde, as enfermeiras declararam que as suas atividades estavam relacionadas com o atendimento dos interesses das partes contratantes (principalmente análise de contas hospitalares), relacionando-se pouco com a avaliação da assistência prestada pela equipe de enfermagem e com as necessidades dos pacientes. Ademais, as enfermeiras auditoras do setor privado percebiam que atuar na área da auditoria em saúde contribui para a melhoria do *status* profissional das enfermeiras.

Ludmer & Ludmer (2013) elaboraram um estudo de caso no setor de auditoria em saúde (designada pelos autores de auditoria médica) de uma cooperativa de trabalho médico⁴, localizada no Nordeste do Brasil, com a finalidade de contribuir para a compreensão dos processos, contexto e desafios desse tipo de auditoria e sua integração com a gestão de custos, qualidade e riscos no segmento da saúde suplementar brasileira.⁵ Os resultados sugerem que, na entidade analisada, em termos de âmbito de trabalho, o foco principal da auditoria médica, são as contas médicas, existindo

⁴ Cooperativa de Trabalho Médico são associações sem fins lucrativos formadas por profissionais médicos vinculados. Cabe-lhes a administração e a operação dos seus respectivos planos de assistência à saúde (Brasil, 2011c, 2017a).

⁵ A saúde suplementar brasileira é aquela composta pelos serviços de saúde financiados pelos planos e seguros de saúde.

um mínimo de atuação na auditoria analítica (processos), e que os sistemas de informação não proporcionam um suporte adequado capaz de contribuir para melhoria da eficiência e da segurança na execução das atividades de auditoria. Os autores concluem que o médico cooperado não percebe a auditoria médica como uma aliada e que não há iniciativas voltadas para o envolver com essa área (por exemplo, o médico cooperado não é envolvido em programas de qualidade e de redução de custos). Ludmer & Ludmer (2013) não constataram a integração efetiva da auditoria médica com a estratégia da cooperativa, com programas de qualidade, e com a gestão de custos. Os autores sugerem que a valorização excessiva da experiência do auditor pode estar impedindo investimentos em profissionalização, em modelos de gestão e em ferramentas de auditoria mais sofisticadas.

Em 2014, o TCU (2014d), considerando a alta relevância social da assistência hospitalar e a materialidade dos recursos orçamentários alocados a esse setor, realizou uma fiscalização com o objetivo de avaliar a atuação do SUS. A amostra era composta por 116 hospitais-gerais e prontos-socorros com mais de 50 leitos, considerados de relevância regional, e localizados em todos os estados brasileiros e no Distrito Federal (Brasília). Os achados revelam que 64% dos gestores das unidades visitadas afirmam que a taxa de ocupação do setor de emergência sempre ultrapassa 100%; que 10% dos leitos das unidades de saúde estão sem uso [devido à falta de profissionais (12% médicos, 16% enfermeiros e 18% outros profissionais), a problemas de manutenção e falta ou problema com equipamentos]; que 81% das unidades de saúde apresentam déficit no quadro de profissionais, e que 48% dos gestores alegam falta de instrumentos básicos para a prestação dos serviços de saúde. Por outro lado, 77% dos administradores relataram não possuir os equipamentos necessários, e 59% afirmaram que a prestação da assistência à saúde é inadequada face à existência de equipamentos antigos/obsoletos. Os principais motivos indicados para a ausência/insuficiência de insumos e medicamentos foram: falhas no processo licitatório (59%), carência de instrumentos de gestão (53%) e desperdício por práticas inadequadas dos profissionais das unidades de saúde (39%). O estudo revelou que 87% das unidades de saúde visitadas apresentam deficiências ao nível da tecnologia da informação (11% não têm sistema informatizado).

O panorama traçado pelo trabalho do TCU (2014d) evidencia várias deficiências que impactam a assistência hospitalar prestada pelo SUS em todas as regiões brasileiras. Nesse contexto de adversidade, as ações a serem desenvolvidas pela AI em saúde do SUS devem contribuir efetivamente com sugestões para mitigar os diversos problemas identificados pelo controle externo do Poder Executivo Federal do Brasil, procurando dessa maneira alavancar a qualidade da saúde prestada aos cidadãos brasileiros, nomeadamente àqueles menos favorecidos economicamente.

Em 2015, a *PricewaterhouseCoopers* (PWC, 2015), no âmbito do estudo do estado da profissão de AI, colheu opiniões de executivos do setor de saúde nos EUA. Os resultados revelam

que a maior parte (78%) das organizações de saúde participantes do estudo acredita que os riscos estão aumentando, sendo que os principais riscos apontados são: complexidade regulatória que envolve o setor de saúde, segurança e privacidade dos dados da organização, alteração da política governamental e pressão por contenção de custos. Por outro lado, o estudo indicou que os auditores da área de saúde devem possuir experiência e conhecimentos em setores altamente especializados, como financeiro, tecnologia da informação, faturamento, conformidade, medicamentos e sistemas de classificação de diagnósticos de doenças, dentre outros. Entretanto, recrutar e reter talentos com esse nível de especialização não foi considerada uma tarefa fácil, nomeadamente nas áreas de tecnologia da informação, análise de dados e áreas técnicas. Na opinião de 44% dos respondentes, a falta de habilidades dos auditores internos representa a principal barreira para que a auditoria contribua para as iniciativas estratégicas das unidades de saúde. A utilização da tecnologia da informação foi uma das áreas de maior interesse demonstrada pelos chefes executivos da AI. Contudo, apenas 41% das organizações de saúde entendiam que a AI tinha um bom desempenho na área de análise de dados, e somente 24% das AI na área da saúde utilizavam a análise de dados para avaliar os riscos organizacionais.

Os estudos apresentados nessa seção demonstram o amplo espectro, os desafios e a complexidade que balizam a definição do âmbito e da extensão da auditoria em saúde. Entretanto, não há dúvidas que a temática da saúde e que o seu processo de auditoria são assuntos da maior relevância na atualidade. Essa importância pode ser atribuída a diversos fatores, como a alocação por vários países de considerável parcela de recursos do PIB para financiar as despesas com a saúde dos seus cidadãos, o aumento da expectativa de vida das pessoas (elevando a demanda pela assistência à saúde), a rápida evolução da tecnologia e dos custos na área médica, e a necessidade de incrementar processos de governança, de controle interno e de gestão de riscos que colaborem para a melhoria do desempenho das organizações de saúde no setor público, privado e sem fins lucrativos.

No próximo capítulo, apresentam-se caminhos estabelecidos por instituições internacionais que podem orientar a execução dos procedimentos da AI na área da saúde.

3. AUDITORIA EM SAÚDE - ORIENTAÇÕES DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS

A conformidade das atividades de AI com as orientações mandatórias do *International Professional Practices Framework* do IIA e com as recomendações da *Association of Healthcare Internal Auditors* e do *Office of Inspector General of United States Department of Health & Human Services* representam boas práticas para que a missão da AI na área da saúde seja alcançada com responsabilidade e eficácia (AHIA, 2016a; Al-Twaijry, Brierley, & Gwilliam, 2003; Fadzil, Haron, & Jantan, 2005; IIA, 2016c; OIG, 1998, 2005; OIG, AHIA, AHLA, & HCCA, 2015).

3.1. *International Professional Practices Framework* do IAA

Constituído em 1941, o IIA é uma associação profissional internacional dedicada à promoção da profissionalização dos auditores internos e ao desenvolvimento das práticas da AI (Arena & Jeppesen, 2010; IIA, 2013, 2014, 2016a; Marais, 2004; Pickett, 2005). O IIA é reconhecido como autoridade global no estabelecimento de guias e de normas para a profissão de AI (Fountain, 2016; Marais, 2004; Szczepankiewicz, 2010). No mundo, o IIA possui mais de 185.000 membros e está presente em mais de 190 países (IIA, 2013, 2016a).

Fundado em 1960, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil) é uma das dez maiores afiliadas do IIA em atuação no mundo. O IIA Brasil contribui para o incremento da capacitação de auditores internos nas entidades privadas e nas organizações públicas brasileiras, como no EB, favorecendo a valorização destes profissionais no mercado de trabalho (IIA Brasil, 2015b, 2016g).

O *International Professional Practices Framework* (IPPF) é uma base conceitual orientadora, promulgada pelo IIA, constituída por normas e por definições que balizam as boas práticas da AI. O IPPF estabelece a missão da AI e fornece aos profissionais de AI de todo o mundo orientações mandatórias e recomendações para a prática da sua atividade (Anderson, Christ, & Janvrin, 2015; IIA, 2016c, 2016d, IIA Brasil, 2015b, 2016b). O IPPF é uma metodologia estruturada que orienta os profissionais de AI na execução das suas avaliações, proporcionando melhorias na gestão da auditoria e na identificação de problemas (Fountain, 2016). Esta estrutura organiza as orientações sobre AI de maneira rápida e tempestiva (IIA, 2014). Portanto, o IPPF representa um quadro conceitual que deve guiar as práticas profissionais de todos os auditores internos, inclusive aqueles que atuam na área da saúde (AHIA, 2016a; IIA, 2016c). A Figura 2 apresenta a representação gráfica do IPPF.

Figura 2 – *International Professional Practices Framework - IPPF*



Fonte: IIA (2015e, p. 7)

De acordo com o IIA Brasil (2016f, p. 1), a missão da AI é “aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e percepção (*insight*) baseadas em risco.” A missão representa aquilo que a AI deseja alcançar nas organizações. O seu posicionamento na figura representativa do IPPF evidencia como os profissionais de AI devem aproveitar toda a estrutura conceitual para cumprir a missão formulada (IIA, 2014, 2015e).

A conformidade com as componentes preconizadas nas orientações mandatórias (obrigatórias) é requerida e essencial para o exercício da prática profissional da AI. Os elementos obrigatórios do IPPF são: os princípios fundamentais para a prática profissional de AI (*the core principles for the professional practice of internal auditing*), a definição de AI (*definition of internal auditing*), o código de ética (*the code of ethics*) e as normas internacionais para a prática profissional de AI (*the international standards for the professional practice of internal auditing – The Standards*) (IIA, 2015e, 2016d; IIA Brasil, 2016d).

Os princípios fundamentais para a prática profissional de AI, apreciados de uma forma global, articulam a eficácia da AI. Para que a AI seja avaliada e caracterizada como eficaz, todos os princípios devem estar presentes e operando com eficácia. A maneira como o auditor interno, bem como a atividade de AI, prova a conquista dos princípios fundamentais pode ser bem distinta entre as organizações (por exemplo, instituições públicas e privadas), todavia o não atingimento de um dos princípios fundamentais possibilitaria inferir que a atividade de AI não é tão eficaz quanto poderia ser no alcance da sua missão (IIA, 2017; IIA Brasil, 2016e). O Quadro 7 apresenta os dez princípios fundamentais, estabelecidos pelo IIA, para a prática profissional de AI. Esses princípios estão agrupados em uma sequência lógica, evidenciando as suas relações com o auditor interno (indivíduo) que pratica a atividade de AI (*input*), com a atividade de AI e seus processos (processo), e com os resultados da atividade de AI (*output*) (IIA, 2014).

Quadro 7 – Princípios fundamentais para a prática profissional de AI

Princípios Fundamentais	Relacionamento
Demonstrar integridade	Auditor Interno (indivíduo) (<i>Input</i>)
Demonstrar competência e zelo profissional	
Ser objetivo e livre de influências indevidas (independente)	
Estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização	Atividade de AI e seus Processos (<i>Processo</i>)
Estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado	
Demonstrar qualidade e melhoria contínua	
Comunicar-se com eficácia	
Prestar avaliações com base em riscos	Resultados da Atividade de AI (<i>Output</i>)
Ser perspicaz, proativo e focado no futuro	
Promover a melhoria organizacional	

Fonte: adaptação IIA (2014, 2015e, 2017) e IIA Brasil (2016e)

Os princípios fundamentais propiciam aos profissionais de AI perceberem e focarem os aspectos profissionais mais relevantes, favorecendo a comunicação mais eficiente com os principais *stakeholders*, inclusive órgãos reguladores, em relação às prioridades que determinam a eficácia da AI.

A definição de AI do IIA pretende assinalar o propósito básico, a natureza e o âmbito da AI (IIA, 2015e; Lenz & Hahn, 2015). Portanto, de acordo com o IIA, AI é:

Uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA, 2014, p. 22).

Esta definição abrangente e proativa do IIA indica que a AI presta serviço de consultoria à gestão e que deve incorporar valor às entidades por meio da apreciação das operações e da sugestão de medidas para o melhoramento dos processos de avaliação de risco, de controle e de governança (Abuazza et al., 2015). Além disso, o conceito do IIA mostra-se adequado ao papel de relevo desempenhado pela AI nas organizações contemporâneas de diferentes tamanhos e tipos (Hass, Abdolmohammadi, & Burnaby, 2006).

O Código de Ética do IIA permanece praticamente inalterado desde 2000 (Chambers, 2014). Esse código procura estimular a promoção da cultura ética por meio do estabelecimento dos princípios e das expectativas que devem guiar os comportamentos dos auditores internos e das organizações na condução da AI. O Código de Ética possui duas componentes essenciais: os princípios relevantes para a profissão e a prática da AI; e as regras de conduta que descrevem os comportamentos esperados dos auditores internos (IIA, 2015e; IIA Brasil, 2016c).

Para efeito do código de ética, auditores internos podem ser entendidos como aqueles profissionais que realizam serviços de AI conforme a definição de AI formulada pelo IIA (IIA Brasil, 2016c). Os princípios relevantes à profissão de AI e as regras de conduta que balizam o

comportamento dos auditores internos são: integridade, objetividade, confidencialidade e competência (IIA, 2015e; IIA Brasil, 2016c).

Quadro 8 – Princípios relevantes e regras de conduta do código de ética do IIA

Princípio/Regra de Conduta	Especificação do Princípio Relevante para a Profissão	Condutas esperadas dos auditores
Integridade	A integridade dos auditores internos estabelece confiança e desta forma fornece a base para a confiabilidade atribuída a seus julgamentos.	- Devem executar seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade.
		- Devem observar a lei e divulgar informações exigidas pela lei e pela profissão.
		- Não devem conscientemente tomar parte de qualquer atividade ilegal ou se envolver em atos impróprios para a profissão de AI ou para a organização.
		- Devem respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da organização.
Objetividade	- Os auditores internos exibem o mais alto grau de objetividade profissional na coleta, avaliação e comunicação de informações sobre a atividade ou processo examinado. Os auditores internos efetuam uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e não são indevidamente influenciados pelos interesses próprios ou de terceiros na formulação dos julgamentos.	- Não devem participar de qualquer atividade ou relacionamento que possa prejudicar ou que presumidamente prejudicaria sua avaliação imparcial. Esta participação inclui aquelas atividades ou relacionamentos que podem estar em conflito com os interesses da organização.
		- Não devem aceitar nada que possa prejudicar ou que presumidamente prejudicaria seu julgamento profissional.
		- Devem divulgar todos os fatos materiais de seu conhecimento que, caso não sejam divulgados, podem distorcer o relatório apresentado sobre as atividades objeto da revisão.
Confidencialidade	- Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade das informações que recebem e não divulgam informações sem a autorização apropriada, a não ser em caso de obrigação legal ou profissional de assim procederem.	- Devem ser prudentes no uso e proteção das informações obtidas no curso de suas funções.
		- Não devem utilizar informações para qualquer vantagem pessoal ou de qualquer outra maneira fosse contrária à lei ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização.
Competência	- Os auditores internos aplicam o conhecimento, habilidades e experiência necessárias na execução dos serviços de AI	- Devem comprometer-se somente com aqueles serviços para os quais possuam os necessários conhecimentos, habilidades e experiência.
		- Devem executar os serviços de AI em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI.
		- Devem melhorar continuamente sua proficiência, e a eficácia e qualidade de seus serviços.

Fonte: adaptação IIA (2015e) e IIA Brasil (2016c)

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI (Normas), componente obrigatória do IPPF, proporcionam uma estrutura para a condução, a promoção e a avaliação da eficácia do desempenho da AI (IIA, 2015e, 2016b). Em 1978, o IIA publicou a primeira versão das Normas. Ao longo dos anos, as Normas passaram por várias atualizações (Chambers & Odar, 2015).

Em 2016, as Normas do IIA foram novamente revisadas e a nova versão entrou em vigor 1º de janeiro de 2017 (IIA, 2016e). Estas Normas contemplam um rol de exigências mandatórias edificadas em princípios, consistindo em: declarações de requisitos fundamentais para a prática profissional de AI e para a avaliação da eficácia de sua *performance*, sendo internacionalmente

aplicáveis nos níveis organizacional e individual; e interpretações que esclarecem termos ou conceitos apresentados nas Normas - glossário (IIA, 2016c).

Os propósitos das Normas são: guiar a aderência aos elementos mandatórios do IPPF, fornecer uma estrutura para a execução e a promoção de uma elevada gama de atividades de AI de valor agregado; fixar as bases para a avaliação do desempenho da AI e possibilitar a melhoria dos processos e das operações organizacionais (IIA, 2016c). De forma global, as Normas estabelecem que a AI deve contribuir para o aprimoramento do gerenciamento de risco, do controle e da governança da organização por meio da execução das atividades de avaliação e consultoria (Hass et al., 2006).

As Normas do IIA se aplicam a todos os auditores internos e a todas as atividades de AI. Os auditores internos são responsáveis por desempenharem as suas atividades profissionais em conformidade com os preceitos normativos relacionados à objetividade, à proficiência e ao zelo profissional. Os chefes de AI das organizações também são responsáveis por garantirem a conformidade geral da atividade de AI com as Normas. As Normas do IIA podem ser utilizadas conjuntamente com normas estabelecidas por outras organizações reguladoras. Caso se constate a existência de inconsistências entre as Normas do IIA e as normas formuladas por outras instituições reguladoras, os auditores internos e a atividade de AI devem se subordinar às Normas do IIA (IIA, 2016c).

As Normas do IIA são estruturadas em Normas de Atributos e de Desempenho. As Normas de Atributos espelham as características das organizações e das pessoas que realizam a atividade de AI. As Normas de Desempenho evidenciam a natureza da AI e abordam os indicadores de qualidade que podem ser utilizados para a avaliação da *performance* da auditoria. Estas normas são empregadas em todos os serviços de AI (IIA, 2016c).

Os Quadros 9 e 10 apresentam um resumo das Normas de Atributos e de Desempenho, respectivamente, e uma síntese das respectivas interpretações.

Quadro 9 - Normas de Atributos do IIA

Normas de Atributos - Denominação	Síntese Interpretativa
1000 - Propósito, Autoridade e Responsabilidade	O propósito, a autoridade e a responsabilidade pela atividade de AI devem estar formalmente estabelecidos em regulamento (estatuto ou documento formal), consistente com a Missão da AI (AI) e elementos mandatórios da IPPF.
1010 - Reconhecimento dos Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de AI, da Definição de AI, do Código de Ética e das Normas no Estatuto de AI	A natureza mandatória dos Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de AI, da Definição de AI, do Código de Ética e das Normas deve ser reconhecida e retratada no estatuto de AI.
1100 - Independência e Objetividade	A atividade de AI deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos. Independência é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de AI de conduzir as suas responsabilidades de maneira imparcial. A objetividade é uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executar o seu trabalho de modo a que os usuários confiem nos resultados apresentados e que não haja qualquer comprometimento da qualidade dos julgamentos realizados.

Normas de Atributos - Denominação	Síntese Interpretativa
1110 - Independência Organizacional	A AI deve reportar-se a um nível hierárquico dentro da organização que lhe permita cumprir com suas responsabilidades (Conselho de Administração ou equivalente).
1111 - Interação Direta com o Conselho	A AI deve se comunicar e interagir diretamente com o Conselho ou equivalente.
1112 – Papéis do Chefe Executivo da AI para além da atividade de AI	Caso o chefe executivo da AI exerça outras atribuições (responsabilidades como gerenciamento de riscos ou conformidade), salvaguardas devem ser introduzidas para limitar quaisquer prejuízos à independência e objetividade.
1120 - Objetividade Individual	Os auditores internos devem adotar uma atitude imparcial e isenta e evitar qualquer conflito de interesses.
1130- Prejuízo à Independência ou à Objetividade	Caso a independência ou a objetividade seja prejudicada de fato ou na aparência, os detalhes de tal prejuízo devem ser divulgados às partes apropriadas. A natureza da divulgação dependerá do tipo de prejuízo.
1200 - Proficiência e Zelo Profissional Devido	Os trabalhos (atividades, procedimentos) de AI devem ser executados com proficiência e zelo profissional devido.
1210 - Proficiência	Os auditores internos devem possuir o conhecimento e as competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades. A atividade de AI deve possuir ou obter coletivamente o conhecimento e as competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades. A proficiência é um termo coletivo que se refere ao conhecimento e às competências requeridas aos auditores internos para que desempenhem eficazmente as suas responsabilidades.
1220 - Zelo Profissional Devido	Os auditores internos devem empregar o zelo e habilidades esperados de um profissional razoavelmente prudente e competente e estar alertas aos riscos significativos que podem afetar os objetivos, as operações e os recursos. O zelo profissional devido não implica infalibilidade.
1230 - Desenvolvimento Profissional Contínuo	Os auditores internos devem aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo.
1300 - Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria	A AI deve desenvolver e manter um programa de garantia de qualidade e melhoria que compreenda todos os aspectos da atividade de AI. O programa de avaliação da qualidade e melhoria também avalia a eficiência e a eficácia da atividade de AI e identifica oportunidades de melhoria.
1310 - Requerimentos do Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria	O programa de garantia de qualidade e melhoria deve incluir tanto avaliações internas quanto externas.
1311 - Avaliações Internas	As avaliações internas devem incluir o monitoramento contínuo da atividade de AI quanto à compreensão dos elementos mandatórios estabelecidos na IPPF do IIA.
1312 - Avaliações Externas	As avaliações externas devem ser realizadas ao menos uma vez a cada cinco anos, por um avaliador, ou equipe de avaliação, qualificado e independente, externo à organização.
1320 - Reporte do Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria	O chefe executivo de AI deve comunicar os resultados do programa de garantia de qualidade e melhoria à alta administração e ao conselho.
1321 – Declaração de Conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI	A atividade de AI está em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI quando atinge os resultados descritos nestas Normas e no Código de Ética.
1322 - Divulgação de Não Conformidade	É feita uma divulgação pelo chefe executivo da AI quando existir uma não conformidade com o Código de Ética ou com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI que tenha impacto no escopo dos trabalhos de AI.

Fonte: adaptação IIA (2016c)

Quadro 10 - Normas de Desempenho do IIA

Normas de Desempenho - Denominação	Síntese Interpretativa
2000 - Gerenciamento da Atividade de AI	O chefe executivo de AI deve gerenciar eficazmente a atividade de AI, para assegurar que ela adicione valor à organização, por meio de propostas que conduzam ao incremento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.
2010 - Planejamento	O Plano de AI deve ser baseado em riscos com a finalidade de determinar as prioridades da atividade de AI, de forma consistente com os objetivos organizacionais.
2020 - Comunicação e Aprovação	O planejamento da atividade de AI e os requisitos de recursos devem ser comunicados à alta administração (conselho de administração ou equivalente) para revisão e aprovação.

Normas de Desempenho - Denominação	Síntese Interpretativa
2030 - Gerenciamento de Recursos	A atividade de AI deve dispor de recursos apropriados, suficientes e eficazmente aplicados ao planejamento aprovado. “Apropriado” refere-se à combinação de conhecimentos e competências necessárias para executar o planejamento. “Suficiente” refere-se à quantidade de recursos necessários para cumprir o planejamento. Os recursos são aplicados eficazmente se utilizados de forma a otimizar o cumprimento do planejamento aprovado.
2040 - Políticas e Procedimentos	As políticas e os procedimentos estabelecidos para orientar a atividade de AI dependerão do tamanho e da estrutura da AI, e da complexidade dos trabalhos efetuados por esta área.
2050 - Coordenação e Dependência	A área de AI deve compartilhar informações e coordenar atividades com outros prestadores internos e externos de serviços de avaliação (<i>assurance</i>) e consultoria, para assegurar a cobertura apropriada e a minimização da duplicação de esforços.
2060 - Reporte para à Alta Administração e Conselho	O chefe executivo de AI deve reportar periodicamente à alta administração e ao conselho (ou equivalente) sobre o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de AI e o desempenho em relação ao seu planejamento, e sobre a conformidade deste com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI. Os reportes devem também incluir questões significativas sobre riscos e controle internos, incluindo os riscos de fraude, os assuntos de governança e outros assuntos que exijam a atenção da alta administração e/ou do conselho (ou equivalente).
2070- Prestadores Externos de Serviços e a Responsabilidade da Organização sobre a AI	O prestador externo de serviços de AI deve manter a alta administração e o conselho cientes de que cabe à organização a responsabilidade de manter uma atividade de AI eficaz. Essa responsabilidade pode ser demonstrada através da manutenção de programas de garantia de qualidade e melhoria, para avaliar a conformidade com o Código de Ética e as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria.
2100 - Natureza do Trabalho	A atividade de AI deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles, utilizando uma abordagem sistemática, disciplinada e com base em riscos. A credibilidade e o valor da AI são aumentados, quando os auditores são proativos e suas avaliações oferecem novos conhecimentos/percepções (<i>insights</i>), considerando o impacto futuro.
2110 - Governança	A atividade de AI deve avaliar e propor recomendações apropriadas para melhorar os processos de governança da organização para: comunicar as informações relacionadas aos riscos e aos controles internos às áreas apropriadas da organização, supervisionar o gerenciamento de riscos e controles, garantir o gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e a prestação de contas (<i>accountability</i>), etc.
2120 – Gerenciamento de riscos	A atividade de AI deve avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, por meio de ações como: avaliação da confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; apreciação da conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos; averiguação das salvaguardas existentes para proteger os ativos; avaliação da potencial de ocorrência de fraude, e como a instituição administra o risco de fraude.
2130 - Controle	A atividade de AI deve auxiliar a organização a manter controles eficazes a partir da avaliação da sua eficácia e eficiência, e da promoção de melhorias contínuas, abrangendo a governança e as operações, com relação a: atingimento dos objetivos estratégicos da organização; avaliação da confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; apreciação da conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos, e averiguação das salvaguardas existentes para proteger os ativos da organização.
2200 - Planejamento do Trabalho de AI	Os auditores internos devem desenvolver e documentar um planejamento para cada trabalho de AI, incluindo os objetivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos do trabalho. O plano deve considerar as estratégias, objetivos e riscos da organização que sejam relevantes para o trabalho de AI.
2201 - Considerações sobre o Planejamento	No planejamento dos trabalhos de AI, os auditores internos devem considerar: as estratégias e objetivos da atividade que está sendo revisada e os meios pelos quais a atividade controla seu desempenho; os riscos significativos para os objetivos; os recursos e operações da atividade e os meios pelos quais o impacto potencial dos riscos é mantido em um nível aceitável; a adequação e a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da atividade, comparativamente a uma estrutura ou modelo compatível; e as oportunidades de realizar melhorias significativas nos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da atividade.

Normas de Desempenho - Denominação	Síntese Interpretativa
2210 - Objetivos do Trabalho de AI	Os objetivos devem ser estabelecidos para cada trabalho de AI. Os auditores internos devem conduzir uma avaliação preliminar dos riscos relevantes para a atividade sob revisão. Os objetivos do trabalho de AI devem refletir os resultados desta avaliação. Os auditores internos devem considerar a probabilidade de erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições ao desenvolver os objetivos do trabalho.
2220 - Escopo do Trabalho de AI	O escopo estabelecido deve ser suficiente para alcançar os objetivos do trabalho de AI. O escopo do trabalho de AI deve incluir considerações sobre sistemas, registros, pessoal e propriedades físicas relevantes, incluindo aqueles sob o controle de terceiros.
2230 - Alocação de Recursos para o Trabalho de AI	Os auditores internos devem determinar os recursos apropriados e suficientes para cumprir com os objetivos do trabalho de AI, baseado em uma avaliação da natureza e da complexidade de cada trabalho, das restrições de tempo e dos recursos disponíveis. “Apropriado” refere-se à combinação de conhecimentos e competências necessárias para desenvolver o trabalho de AI. “Suficiente” consiste na quantidade de recursos necessária para executar o trabalho com zelo profissional devido.
2240 - Programa de Trabalho de AI	Os auditores internos devem desenvolver e documentar programas de trabalho que atendam aos objetivos traçados, incluindo procedimentos para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante o trabalho de AI.
2300 - Execução do Trabalho de AI	Os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e documentar informações suficientes para cumprir os objetivos do trabalho de AI.
2310 – Identificação das Informações	Os auditores internos devem identificar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para cumprir os objetivos do trabalho de AI. Informação suficiente é aquela considerada adequada e convincente de forma a que uma pessoa prudente e informada chegue às mesmas conclusões que o auditor. Informação confiável é a melhor informação possível de ser obtida por meio da utilização de técnicas de auditoria apropriadas. Informação relevante proporciona suporte às observações e recomendações do trabalho de AI. Informação útil auxilia a organização a atingir as suas metas.
2320 – Análise e Avaliação	Os auditores internos devem basear suas conclusões e resultados dos trabalhos de AI em análises e avaliações apropriadas.
2330 – Documentação das Informações	Os auditores internos devem documentar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para dar suporte às conclusões e resultados do trabalho de AI.
2340 – Supervisão do Trabalho de AI	Os trabalhos de AI devem ser adequadamente supervisionados para assegurar que os objetivos sejam alcançados, a qualidade seja assegurada e que a equipe seja desenvolvida. A extensão da supervisão requerida dependerá da proficiência e experiência dos auditores internos e da complexidade do trabalho de AI. Deve ser documentada evidência apropriada da supervisão elaborada.
2400 – Comunicação dos Resultados	Os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de AI.
2410 – Critérios para a Comunicação	As comunicações devem incluir os objetivos, o escopo e os resultados do trabalho de AI. A comunicação final dos resultados do trabalho de AI deve incluir: conclusões, recomendações e/ou planos de ação aplicáveis.
2420 – Qualidade das Comunicações	As comunicações devem ser precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e tempestivas.
2421 – Erros e Omissões	Se uma comunicação final contiver erro ou omissão significativa, o chefe executivo de AI deve comunicar a informação correta a todas as partes interessadas que tenham recebido a comunicação original com erro ou omissão.
2430 – Declaração de Conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI	Esta declaração é apropriada se os resultados do programa de garantia de qualidade e melhoria ratificarem esta afirmação.
2431 - Declaração de Não Conformidade do Trabalho de AI	Esta declaração é apropriada quando a não conformidade com o Código de Ética e/ou com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI impactar o trabalho de auditoria executado.
2440 - Divulgação dos Resultados	O chefe executivo de AI é o responsável por revisar e aprovar a comunicação dos resultados finais às partes interessadas que possam assegurar que os resultados receberão a devida consideração.
2450 - Opiniões gerais	A opinião geral deve levar em conta as estratégias, objetivos e riscos da organização, e as expectativas da alta administração, conselho e outras partes interessadas. A opinião geral carece de estar suportada por informação suficiente, confiável, relevante e útil.

Normas de Desempenho - Denominação	Síntese Interpretativa
2500 - Monitoramento do Progresso	A AI deve estabelecer e manter um processo de acompanhamento, para monitorar e assegurar que as ações aconselhadas tenham sido implantadas com eficácia pela administração ou que a alta administração tenha aceitado o risco de não aplicar qualquer ação.
2600 - Comunicação da Aceitação de Riscos	Caso o chefe executivo de AI verifique que o gestor assumiu um nível de risco julgado como inaceitável para os parâmetros estabelecidos pela instituição, deve comunicar o fato ao conselho de administração ou órgão equivalente.

Fonte: adaptação IIA (2016c)

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI e o Código de Ética englobam todos os elementos mandatórios da IPPF. Por conseguinte, a conformidade com as Normas e com o Código de Ética significa conformidade com as componentes obrigatórias do IPPF (IIA, 2016c).

De acordo com Szczepankiewicz (2010), as Normas do IIA são reconhecidas mundialmente como normas internacionais, sendo adotadas por instituições da União Europeia e por vários outros países. Ademais, em muitos países, como na Polônia, as Normas do IIA foram compreendidas como modelos para o desenvolvimento de regulamentos nacionais versando sobre AI, inclusive na área da saúde. Nessa mesma linha, o estudo elaborado por Hemaída (1995) mostra que o delineamento das funções do departamento de auditoria do hospital apreciado na investigação seguiu as Normas estabelecidas pelo IIA.

O EB, além de seguir as orientações expedidas pelo TCU e pelo SCIPF, procura adequar as suas atividades de AI às recomendações, às observações e às Normas de AI emanadas pelo IIA. Essa questão fica evidenciada no Manual de Auditoria do EB e na Diretriz do Chefe do CCIEx para o período de 2015-2017 (Araújo, 2015; Exército Brasileiro, 2013b).

O IIA é uma instituição que há mais de setenta anos vem buscando cooperar para o aperfeiçoamento da AI e possui representações em mais de uma centena de países no mundo. O IPPF do IIA sinaliza uma boa base para apoiar o auditor interno, inclusive aquele que realiza AI na área de saúde, no desempenho do seu papel de contribuir para que a organização atinja os seus objetivos. Após verificarmos as orientações mandatórias do IIA para o exercício da AI, passaremos a enfatizar as orientações preconizadas pela AHIA para a elaboração da auditoria na área da saúde.

3.2. Orientações da *Association of Healthcare Internal Auditors*

Fundada em 1981, nos EUA, a *Association of Healthcare Internal Auditors* (AHIA) é uma instituição internacional que se dedica ao progresso da AI no setor da saúde (AHIA, 2016c, 2016d; Stevens, 2016). A AHIA reúne experientes profissionais de AI na área da saúde que compartilham ferramentas, conhecimentos e percepções sobre as maneiras de se analisar e se avaliar riscos no complexo e dinâmico ambiente da saúde. Assim, a AHIA é reconhecida, globalmente, por gestores e

por profissionais de AI que atuam no segmento da saúde, como líder na formação profissional e como referência de melhores práticas (AHIA, 2016c, 2016d).

A AI em saúde é uma ferramenta que fornece aos *stakeholders* um diagnóstico sobre aspectos relacionados à governança, à gestão de riscos e aos controles internos existentes em uma organização de saúde. Com efeito, esta atividade carece de ser executada segundo uma estrutura conceitual sólida e reconhecida mundialmente para que alcance a eficácia desejada. Nesse alinhamento, desde 2011, a AHIA considera que a AI em saúde deve ser realizada seguindo as componentes mandatórias da IPPF do IIA, pois estas se aplicam a todos os setores (incluindo o segmento da saúde). Complementarmente, a AHIA disponibiliza orientações não obrigatórias que fornecem vários recursos para apoiar a prática da AI na área da saúde (AHIA, 2016a). Portanto, o endosso das IPPF do IIA pela AHIA constituiu um esforço conjunto no sentido de que a realização das atividades de auditoria no setor da saúde esteja alinhada com padrões de auditoria reconhecidos internacionalmente (AHIA, 2016d).

A AHIA, percebendo a ausência de uma abordagem mais metódica que agregasse valor quanto às questões da auditoria de conformidade no segmento da saúde (setores clínicos e não clínicos), estabeleceu *The Seven Component Framework for Auditing and Monitoring Processes*. Estas componentes têm por finalidade contribuir como ferramenta útil e eficaz para garantir a conformidade dos processos e auxiliar na integração entre as áreas clínicas e não clínicas dos sistemas de saúde (Weatherford, 2004). O Quadro 11 apresenta a estrutura das sete componentes para o processo de auditoria e monitoramento formulada pela AHIA para as organizações do setor de saúde.

Quadro 11 – *The seven component framework for auditing and monitoring processes*

Componentes	Entendimentos
Realizar uma avaliação de risco e determinar o nível de risco	A avaliação e a classificação de risco variam conforme a organização visualiza a probabilidade de ocorrência e o impacto do risco nas suas principais operações. Nesta tarefa a instituição pode optar por vários modelos, como por exemplo: as ferramentas desenvolvidas pelo <i>Committee of Sponsoring Organizations</i> (COSO) ou pela <i>American Society for Healthcare Risk Management</i> (ASHRM). As organizações de saúde mais bem sucedidas são aquelas que implementam controles internos robustos nas áreas de alto risco. A responsabilidade pela implantação dos controles internos é da gestão da entidade. O conhecimento dos setores que apresentam maiores riscos para a consecução dos objetivos organizacionais contribui para que a AI priorize a verificação da conformidade dos controles internos nessas áreas/processos.
Entender leis e regulamentos	É impossível monitorar ou auditar algum setor sem conhecer as regras que o regem. Portanto, a gestão, os membros do controle interno e os auditores internos devem ter conhecimento de todas as regras, diretrizes, regulamentos, resoluções, pareceres, normas impostas por órgãos reguladores, leis federais e estaduais, dentre outras que regem os diversos processos da organização de saúde (área clínica e não clínica).
Obter e/ou estabelecer políticas para problemas (questões) e áreas específicas	A política incorpora os aspectos legais que abarcam as áreas da organização. Os procedimentos previstos na política institucional podem ser amplos de forma a abranger todas as operações da organização hospitalar e/ou conter procedimentos específicos para departamentos, diretorias, áreas, seções, etc. É importante que a implementação da política seja documentada para que se obtenha uma padronização dos procedimentos adotados pelos colaboradores. A gestão deve ter a confirmação de que as políticas foram compreendidas pelos funcionários e designar um responsável por garantir a conformidade adequada e a correta interpretação (por exemplo, chefe de departamento, diretor, responsável pela conformidade, etc.). A formulação e o desenvolvimento de políticas e procedimentos, nas organizações de saúde, não é encargo da AI.

Componentes	Entendimentos
Educar sobre as políticas e procedimentos e as comunicar de forma consciente	Os colaboradores devem ser submetidos a treinamentos (aulas, cursos <i>on-line</i> , apresentações, etc.) de modo a compreender e a implementar as políticas e os procedimentos organizacionais corretamente e conscientemente. O líder responsável por conduzir a política institucional deve elaborar um plano de educação adequado para os colaboradores. Esta etapa é essencial para o processo de integração entre os departamentos clínicos e administrativos em uma organização de saúde, favorecendo a redução de interpretações errôneas da política e procedimentos estabelecidos pela gestão. Esta fase não é uma responsabilidade da AI, todavia esta pode auxiliar no processo de treinamento ao indicar as principais oportunidades de melhoria constatadas durante o processo de auditoria interna executado.
Monitorar o cumprimento das leis, regulamentos e políticas	Instrumentos de monitoramento devem ser desenvolvidos para as principais funções da organização de saúde de modo que gestor responsável possa acompanhar a conformidade (tempestividade, precisão e consistência) dos variados processos (por exemplo, faturamento, cobrança, depósitos de numerário, reembolsos, anotações/registros médicos, etc.). Este processo pode ser efetuado por meio de: relatórios de gestão, planilhas, controles, controle <i>in loco</i> (<i>spot checks</i>) e entrevistas. Destaca-se que a atividade de AI pode ocorrer em áreas com monitoramento ou não.
Auditar as áreas de maior risco	A AI é efetuada por alguém independente em relação ao processo ou questão que será auditada. Caracteriza-se por ser um procedimento formal e metódico que inclui amostragem de dados, testes dos processos, validação das informações, identificação de áreas de risco, verificação da eficácia dos controles internos, desenvolvimento de recomendações e indicação de medidas corretivas a serem conduzidas pelo gestor. A auditoria deve ser guiada de acordo com as Normas estabelecidas pelo IIA. A análise e a classificação de risco procedida pela gestão direcionam os esforços da AI (recursos pessoais e materiais) para a avaliação dos controles internos nas áreas/processos julgados mais importantes pela organização para atingir os seus objetivos institucionais.
Reeducar os colaboradores sobre os regulamentos e questões identificadas na auditoria	A reeducação dos colaboradores é componente essencial para garantir a conformidade consistente com as políticas e procedimentos organizacionais. Este processo deve ser contínuo e possibilitar que as não conformidades encontradas pela AI sejam abordadas e medidas saneadoras estudadas e disseminadas pelas partes interessadas.

Fonte: adaptação Mueller (2004), Ruppert (2006c) e Weatherford (2004)

Na área da saúde, muitas vezes, os conceitos de monitoramento e de AI são utilizados como sinônimos. As características que distinguem a auditoria e o monitoramento são: a responsabilidade pelo processo, independência, a objetividade e a frequência (Ruppert, 2006b; Weatherford & Ruppert, 2015). O monitoramento contempla procedimentos contínuos implantados pela gestão como forma de assegurar que os processos funcionem de acordo com o planejado. O monitoramento pode ser entendido como um controle interno eficaz dos processos. As suas principais características são: tarefas realizadas de maneira contínua (rotineira) por pessoas que não necessariamente possuem independência em relação ao processo que está sendo monitorado, estrutura menor em relação ao que existe na AI, e possibilidade de identificar a necessidade de se proceder uma AI naquele processo/área. Em resumo, infere-se que o monitoramento é um dos mecanismos de controle interno (Ruppert, 2006b; Weatherford & Ruppert, 2015).

A AI em saúde pode aproveitar as informações facultadas pelo monitoramento (controle interno) e pela avaliação de risco feita pela entidade de saúde com a finalidade de identificar e concentrar os seus esforços nas áreas que apresentam maiores riscos ou, até mesmo, reduzir o tempo e/ou frequência das auditorias na organização (Ruppert, 2006b; Weatherford & Ruppert, 2015, 2016).

De acordo com a AHIA, a metodologia típica de uma AI na área da saúde deve abarcar as etapas apontadas no Quadro 12:

Quadro 12 – Etapas de uma AI na área de saúde de acordo com a AHIA

Metodologia AHIA	
1	Estabelecimento da missão da auditoria a ser realizada.
2	Determinação da forma de condução da auditoria.
3	Definição do escopo e do tempo de realização da auditoria [questões relacionadas com as áreas dos hospitais a serem auditadas (operacionais/clínicas e administrativas/não clínicas) e legislação pertinente; identificar a documentação que deverá ser revista; determinar a linha do tempo do processo de auditoria; identificar os responsáveis pelos processos, dentre outras ações].
4	Desenvolver o programa de auditoria ou as etapas a serem seguidas (incluindo análises estatísticas e metodologias para a detecção de fraudes).
5	Realizar a auditoria e avaliar os controles internos do hospital.
6	Resumir os achados e comunicá-los à gestão da organização.
7	Obter a resposta da gestão e desenvolver um plano de ação para corrigir as falhas identificadas.
8	Informar os resultados da auditoria e as medidas saneadoras propostas para o Conselho de Administração ou equivalente.
9	Determinar os próximos passos do processo de auditoria (alargar o escopo da auditoria efetuada, acompanhar a implementação das medidas corretivas sugeridas pela auditoria, executar uma auditoria por amostragem no futuro, dentre outras ações).

Fonte: adaptado Weatherford (2004)

Tendo por base as etapas estabelecidas pela AHIA, poder-se-á dizer que a AI na área da saúde é uma abordagem formal, sistemática e disciplinada concebida para avaliar e agregar melhorias à eficácia dos processos e dos controles internos implantados pela gestão. Os procedimentos de AI em saúde se caracterizam por: usarem normas profissionais reconhecidas; serem realizados por profissionais independentes em relação ao processo/área que está sendo auditado e que possuem as competências profissionais requeridas para a atividade (por exemplo, certificações reconhecidas); fornecerem uma avaliação objetiva; utilizarem planejamentos adequados e procedimentos de amostragem; aplicarem testes; buscarem a validação de informações; efetuarem uma comunicação formal com os achados da auditoria, com as recomendações e com as propostas de medidas saneadoras (relatório de auditoria), e acompanharem a implantação das medidas corretivas sugeridas (*follow-up*) (Ruppert, 2006b; Weatherford & Ruppert, 2015, 2016).

A AHIA apresenta um conjunto de categorias (aspectos) que se relacionam com a AI na área de saúde e os seus respectivos papéis/responsabilidades neste tipo de auditoria. Estes aspectos e responsabilidades são sintetizados no Quadro 13.

Quadro 13 – Aspectos e responsabilidades relacionados com AI na área da saúde

AI na Área de Saúde	
Categorias	Papéis/Responsabilidades
Exigência (Requisição)	- Necessária em virtude de legislação específica (por exemplo, Lei <i>Sarbanes-Oxley</i>); e/ou, - Implementada como uma decisão da governança organizacional por representar uma boa prática.
Propósito (Finalidade)	- Fornecer avaliações independentes de governança, risco e controle; - Revisar a fiabilidade e a integridade das informações administrativas (financeiras, patrimônio, áreas não clínicas, etc.) e operacionais (registros médicos, anotações de enfermagem, áreas clínicas, etc.); - Recomendar melhorias operacionais e administrativas; - Garantir a salvaguarda dos ativos; e - Revisar os processos operacionais e administrativos com a finalidade de verificar se estão alinhados com os objetivos organizacionais estabelecidos.

AI na Área de Saúde	
Categorias	Papéis/Responsabilidades
Relatórios	- Relatórios independentes encaminhados ao Conselho de Administração, ao Comitê de Auditoria ou à Autoridade Equivalente.
Autoridade Interna	- Aprovada pelo Conselho de Administração, Comitê de Auditoria, Regulamentos Internos ou normas equivalentes.
Espaço de Responsabilidade	- Acesso a toda a organização (área clínica e não clínica).
Normas Profissionais	- Elementos mandatórios da IPPF do IIA; - Normas de Auditoria geralmente aceitas do <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> ; - Certificação CIA (<i>Certified Internal Auditor</i>) do IIA; - Certificado de Auditor de Sistemas de Informações (<i>Certified Information Systems Auditor</i>) da <i>Information Systems Audit and Control Association</i> (ISACS); e - Outras normas e regulamentos que orientem os procedimentos de auditoria a serem executados nas diversas áreas do ambiente hospitalar (setores clínicos e não clínicos).
Foco Principal	- Atender a definição de AI estabelecida pelo IIA.
Foco a partir do Risco Identificado	- O planejamento da auditoria é balizado e impulsionado pela avaliação de risco executada em todas as áreas da organização de saúde.
Foco da Atividade	- A auditoria garante revisões periódicas (concorrentes e/ou retrospectiva) dos processos/áreas da organização.
Relacionamento com a Gestão	- Deve ser independente em relação a todas as áreas sujeitas ao processo de auditoria, assegurando objetividade aos trabalhos realizados; - Sem responsabilidade operacional; - Consultas sobre políticas e outras matérias relacionadas ao risco e ao controle; e - A gestão é responsável por implantar os controles internos.
Responsabilidade de Treinamento	- Não é responsável por treinamento corporativo; e - Pode fornecer treinamento em determinadas áreas (por exemplo, treinamento sobre o processo de auditoria ou sobre questões relevantes identificadas durante os procedimentos de auditoria realizados).
Auditoria	- Os programas de auditoria devem ser concluídos em conformidade com as normas profissionais que regem a atividade da AI.
Monitoramento	- Não é um papel comum da AI.
<i>Expertise</i>	- Primordialmente a avaliação dos controles internos da organização de saúde.
Relação com o Programa de Auditoria	- Elabora e executa o programa de auditoria.
Relação com o Programa de Monitoramento	- Prover consultoria e aconselhamentos e - Audita a implementação do programa de <i>compliance</i> e avalia a sua eficácia.
Avaliação de Risco	- Avalia os processos de gestão de risco da organização.
Acompanhamento (<i>Follow-up</i>)	- Acompanhamento formal das recomendações assinaladas nos relatórios de auditoria de modo a acompanhar se a gestão tem implementado tempestivamente as medidas corretivas sugeridas.
Investigação	- Possui a responsabilidade por investigação de fraudes, irregularidades, abusos e impropriedades; - Coordena as suas atividades de investigação com outras áreas, como jurídica, clínica, recursos humanos, tecnologia da informação; e - Apura as denúncias oriundas da <i>hotline</i> .
<i>Hotline</i> ⁶	- Entendida como melhor prática.
Sistemas de Informação	- Audita a implementação de novos sistemas de informação e os controles internos existentes nos sistemas de informação em utilização.
Controle Interno	- Avalia a eficácia dos controles internos presentes na organização de saúde.

Fonte: adaptado Ruppert (2006c).

Independentemente da maneira como a organização hospitalar esteja estruturada, as atividades da AI na área da saúde alcançarão melhores resultados para a gestão quando contarem com a colaboração do sistema de controle interno organizacional (área clínica e não clínica). A AI e os

⁶ *Hotline* – mecanismos formais para comunicação de fraudes, como linhas telefônicas, *e-mail*, formulários *on-line*, carta enviada pelos correios (ACFE, 2016). No Sistema de Saúde do Reino Unido, os *hotlines* podem ser considerados exemplos de sucesso como meio eficaz para receber denúncias de fraudes (European Commission, 2013).

sistema de controle interno devem trabalhar em sinergia de modo a contribuir para que a instituição de saúde atinja os objetivos traçados pela alta administração (Ruppert, 2006a, 2006c).

Percebe-se que as recomendações da AHIA para a auditoria na área da saúde estão alinhadas com a IPPF do IIA e buscam contribuir para o incremento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (área clínica e não clínica) no ambiente complexo e dinâmico que caracteriza a organização hospitalar. Em seguida, serão apreciadas as orientações do *Office of Inspector General of the US Department of Health and Human Services*.

3.3. Orientações do *Office of Inspector General of the US Department of Health and Human Services*

Criado em 1976, o *Office of Inspector General of the US Department of Health and Human Services* (OIG) conta com mais de mil e seiscentos colaboradores distribuídos por cerca de setenta escritórios em todo território dos EUA. Esta instituição busca combater o desperdício, a fraude e o abuso em mais de cem programas do Departamento de Saúde e Serviços Humanos dos EUA, nomeadamente no *Medicare*⁷ e no *Medicaid*⁸ (programas que representam parte significativa do orçamento federal e que se destinam a assistir os cidadãos mais vulneráveis) (OIG, 2016a). A OIG é encarregada de supervisionar aproximadamente US\$ 1 trilhão de dólares americanos gastos pelo *US Department of Health and Human Services* (HHS) e estima-se que, em 2015, as ações decorrentes das suas recomendações possibilitaram uma economia da ordem de US\$ 20 bilhões de dólares. Em resumo, o OIG avalia que são recuperados US\$ 6,10 para cada US\$ 1,00 investido no combate à fraude na área da saúde (OIG, 2016c).

O OIG conta com uma rede nacional que elabora auditorias, investigações e avaliações. A atividade dessa rede contribui para a redução dos custos e/ou para orientar os decisores (gestores) sobre políticas e procedimentos dos programas de saúde governamentais. Assim, o OIG procura desenvolver e compartilhar conhecimentos no sentido de que a área da saúde cumpra a legislação relativa ao desperdício, ao abuso e à fraude (OIG, 2016a).

O *Office of Audit Services* é a estrutura organizacional do OIG responsável por realizar e estabelecer prioridades das auditorias, recomendar as mudanças em regulamentações, desenvolver políticas e técnicas de auditoria, dentre outras atribuições. Os trabalhos de auditoria têm por finalidade

⁷ *Medicare* é um programa federal de seguro saúde, nos EUA, para cidadãos que têm sessenta e cinco anos ou mais, alguns indivíduos mais jovens com deficiência e pessoas de qualquer idade com doença renal terminal [insuficiência renal permanente que requer tratamento de diálise ou um transplante (HHS, 2016c)].

⁸ *Medicaid* é um programa que fornece cobertura de saúde para milhões de pessoas de baixa renda (adultos, crianças, mulheres grávidas, idosos e pessoas com deficiência). O *Medicaid* é um dos maiores programas de cuidados de saúde nos EUA, sendo financiado por recursos dos governos federal e estadual. O Programa é administrado pelos estados, conforme os requisitos federais estabelecidos (HHS, 2016a, 2016b).

propor formas para incrementar a economicidade, a eficiência e a eficácia nas operações dos programas de saúde. Com efeito, estas atividades ajudam a mitigar a fraude, o desperdício, o abuso e a má gestão. O trabalho de auditoria é realizado de acordo com a legislação governamental pertinente, regulamentos estabelecidos e normas administrativas aplicáveis (OIG, 2016d).

O OIG tem desenvolvido uma série de documentos com orientações para a implantação de programas de conformidade voluntária no setor da saúde. Estes guias são destinados aos diversos segmentos da área de saúde, como hospitais (*compliance program and supplemental guidance for hospital*), hospícios (*compliance program guidance for hospices*), instalações de enfermagem (*compliance program and supplemental guidance for nursing facilities*), fornecedores de equipamentos médicos e próteses (*compliance program guidance for the durable medical equipment, prosthetics, orthotics and supply industry*), dentre outros. Estas recomendações buscam orientar sobre o desenvolvimento, a definição de papéis, o relacionamento e a utilização de controles internos e da auditoria na área da saúde (OIG, 2016b; OIG et al., 2015).

Em 1998, a OIG desenvolveu o *compliance program guidance for hospital* com a finalidade de ajudar os hospitais e os seus gestores no sentido de desenvolver controles internos robustos que atuassem na prevenção de fraudes, abusos e desperdícios. Em 2005, em virtude da evolução observada no segmento da conformidade em saúde, a OIG elaborou o *supplemental compliance program guidance for hospitals*. A OIG acredita que estas orientações representam um investimento para os hospitais, pois favorecem a redução significativa dos riscos relacionados com as condutas ilegais (OIG, 1998, 2005).

Segundo o OIG, os principais de riscos no ambiente hospitalar estão relacionados com: faturamento (cobrança) por itens ou serviços não efetivamente prestados; solicitação de pagamento de medicamentos desnecessários em virtude da condição clínica do paciente e/ou da sua documentação (prontuário, registros médicos, anotações da enfermagem); violações de privacidade; eventos concernentes à qualidade; utilização de código de faturamento que implica um valor mais elevado para o serviço de saúde do que aquele a que o paciente foi efetivamente submetido; cobrança duplicada pelo mesmo serviço; reporte de falsos custos; apresentação das contas médicas de maneira fragmentada para cobrar separadamente e com valor mais elevado por procedimentos que poderiam ser cobrados em conjunto (“pacote”) por custo mais reduzido; acordos entre médicos e fornecedores que podem envolver propinas (subornos), etc. (OIG, 1998; OIG et al., 2015).

Constata-se que de acordo com o *compliance program guidance for hospital* do OIG, os riscos mais relevantes estão imbricados com a conta (faturamento) gerada pelos hospitais e, por consequência, imputada ao paciente (seguros de saúde, programas governamentais, etc.). Nesse alinhamento, a comunicação eficiente entre a área administrativa (responsável por elaborar a

faturação) e o setor clínico do hospital (encarregada de registrar os procedimentos de saúde executados no paciente) é primordial para reduzir os equívocos nas cobranças dos cuidados de saúde. Além disso, os registros médicos, prontuários dos pacientes e demais documentações comprobatórias dos serviços de saúde ao qual o paciente foi submetido devem ser organizadas de forma legível e ficarem à disposição dos auditores internos responsáveis pela auditoria da conta médica (Harkins, 2002; OIG, 1998).

O OIG preconiza que a AI periódica (no mínimo, anual) é uma ferramenta eficaz para a promoção e a garantia da conformidade no ambiente de saúde. Por outro lado, as auditorias internas devem abordar a conformidade do hospital com as leis e regulamentos (resoluções), observar potenciais acordos envolvendo médicos e fornecedores que conduzam a indícios de propinas (conhecido como *marketing* de relacionamento), verificar os reembolsos de despesas realizadas, avaliar os custos reportados nas contas médicas, apreciar a conformidade dos procedimentos adotados pela área de faturamento, examinar significativos desvios (frequência, percentual) em relação aos padrões normais estabelecidos como base de referência pelo hospital (por exemplo, elevação representativa do uso de determinado código de procedimento de diagnóstico ou a elevação da faturação de complicações pós-cirúrgicas). As ações realizadas pela AI têm por finalidade atenuar os riscos e avaliar a eficácia dos controles internos existentes nos hospitais (Erde, 2012; OIG, 1998, 2005).

O *supplemental compliance program guidance for hospitals* apresenta algumas questões que necessitam ser observadas pela AI na área da saúde. Estes questionamentos estão consolidados no Quadro 14.

Quadro 14 – Questões do OIG sobre a AI nos hospitais

Questionamentos do OIG
1 – O plano de AI é reavaliado anualmente, considerando as principais áreas identificadas pelo hospital (por exemplo: achados de auditorias de anos anteriores, áreas de risco identificadas como parte da avaliação de risco anual efetuada pela gestão e a elevação do volume de determinado serviço)?
2 – O plano de auditoria inclui a avaliação do sistema de faturação, para além da precisão dos pedidos realizados, esforçando-se por identificar a origem dos erros na faturação?
3 – O papel dos auditores é claramente definido e os auditores possuem a independência e as certificações necessárias para a atividade?
4 – O departamento de AI possui disponibilidade para realizar auditorias não programadas?
5 – Há mecanismos que permitam ao sistema de controle interno solicitar auditorias adicionais, conforme o surgimento da necessidade?
6 – O hospital tem avaliado as taxas de erros identificadas pelo processo de AI anualmente?
7 – A AI verifica se o hospital adota medidas de controle interno para investigar o motivo da não redução de certas taxas de erros assinalados, esforçando-se em identificar os seus pontos fracos e as suas deficiências nos seus processos?
8 – O processo de AI inclui a revisão de toda a documentação relativa ao faturamento (conta médica), incluindo a documentação clínica que proporciona suporte ao pedido de cobrança?

Fonte: adaptado OIG (2005)

As orientações do OIG para o ambiente hospitalar são adaptáveis de acordo com a necessidade e os recursos do hospital, com a missão organizacional, com a composição dos colaboradores e com

a estrutura corporativa (com fins lucrativos, sem fins lucrativos, governamentais) (OIG, 1998, 2005; OIG et al., 2015).

Um quadro de boas práticas de controle interno e de AI, agindo conjuntamente nas unidades de saúde, fortalece o compromisso com o comportamento ético, atua no sentido de alinhar as práticas hospitalares aos ditames legais (leis, regulamentos, resoluções), conduz a organização de saúde para o atingimento dos objetivos organizacionais, melhora a qualidade do atendimento ao paciente (usuários dos programas e sistemas de saúde), reduz sensivelmente a possibilidade de fraudes, desperdícios e abusos, e colabora para a diminuição dos custos dos cuidados de saúde nas esferas pública (federal, estadual, municipal) e privada (planos e seguros de saúde) (OIG, 1998, 2005; OIG et al., 2015). Por tudo isso, o OIG considera a AI uma atividade fundamental para que as operações nas unidades de saúde sejam processadas em conformidade com as normas, regulamentos e padrões estabelecidos e para auxiliar a organização hospitalar na gestão de riscos.

4. METODOLOGIA

Tal como descrito na Introdução, o objetivo geral da dissertação é analisar e aferir se os procedimentos utilizados nas auditorias internas realizadas pelas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) no Sistema de Saúde do Exército Brasileiro (SSEB) estão alinhados com os procedimentos e recomendações preconizados por organismos internacionais da área de AI, em particular pelo IIA, pela AHIA e pelo OIG.

Com a finalidade de atingir o objetivo geral, foram estabelecidos os quatro objetivos específicos:

1) Caracterizar os procedimentos de AI aplicados à atividade da assistência à saúde, estabelecidos por organismos internacionais da área de AI, nomeadamente aqueles preconizados pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG;

2) Caracterizar os procedimentos adotados nas auditorias internas realizadas pelas ICFEx no SSEB;

3) Verificar o grau de alinhamento entre os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx, quando da realização das auditorias internas no SSEB, e os preconizados pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG para a execução da AI na atividade da assistência à saúde; e

4) Analisar a percepção dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento entre os procedimentos empregados nas auditorias internas efetuadas pelas ICFEx no SSEB e os estabelecidos internacionalmente, particularmente pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG.

De forma a atingir os objetivos delineados, o método de investigação selecionado foi o estudo de caso, pois se investiga um fenômeno contemporâneo inserido no contexto da vida real, onde o pesquisador não tem controle sobre os eventos. Busca-se explicar as potenciais ligações causais nas intervenções da vida real que são demasiadas complexas para outros métodos de investigação e trabalha-se com uma situação diferenciada em que podem existir muitas variáveis de interesse (Adams, Hoque, & McNicholas, 2006; Barañano, 2008; Moll, Major, & Hoque, 2006; Yin, 2010).

O uso do estudo de caso permite que se obtenham “[...] as características holísticas e significativas dos eventos da vida real – como os ciclos individuais da vida, o comportamento dos pequenos grupos, os processos organizacionais e administrativos [...]” (Yin, 2010, p. 24). Dito de outro modo, o estudo de caso contribui para que se possa conhecer, em profundidade, a realidade de fenômenos contemporâneos relacionados com indivíduos, com grupos, com organizações, com políticas governamentais, com programas sociais, com um determinado tipo de serviço público, com uma comunidade, dentre outros (Adams et al., 2006; Coutinho, 2011; Moll et al., 2006; Yin, 2010; Zanella, 2009).

A pesquisa foca um caso único - o processo de AI realizado pelas ICFEx no SSEB. O estudo de caso único permite obter uma compreensão mais profunda e detalhada do fenômeno e do contexto social onde ele ocorre (Adams et al., 2006; Chiucchi & Montemari, 2016; Ferreira & Merchant, 1992; Veltri & Bronzetti, 2015), possibilitando gerar reflexões teóricas (teorização) sobre o fenômeno em causa (Baxter & Chua, 1998; Chiucchi & Montemari, 2016; Veltri & Bronzetti, 2015) e agregar maior riqueza de informações, em termos de qualidade e quantidade, sobre o fenômeno investigado, bem como perceber como os sujeitos realizam certas ações (procedimentos) (Ahrens & Dent, 1998; Chiucchi & Montemari, 2016; Ferreira & Merchant, 1992; Veltri & Bronzetti, 2015). A opção pelo estudo de caso único foi também alicerçada no fato do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro incorporar especificidades (por exemplo, a existência de inspetorias de contabilidade e finanças espalhadas pelo Brasil, grande quantidade de OM a serem auditadas, etc.) que o distingue no contexto da Administração Pública Brasileira, inclusive do sistema de controle interno da Marinha do Brasil e da Força Aérea Brasileira. Entretanto, compreende-se que o estudo de caso único possui a limitação de não permitir que os resultados sejam passíveis de ampla generalização (Adams et al., 2006; Vieira et al., 2009).

Em virtude do fim do estudo e dos tipos de questões de investigação estabelecidas para a pesquisa, a investigação desenvolvida nesta dissertação se enquadra no estudo de caso do tipo exploratório. O estudo de caso exploratório possibilita que o investigador examine os motivos que fundamentam certos procedimentos, permitindo a produção de ideias e proposições que poderão ser ratificadas ou retificadas em estudos posteriores (Adams et al., 2006; Barañano, 2008; Parker, 2012; Scapens, 2004; Vieira, Major, & Robalo, 2009).

A metodologia de estudo de caso permite que na coleta de dados se usem múltiplas fontes de evidência, como documentos, entrevistas, artefatos físicos, observações, questionários e registros de arquivos (Adams et al., 2006; Barañano, 2008; Coutinho, 2011; Moll et al., 2006; Scapens, 2004; Vieira, 2009; Yin, 2010). Uma vantagem ao se utilizar fontes diferentes de evidência é a possibilidade de se elaborar a triangulação de dados (Coutinho, 2011; Yin, 2010), que consiste no processo de comparação das informações coletadas em fontes distintas de evidência e que versam sobre o mesmo fato, possibilitando uma melhor compreensão do fenômeno em estudo (Coutinho, 2011; Scapens, 2004; Stake, 2000; Vergara, 2005; Vieira et al., 2009; Yin, 2010).

O estudo de caso é elaborado com a finalidade principal de se obter informações qualitativas sobre um caso (fenômeno/fato) representativo (Barañano, 2008; Stake, 2000). Todavia, as pesquisas que usam o método do estudo de caso podem ir além das evidências qualitativas e, por consequência, utilizarem uma combinação de evidências quantitativas e qualitativas (Adams et al., 2006; Barañano,

2008; Stake, 2000; Yin, 2010). Ademais, há estudos de caso que podem ser restritos às evidências quantitativas (Yin, 2010).

Nesta dissertação, utiliza-se uma combinação de evidências qualitativas e quantitativas, e nessa medida, a pesquisa se apoia simultaneamente no paradigma interpretativo (qualitativo) e positivista da investigação.

Para atingir os três primeiros objetivos específicos, a investigação realizada é alicerçada no uso da abordagem qualitativa do estudo em contabilidade (Moll et al., 2006; Parker, 2012; Vieira et al., 2009). A tradição da abordagem qualitativa na contabilidade contribui para o incremento da compreensão dos processos de gestão e contabilísticos, bem como para abordar as preocupações dos profissionais da área contábil (Parker, 2012). Portanto, busca-se, além de verificar e analisar o fenômeno em causa, compreender o contexto organizacional onde esse é desenvolvido (Vieira et al., 2009) e entender a realidade do fenômeno em estudo na sua vertente global, ou seja, na sua dimensão holística (Carmo & Ferreira, 2008). No paradigma interpretativo, a realidade social é vista como um processo construído socialmente por meio da interação entre os indivíduos (Burrell & Morgan, 1979; Chua, 1986; Moll et al., 2006; Vieira, 2009). Portanto, o fenômeno em investigação carece ser interpretado pelo pesquisador, pois não há uma realidade única e absoluta, mas diferentes perspectivas para compreender os fatos sociais (Demartini & Paoloni, 2013; Veltri & Bronzetti, 2015).

Para alcançar o quarto objetivo específico da dissertação, utilizam-se evidências quantitativas, apoiando-se, assim, a investigação realizada no paradigma positivista. A abordagem positivista, no que respeita aos seus objetivos gerais, classifica-se como descritiva, ou seja, aquela que possui como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre duas ou mais variáveis, valendo-se de técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário (Yin, 2010). Como esclarecem Barañano (2008) e Yin (2010), a pesquisa quantitativa, ao abrigo do Positivismo, deve pautar-se por procedimentos rigorosamente empíricos e pela objetividade, motivo pelo qual não permite o envolvimento do pesquisador com o objeto da investigação. Para alcançar o quarto objetivo específico da dissertação, os dados que foram coletados são traduzidos em números, recorrendo-se ao uso de técnicas estatísticas para o seu tratamento e análise.

As citações (diretas e indiretas) e as referências bibliográficas foram elaboradas por meio da utilização do *software Mendeley Desktop* – versão 1.17.10, tendo sido adotado o estilo preconizado pela *American Psychological Association* (APA) – 6ª edição (APA, 2010).

As próximas seções abordam as etapas seguidas no planejamento do estudo de caso, tal como como preceituado por Adams et al. (2006), Barañano (2008) e Yin (2010).

4.1. As Questões Investigação e as Proposições de Estudo

As questões do estudo devem esclarecer com precisão a natureza das questões de investigação (Scapens, 2004). O método do estudo de caso se mostra mais adequado quando as questões a serem respondidas estão inseridas no âmbito do “qual?” (estudos de caso exploratório), do “como?” (estudos de caso descritivo) e do “porquê?” (estudos de caso explicativo) (Adams et al., 2006; Barañano, 2008; Yin, 2010).

As proposições ou as hipóteses auxiliam no direcionamento da pesquisa para identificar os aspectos (evidências, informações) mais relevantes que devem ser escrutinados dentro do escopo da investigação (Adams et al., 2006; Barañano, 2008; Yin, 2010). Os estudos de caso, principalmente na vertente exploratória, podem não dispor de hipóteses, todavia sempre terá uma proposição enunciada (Barañano, 2008).

Enquadrando-se a investigação desenvolvida nesta dissertação no âmbito de um estudo de caso do tipo exploratório, contemplou questões do tipo “qual?” (Barañano, 2008). As questões de investigação definidas são:

Questão 1: Quais são os procedimentos de AI aplicados à atividade da assistência à saúde, estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG?

Questão 2: Quais são os procedimentos usados nas auditorias internas realizadas pelas ICFEx no SSEB?

Questão 3: Qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx nas auditorias internas no SSEB, e os preconizados pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG?

Questão 4: Qual a percepção dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento entre os procedimentos empregados nas auditorias internas efetuadas pelas ICFEx no SSEB e os procedimentos estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG?

Orientando-se pela revisão de literatura e balizado pelas questões de investigação, foram formuladas duas proposições de estudo (Adams et al., 2006):

Proposição 1: Há um alinhamento entre os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx nas auditorias internas no SSEB, e os preconizados pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG para a execução da AI na atividade da assistência à saúde.

Proposição 2: Os auditores internos das ICFEx possuem uma percepção clara quanto ao grau de alinhamento entre os procedimentos empregados nas auditorias internas efetuadas pelas ICFEx no SSEB e os procedimentos estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG.

4.2. A Unidade de Análise

Após o estabelecimento das questões e das preposições de estudo, deve-se definir a unidade de análise. A unidade análise está relacionada fundamentalmente com a definição do caso a ser examinado, portanto se encontra imbricada com as questões de estudo previamente estabelecidas (Adams et al., 2006; Barañano, 2008).

Unidades de análise poderão ser indivíduos, pacientes, líderes políticos, eventos, entidades, organizações, decisões, programas, processo de implementação e transformação organizacional, dentre outras (Adams et al., 2006; Moll et al., 2006; Yin, 2010). Nesta dissertação, a unidade de análise é o processo de AI realizado pelas ICFEx no SSEB.

4.3. Ligação Lógica dos Dados às Proposições do Estudo

Após a definição da unidade de análise, formulou-se o planejamento referente à etapa da vinculação lógica dos dados obtidos às proposições estabelecidas no estudo (Adams et al., 2006). Esta fase intencionou proporcionar um encadeamento lógico entre as informações (evidências) coletadas e as proposições construídas, considerando os objetivos definidos para a investigação.

As questões de estudo, os objetivos da investigação (geral e específicos) e as proposições estabelecidas subsidiaram a escolha das fontes de evidência e os meios para a coleta de dados nesta dissertação. As fontes de evidência foram documentos e questionário (Adams et al., 2006; Scapens, 2004; Vieira et al., 2009; Yin, 2010).

A pesquisa documental é aquela que utiliza informações que estão registradas em documentos, escritos ou não, podendo se caracterizar como fontes primárias ou secundárias (Marconi & Lakatos, 2002, 2003; Zanella, 2009). Os dados documentais de uma organização podem ser encontrados em: gráficos, fotografias, cartas, organogramas, fluxogramas, contratos, ofícios, atas, relatórios, regulamentos, normas internas, instruções, documentação técnica, dentre outros (Marconi & Lakatos, 2002, 2003; Zanella, 2009). No estudo em tela, a pesquisa documental foi realizada principalmente em fontes documentais do EB, do IIA, do AHIA, e do OIG. Ao revisar a documentação, ponderou-se o aspecto de que os documentos são elaborados para fins e para públicos específicos, podendo, portanto, não retratar verdades absolutas (Coutinho, 2011; Yin, 2010). A análise documental

possibilitou a profunda apreciação dos modelos, estruturas, recomendações e práticas do EB, IIA, AHIA e OIG.

Para além das fontes documentais supramencionadas, também foram recolhidos dados através da implementação de um questionário. Os termos inquérito e questionário são utilizados como sinónimos na linguagem coloquial, possuindo, todavia, significados distintos. O inquérito é o processo de investigação que visa elevar e/ou melhorar o conhecimento, solucionar problemas e elucidar dúvidas por meio de respostas expressas pelos participantes da investigação, podendo ser executado por meio da utilização de entrevistas ou questionários (Coutinho, 2011; Ferreira & Sarmiento, 2009). O questionário é um meio de coleta de dados formado por um rol ordenado de perguntas, que devem ser respondidas sem a presença do entrevistador, portanto é autoadministrado (Coutinho, 2011; Marconi & Lakatos, 2002, 2003; Zanella, 2009). Este instrumento é utilizado nos estudos de caso com a finalidade de obter informações úteis, de maneira consistente e comparável, referentes a um grupo de pessoas e/ou organizações (Vieira *et al.*, 2009). Nesta pesquisa, o questionário foi aplicado aos auditores internos das ICFEx que executam as auditorias no SSEB.

As fontes de evidência foram escolhidas com a finalidade de orientar a atividade de pesquisa e considerando as questões de investigação estabelecidas, bem como as proposições do estudo, estando esquematizadas nos Quadros 15, 16, 17 e 18.

Questão 1: Quais são os procedimentos de AI aplicados à atividade da assistência à saúde, estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG?

Quadro 15 – Orientações e fontes de evidência para a Questão 1

ORIENTAÇÕES	FONTES DE EVIDÊNCIA
<p>- Recolher informações sobre os procedimentos de AI aplicados à atividade da assistência à saúde estabelecidos por organismos internacionais da área de AI, nomeadamente aqueles instituídos pelo IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Elementos obrigatórios do IPPF do IIA, nomeadamente, as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI (IIA, 2016c); • Orientações da AHIA, nomeadamente, <i>The Seven Component Framework for Auditing and Monitoring Processes da AHIA</i> (adaptado de Mueller (2004), Ruppert (2006c) e Weatherford (2004)); • Orientações do OIG, nomeadamente o <i>Compliance program guidance for hospital</i> (OIG, 1998, 2005).

Fonte: Elaborado pelo autor

Questão 2: Quais são os procedimentos usados nas auditorias internas realizadas pelas ICFEx no SSEB?

Quadro 16 – Orientações e fontes de evidência para a Questão 2

ORIENTAÇÕES	FONTES DE EVIDÊNCIA
<p>- Coletar informações sobre as características das auditorias internas realizadas pelas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército no Sistema de Saúde do Exército Brasileiro.</p>	<p>Fontes documentais do Exército Brasileiro:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Manual de auditoria do Exército; • Programas de trabalho de auditoria usados pelos auditores das ICFEx nas auditorias no SSEB; e • Diretriz do Chefe do CCIEx.

Fonte: Elaborado pelo autor

Questão 3: Qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx nas auditorias internas no SSEB, e os preconizados pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG?

Quadro 17 – Orientações e fontes de evidência para a Questão 3 e Proposição 1

ORIENTAÇÕES	FONTES DE EVIDÊNCIA
<p>- Comparar os procedimentos de AI na área da saúde efetivados pelas ICFEx com aqueles recomendados pelo IIA, AHIA e OIG, buscando aferir o grau de alinhamento entre eles.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Fontes documentais do Exército Brasileiro: manual de auditoria; programas de trabalho de auditoria usados pelas ICFEx na realização das auditorias no SSEB e Diretriz do Chefe do CCIEEx; • IPPF do IIA (nomeadamente as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI) e as orientações da AHIA e do OIG.

Fonte: Elaborado pelo autor

Questão 4: Qual a percepção dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento entre os procedimentos empregados nas auditorias internas efetuadas pelas ICFEx no SSEB e os procedimentos estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG?

Quadro 18 – Orientações e fontes de evidência para a Questão 4 e Proposição 2

ORIENTAÇÕES	FONTES DE EVIDÊNCIA
<p>- Coletar informações sobre a percepção dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento entre os procedimentos utilizados nas auditorias internas realizadas pelas ICFEx no SSEB e os recomendados pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG.</p>	<p>- Questionário aplicado aos auditores internos das ICFEx</p>

Fonte: Elaborado pelo autor

As evidências recolhidas por meio dos instrumentos de coleta de dados (questionário, pesquisa documental) possibilitaram respostas às questões de investigação e, por consequência, refutar ou ratificar as proposições de estudo estabelecidas no princípio da pesquisa.

4.3.1. O Questionário

Quanto à forma das questões, os questionários podem ser classificados em aberto, fechado ou misto. No questionário aberto, o entrevistador formula questões não limitadas, permitindo ao entrevistado responder livremente e expressar suas opiniões (Barañano, 2008; Ferreira & Sarmiento, 2009; Marconi & Lakatos, 2002, 2003; Vergara, 2012). No questionário fechado, o entrevistador determina as perguntas, a sua ordem e uma série de possíveis respostas que abrangem vários aspectos do mesmo fenômeno em estudo, cabendo ao informante assinalar uma ou várias das alternativas apresentadas (Barañano, 2008; Ferreira & Sarmiento, 2009; Marconi & Lakatos, 2002, 2003; Vergara, 2012). O questionário misto representa uma combinação do questionário aberto e do questionário fechado, portanto englobando questões abertas e fechadas, sendo o mais utilizado nas pesquisas sociais (Barañano, 2008; Marconi & Lakatos, 2002, 2003; Vergara, 2012).

Considerando os objetivos (conteúdos), as perguntas do questionário podem ser classificadas em: questões sobre fatos e sobre opiniões. As perguntas sobre fatos são questões concretas, tangíveis e objetivas (por exemplo, idade, sexo, grau de formação etc.), podendo as respostas obtidas serem confirmadas por meio de outras fontes (Barañano, 2008; Marconi & Lakatos, 2003). As perguntas sobre opiniões buscam dados sobre as percepções, as preferências e as atitudes do informante, portanto fornecem informações de natureza qualitativa, as quais não seriam possíveis de se conseguir de outra maneira (Barañano, 2008).

Em virtude do questionário usado na dissertação ter por finalidade, por um lado, caracterizar os auditores internos que integram as ICFEx e, fundamentalmente, colher as suas percepções sobre o fenômeno em estudo, optou-se pela elaboração de questionário com predominância de questões fechadas, e com questões versando sobre fatos e opiniões. Algumas questões do questionário (por exemplo, as questões 1.3., 1.9., 1.10. e 2.1.) são adaptações de questões existentes no questionário utilizado pelo IIA quando da realização da Pesquisa Global do Participante de AI de 2015 (CBOK 2015) (IIA, 2015d). Nas questões relacionadas com a percepção dos respondentes em relação ao objeto de pesquisa foi utilizada a escala de *Lickert*, visando captar as opiniões dos respondentes da forma mais objetiva possível (Barañano, 2008; Coutinho, 2011; Marconi & Lakatos, 2002).

O universo considerado para a aplicação do questionário compõe-se pelos auditores internos das Seções de Auditoria e Fiscalização (seção que reúne os profissionais capacitados e responsáveis por efetuar a atividade de AI nas UG do EB) de todas as ICFEx. A seleção dos auditores considerou a função exercida por estes profissionais especializados dentro da estrutura organizacional das ICFEx. Desta maneira, pretendeu-se elevar a probabilidade de respostas fidedignas para as perguntas formuladas no questionário. Em decorrência do tamanho da população - oitenta auditores internos das Seções de Auditoria e Fiscalização das ICFEx -, esta também se converteu na amostra considerada (Barañano, 2008; Coutinho, 2011; Ferreira & Sarmiento, 2009; Marconi & Lakatos, 2002). Portanto, pode-se inferir que o processo de amostragem foi do tipo não-probabilístico nas categorias por acessibilidade ou conveniência (escolha pela facilidade de acesso aos elementos da amostra) e por tipicidade ou orientada [seleção dos componentes da amostra-alvo é guiada pela representatividade dos informantes considerada pelo pesquisador (comum nas investigações exploratórias quando especialistas são consultados sobre determinado tema)] (Barañano, 2008; Coutinho, 2011; Marconi & Lakatos, 2002; Vergara, 2014).

Após redigido e antes da sua aplicação definitiva, o questionário foi submetido a um pré-teste (Acevedo & Nohara, 2013; Ferreira & Sarmiento, 2009; Gil, 2010; Marconi & Lakatos, 2014; Vergara, 2012), ou seja, “[...] um ensaio do questionário em pequena escala” (Barañano, 2008, p. 101). Em geral, o número de respondentes suficiente para o pré-teste pode variar entre três a quinze

(Vergara, 2012). Na pesquisa em tela, o pré-teste foi aplicado a cinco ex-audidores internos de ICFEx. Este procedimento teve por objetivo colher sugestões para melhorar o questionário quanto aos seguintes aspectos: interpretação e clareza dos enunciados das questões, tempo gasto para responder, precisão da linguagem empregada, dimensão, forma de apresentação, opções listadas nas questões fechadas, espaço para a consignação das respostas às questões abertas e a compreensão de todas as instruções do questionário; ou seja, o pré-teste buscou corrigir possíveis falhas constatadas no instrumento de coleta de dados (Acevedo & Nohara, 2013; Ferreira & Sarmento, 2009; Gil, 2010; Marconi & Lakatos, 2014; Vergara, 2012). As principais observações dos respondentes do pré-teste foram: necessidade de adicionar a opção “não sei” ao conjunto de respostas disponíveis para as questões de número 2.2. a 2.8. e que o tempo médio gasto para responder ao questionário era da ordem de quinze minutos. Assim, na versão final do questionário, a opção “não sei” foi incorporada ao rol das possíveis respostas para as questões de número 2.2. A 2.8. Ademais, o tempo de médio de quinze minutos foi posto na nota explicativa do questionário.

O questionário se fez acompanhar de uma nota explicativa introdutória informando a natureza da pesquisa, a sua relevância para o SisCIEEx, o tempo estimado para a sua conclusão, o número de questões existentes e a necessidade do questionário ser respondido no prazo estipulado. Além disso, esclareceu-se que o questionário não tinha por finalidade realizar a avaliação ou a inspeção de qualquer ICFEx especificamente, mas sim conhecer a percepção dos auditores sobre o atual processo de AI efetuado pelas ICFEx no SSEB. Por fim, garantiu-se a confidencialidade das respostas e que as informações obtidas seriam apresentadas de forma geral e não individualmente por ICFEx. A nota explicativa introdutória teve por objetivo despertar o interesse dos respondentes para que eles preenchessem e enviassem os questionários dentro do período de tempo estabelecido (Marconi & Lakatos, 2002).

O questionário foi disponibilizado aos respondentes por meio eletrônico com o uso da *Internet* (plataforma *Google*). O uso da *Internet* propiciou celeridade no processamento da análise e na interpretação dos dados coletados, possibilitou elevada quantidade de respostas ao questionário em curto espaço de tempo, e constituiu um meio de baixo custo (Ferreira & Sarmento, 2009; Vergara, 2012).

O questionário aplicado aos auditores internos das ICFEx consta do Apêndice A da Dissertação.

4.3.2. Acesso à Organização e aos Respondentes do Questionário

Os procedimentos de auditoria (programas de trabalho de auditoria) utilizados pelas ICFEx, quando da realização da AI no SSEB, são elaborados, padronizados e controlados pelo CCIEx.

Portanto, foi solicitada autorização ao CCIEx, por meio de Documento Interno do Exército (DIEEx) nº 004 – HDA, de 29 de março de 2017, para utilizar as informações constantes desses documentos de trabalho na elaboração da presente dissertação. O CCIEx autorizou a utilização de informações constantes nesses documentos, para esta investigação acadêmica, por intermédio do DIEEx nº 160-SPE/CCIEx, de 31 de março de 2017.

Em relação à aplicação do questionário aos auditores internos das ICFEx com a finalidade de coletar as suas percepções sobre o fenômeno em estudo, solicitou-se autorização à Secretaria de Economia e Finanças do Exército (SEF), por meio do DIEEx nº 005 – HDA, de 30 de março de 2017. A SEF autorizou a aplicação dos questionários aos auditores internos das ICFEx por intermédio do DIEEx nº 378-IEFEx/DGE-CIRCULAR, de 23 de maio de 2017.

Os pedidos de autorização para o CCIEx e para a SEF foram efetuados por meio de Documento Interno do Exército encaminhado ao EB por intermédio da Aditância do Exército e da Aeronáutica em Portugal.

Após a autorização concedida pela SEF, enviou-se o DIEEx nº 012 – HDA – CIRCULAR, de 24 de maio de 2017, aos Chefes das ICFEx. Esse DIEEx apresentou a autorização concedida pela SEF para a aplicação do questionário aos auditores internos, disponibilizou o *link* da *Internet* que permitia o acesso e o preenchimento do instrumento de coleta de dados que estava hospedado na plataforma *Google*, apresentou a data limite para o preenchimento do questionário e colocou à disposição um *e-mail* para maiores esclarecimentos. Além disso, foram efetuados contatos com os Chefes das ICFEx, por meio da utilização do aplicativo *WhatsApp*, com o objetivo de também fornecer o *link* da *Internet* que possibilitava o acesso e o preenchimento do questionário e de dirimir quaisquer dúvidas sobre o instrumento de coleta de dados. A utilização desse aplicativo contribuiu para que o processo de coleta de dados obtivesse maior celeridade e proporcionou um contato maior entre o pesquisador e os Chefes das ICFEx para o caso de ser necessário prestar algum esclarecimento.

A opção de enviar o *link* do questionário aos chefes das ICFEx para que estes repassassem aos seus auditores internos (subordinados) teve por objetivo seguir a estrutura hierarquizada (cadeia de comando) que caracteriza as organizações castrenses.

Destaca-se que a amostra foi constituída por todos os auditores internos que desempenham as suas atribuições profissionais na Seção de Auditoria e Fiscalização das ICFEx.

4.4. Análise e Interpretação dos Dados

Na análise e interpretação dos dados foram consideradas as informações obtidas por meio da pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e das respostas indicadas no questionário aplicado aos auditores internos das ICFEx.

Executou-se a análise dos documentos contendo informação sobre os procedimentos de AI aplicados à atividade da assistência à saúde preconizados pelo IIA, pela AHIA, e pelo OIG, bem como dos procedimentos usados nas auditorias internas realizadas pelas ICFEx no SSEB. Após esta análise, e com a finalidade de aferir em que medida os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx, quando da realização das auditorias internas no SSEB, estão alinhados com os procedimentos estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG, foram comparados processos (procedimentos) executados pelas ICFEx com aqueles preconizados pelo IIA, AHIA e OIG.

Por outro lado, as respostas obtidas dos auditores internos das ICFEx, mediante a aplicação do questionário, contribuíram para compreender a percepção desses profissionais quanto ao alinhamento entre os procedimentos utilizados nas auditorias internas efetuadas pelas ICFEx no SSEB e as práticas instituídas pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA do OIG.

Buscou-se efetuar a triangulação de dados com a finalidade de melhor entender o fenômeno em investigação e obter conclusões mais robustas (Coutinho, 2011; Stake, 2000; Vergara, 2005; Vieira *et al.*, 2009; Yin, 2010). Com a intenção de ratificar ou refutar as proposições formuladas, as evidências coletadas foram apreciadas por intermédio do cotejo entre a literatura pesquisada e o fenômeno contemporâneo real achado (Adams *et al.*, 2006).

As análises e as interpretações serão apresentadas no Capítulo 5 da Dissertação.

5. ESTUDO DE CASO – O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BRASILEIRO E A AUDITORIA EM SAÚDE

Neste capítulo será apresentado o estudo de caso referente ao processo de AI realizado pelas ICFEx no SSEB, com o objetivo geral de analisar e aferir se os procedimentos utilizados nestas auditorias internas estão alinhados com os procedimentos e recomendações preconizados por organismos internacionais da área de AI, em particular pelo IIA, pela AHIA e pelo OIG.

5.1. Contextualização

O território brasileiro abrange cerca de 8,5 milhões de km² de área terrestre e de 4,5 milhões de km² de área marítima. Essa grande extensão territorial reúne amplas reservas de água doce (aquíferos Guarani e Alter do Chão), concentra grande biodiversidade e contém vasta gama de recursos minerais (grande parte localizada na Amazônia brasileira) (Brasil, 2012c, 2012d). No campo econômico, o Brasil se apresenta como um importante produtor global de energia (renovável e não renovável) e de proteína (animal e vegetal). A economia brasileira está situada entre as dez maiores do mundo e o Brasil é membro de agrupamentos políticos que reúnem as principais economias globais, como o G20 e G8 + 5 (Rodrigues, Pinho, Bugarim, Craig, & Machado, 2017). Além disso, a população brasileira já ultrapassou os duzentos e sete milhões de habitantes (IBGE, 2017) e a sua identidade é resultante da ampla miscigenação ocorrida entre lusitanos, indígenas, africanos e emigrantes acolhidos pelo Brasil (japoneses, italianos, poloneses, alemães etc.) (Brasil, 2012c).

O Brasil é uma República Federativa que adota o presidencialismo como sistema de governo e é composta pela união indissolúvel dos vinte e seis Estados, do Distrito Federal (Brasília) e dos cinco mil quinhentos e setenta Municípios (Brasil, 1988, 2012c; IBGE, 2017). “Essas entidades federativas possuem autonomia política, podendo elaborar as suas próprias leis, eleger os seus próprios governantes e gerir os seus próprios recursos, conforme a repartição estabelecida na Constituição Federal” (Brasil, 2012c, p. 12).

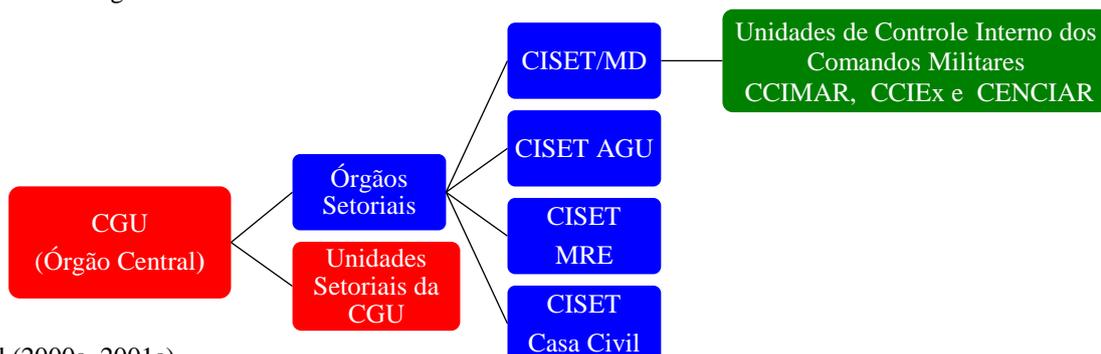
A Carta Magna do Brasil preconiza que o controle da gestão pública brasileira seja elaborado por intermédio dos controles externo e interno (Brasil, 1988). Controle externo é aquele efetuado “por um dos Poderes sobre o outro, ou a auditoria realizada por um órgão que não é componente da estrutura da administração que está sendo fiscalizada” (TCU, 2012c, p. 30). Considerando a perspectiva do Poder Executivo, o controle externo é aquele realizado por estruturas organizacionais estranhas a sua estrutura organizacional, portanto podendo ser efetuado pelos Poderes Judiciário e Legislativo e pelo TCU (Zymler, 2004). Com efeito, o controle externo dos órgãos componentes do Poder Executivo Federal do Brasil é incumbência Congresso Nacional (Senadores da República e

Deputados Federais) com o auxílio técnico do TCU (Almeida, 2015; Brasil, 1988; Ribeiro, 2002; TCU, 2012b, 2013a). Nessa direção, o TCU busca contribuir para o incremento da transparência e para a melhoria da *performance* da administração pública do Brasil (Almeida, 2015; TCU, 2014i, 2015b, 2016e). Entretanto, ressalta-se que, apesar de cooperar com o Congresso Nacional, o TCU não é subordinado ao Poder Legislativo (Medauar, 1990; TCU, 2012c).

Em 2013, o TCU, de acordo com o seu planejamento estratégico para 2011-2015, iniciou um processo de reestruturação da Segecex com a finalidade incrementar o controle externo. Com efeito, a atuação da Segecex passou a ser norteadada pela especialização. Assim, a clientela do TCU foi segregada por temas (TCU, 2011b, 2013a, 2014i). O processo de reestruturação da Segecex resultou na criação de quatro coordenações-gerais de controle externo, estabelecidas de acordo com áreas temáticas (especializações): Coordenação dos Serviços Essenciais ao Estado; Coordenação da Área Social (Cosocial); Coordenação da Área de Desenvolvimento Nacional e Coordenação da Área de Infraestrutura (TCU, 2013a, 2014i). Nesse cenário de busca pelo aperfeiçoamento do controle externo, no âmbito da Cosocial, foi estabelecida a Secretaria de Controle Externo da Saúde (SecexSaúde). A criação da SecexSaúde teve como objetivo aprimorar o controle externo (auditoria e fiscalização) efetuado pelo TCU na área da saúde por meio da especialização de um quadro de auditores nessa temática (TCU, 2013a, 2014c).

O controle interno é aquele realizado por uma estrutura organizacional pertencente ao próprio órgão controlado (CGU, 2007a; TCU, 2012c). No aspecto governamental, o Sistema de Controle Interno no Brasil “[] é o conjunto de atividades técnicas articuladas por um órgão central, dentro de cada Poder da União – Executivo, Legislativo e Judiciário” (Albuquerque, 2015, p. 33). O SCIEPF é integrado pelas seguintes estruturas organizacionais: CGU (Órgão Central); as Ciset da Casa Civil, da AGU, do MRE e do MD – como órgãos setoriais; e as unidades de controle interno dos Comandos Militares (CCIMAR, CCIEx e CENCIAR) como unidades setoriais da Ciset/MD. O órgão central e os órgãos setoriais podem subdividir-se em unidades de controle setoriais e regionais (Albuquerque, 2015; Brasil, 2000a, 2001c; R. Ribeiro, 2002). A Figura 3 apresenta sinteticamente a estrutura organizacional do SCIEPF.

Figura 3 – Estrutura organizacional do SCIEPF



Fonte: Brasil (2000a, 2001c)

As principais atribuições da CGU são relacionadas à defesa do patrimônio público e à melhoria da transparência da gestão pública, por intermédio de ações de controle interno, de prevenção e combate à corrupção e à fraude, de auditoria pública e de ouvidoria (CGU, 2017; Loureiro, Abrucio, & Teixeira, 2012). Além disso, o SCIPF auxilia o TCU por meio da remessa de informações e do envio dos resultados obtidos nas atividades de controle interno executadas no âmbito da administração pública federal (Brasil, 2000a).

A estrutura de que dispõe o Brasil para garantir a sua defesa e a sua proteção é composta pelas FA. As FA estão inseridas na estrutura organizacional do MD e são formadas pela MB, EB e FAB (Brasil, 1988, 2012b, 2012c). Essas instituições, integrantes da Administração Pública Federal, atuam sob a autoridade máxima do Presidente da República e sob a direção superior do MD (Brasil, 1988, 2012c; Ministério da Defesa, 2017a). O MD coordena, supervisiona e orienta as FA em várias áreas, como operações militares e doutrina de operações conjuntas, orçamento de defesa, controle interno, saúde, comando e controle, educação de defesa, inteligência estratégica, logística etc. (Brasil, 2012c). Na área da saúde, cabe à Secretaria de Pessoal, Ensino, Saúde e Desporto do MD, por via do Departamento de Saúde e Assistência Social, colaborar com estudos que buscam aperfeiçoar a gestão da saúde no contexto das FA (Brasil, 2012c; Ministério da Defesa, 2014). No âmbito do controle interno, compete à Ciset/MD orientar as unidades setoriais de controle interno da MB, EB e FAB e os gestores de patrimônios e recursos públicos nos assuntos pertinentes ao controle interno (Ministério da Defesa, 2016).

O EB surgiu no período do Brasil Colonial durante a luta para defender a soberania brasileira contra os invasores externos (holandeses). A primeira Batalha dos Guararapes, ocorrida em 19 de abril de 1648, em Pernambuco, é considerada a gênese histórica do EB. Nesse evento, as forças que lutaram contra os invasores foram constituídas por autênticos brasileiros (brancos, negros e ameríndios). Em 1822, o Exército cooperou com o Imperador D. Pedro I na luta que consolidou a independência política do Brasil. A criação de fato do EB aconteceu, após a independência do Brasil, por meio da Constituição Outorgada pelo Imperador D. Pedro I em 1824 (Brasil, 1824, 2012c; Exército Brasileiro, 2014a).

O EB é uma instituição caracterizada por ser composta por cidadãos brasileiros oriundos de todas as regiões do território nacional, de diferentes etnias, de diversas classes sociais e de vários credos religiosos; por uma trajetória histórica de dedicação para a conquista e manutenção dos valores constitucionais; por possuir competências, estrutura organizacional hierarquizada e complexa, subordinação e efetivos estabelecidos em legislação, e por ser organizado com base na hierarquia e na disciplina (Brasil, 1988; Exército Brasileiro, 2014a). Nesse escopo, a força do EB reside na capacidade dos seus recursos humanos, pois a carreira militar exige sacrifícios pessoais para o militar

e para a sua família, como disponibilidade permanente, constante mobilidade geográfica e restrições a direitos trabalhistas (Exército Brasileiro, 2014a).

O EB é responsável pelo preparo da F Ter do instrumento militar de defesa do Brasil. A ampla extensão territorial do Brasil, com diferentes ambientes geográficos (caatinga, montanha, selva, pantanal, pampa e cerrado), e a significativa extensão da faixa de fronteira, com nove países sul-americanos e um território ultramarino da França (Guiana Francesa), constituem desafios ao preparo e ao emprego do EB (Brasil, 2012c). Em que pese os desafios, o reconhecimento interno da capacidade do EB em cumprir as suas atribuições é evidenciado no elevado índice de confiança obtido junto à sociedade brasileira (Brasil, 2012c). Essa elevada credibilidade do EB é resultante, dentre outros aspectos, da qualidade do seu profissional militar, do culto aos valores castrenses, do processo de ensino-aprendizagem desenvolvido nos estabelecimentos de ensino militares e da gestão dos recursos públicos (Exército Brasileiro, 2013a).

A assistência à saúde é um dos mais importantes benefícios oferecidos à Família Militar. Esse aspecto contribui para a retenção de profissionais com as competências desejadas pelo EB (Exército Brasileiro, 2013a). Atualmente, a AMH aos militares das FA do Brasil e aos seus dependentes está prevista no Estatuto dos Militares (Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980). No caso do EB, a AMH é prestada pelo SSEB (Exército Brasileiro, 2012f), sendo percebida como o rol de atividades “[...] relacionadas com a prevenção, conservação ou recuperação da saúde, abrangendo serviços profissionais médicos, farmacêuticos e odontológicos, bem como o fornecimento, a aplicação de meios e os cuidados e demais atos médicos e paramédicos necessários” (Brasil, 1980). O SSEB também presta AMH, gratuitamente, aos ex-combatentes da Força Expedicionária Brasileira (FEB), seus pensionistas e seus dependentes, amparados pela Lei nº 5.315/67 (Brasil, 1967c; Exército Brasileiro, 2012f). Ademais, em caráter subsidiário, o SSEB realiza atendimento aos servidores civis do EB (ativos, inativos, seus dependentes e seus pensionistas) por meio da Prestação de Assistência à Saúde Suplementar dos Servidores Civis do Exército Brasileiro (PASS) (Exército Brasileiro, 2008c, 2008d, 2012f). Assim, o SSEB presta AMH a cerca de 735 mil usuários em todo o território brasileiro (Exército Brasileiro, 2017b; Sadauskas, 2016).

A estrutura organizacional do SSEB é capitaneada pela a D Sau, subordinada ao DGP. A D Sau é “responsável pela coordenação e gerenciamento das atividades administrativas e técnicas, por meio da orientação, normatização, fiscalização e inspeção das Organizações Militares de Saúde (OMS) subordinadas” (Exército Brasileiro, 2012d). Além disso, o SSEB dispõe de uma grande infraestrutura formada por hospitais militares, policlínicas e postos médicos. Sinteticamente, a estrutura de atendimento do SSEB possui a seguinte configuração: no nível primário de atendimento, 27 Postos Médicos de Guarnição; no plano secundário de atendimento, 4 Policlínicas Militares, 11

Hospitais de Guarnição, 6 Hospitais Gerais; nível terciário de atendimento, 6 Hospitais Militares de Área; e no plano quaternário de atendimento, o Hospital Central do Exército. Finalmente, ainda fazem parte do sistema 5 OMS Especiais (o Laboratório Químico Farmacêutico do Exército, o Instituto de Biologia do Exército, o Hospital Militar de Resende, a Odontoclínica Central do Exército e o Hospital de Campanha e o Centro de Medicina de Aviação do Exército) (Exército Brasileiro, 2012d, 2017e; Sadauskas, 2016).

O SSEB incorpora algumas características que o diferencia em relação aos outros planos de saúde disponíveis no Brasil, como: inexistência de carência; fornecimento de órteses, próteses não odontológicas e artigos correlatos; ampla cobertura de procedimentos; disponibilidade de atendimento odontológico; disponibilidade de evacuação terrestre e aeromédica; ausência de limite de prazo para internações hospitalares e em unidade de terapia intensiva (UTI); aumento da contribuição não é vinculada à mudança de faixa etária; fornecimento, em muitos casos, de medicamentos de alto custo, dentre outras (Exército Brasileiro, 2017b).

Os recursos financeiros destinados a atender as necessidades do SSEB são provenientes de dotações orçamentárias anuais e de receitas próprias. As dotações financeiras consignadas anualmente no Orçamento da União são constituídas por: recursos financeiros previstos com base no produto do Fator de Custos de Atendimento Médico-Hospitalar⁹ pelo número de militares, na ativa e na inatividade, e de seus dependentes; recursos financeiros específicos para o custeio de convênios e contratos; recursos financeiros para atender à prestação de assistência à saúde complementar dos servidores civis do EB e outros recursos que visem à AMH. As receitas próprias são compostas pelas contribuições mensais obrigatórias para o FUSEx; pelas contribuições mensais dos servidores civis do EB que aderiram ao PASS; pelas indenizações hospitalares provenientes de atos médicos, paramédicos e serviços afins, e pelas indenizações oriundas da prestação de serviços médico-hospitalares, por meio de convênios e contratos, dentre outras fontes (Brasil, 1986, 2010, Exército Brasileiro, 2006a, 2008c, 2008d).

Em 2015 e 2016, de acordo com a D Sau/EB, o orçamento previsto para atender o SSEB foi da ordem de R\$ 1,345 bilhão e R\$ 1,406 bilhão, respectivamente (Sadauskas, 2016). Convertendo esses valores para moedas internacionais¹⁰, observam-se que esses montantes correspondem a cerca

⁹ Fator de Custos de Atendimento Médico-Hospitalar - é o valor estipulado pelo Ministro da Defesa do Brasil, por militar das Forças Armadas, na ativa e na inatividade, e seus dependentes definidos no Estatuto dos Militares (Lei nº 6.880/80), bem como por pensionista militar e seus dependentes instituídos em vida pelo militar gerador do direito, que servirá de base para o cálculo da dotação orçamentária destinada à assistência médico-hospitalar (Brasil, 1980, 1986; Exército Brasileiro, 2006a).

¹⁰ As taxas de câmbio utilizadas para efetuar as conversões de real para dólar dos EUA e para euros foram aquelas estabelecidas, para o dia 10 de março de 2017, pelo Banco Central do Brasil (BACEN), conforme consulta efetuada ao seu sítio na Internet (<http://www4.bcb.gov.br/pec/conversao/conversao.asp>). Assim, as taxas utilizadas foram: 1 dólar dos EUA = 3,1623003 reais e 1 euro = 3,3709998 reais.

de: 425,52 (2015) e 444,85 (2016) milhões de dólares dos EUA ou 399,17 (2015) e 417,31 (2016) milhões de euros (BACEN, 2017).

A estrutura de saúde do EB é complementada pela contratação de uma rede credenciada de, aproximadamente, 3.325 OCS e 2.285 PSA (Exército Brasileiro, 2017b; Storte, 2011). A capilaridade do SSEB se estende pelos diversos rincões do país, sendo responsável por prover apoio médico-hospitalar à Família Militar e à população em geral (principalmente na região da Amazônia). Esse sistema é “ [...] responsável por prover assistência médico-hospitalar a militares e seus dependentes seja em tempo de paz ou de guerra” (Storte, 2011, p. 29).

As OMS dispõem de uma Comissão de Lisura de Contas Médicas (CLCM). Essa estrutura organizacional tem por finalidade executar a revisão técnica, ética e contábil das contas (faturas) hospitalares e ambulatoriais, oriundas das OCS e dos PSA (prestadores civis de saúde) contratados/credenciados pelo SSEB (Exército Brasileiro, 2002; Marinho, 2014). Essa atividade da CLCM busca controlar a qualidade dos serviços de saúde proporcionados aos usuários do SSEB pelos prestadores civis de saúde e, sobretudo, zelar pelo criterioso emprego dos recursos financeiros do SSEB (Exército Brasileiro, 2002).

A lisura das contas médicas geradas por procedimentos internos da OMS é realizada por meio de amostragem, a critério do diretor da OMS, para efeito de controle de qualidade e de verificação. Embora exista a previsão de que os trabalhos da CLCM também sejam direcionados para a perspectiva da revisão da qualidade da assistência à saúde, constata-se que no rol das suas atribuições e das suas competências não há maiores esclarecimentos sobre como essa questão será abordada. Por conseguinte, percebe-se que o foco principal das atividades da CLCM nas OMS é a verificação da conformidade das contas médicas procedentes das OCS e dos PSA contratados para complementar a estrutura de assistência à saúde do EB (Exército Brasileiro, 2002; Marinho, 2014).

De acordo com Marinho (2014), a CLCM da OMS não constitui um setor de auditoria em saúde, pois a auditoria em saúde não se restringe apenas a revisar o aspecto econômico-financeiro da fatura médica. Para a autora, a auditoria em saúde também carece de apreciar a assistência à saúde prestada aos pacientes observando a qualidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade dos atendimentos proporcionados aos usuários. Com efeito, a auditoria em saúde deve agir para apontar vulnerabilidades e para sugerir melhorias aos processos gerenciais da área da saúde do EB, ou seja, atuar como importante ferramenta de gestão para o SSEB (Marinho, 2014; Pina, 2011).

Percebe-se que, em decorrência da materialidade representada pelo volume de recursos geridos, o SSEB exige ferramentas de controle aptas a colaborar com o aprimoramento das suas diversas operações, estimulando continuamente a adoção das boas práticas de governança e de gestão

no setor público. Por consequência, os princípios da economicidade, da eficiência, da eficácia, da efetividade, da equidade e da *accountability* devem nortear as ações dos gestores do SSEB. Nesse contexto, a auditoria em saúde representa uma ferramenta de gestão disponível aos administradores do SSEB e que, portanto, pode cooperar para que se mantenha o equilíbrio econômico-financeiro do sistema e para a melhoria constante da qualidade assistencial nos cuidados de saúde prestados aos usuários do SSEB (Pina, 2011).

O EB, instituição pública e permanente, vem acompanhando o processo de modernização da Administração Pública Federal e a discussão sobre a governança no setor público brasileiro implementada pelo TCU. Com efeito, um dos OEE é aumentar a efetividade na gestão do bem público. Para atingir esse objetivo, uma das estratégias traçadas constitui-se na otimização da atuação do SisCIEEx como um meio para robustecer a governança e para aperfeiçoar a gestão, colaborando para que as metas do EB sejam alcançadas de forma concreta (Araújo, 2015; Exército Brasileiro, 2013c, 2013d, 2014b).

O EB acompanha a gestão das OMS integrantes do SSEB por meio da estrutura do SisCIEEx, particularmente por intermédio das ICFEx.

O SisCIEEx é composto pelo CCIEx (órgão central do SisCIEEx) e pelas ICFEx. O CCIEx, unidade setorial da Ciset/MD e integrante da estrutura do SCIPeF, é a organização militar (OM) com a incumbência de planejar e orientar as ações de controle interno no EB. As ICFEx, unidades de controle interno do EB, efetuam as atividades de AI nas diversas UG do EB de acordo com as orientações técnicas emanadas pelo CCIEx (Brasil, 2000, 2001b, Exército Brasileiro, 2012d, 2013b). Por consequência, em sintonia com o OEE, o SisCIEEx vem buscando aprimorar o controle interno e aperfeiçoar os procedimentos de AI (Araújo, 2015).

O CCIEx é um Órgão de Assistência Direta e Imediata (OADI) ao Comandante do Exército, sendo, por consequência, a este diretamente subordinado. Essa subordinação direta do CCIEx ao Comandante do Exército tem por finalidade conferir-lhe isenção, independência, imparcialidade e autoridade no desenvolvimento das atividades pelo SisCIEEx (Brasil, 2006, 2012a, 2012c; Exército Brasileiro, 2013b). Além disso, o CCIEx é a estrutura organizacional central do SisCIEEx (Exército Brasileiro, 2013b), e dentre as suas atribuições, destacam-se:

- Coordenar e realizar as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização;
- Orientar tecnicamente as ICFEx nos assuntos relativos à auditoria e à fiscalização;
- Indicar áreas, programas ou escopo de trabalho a serem incluídos nas atividades de planejamento ou determinar a realização de testes específicos a serem executados nas atividades de auditoria;
- Atualizar os procedimentos relacionados à supervisão, acompanhamento e avaliação das atividades de auditoria e fiscalização desenvolvidas pelas ICFEx;

- Realizar a auditoria e a fiscalização sobre a gestão dos recursos de responsabilidade das entidades vinculadas e do Fundo do Exército;
- Consolidar e aprovar as propostas do Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA) elaborado pelas ICFEx e acompanhar a consequente execução;
- Analisar os relatórios das visitas de auditoria e, quando for o caso, operacionalizar as providências cabíveis.
- Verificar o desempenho da gestão das UG, consubstanciando-se em indicadores de desempenho, examinando os resultados quanto à economicidade, à eficiência, à eficácia, à efetividade e à equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos; e
- Zelar pelo cuidado na observância dos princípios e das normas pertinentes aos controles internos administrativos e sobre o entendimento e aplicação referente aos julgados do TCU, acerca da gestão pública em geral (Exército Brasileiro, 2013b).

No exercício das suas atribuições, o CCIEx deve considerar os seguintes aspectos:

- todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades sob responsabilidade do EB estão sujeitos às apreciações dos auditores internos do SisCIEEx, de acordo com o PAAA aprovado pelo Comandante do Exército;

- as atividades de controle interno desenvolvidas carecem de ser respaldadas em normas expedidas pelos órgãos integrantes do SCIEPF,

- a atuação do CCIEx abrange as UG, as entidades vinculadas, a Fundação Osório e o FEx;

- o CCIEx tem a atribuição de fazer cumprir e acompanhar a implementação das recomendações e das medidas saneadoras sugeridas pela CGU, pela Ciset/MD e pelo TCU (Exército Brasileiro, 2013b). Assim, constata-se o quanto são amplas as atribuições e as premissas a serem seguidas pelo CCIEx no desempenho de sua missão de planejar, dirigir e coordenar as ações de controle interno no EB.

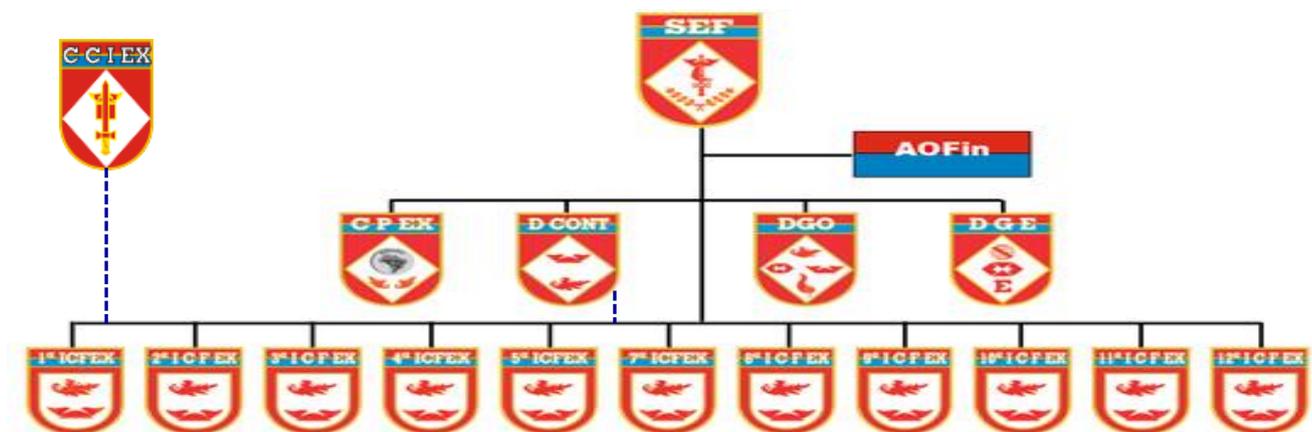
As ICFEx são unidades de contabilidade e de controle interno diretamente subordinadas à SEF. Basicamente, as ICFEx efetuam atividades de contabilidade analítica e de controle interno. No contexto da contabilidade analítica, atuam sob coordenação técnica da Diretoria de Contabilidade (D Cont). Quanto às atividades de AI e fiscalização, as ICFEx agem sob coordenação e orientação técnica do CCIEx (Exército Brasileiro, 2003). No âmbito da AI, as atribuições mais relevantes das ICFEx são:

- certificar a adequação e a regularidade das contas dos ordenadores de despesas (OD) e comprovar a eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos;
- elaborar o PAAA e encaminhá-lo ao CCIEx para aprovação, de acordo com as diretrizes para elaboração expedidas pelo Chefe do CCIEx
- executar os trabalhos de auditoria e fiscalização de acordo com o PAAA;
- encaminhar para o CCIEx e às UG auditadas, incluindo as seções de inativos e pensionistas (SIP) e os órgãos pagadores de inativos e pensionistas (OPIP), os relatórios de auditoria. Esses relatórios serão elaborados de forma clara, objetiva e conclusiva e, quando for o caso, evidenciarão o registro das irregularidades, destacando se houve, ou não, a ocorrência de dano ao erário público;

- acompanhar se as recomendações decorrentes das auditorias realizadas foram efetivamente implementadas, em especial aquelas com prazos determinados, bem como manter o CCIEx informado sobre essa implementação;
- examinar e emitir certificado de auditoria sobre as tomadas de contas anual (TCA) das UG do Comando do Exército sob sua responsabilidade e encaminhá-las ao CCIEx; e
- propor ao CCIEx, quando for julgado conveniente, sugestões relacionadas com o cumprimento das suas atividades de controle interno (Exército Brasileiro, 2003, 2013b).

Atualmente, o EB possui 11 ICFEx em pleno funcionamento e uma ICFEx em processo de ativação (Exército Brasileiro, 2003, 2004, 2016a). Além das ICFEx, integram a SEF: a Assessoria Especial de Orçamento e Finanças (AOFIN), o Centro de Pagamento do Exército (CPEX), a Diretoria de Contabilidade, a Diretoria de Gestão Orçamentária (DGO) e a Diretoria de Gestão Especial (DGE). A Figura 4 apresenta as estruturas da SEF e do SisCIEEx.

Figura 4– Estruturas organizacionais da SEF e do SisCIEEx

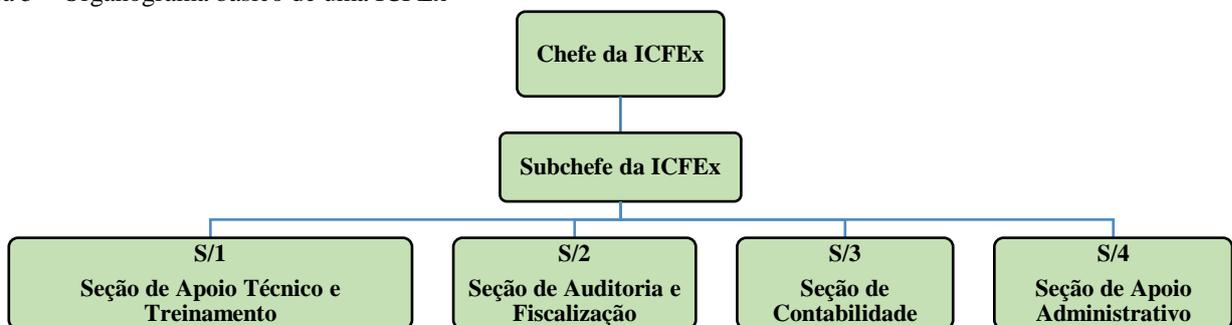


Fonte: adaptação Exército Brasileiro (2016b)

Legenda: — Subordinação
 - - - - - Coordenação e Orientação Técnica

As ICFEx possuem a seguinte estrutura básica: Chefe, Subchefe, 1ª Seção (S/1) – Seção de Apoio Técnico e Treinamento, 2ª Seção (S/2) – Seção de Auditoria e Fiscalização, 3ª Seção (S/3) – Seção de Contabilidade e 4ª Seção (S/4) – Seção de Apoio Administrativo (realiza atividades de apoio) (Exército Brasileiro, 2003). A Figura 5 mostra a estrutura básica de uma ICFEx.

Figura 5 – Organograma básico de uma ICFEx



Fonte: adaptação Exército Brasileiro (2003)

Como a própria denominação faz inferir, as atribuições de auditoria e fiscalização, no âmbito das ICFEx, cabem a S/2. As principais competências da seção de auditoria e fiscalização são: elaborar

os trabalhos de pré-auditoria dos atos e dos fatos administrativos, por meio dos sistemas informatizados do Governo Federal utilizados pelas UG, com a finalidade de mitigar a ocorrência de impropriedades e irregularidades que possam resultar em prejuízos ao erário público; realizar as atividades de auditoria de campo com a finalidade de avaliar os controles internos existentes nas UG; fazer as Tomadas de Contas Especiais (TCEsp) na UG (quando for o caso); orientar as UG quanto ao cumprimento de diligências emanadas pelo TCU; propor ao CCIEx normatização e padronização das atividades de controle interno, dentre outras missões (Exército Brasileiro, 2003). Os auditores internos das ICFEx não assumem responsabilidades operacionais extra-auditoria para que não exista a possibilidade de comprometimento da independência e da objetividade nos trabalhos de AI executados (Exército Brasileiro, 2013b).

As ICFEx, com a finalidade de realizar a contabilidade analítica e de desenvolver as atividades de auditoria e fiscalização nas UG do EB, estão distribuídas pelo território brasileiro. Cada ICFEx orienta e controla um número variável de UG do EB (essas UG são denominadas de UG vinculadas às ICFEx para efeito de controle e orientação técnica nas vertentes da contabilidade analítica e da auditoria e fiscalização). O número de UG vinculadas a cada ICFEx difere em função da área geográfica de atuação da mesma. A 6ª ICFEx – a ser localizada em Salvador, Bahia - encontra-se em processo de ativação e, por conseguinte, ainda não possui área geográfica de atuação definida (Exército Brasileiro, 2003, 2017a). O Quadro 19 mostra as localizações das sedes das ICFEx no Brasil e as respectivas áreas geográficas de atuações.

Quadro 19 – Localização e área geográfica de atuação das ICFEx

ICFEx	Localização (Sede)	Área Geográfica de Responsabilidade (Estados)
1ª ICFEx	Rio de Janeiro	Rio de Janeiro e Espírito do Santo
2ª ICFEx	São Paulo	São Paulo
3ª ICFEx	Porto Alegre	Rio Grande do Sul
4ª ICFEx	Juiz de Fora	Minas Gerais
5ª ICFEx	Curitiba	Paraná e Santa Catarina
6ª ICFEx	Salvador	Em processo de ativação – ainda não possui área geográfica definida
7ª ICFEx	Recife	Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe e Bahia
8ª ICFEx	Belém	Amapá, Pará e Maranhão
9ª ICFEx	Campo Grande	Mato Grosso e Mato Grosso do Sul
10ª ICFEx	Fortaleza	Ceará, Piauí e Rio Grande do Norte
11ª ICFEx	Brasília	Tocantins, Goiás e Distrito Federal
12ª ICFEx	Manaus	Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima

Fonte: Exército Brasileiro (2016a, 2017a)

As UG devem ser auditadas pelas ICFEx, no mínimo, uma vez a cada 2 (dois) exercícios financeiros (econômicos). Com base nessa premissa, as UG que não forem auditadas num determinado ano serão priorizadas para serem visitadas no próximo exercício financeiro. Em princípio, a equipe de auditoria será composta, por, no mínimo, dois integrantes, sendo que um deles, obrigatoriamente, auditor. A chefia da equipe de auditoria caberá ao militar de maior posto ou graduação hierárquica (militar mais antigo) (Exército Brasileiro, 2012d).

Percebe-se que o papel desempenhado pelo SisCIEEx vem colaborando continuamente para a melhoria da governança pública no EB e para que os objetivos organizacionais do EB sejam alcançados de forma concreta, seguindo as boas práticas da gestão pública (Exército Brasileiro, 2013c, 2013d). Recentemente, o Departamento de Engenharia e Construção do EB foi agraciado com o Prêmio Mérito Brasil de Governança e Gestão Públicas pelo TCU em virtude da evolução observada, dentre outras áreas, na implementação de processos críticos de gestão e controle (TCU, 2016a). Entretanto, visualiza-se que a missão do SisCIEEx para controlar e orientar as UG do EB representa um verdadeiro desafio em virtude da dimensão territorial do país e do número de UG do EB – atualmente são 425 (quatrocentas e vinte cinco) UG (Exército Brasileiro, 2016c).

Por outro lado, a atuação do TCU, cada vez mais abrangente e especializada por áreas temáticas, demanda que o SisCIEEx esteja atento às questões de conformidade e, principalmente, aos aspectos relacionados com o desempenho da gestão (Exército Brasileiro, 2013c). Assim, o CCIEx vem estruturando, no âmbito da Seção de Auditoria de Gestão e Fiscalização, uma subseção de auditoria especial em saúde. Além disso, acarreta a necessidade do SisCIEEx possuir estruturas especializadas que busquem melhorar os procedimentos de AI de acordo com procedimentos desenvolvidos internacionalmente.

Em decorrência da saúde se constituir em uma das áreas prioritárias para o EB, e do seu impacto no bem-estar da Família Militar (saúde assistencial), bem como em razão da materialidade do orçamento destinado ao SSEB, o SisCIEEx vem promovendo estudos para aumentar e para aprimorar a execução das auditorias internas nas OMS do SSEB (Araújo, 2015).

A AI em saúde é uma atividade complexa que busca avaliar a administração hospitalar de maneira global, ou seja, abrangendo a vertente clínica e não clínica do processo de gestão, objetivando contribuir para a melhoria das operações da organização (AHIA, 2016d; Weatherford, 2004). Por isso, carece de equipes de auditoria com conhecimentos multidisciplinares alicerçados em um arcabouço de regras reconhecidas internacionalmente. Nessa direção, a IPPF do IIA e as recomendações do AHIA e do OIG constituem critérios reconhecidos mundialmente que podem nortear os procedimentos de AI em saúde (AHIA, 2016d).

Por tudo que foi apresentado, revela-se importante conhecer e examinar se os procedimentos utilizados nas auditorias internas executadas pelas ICFEx no SSEB estão alinhados com os procedimentos e as recomendações do IIA, da AHIA e do OIG.

5.2. Procedimentos de AI realizados pelas ICFEx no âmbito do SSEB

Os procedimentos de AI apresentados nessa seção são aplicados às UG do EB, englobando aquelas que fazem parte do SSEB. Em termos gerais, essas ações de AI estão previstas no Manual de Auditoria do Exército (Exército Brasileiro, 2013b) e nos programas de trabalho empregados pelo SisCIEEx e nas Diretrizes do Chefe do CCIEEx.

O planejamento da AI é uma fase primordial para o êxito das atividades a serem desenvolvidas pelo auditor interno, portanto deve ser destinado tempo suficiente para a sua execução. A abreviação do tempo necessário para a confecção do planejamento da AI pode provocar problemas na sua realização (*in loco*), redundando em acréscimo no tempo total para a sua elaboração, além de gerar reflexos negativos na qualidade da apreciação efetuada na OMS (Exército Brasileiro, 2013b).

As atividades de AI devem ser adequadamente planejadas a fim de que o seu objetivo seja alcançado. Nesse contexto, ao nível do planejamento da AI é necessário definir com clareza os objetivos que se pretendem alcançar quanto aos aspectos administrativo, contábil ou operacional. Além disso, na fase de planejamento é relevante dedicar atenção especial à formação da equipe de auditoria, aos programas de trabalho a serem utilizados no trabalho de campo, à delimitação do escopo, aos prazos a serem obedecidos, dentre outros aspectos (Exército Brasileiro, 2006b). Na etapa do planejamento, caso o CCIEEx e as ICFEx constatem a necessidade de conhecimentos adicionais ou outro domínio de técnicas, matérias e metodologias, essas organizações poderão contar como o apoio de recursos externos (Exército Brasileiro, 2013b).

As ações de AI devem ser desenvolvidas e documentadas seguindo programas de trabalho que atendam aos objetivos da atividade de AI. Com efeito, os programas de trabalho devem ser elaborados por auditores mais experientes, bem como carecem de incorporar os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e documentar (registrar) as informações no transcorrer do trabalho de AI (Exército Brasileiro, 2013b; IIA, 2016b).

Os programas de trabalho de AI buscam garantir certa consistência (padronização) no processo de AI elaborado, nomeadamente quando efetuado por equipes de auditores diferentes e/ou em localidades distintas. Assim, é normal que os auditores internos balizem as suas ações por programas de trabalho com a finalidade de testar os principais controles internos implementados para mitigar os riscos mais importantes identificados em determinada área, processo ou localidade a ser auditada (IIA Brasil, 2015a).

No âmbito do EB, o programa de trabalho de auditoria interna constitui um planejamento detalhado com a finalidade de orientar adequadamente os procedimentos dos integrantes da equipe de AI, configurando-se na essência operacional da atividade de auditoria referente a uma unidade

organizacional ou à gestão de determinado sistema organizacional. O programa de trabalho na sua edificação pode incorporar, dentre outros aspectos, os seguintes: áreas a serem auditadas, período, objetivos da auditoria e equipe de auditores (Exército Brasileiro, 2012d, 2013b). Assim, no âmbito do EB, cabe ao CCIEx elaborar e padronizar os programas de trabalho utilizados pelas ICFEx quando da realização dos procedimentos de AI nas OMS do SSEB.

O programa de trabalho tem por finalidade indicar os instrumentos mais econômicos, eficientes e oportunos para se atingirem os objetivos traçados para a AI, e deve ser aprovado pelo Chefe do CCIEx antes do início do trabalho de campo. Além disso, é desejável que o programa de auditoria seja flexível de modo a permitir adaptações tempestivas, sempre que questões importantes emergirem. Com efeito, as propostas de modificações dos programas de trabalho devem ser levadas ao conhecimento do Chefe do CCIEx para que sejam analisadas (Exército Brasileiro, 2013b).

Os papéis de trabalho constituem os instrumentos onde os auditores internos deverão registrar as informações importantes que fundamentarão as suas conclusões e as suas avaliações. Os papéis de trabalho são um conjunto composto pelo programa de auditoria usado e pelos elementos comprobatórios (formulários, documentos) coletados no trabalho de campo (*in loco*) (Exército Brasileiro, 2012d, 2013b). No EB, os papéis de trabalho, são propriedades do CCIEx e das ICFEx, portanto devendo permanecer sob rigoroso controle e acessível apenas ao pessoal com autorização. Além disso, os papéis de trabalho representam apontamentos permanentes do trabalho de AI executado pelos membros da equipe de auditoria e são arquivados no CCIEx e nas ICFEx pelo período mínimo de cinco anos, a contar do julgamento, pelo TCU, das contas dos responsáveis pela gestão da UG de saúde auditada (Exército Brasileiro, 2013b).

Os papéis de trabalho apresentam as evidências da atividade de auditoria realizada e fundamentam a opinião da equipe de auditoria, ou seja, as questões reportadas no relatório de auditoria deverão ser providas de suporte comprobatório em papéis de trabalho (Brasil, 2001a; Exército Brasileiro, 2013b). Nesse alinhamento, cabe ao chefe da equipe de auditoria revisar os papéis de trabalho e os confrontar com a minuta do relatório de AI com a finalidade de verificar a consistência interna do trabalho efetuado e se os registros na minuta do relatório de AI são úteis e importantes (Exército Brasileiro, 2013b). Os papéis de trabalho possuem as seguintes finalidades:

- racionalizar o trabalho e auxiliar na sua execução;
- garantir o alcance dos objetivos;
- evidenciar o trabalho feito e as conclusões emitidas;
- fundamentar e servir de suporte à minuta do relatório de auditoria ou da nota técnica;
- facilitar a análise e fornecer um meio de revisão do trabalho por parte dos auditores e dos chefes do CCIEx e das ICFEx;
- constituir um registro que possibilite consultas posteriores, a fim de se obter detalhes relacionados com a atividade de auditoria realizada; e

- fornecer orientação para futuros trabalhos (Exército Brasileiro, 2013b, p. 25)

Os programas de trabalho de AI utilizados pelas ICFEx são elaborados de acordo com o arcabouço legal que guia a Administração Pública Federal no Brasil, com a legislação expedida pelo EB e com as orientações de outras instituições, como do TCU e da CGU. Esses programas são empregados nos trabalhos de AI realizados nas UG do EB, inclusive nas UG da área da saúde. O Quadro 20 apresenta as dez grandes áreas focalizadas pela AI do EB e o escopo dos principais programas de AI do EB.

Quadro 20 – Áreas programas de AI do Exército Brasileiro

Áreas	Escopo dos Principais Programas de AI
Patrimônio	Fiscalização Administrativa
	Almoxarifado/Depósitos
Licitações e Contratos	Dispensa/Inexigibilidade
	Concorrência
	Pregão Eletrônico
Convênios	Análise do Termo de Convênio
Análise de Despesas	Análise de Processos de Despesas Realizadas
	Suprimento de Fundos
	FUSEx – OCS, PSA e Ressarcimentos
	Setor Financeiro
	Ressarcimento de Despesas Médicas
Pessoal da Ativa	Exame de Pagamento Ativa
	Declaração de Bens e Rendas
Pessoal – Seção Inativos e Pensionistas/Órgão Pagador	Exame de Pagamento
	Legislação Básica
Receitas	Atividades Geradoras de Receitas
Conformidade de Registro de Gestão	Conformidade de Registro de Gestão
Execução de Obras	Documentação na Unidade Gestora
	Canteiro de Obras
Controles Administrativos	Processo Administrativo

Fonte: adaptação Exército Brasileiro (2006c, 2006d)

Os dois programas de trabalho que mais efetivamente se debruçam sobre as questões da área da saúde são: FUSEx – OCS, PSA e Ressarcimentos e Ressarcimento de Despesas Médicas. O programa de trabalho FUSEx – OCS, PSA e Ressarcimentos aborda fundamentalmente as despesas efetuadas pelo SSEB nas OCS e com os PSA contratados para complementar a estrutura de saúde do EB. Esse programa de trabalho apresenta procedimentos de auditoria que versam basicamente sobre a análise de questões administrativas da despesa efetuada, como classificação contábil da despesa, recolhimentos de encargos tributários e previdenciários, elaboração da documentação (por exemplo, nota de empenho, ordem bancária, processo de ressarcimento, dentre outros), verificação da documentação prevista para compor o processo de revisão contábil das contas hospitalares (revisão elaborada pela CLCM das OMS) e conformidade entre valores dos procedimentos de saúde espelhados nas contas médicas e aqueles acordados nas tabelas previstas no contrato/credenciamento, dentre outras questões relacionadas com a averiguação da conformidade da despesa de saúde efetuada em OCS e PSA (Exército Brasileiro, 2006e).

O programa de trabalho “ressarcimento de despesa médica” aprecia as ações administrativas relacionadas ao ressarcimento das despesas médicas aos beneficiários do SSEB geradas nos casos de urgência e de emergência (Exército Brasileiro, 2006f), conforme os parâmetros previstos na legislação pertinente (Exército Brasileiro, 2005, 2008). Assim, a análise do aspecto assistencial da saúde, bem como a verificação dos registros executados nos prontuários dos pacientes, salvo melhor compreensão, não constituem o foco primordial desses dois programas de trabalho utilizados pelas ICFEx.

O auditor interno da ICFEx, na execução das suas atribuições, não tem restrição de acesso a todas as dependências da OMS, bem como aos documentos, aos valores e aos livros considerados como essenciais ao exercício das suas atribuições. Nesse alinhamento, não pode ser sonogado ao auditor interno, sob quaisquer justificativas, processo, documento ou informação. Qualquer limitação ao desenvolvimento das atividades do auditor é comunicada ao chefe da equipe de auditoria para que as providências julgadas pertinentes sejam adotadas. Por outro lado, cabe ao auditor manter o sigilo das informações que tomar conhecimento na execução das suas atividades profissionais (Exército Brasileiro, 2013b).

O auditor do SisCIEx pode recorrer ao uso de amostras em ocasiões onde o objeto alvo da AI se apresenta em grandes quantidades, onde há limitação de tempo para a obtenção das informações necessárias (considerando a totalidade dos casos - população em apreciação), onde existe escassez de recursos humanos e materiais ou onde a análise de custo/benefício indicar essa metodologia (Brasil, 1967; Exército Brasileiro, 2013b). Os métodos previstos para a amostragem são: não probabilístico (baseado fundamentalmente na experiência do auditor interno) e probabilístico (aquele que pode ser tratado estatisticamente, podendo os resultados obtidos serem generalizáveis para a população considerada) (Exército Brasileiro, 2013b).

Os auditores internos do EB, no desempenho das suas atividades, efetuam uma avaliação dos riscos e dos controles internos da organização de saúde auditada. A avaliação dos riscos tem por finalidade identificar, medir e priorizar as áreas mais importantes a serem auditadas. Essa avaliação permite ao auditor interno elaborar um planejamento capaz de testar os controles internos mais relevantes para os casos de auditoria que se evidenciarem materialmente e criticamente significativos. Como instrumento para realizar essa atribuição, o auditor poderá usar o diagrama de avaliação de risco de modo a analisar o impacto potencial e as probabilidades de ocorrência dos riscos (Exército Brasileiro, 2013b).

Inicialmente, os controles internos são avaliados pela aplicação do Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI). Além disso, essa mensuração pode abarcar a apreciação da validade e da relevância da documentação que suporta os registros analisados. Nesse alinhamento, quanto maior

for o nível de adequação dos controles internos verificados, menor serão as suas fragilidades. Por consequência, testes adicionais de auditoria podem ser dispensados ou uma menor extensão e profundidade desses testes podem ser determinadas. Além disso, a ICFEx deve, regularmente, aferir as *práxis* referentes à segurança da informação e recomendar, se for o caso, a melhoria ou a implantação de novos controles internos e salvaguardas nas OMS (Exército Brasileiro, 2013b).

Embora a procura por fraudes não constitua o objetivo fundamental da AI efetuada pelas ICFEx, a possibilidade dessas ocorrências deve ser um aspecto considerado pelo auditor interno. Caso o auditor observe indícios claros de fraude, cabe-lhe informar o fato ao chefe da equipe de auditoria para que sejam adotadas as providências cabíveis para o caso (Exército Brasileiro, 2013b).

Os achados de auditoria devem ser baseados em evidências de auditoria que atendam aos seguintes atributos: suficiência, relevância e adequabilidade (fidedignidade). Entende-se que a informação é suficiente quando permite que terceiros, prudentes e informados, cheguem às mesmas conclusões do auditor. Compreende-se que a informação é relevante quando proporciona suporte às constatações, fundamenta as recomendações e é consistente com os objetivos estabelecidos para o trabalho de auditoria de interna. Finalmente, a informação é percebida como adequada (fidedigna, confiável) se foi conseguida por meio da aplicação de um procedimento e/ou técnica de auditoria aceita profissionalmente (Exército Brasileiro, 2013b; IIA Brasil, 2015a).

Após o término dos trabalhos de auditoria na unidade de saúde auditada e antes da confecção do relatório de auditoria, efetua-se uma reunião de encerramento das atividades de auditoria com os gestores da organização. Essa reunião tem por finalidade apresentar as conclusões e as recomendações da equipe de auditoria aos agentes da administração da OMS, bem como possibilitar oportunidade a esses agentes de expor esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos processos avaliados. Com efeito, essa reunião procura mitigar potenciais mal entendidos, incompreensões sobre os fatos e dirimir possíveis dúvidas (Exército Brasileiro, 2013b).

A supervisão da elaboração do relatório de auditoria e a sua aprovação são atribuições do Chefe da ICFEx. Dentre os aspectos que balizam a confecção do relatório de auditoria, destacam-se os seguintes:

- o conteúdo carece de ser relevante e conciso, evitando temas menos importantes e sem comprovação documental;
- os fatos devem ser apresentados de maneira objetiva e fidedigna, portanto sem conter opinião pessoal e/ou interesses da equipe de AI que confeccionou o relatório. Portanto, todos os dados, oportunidades de melhoria e conclusões devem ser subsidiados por registros assinalados nos papéis de trabalho;

- a linguagem usada deve ser simples, favorecendo o entendimento das partes interessadas;
- as recomendações e as sugestões efetuadas pela equipe de auditoria devem considerar a relação custo-benefício das suas implementações, bem como possibilitar gerar melhorias de desempenho ou reajuste de procedimentos (processos) em benefício da organização auditada; e
- os relatórios de auditoria são disponibilizados ao CCIEx para efeito de acompanhamento das atividades de AI desenvolvidas e aos agentes da administração da OMS auditada com capacidade, no processo decisório, de garantir a implementação das medidas saneadoras ou das ações corretivas sugeridas pela equipe de auditoria (Exército Brasileiro, 2013b).

Após a data do recebimento do relatório de AI, incumbe à OMS auditada, no prazo de até trinta dias úteis, manifestar-se formalmente para a sua ICFEx de vinculação sobre a adoção das sugestões e das recomendações efetuadas pelos auditores internos. Com efeito, as auditorias posteriores averiguarão se os agentes da administração providenciaram a implementação das recomendações e das sugestões assinaladas nos relatórios de AI de anos anteriores (Exército Brasileiro, 2013b).

Os gestores das OMS podem optar por não corrigirem as falhas, vulnerabilidades e/ou distorções constatadas pelos auditores internos, em virtude dos custos a serem incorridos ou de outras considerações, desde que essa decisão seja adequadamente justificada e que os gestores tenham plena consciência do risco assumido com essa opção. Contudo, caso o Chefe da ICFEx de vinculação considere que o administrador da OMS assumiu um risco além do aceitável pelo SisCIEx, a questão será submetida a análise do chefe do CCIEx e, posteriormente, por este, ao Comandante do Exército para a tomada de decisão (Exército Brasileiro, 2013b).

As ICFEx realizam o acompanhamento para se certificarem de que as sugestões e as recomendações feitas às OMS, expressas no relatório de auditoria, foram efetivamente implementadas pelos administradores ou se os agentes responsáveis pela gestão optaram por aceitar o risco por não as adotar (Exército Brasileiro, 2013b).

A capacitação, atualização e o aperfeiçoamento dos auditores do SisCIEx para o desempenho das suas atribuições é promovida por meio do desenvolvimento profissional contínuo. O SisCIEx busca fomentar e patrocinar a formação continuada dos seus auditores internos por intermédio da destinação de, pelo menos, quarenta horas/aula a cada dois anos para atender esse propósito. Assim, procura-se que os auditores detenham os conhecimentos atualizados para a execução das suas atribuições na atividade de AI (Exército Brasileiro, 2013b).

Após o término dos trabalhos de auditoria, os auditores internos das ICFEx são avaliados pelos diretores ou OD das OMS (auditados). Essa avaliação de desempenho tem por finalidade subsidiar a

ICFEx quanto a gestão da atividade de AI e dos seus recursos humanos (conhecimentos, habilidades e atitudes do auditor durante os trabalhos de AI efetuados nas OMS). Essa avaliação é processada por meio do preenchimento do Formulário de Avaliação dos Auditores Internos. Em seguida, a avaliação processada do auditor é encaminhada ao Chefe da ICFEx por intermédio de documento de acesso restrito (Exército Brasileiro, 2013b).

As ICFEx controlam e avaliam a qualidade da atividade de AI. O controle de qualidade das ações de auditoria busca determinar indicadores capazes de avaliar o alinhamento das atividades elaboradas pelas ICFEx em relação à observância das normas legais. Nesse contexto, procura-se avaliar o desempenho dos auditores internos em todas as fases do trabalho de auditoria. Essa ação busca identificar questões operacionais que evidenciem oportunidades de melhoria nas atividades de AI. A avaliação da qualidade na execução dos trabalhos dos auditores afere vários aspectos, como a confecção de anotações corretas, claras, objetivas e adequadas das evidências observadas que resultaram em recomendações e sugestões às OMS, a utilização de termos dúbios ou ofensivos e a apreciação dos atos e fatos com independência e objetividade. Além disso, o SisCIEEx revisa, periodicamente, as ferramentas de trabalho e a metodologia empregada com a finalidade de analisar a qualidade do trabalho de AI e, se for o caso, indicar possíveis ajustes com o objetivo de incrementar as práticas de auditoria no âmbito do EB (Exército Brasileiro, 2013b).

O auditor interno do SisCIEEx no exercício das suas atividades nas OMS deve observar um rol de aspectos comportamentais. Essas questões comportamentais são sintetizadas no Quadro 21.

Quadro 21 – Aspectos comportamentais do auditor interno do SisCIEEx

Aspectos	Síntese
Comportamento ético	Como integrante da Administração Pública Federal, o auditor interno se obriga a proteger os interesses dos contribuintes e a respeitar as normas de conduta, não sendo permitido se utilizar da função em proveito próprio ou em benefício de terceiros.
Confidencialidade	O auditor fica obrigado a não revelar as informações obtidas no desempenho das suas incumbências a terceiros, exceto com autorização específica da autoridade competente ou em virtude de obrigação legal ou dever profissional de assim proceder.
Cautela e zelo profissional	O auditor deve atuar com prudência, habilidade e atenção com a finalidade de reduzir ao mínimo a margem de erro na sua atuação, acatando as normas de ética profissional, usando o bom senso em suas ações e recomendações/sugestões, cumprindo as normas e os procedimentos estabelecidos no Manual de Auditoria do Exército e adequando o uso dos procedimentos de aplicação geral ou específica.
Independência	O profissional de AI deve guardar uma atitude de independência na elaboração de suas atribuições com o objetivo de garantir a imparcialidade do seu trabalho, bem como assegurar os demais aspectos relativos à sua atividade profissional.
Soberania	O auditor carece de dominar o julgamento profissional, balizando-se pelo programa de auditoria (conforme estabelecido no documento que regule o serviço de auditoria), pela seleção e pela aplicação de procedimentos técnicos e testes cabíveis.
Imparcialidade	O auditor não deve intervir em questões onde existam conflitos de interesses ou desavenças pessoais que possam comprometer a isenção do seu trabalho. Assim, o auditor deve comunicar esse fato ao seu superior hierárquico imediato, caso exista.
Objetividade	O trabalho do auditor deve ser apoiado em documentos relevantes e evidências concretas que possibilitem obter adequada convicção da realidade apreciada ou a veracidade dos fatos ou situações examinadas.

Aspectos	Síntese
Conhecimento técnico e capacidade profissional	Em virtude da atuação multidisciplinar, o auditor deve incorporar um amplo espectro de conhecimentos técnicos e de experiências. Essa capacidade profissional deve possibilitar a execução de atividades abrangendo diversos aspectos atinentes ao EB, como processo de gestão, operacionalização dos vários programas, questões econômicas, financeiras, contábeis e orçamentárias, bem como outros conhecimentos necessários ao fiel cumprimento do objetivo do trabalho de auditoria estabelecido.
Atualização dos conhecimentos técnicos e procedimentos de auditoria	Incumbe ao auditor interno a manutenção atualizada dos conhecimentos técnicos necessários ao desenvolvimento das suas atribuições, nomeadamente o acompanhamento da evolução dos procedimentos de auditoria aplicáveis ao SC�PEF e orientados pelo TCU.
Cortesia (verbal e escrita)	A cortesia deve pautar a atuação do auditor interno com pessoas e instituições, por meio do respeito aos superiores, pares e subordinados, bem como com os demais indivíduos e organizações com quem se relacionar profissionalmente.
Comunicação (verbal e escrita)	O auditor deve ser hábil no processo de comunicação com as partes interessadas e procurar que o receptor entenda a informação transmitida. Assim, necessita buscar que a informação contemple os seguintes atributos: concisão, objetividade, convicção, clareza, integridade, oportunidade, coerência e apresentação.

Fonte: Exército Brasileiro (2013b)

A Diretriz do Chefe do CCIEx, para o período de 2015-2017, aborda e complementa diversos aspectos que devem balizar os procedimentos de AI no EB (Araújo, 2015). Dentre as várias questões apresentadas na Diretriz, para efeito desse trabalho acadêmico, destacam-se:

- a estruturação do processo de capacitação dos membros do SisCIEx com base nas competências (conhecimentos, habilidades e atitudes) requeridas aos auditores internos. Assim, aos integrantes do SisCIEx, em todos os níveis, devem ser proporcionadas oportunidades para participar de capacitações promovidas pela CİSET/MD, FAB, MB, TCU e CGU, para a obtenção de certificações em AI (alinhado com as melhores práticas da atividade de AI reconhecidas internacionalmente) e para nivelar os conhecimentos sobre o Manual de Auditoria do Exército e condutas éticas desejáveis (por exemplo, frequência aos estágios e às palestras, realizadas anualmente, antes do início da execução das atividades de AI nas OMS do EB);

- os trabalhos de AI devem ser norteados pelo Manual de Auditoria do EB, pelo alinhamento à IPPF do IIA (missão, princípios fundamentais, definição, Normas e código de ética para o desenvolvimento da AI), pela conformidade com as normas e as legislações e pela observância das premissas da independência e da objetividade. Por consequência, a continuação do processo de transformação do SisCIEx deve considerar o alinhamento com as tendências internacionais em AI, de modo a fortalecer o processo de governança e o alcance dos objetivos estratégicos do EB;

- as atividades de AI devem contribuir para robustecer os mecanismos de controle interno das UG do EB e carecem de incrementar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira, procurando observar se o emprego dos recursos obedeceu à finalidade prevista nas dotações orçamentárias e cumpriu a legislação vigente. Além disso, estudos devem ser efetuados com a

finalidade de aperfeiçoar a AI executada nas OMS, considerando os critérios de materialidade, relevância e riscos envolvidos; e

- em consonância com a definição de AI do IIA, os procedimentos de AI do SisCIEEx são orientados a proporcionar agregação de valor ao processo de gestão do EB.

Nos dias atuais, as estruturas de controle interno estão submetidas a novos desafios. Essas novas demandas são incrementadas no EB, pois o EB constitui uma instituição honrada, alicerçada em valores éticos e morais e que possui elevados níveis de prestígio e de credibilidade perante a sociedade brasileira. Nesse contexto, o SisCIEEx, por meio da auditoria e da fiscalização, passa a desempenhar uma função estratégica de salvaguardar a tomada de decisão da Alta Administração do Exército (proteção da organização EB), colaborando para o cumprimento das Diretrizes do Comandante do Exército, bem como cooperando com o acompanhamento e com a fiscalização da execução dos planejamentos elaborados pelo Estado-Maior do Exército (EME), pelo Órgão de Direção Operacional e pelos Órgãos de Direção Setoriais (Araújo, 2015).

Essa seção apresentou um panorama dos procedimentos de AI elaborados pelas ICFEx no âmbito das OMS do SSEB. Percebe-se que o planejamento adequado, o desenvolvimento do trabalho de campo seguindo os programas de trabalho de auditoria correspondentes e a coleta de evidências robustas, por auditores dotados de competências técnicas e aspectos comportamentais apropriados, colaboram para suportar a elaboração de um relatório de AI claro, conciso e que procura melhorar as atividades desenvolvidas pelas OMS. Na seção seguinte, analisar-se-á comparativamente os procedimentos de AI elaborados pelas ICFEx no contexto do SSEB com aqueles preconizados pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG.

5.3. Procedimentos de AI das ICFEx no SSEB *versus* IPPF do IIA e recomendações da AHIA e do OIG

Essa seção tem por finalidade responder à questão de investigação número 3. Assim, procurou-se compreender o grau de alinhamento entre os principais procedimentos de AI previstos para serem utilizados pelas ICFEx, quando da execução das auditorias internas no SSEB, e aqueles estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG.

Para espelhar a compreensão do investigador quanto a esse alinhamento, adotaram-se as seguintes escalas: muito alinhados (indica que muitos ou a quase totalidade dos procedimentos utilizados pelas ICFEx na execução das AI no SSEB estão alinhados com aqueles estabelecidos pelas organizações internacionais usadas como referência nesse estudo), razoavelmente alinhados (aponta que, aproximadamente, metade dos procedimentos preconizados para serem empregados pelas ICFEx

quando das AI no SSEB estão alinhados com aqueles fixados pelas instituições internacionais usadas como padrão comparativo nessa investigação) e minimamente alinhados [evidencia que poucos (raros) dos procedimentos fixados para serem usados pelas ICFEx na elaboração das AI no SSEB estão alinhados com os procedimentos recomendados pelas entidades internacionais utilizadas nessa pesquisa]. Esclarece-se que a verificação e a análise do grau de alinhamento executadas nessa seção, foram processadas por meio de evidências obtidas nas pesquisas documental e bibliográfica.

Os procedimentos de AI a serem utilizados pelas ICFEx quando da realização dos trabalhos de AI nas OMS, nomeadamente as ações e os procedimentos de AI previstos no Manual de Auditoria (Exército Brasileiro, 2013b), nos Programas de Trabalho do EB (Exército Brasileiro, 2006c, 2006d, 2006e, 2006f) e na Diretriz do Chefe do CCIEx (2015-2017) (Araújo, 2015), apresentados na seção 5.2., foram comparados com aqueles preconizados pela IPPF do IIA (seção 3.1) e pelas orientações da AHIA (seção 3.2.) e pelas recomendações do OIG (seção 3.3.).

Inicialmente, percebe-se que o *core* da missão da AI preconizada na IPPF do IIA – aumentar e proteger o valor organizacional – e os procedimentos de AI elaborados pelas ICFEx nas OMS estão muito alinhados. Esse alinhamento quase completo é alicerçado na orientação do Chefe do CCIEx para que os procedimentos de AI incrementem valor ao processo de gestão do EB e colaborem para garantir (salvaguardar) as decisões tomadas pela Alta Administração do Exército Brasileiro (Comandante do Exército, EME, Órgãos de Direção Setorial e Órgão de Direção Operacional). Ademais, conforme explícito no Manual de Auditoria do Exército e na Diretriz do Chefe do CCIEx, a análise dos riscos é um meio que permeia as tarefas da AI nas OMS do EB.

Os trabalhos de AI, realizados pelas ICFEx nas OMS do EB, buscam ser pautados pela avaliação independente e objetiva, bem como procuram agregar valor e aperfeiçoar a gestão dessas UG. Ademais, as ICFEx buscam prestar assistência, orientação e apoio técnico aos agentes da administração das OMS vinculadas. Com efeito, a AI intenciona ajudar as OMS a atingir os seus objetivos por intermédio da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada, colaborando por meio de opiniões, sugestões e recomendações, para o aprimoramento dos processos de avaliação de riscos, de controle interno e de governança (essas evidências estão incorporadas no Manual de Auditoria do EB, no escopo dos programas de trabalho utilizados pelas ICFEx e na Diretriz do Chefe do CCIEx). Assim, constata-se que os objetivos dos trabalhos de AI efetuados pelas ICFEx nas OMS estão muito alinhados com aqueles previstos na definição de AI estabelecida na IPPF do IIA.

Os comportamentos éticos balizam as atividades de AI procedidas pelas ICFEx nas OMS. Esse aspecto é enfatizado na Diretriz do Chefe do CCIEx, e realçado no Manual de Auditoria do EB (ver Quadro 21). Por consequência, os princípios éticos que guiam os procedimentos de AI a serem efetuados pelas ICFEx nas OMS estão muito alinhados com os princípios/regras de conduta previstos

no Código de Ética do IIA, como integridade, objetividade, confidencialidade e competência (ver Quadro 8).

O Manual de Auditoria do EB e a Diretriz do Chefe do CCIEx mostram a intenção do SisCIEEx em adequar os seus procedimentos de AI às recomendações e às observações presentes nas Normas do IIA (Normas de Atributo e de Desempenho). Ademais, conforme as evidências exibidas no Quadro 22, pode-se inferir que os procedimentos a serem realizados pelas ICFEx nas OMS estão muito alinhados com as Normas Gerais de Atributo estabelecidas pelo IIA.

Quadro 22 – Evidências de alinhamento – Normas de Atributo do IIA e os procedimentos de AI da ICFEx nas OMS do SSEB

Normas Gerais de Atributo	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
1000 - Propósito, Autoridade e Responsabilidade	Há o estabelecimento do propósito, da autoridade e da responsabilidade pela atividade de AI no contexto do EB, bem como a busca pelo consistente alinhamento com a IPPF do IIA, conforme se constata no Manual de Auditoria do EB e na Diretriz do Chefe do CCIEx.	✓
1100 - Independência e Objetividade	A independência e a objetividade são aspectos comportamentais imprescindíveis ao auditor na realização dos procedimentos de AI nas OMS. Além disso, a estrutura de AI no EB se reporta ao mais elevado nível hierárquico, ou seja, ao Comandante do Exército, pois o CCIEx é um OADI ao Comandante do Exército. Esse posicionamento na estrutura organizacional do EB, colabora para que a AI cumpra as suas atribuições com maior grau de independência e de objetividade. Essas premissas são realçadas principalmente no corpo do Manual de Auditoria do Exército e na Diretriz do Chefe do CCIEx.	✓
1200 - Proficiência e Zelo Profissional Devido	A proficiência e o zelo profissional são aspectos comportamentais fundamentais que estão previstos balizar as atividades dos auditores das ICFEx no desempenho dos procedimentos de auditoria nas OMS (ver Quadro 21). Na etapa de planejamento, verifica-se a possibilidade de apoio por recursos externos, quando as ICFEx constatarem a necessidade de conhecimentos adicionais (por exemplo, em matérias ou em metodologias que julgarem necessárias). Além disso, o SisCIEEx procura incentivar e patrocinar o desenvolvimento profissional continuado dos seus auditores por meio de algumas ações, como a destinação de, no mínimo, quarenta horas/aula, a cada dois anos, para o aprimoramento profissional do auditor, o fomento para a obtenção de certificações em AI, e oportunidades para participar de eventos promovidos por diversas instituições, tais como TCU, Ciset/MD, CGU, MB e FAB.	✓
1300 - Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria	A avaliação da qualidade e a busca pela sua melhoria são aspectos destacados no processo de AI conduzido pelas ICFEx nas OMS. Essa situação fica caracterizada na supervisão da elaboração e na aprovação do relatório de auditoria pelo Chefe da ICFEx, na avaliação dos auditores internos pelos OD das OMS (auditados) e na avaliação sistemática dos procedimentos de AI efetuadas pelas próprias ICFEx. Essas medidas têm por finalidade a obtenção de um panorama da qualidade do trabalho executado e, se for o caso, guiar possíveis aprimoramentos nas práticas de AI adotadas pelo EB. Entretanto, não se verifica a previsão de que os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx nas OMS sejam avaliados por estruturas organizacionais externas ao EB.	✓

Fonte: o autor

Legendas: ✓ muito alinhados com essa Norma de Atributo

± razoavelmente alinhados com essa Norma de Atributo

✗ minimamente alinhados com essa Norma de Atributo

Ao se comparar os procedimentos de AI a serem executados pelas ICFEx nas OMS com as ações estabelecidas nas Normas Gerais de Desempenho do IIA, constata-se que eles estão muito alinhados. As evidências mais relevantes que mostram esse alinhamento quase completo são exibidas no Quadro 23.

Quadro 23 – Evidências de alinhamento – Normas de Desempenho do IIA e a AI da ICFEx nas OMS do SSEB

Normas Gerais de Desempenho	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
2000 - Gerenciamento da Atividade de AI	Há um gerenciamento sistemático da atividade AI realizada pelas ICFEx nas OMS. Essa gestão é concretizada por intermédio de diversos procedimentos, como: atividades de AI guiadas pelo PAAA (aprovado pelo CCIEx); avaliação dos riscos e dos controles internos da OMS a ser auditada (cooperando com identificação de áreas mais relevantes a serem apreciadas pela AI); estabelecimento de políticas e de procedimentos para a AI (Manual de Auditoria do Exército, Programas de Trabalho, Diretriz do Chefe do CCIEx); preocupação com a constituição adequada da equipe de auditoria; possibilidade de fornecimento de recursos externos em área/matéria onde se observe a necessidade de conhecimentos adicionais, dentre outros aspectos. Ademais, percebe-se que o Chefe do CCIEx orienta para que a AI no EB procure adicionar valor ao processo de gestão da organização, bem como aborde as vertentes da governança, do controle interno e dos riscos organizacionais.	✓
2100 - Natureza do Trabalho	Os procedimentos de auditoria concretizados pelas ICFEx procuram apreciar e colaborar para o aperfeiçoamento dos processos de governança, para a melhoria do gerenciamento de riscos e para o robustecimento dos controles internos na OMS. Essa colaboração busca ocorrer de maneira proativa e ser materializada por meio de sugestões e recomendações. Essas questões estão bem evidenciadas no Manual de Auditoria do Exército e na Diretriz do Chefe do CCIEx.	✓
2200 - Planejamento do Trabalho de Auditoria	A etapa de planejamento da AI é considerada muito relevante pelo EB. Assim, o tempo disponibilizado para essa fase não deve ser reduzido sob pena de criar reflexos negativos ao trabalho desenvolvido na OMS e à qualidade da análise elaborada. Ademais, as ICFEx definem o objetivo e delimitam o escopo da auditoria; utilizam programas de trabalho (elaborados por auditores mais experientes); dedicam atenção à formação da equipe de auditoria; procuram identificar os riscos mais importantes dos processos a serem averiguados, e buscam avaliar os controles internos da OMS (por exemplo, através da aplicação do QACI).	✓
2300 - Execução do Trabalho de Auditoria	A elaboração da atividade de auditoria é balizada pelos programas de trabalho do EB, com a finalidade de assegurar padronização aos procedimentos de AI desenvolvidas pelas várias ICFEx. O trabalho <i>in loco</i> é supervisionado pelo chefe da equipe de auditoria com o objetivo de verificar a consistência das ações executadas e se a informação espelhada nos relatórios é útil e relevante. Além disso, as sugestões, recomendações, opiniões e situações estampadas no relatório de auditoria são fundamentadas em evidências (suficientes, importantes, úteis e adequadas), com suporte comprobatório, e devidamente apontadas nos papéis de trabalho. Essa situação favorece a formulação de recomendações capazes de contribuir para que a OMS atinja os seus objetivos organizacionais.	✓

Normas Gerais de Desempenho	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
2400 – Comunicação dos Resultados	O instrumento formal de comunicação dos resultados dos trabalhos de AI executados pelas ICFEx nas OMS é o relatório de auditoria. Constata-se uma atenção com os aspectos que cooperam com a qualidade da redação desse relatório, como a concisão, a relevância, a objetividade, a fidedignidade e a linguagem usada. Além disso, cabem aos chefes das ICFEx as incumbências de supervisionar e de aprovar o relatório de auditoria, bem como de determinar a sua remessa ao CCIEx, e aos agentes da administração da OMS auditada com capacidade decisória para assegurar a implementação das recomendações e das sugestões apresentadas pela equipe de auditoria. Entretanto, após o término dos procedimentos de campo na OMS e antes da confecção do relatório de auditoria, executa-se uma reunião de encerramento das atividades de auditoria com os principais agentes responsáveis pela gestão. Essa reunião procurar apresentar as conclusões mais importantes das ações de AI efetuadas e possibilitar que a gestão exponha esclarecimentos adicionais sobre os processos/áreas analisadas.	✓
2500 - Monitoramento do Progresso	Após o recebimento do relatório de auditoria, a OMS tem o prazo de trinta dias úteis para se pronunciar formalmente à ICFEx de vinculação sobre a implementação das recomendações e das sugestões apresentadas pela equipe de auditores. O desenvolvimento da implantação das ações que buscam atender às recomendações e às sugestões dos auditores internos será apreciado nas próximas auditorias executadas na OMS. Todavia, o gestor da OMS pode optar por aceitar o risco de não corrigir as falhas/vulnerabilidades identificadas pelos procedimentos de auditoria, em virtude dos custos a serem incorridos ou de outras considerações apresentadas. Essa opção do gestor da OMS em aceitar o risco deve ser comunicada à ICFEx com a adequada fundamentação que subsidia a decisão.	✓
2600 - Comunicação da Aceitação de Riscos	Se o chefe da ICFEx julgar que o gestor da OMS, ao não adotar as sugestões e/ou recomendações evidenciadas no relatório de auditoria, assumiu um risco maior do que o aceitável pelo SisCIEx, submeterá o caso a análise do Chefe do CCIEx. Após o Chefe do CCIEx apreciar a situação, este reportará a questão ao Comandante do Exército para a tomada de decisão.	✓

Fonte: o autor

Legendas: ✓ muito alinhados com essa Norma de Desempenho

± razoavelmente alinhados com essa Norma de Desempenho

× minimamente alinhados com essa Norma de Desempenho

Os procedimentos de AI a serem efetuados pelas ICFEx nas OMS estão razoavelmente alinhados com a Estrutura das Sete Componentes para os Processos de Auditoria e de Monitoramento (ver Quadro 11), preconizada pela AHIA, que se aplicam ao processo de AI. As evidências desse alinhamento são expostas no Quadro 24.

Quadro 24 – Evidências de alinhamento – Estrutura das Sete Componentes da AHIA e a AI da ICFEx nas OMS do SSEB

Componentes	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
Realizar uma avaliação de risco e determinar o nível de risco	As AI realizadas pelas ICFEx nas OMS procuram priorizar as áreas que apresentam maiores riscos para a consecução dos objetivos organizacionais. Com efeito, os auditores buscam avaliar os controles internos estabelecidos nessas áreas de alto risco. Para isso, as ICFEx guiam seus procedimentos de auditoria pelos programas de trabalho estabelecidos no âmbito do EB e pelo Manual de Auditoria EB. Contudo, na documentação e na bibliografia consultadas, não se percebeu uma avaliação aprofundada dos riscos relacionadas aos processos da área clínica das OMS.	±

Componentes	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
Entender leis e regulamentos	Os programas de trabalho das ICFEx são edificados conforme o arcabouço legal que baliza a Administração Pública Federal do Brasil, a legislação editada pelo EB e as orientações expedidas por outras instituições, como o TCU e CGU. Todavia, na documentação e na bibliografia consultadas, não se observou uma abordagem mais aprofundada quanto a utilização de legislações (resoluções, pareceres, normas, protocolos) relacionadas aos processos da área clínica da OMS. Assim, as evidências existentes sugerem que as normas mais utilizadas nos procedimentos de AI nas OMS do SSEB estão imbricadas com os processos da área não clínica (administrativa) da OMS.	±
Obter e/ou estabelecer políticas para problemas (questões) e áreas específicas	Não se aplica aos procedimentos de AI efetuados pelas ICFEx nas OMS do SSEB.	--
Educar sobre as políticas e procedimentos e as comunicar de forma consciente	Não se aplica aos procedimentos de AI efetuados pelas ICFEx nas OMS do SSEB.	--
Monitorar o cumprimento das leis, regulamentos e políticas	Esta componente, da forma como é concebida pela AHIA, é uma atribuição da gestão da OMS efetivada por meio da construção de controles internos robustos. Portanto, não se aplica aos procedimentos de AI efetuados pelas ICFEx nas OMS do SSEB.	--
Auditar as áreas de maior risco	A AI elaborada pelas ICFEx nas OMS é direcionada para as áreas com riscos mais relevantes. Nesse alinhamento, os procedimentos efetuados pelos auditores internos das ICFEx procuram analisar os controles internos estabelecidos nas áreas/processos julgados mais importantes para OMS na busca de atingir os seus objetivos organizacionais. Com efeito, essa apreciação segue, fundamentalmente, o Manual de Auditoria do EB e os programas de trabalho concebidos pelo CCIEx para garantir maior consistência aos procedimentos de AI executados pelas diferentes ICFEx nas OMS. Contudo, na documentação e na bibliografia consultadas, não se percebeu uma avaliação aprofundada da área clínica das OMS.	±
Reeducar os colaboradores sobre os regulamentos e questões identificadas na auditoria	Não se aplica aos procedimentos de AI efetuados pelas ICFEx nas OMS do SSEB.	--

Fonte: o autor

Legendas: ✓ muito alinhados com essa Componente

± razoavelmente alinhados com essa Componente

✗ minimamente alinhados com essa Componente

-- não se aplica aos procedimentos de AI realizados pelas ICFEx nas OMS do SSEB.

Ao se comparar a metodologia de AI na área de saúde preconizada pela AHIA (ver Quadro 12) com as etapas da AI previstas para serem desenvolvidas pelas ICFEx nas OMS do SSEB (ver seção 5.2), constata-se que, embora possam existir diferenças nas nomenclaturas utilizadas entre a AHIA e o EB, os procedimentos de AI relacionados para serem efetuados pelas ICFEx nas OMS seguem, de maneira geral, as fases previstas na metodologia da AHIA para AI em saúde. Contudo, quanto à definição do escopo da AI nos hospitais (etapa 3), a comparação dos procedimentos aponta que existe um razoável alinhamento nesse aspecto, pois as evidências bibliográficas e documentais indicam que as áreas mais focalizadas pelas AI das ICFEx nas OMS do SSEB são aquelas de natureza administrativa (não clínicas), sugerindo que os processos clínicos (operacionais) são verificados com menos profundidade, bem como quando abordados os são pela perspectiva administrativa, conforme

sinaliza a análise dos programas de trabalho usados pelas ICFEx nas AI executadas nas OMS, nomeadamente aqueles direcionados para a vertente da área da saúde (FUSEx – OCS, PSA e Ressarcimentos e Ressarcimento de Despesas Médicas). Por conseguinte, infere-se que os procedimentos previstos na metodologia da AHIA e aqueles estabelecidos para serem utilizados pelas ICFEx quando da elaboração das AI nas OMS do SSEB estão bastante alinhados, conforme as evidências indicadas no Quadro 25.

Quadro 25 – Comparação entre a metodologia de AI da AHIA e a utilizada pelas ICFEx na AI nas OMS do SSEB

Etapas	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
1 – Estabelecimento da missão da auditoria a ser realizada	Os objetivos a serem alcançados com AI na OMS são definidos na fase de planeamento.	✓
2 – Determinação da forma de condução da auditoria	A fixação da maneira de como guiada a AI é estabelecida na fase de planeamento pela ICFEx.	✓
3 – Definição do escopo e do tempo de realização da auditoria [questões relacionadas com as áreas dos hospitais a serem auditadas (operacionais/clínicas e administrativas/não clínicas) e legislação pertinente; identificação da documentação que deverá ser revista; determinar a linha do tempo do processo de auditoria; identificar os responsáveis pelos processos, dentre outras ações].	O escopo da AI é mais direcionado para as atividades não clínicas. Assim, a análise dos procedimentos previstos pelos programas de trabalho, pelo Manual de Auditoria do EB e pela Diretriz do Chefe do CCIEx sugerem que as áreas operacionais das OMS (áreas clínicas) são auditadas pelas ICFEx de maneira menos aprofundada quando comparadas com os setores administrativos dos nosocômios militares.	±
4 – Desenvolver o programa de auditoria ou as etapas a serem seguidas (incluindo análises estatísticas e metodologias para a detecção de fraudes)	Os programas de trabalho utilizados pelas ICFEx buscam conferir consistência aos procedimentos de AI executados nas OMS. As fases a serem seguidas no processo de AI estão estabelecidas no Manual de Auditoria do EB e nos programas de trabalho. A detecção de fraudes, mesmo não sendo a finalidade primordial das atividades de AI efetivadas pelas ICFEx, é fixada para ser considerada pelo auditor interno quando da execução das suas atividades de AI na OMS.	✓
5 – Realizar a auditoria e avaliar os controles internos do hospital	A avaliação dos controles internos implementados pelas OMS do SSEB é abordada pelos procedimentos de AI conduzidos pelas ICFEx. Essa medida visa verificar a adequação dos controles internos das OMS e, se for o caso, identificar oportunidades de melhoria que conduzam ao fortalecimento desses controles. Todavia, as evidências bibliográficas e documentais indicam que as áreas mais focalizadas pelas AI das ICFEx nas OMS são aquelas de natureza administrativa, sugerindo que os controles internos relacionados aos processos clínicos (operacionais) são verificados com menor profundidade.	±

Continua

Etapas	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
6 – Resumir os achados e comunicá-los à gestão da organização	Os achados são consolidados e comunicados formalmente ao gestor da OMS por meio do relatório de auditoria.	✓
7 – Obter a resposta da gestão e desenvolver um plano de ação para corrigir as falhas identificadas	Após receber o relatório de auditoria, a OMS tem o prazo de trinta dias úteis para informar à ICFEx sobre a adoção das medidas corretivas sugeridas no relatório de auditoria ou da decisão de aceitar o risco de não implementar as considerações sugeridas pela equipe de auditoria.	✓
8 – Informar os resultados da auditoria e as medidas saneadoras propostas para o Conselho de Administração ou equivalente	O resultado do processo de AI nas OMS do SSEB e das ações corretivas propostas e adotadas são informadas ao CCIEx.	✓
9- Determinar os próximos passos do processo de auditoria (alargar o escopo da auditoria efetuada, acompanhar a implementação das medidas corretivas sugeridas pela auditoria, executar uma auditoria por amostragem no futuro, dentre outras ações).	As auditorias subsequentes verificam se os gestores da OMS providenciaram a implementação das ações saneadoras sugeridas nos relatórios de auditoria anteriores.	✓

Fonte: o autor

Legendas: ✓ muito alinhados com essa Etapa

± razoavelmente alinhados com essa Etapa

× minimamente alinhados com essa Etapa

Ao finalizar o exame das orientações preconizadas pela AHIA sobre os procedimentos da AI na área da saúde e as ações de AI a serem elaboradas pelas ICFEx nas OMS do SSEB, verifica-se o grau de alinhamento entre os aspectos e as responsabilidades imbricados com a AI (ver Quadro 13) apontados pela AHIA e o trabalho previsto para ser executado pelas ICFEx nas OMS. As *práxis* de AI a serem seguidas pelas ICFEx nas OMS do SSEB estão bastante alinhadas com essas orientações da AHIA. O Quadro 26 consolida as evidências que indicam desse alinhamento.

Quadro 26 – Comparação entre os aspectos e responsabilidades relacionados com AI na área da saúde sugeridos pela AHIA e os procedimentos efetuados pelas ICFEx nas OMS do SSEB

AI na Área de Saúde		
Categorias	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
Exigência (Requisição)	- Implementada em virtude do arcabouço legal e regulamentar que orienta o processo de controle interno no âmbito da Administração Pública Federal (Constituição Federal, Instruções Normativas da CGU e TCU e Regulamentos do EB). Ademais, visualiza-se que a AI pode auxiliar no processo de governança das OMS.	✓
Propósito (Finalidade)	- Procura gerar avaliações independentes, nomeadamente sobre o controle interno implementado e a gestão de risco desenvolvida com a finalidade de prover considerações que incrementem os processos operacionais e administrativos. Com efeito, aprecia o suporte e a fidedignidade das informações relacionadas com a área administrativa (por exemplo, patrimoniais, financeiras e pagamento de pessoal). Por outro lado, a bibliografia e os documentos consultados, sugerem que a integridade das informações operacionais (por exemplo, registros médicos e anotações de enfermagem nos prontuários dos pacientes que subsidiam a elaboração da conta/fatura médica) são escrutinados com menor nível de profundidade.	±

AI na Área de Saúde		
Categorias	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
Relatórios	- O Relatório de AI é encaminhado ao CCIEx e aos agentes da administração da OMS (por exemplo, OD) com capacidade decisória para implementar as considerações formuladas pela equipe de auditoria.	✓
Autoridade Interna	- Estabelecida em Regulamentos Internos do EB (por exemplo, Regulamento de Auditoria do Exército) e no PAAA consolidado pelo CCIEx e aprovado pelo Comandante do EB	✓
Espaço de Responsabilidade	- O auditor interno da ICFEx não tem restrição de acesso às dependências da OMS (área clínica e não clínica), bem como aos documentos, livros e valores considerados como necessários ao desempenho de suas atribuições.	✓
Normas Profissionais	- Os trabalhos de AI procuram ser balizados pela IPPF do IIA, Manual de Auditoria do EB e pela conformidade com as normas e legislações que guiam a atividade de AI na Administração Pública Federal do Brasil. Essas normas profissionais abordam com maior ênfase o aspecto administrativo e com menor destaque o ambiente clínico da OMS	✓
Foco Principal	- Os procedimentos de AI buscam atender à definição de AI estabelecida pelo IIA, conforme indica a Diretriz do Chefe do CCIEx.	✓
Foco a partir do Risco Identificado	- O planejamento da AI é balizado e impulsionado pelos programas de trabalhos utilizados pelas ICFEx. O planejamento da AI e os procedimentos de campo focalizam os riscos mais relevantes identificados pelas ICFEx nas OMS. Contudo, na documentação e na bibliografia consultadas, não se percebeu um planejamento para uma avaliação aprofundada dos riscos da área clínica das OMS.	±
Foco da Atividade	- Em geral, assegura revisão retrospectiva dos processos e das áreas organizacionais. Contudo, as evidências bibliográficas e documentais indicam que as áreas mais focalizadas pelas AI das ICFEx nas OMS são as de natureza administrativa, sugerindo que os processos clínicos (operacionais) são verificados com menor profundidade.	±
Relacionamento com a Gestão	- O processo de AI desenvolvido é independente em relação à gestão da OMS. Assim, busca-se incrementar a independência e a objetividade nas atividades de AI realizadas pelas ICFEx no SSEB. As responsabilidades pela gestão das operações e pela implantação dos controles internos são da administração da OMS.	✓
Responsabilidade de Treinamento	- Os auditores internos das ICFEx não possuem a incumbência regulamentar de proporcionar treinamento para os integrantes das OMS. Em geral, essa ação é viabilizada pela Seção de Apoio Técnico e Treinamento das ICFEx, não sendo responsabilidade da Seção de Auditoria e Fiscalização. Ademais, os auditores internos das ICFEx não podem assumir responsabilidades extra-auditoria para que não exista a possibilidade de comprometimento da independência e da objetividade nos trabalhos executados nas OMS.	✓
Auditoria	- Os programas de AI procuram ser edificados em consonância com as IPPF do IIA, com o Manual de Auditoria do EB e com as normas que regulam o SCIPEF.	✓
Expertise	- Avalia essencialmente os controles internos da área administrativa da OMS e com menor ênfase os controles internos implementados no setor clínico.	±
Relação com o Programa de Auditoria	- Os programas de trabalho de AI são elaborados pelo CCIEx e executados pelas diversas ICFEx. Essa medida, busca conferir padronização e consistência aos procedimentos de AI realizados pelas diferentes ICFEx nas OMS do SSEB espalhadas por todo o Brasil.	✓
Avaliação de Risco	- As AI desenvolvidas pelas ICFEx nas OMS buscam priorizar os setores que apresentam maiores riscos e que, portanto, podem impactar o alcance dos objetivos organizacionais. Essa avaliação de risco é direcionada pelos procedimentos de auditoria espelhados nos programas de trabalho estabelecidos pelo CCIEx e utilizados pelas ICFEx durante o processo de AI nas OMS do SSEB. Todavia, as evidências bibliográficas e documentais indicam que as áreas mais focalizadas pelas AI das ICFEx nas OMS são as de natureza administrativa, sugerindo que a área clínica é verificada com menor profundidade, pelo que a avaliação do risco nessa área estaria afetada.	±

AI na Área de Saúde		
Categorias	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
Acompanhamento (<i>Follow-up</i>)	- É realizado o acompanhamento formal para certificar se as recomendações expressas no relatório de AI foram implementadas pelos administradores da OMS ou se os agentes incumbidos da gestão do nosocômio militar optaram por aceitar o risco em não adotar as medidas saneadoras indicadas pelos auditores.	✓
Investigação	- Mesmo não representando o <i>core</i> das suas atribuições, os indícios de fraudes são aspectos considerados pelos auditores internos das ICFEx quando das AI nas OMS do SSEB. As possíveis ocorrências de irregularidades e de impropriedades nos processos organizacionais, nomeadamente nas áreas administrativas, são verificadas pelas AI das ICFEx nas OMS. Todavia, as evidências bibliográficas e documentais indicam que as contas médicas das OMS são avaliadas pelas AI das ICFEx de forma pouco profunda, pelo que fraudes nessas áreas podem passar ao exame feito pelos auditores.	±
<i>Hotline</i>	- Na bibliografia e nos documentos consultados não foram observadas evidências sobre a previsão da utilização desse mecanismo de comunicação de fraudes pelas ICFEx. (Em virtude dos fatores contextuais que caracterizam o EB, as denúncias são tratadas em regulamentos específicos que extrapolam o escopo desse trabalho acadêmico).	✗
Sistemas de Informação	- Na bibliografia e nos documentos consultados não foram observadas evidências sobre a possibilidade da AI ser realizada na implementação de novo sistema de informação e/ou nos sistemas de informação em utilização nas OMS.	✗
Controle Interno	- Verifica-se que há análise da eficácia dos controles internos implantados na OMS. Contudo, as evidências bibliográficas e documentais indicam que as áreas mais focalizadas pelas AI das ICFEx nas OMS são as de natureza administrativa, sugerindo que os controles internos da área clínica seriam verificados com menor profundidade.	±

Fonte: o autor

Legendas: ✓ muito alinhados com essa Categoria

± razoavelmente alinhados com essa Categoria

✗ minimamente alinhados com essa Categoria

As orientações do OIG para o desenvolvimento da auditoria em saúde consideram que os riscos mais relevantes são aqueles que estão relacionados com fatura médica gerada pelos hospitais e imputada ao paciente (seguros de saúde, programas governamentais de saúde), como a cobrança duplicada e a cobrança por itens ou serviços não prestados. Assim, a apreciação dos prontuários dos pacientes é percebida como fundamental para assegurar que a conta médica não apresente distorções. Nessa direção, nota-se que os procedimentos fixados para a consecução da AI pelas ICFEx nas OMS do SSEB estão minimamente alinhados com essas orientações do OIG, pois as evidências obtidas nas pesquisas documental e bibliográfica apontam que a análise dos prontuários dos pacientes, com o objetivo de assegurar a fiabilidade da conta médica produzida pela OMS, não constitui uma ação habitual da AI desenvolvida pelas ICFEx nas OMS do SSEB.

O Quadro 27 apresenta a consolidação da análise comparativa entre algumas questões que orientam a auditoria em saúde, conforme o entendimento do *supplemental compliance program guidance for hospitals* do OIG e os procedimentos de AI executados pelas ICFEx nas OMS do SSEB.

Com efeito, a análise aponta que os procedimentos de AI estabelecidos para que sejam executados pelas ICFEx nas OMS do SSEB e essas recomendações do OIG estão razoavelmente alinhados.

Quadro 27 – Comparação entre as questões do OIG sobre a AI nos hospitais e os procedimentos efetuados pelas ICFEx nas OMS do SSEB

Questionamentos do OIG	Síntese das Evidências dos Procedimentos da AI desenvolvida pela ICFEx nas OMS	Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx nas OMS (análise do pesquisador)
1 – O plano de AI é reavaliado anualmente, considerando as principais áreas identificadas pelo hospital (por exemplo: achados de auditorias de anos anteriores, áreas de risco identificadas como parte da avaliação de risco anual efetuada pela gestão e a elevação do volume de determinado serviço)?	- O plano de auditoria é reavaliado anualmente pelas ICFEx considerando o seu entendimento sobre as áreas mais relevantes. Os procedimentos de AI posteriores verificam se os gestores das OMS adotaram as medidas saneadoras propostas nos relatórios de AI de anos anteriores.	±
2 – O plano de auditoria inclui a avaliação do sistema de faturação, para além da precisão dos pedidos realizados, esforçando-se em identificar a origem dos erros na faturação?	- A bibliografia e a documentação consultadas não apresentam evidências de que a AI elaborada pelas ICFEx analisam com maior ênfase o sistema de faturação (por exemplo a identificação de erros na codificação dos procedimentos médicos e de enfermagem assinalados nos prontuários dos pacientes que subsidiam a geração da conta hospitalar).	×
3 – O papel dos auditores é claramente definido e os auditores possuem a independência e as certificações necessárias para a atividade?	- O papel dos auditores internos das ICFEx são definidos nos regulamentos e nas diretrizes expedidas pelo EB, como o Manual de Auditoria do EB e a Diretriz do Chefe do CCIEx.	✓
4 – O departamento de AI possui disponibilidade para realizar auditorias não programadas?	- O Manual de Auditoria do EB estabelece a possibilidade de execução de AI não programadas quando ocorrerem situações extraordinárias ou a identificação de indícios de comprometimento da gestão da OMS, com possíveis prejuízos ao erário.	✓
5 – Há mecanismos que permitam ao controle interno solicitar auditorias adicionais, conforme o surgimento da necessidade?	- Mesma evidência anterior.	✓
6 – A AI verifica se o hospital adota medidas de controle interno para investigar o motivo da não redução de certas taxas de erros assinalados, esforçando-se em identificar os seus pontos fracos e as suas deficiências nos seus processos?	- De maneira geral, as OMS adotam as medidas saneadoras sugeridas pelos auditores. Assim, procuram fortalecer os mecanismos de controle interno com finalidade de mitigar as vulnerabilidades e deficiências nos processos organizacionais.	✓
7 – O processo de AI inclui a revisão de toda a documentação relativa ao faturamento (conta médica), incluindo a documentação clínica que proporciona suporte ao pedido de cobrança?	- A bibliografia e a documentação consultadas não apresentam evidências de que a AI elaborada pelas ICFEx analisam toda a documentação que suporta a confecção da fatura médica, englobando a documentação clínica, particularmente os registros efetuados pelos profissionais de saúde (médicos e enfermeiros) no prontuário do paciente.	×

Fonte: o autor

Legendas: ✓ muito alinhados com essa Questão

± razoavelmente alinhados com essa Questão

× minimamente alinhados com essa Questão

Após as análises formuladas para compreender o grau de alinhamento entre os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx, quando da realização das AI no SSEB, percebe-se o seguinte: os

procedimentos de AI previstos para serem executados pelas ICFEx, quando da execução da AI no SSEB, estão muito alinhados com os procedimentos gerais estabelecidos pela IPPF do IIA, bem como com os preconizados pelas recomendações da AHIA e pelas orientações do OIG no que se refere às questões básicas da AI e aos aspectos relacionados com a área não clínica. Contudo, esses procedimentos das ICFEx estão minimamente alinhados com as orientações da AHIA e com as recomendações do OIG quando estas se relacionam com a averiguação a ser processada no setor clínico da OMS, no que respeita aos controles internos implementados e aos riscos mais relevantes dessa área, e ainda, em particular, no que respeita à análise dos registros efetuados pelos profissionais de saúde nos prontuários dos pacientes com as finalidades de examinar a qualidade da assistência prestada e a correção da conta (fatura) hospitalar. A análise pouco profunda da área clínica das OMS pela AI das ICFEx pode resultar em que riscos relevantes dessa área sejam negligenciados, bem como a ocorrência de fraudes no âmbito das contas médicas.

Com base no estudo desenvolvido nesta seção, considera-se respondida a questão de investigação número 3 dessa dissertação e confirmada a proposição 1.

Em seguida, apresentar-se-ão as percepções dos auditores internos quanto ao alinhamento entre os procedimentos de AI efetuados pelas ICFEx no SSEB e aqueles estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas orientações do AHIA e do OIG.

5.4. Percepção dos Auditores Internos das ICFEx sobre o Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx no SSEB face aos estabelecidos pelo IIA, AHIA e OIG

Essa seção tem por finalidade responder à questão de investigação número 4. Inicialmente, apresenta-se a caracterização da amostra e, em seguida, busca-se compreender a percepção dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento entre os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx quando da execução das AI nas OMS do SSEB, e aqueles estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e pelas orientações do OIG. Para isso, utilizou-se o questionário (Apêndice A) disponibilizado aos auditores internos das ICFEx na plataforma *Google*, conforme procedimentos especificados no capítulo 4. Metodologia.

5.4.1. Caracterização da amostra

Considerando que o universo/amostra era composto pelos 80 auditores internos da Seção de Auditoria e Fiscalização das ICFEx e que o questionário foi respondido por 76 desses auditores internos, constata-se que o índice de resposta ao questionário foi de 95%. Esse índice de resposta pode ser considerado muito bom, pois taxa de retorno na ordem dos 70% já é entendida como boa

quando o pesquisador usa questionário para a recolha de dados (Coutinho, 2011). Além disso, o conjunto de respostas ao questionário englobou a participação de auditores internos de todas as ICFEx do EB.

A Tabela 1 apresenta uma caracterização geral dos respondentes em relação ao gênero, grau hierárquico (posto/graduação) e situação funcional.

Tabela 1 – Caracterização geral dos auditores internos das ICFEx

Características Gerais		Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Gênero	Masculino	69	90,79
	Feminino	7	9,21
Grau Hierárquico	Coronel	0	0,00
	Tenente-Coronel	6	7,89
	Major	14	18,42
	Capitão	26	34,21
	1º Tenente	13	17,11
	2º Tenente	9	11,84
	Aspirante-a-Oficial	1	1,32
	Subtenente	2	2,63
	1º Sargento	0	0,00
	2º Sargento	5	6,58
	3º Sargento	0	0,00
	Servidor Civil	0	0,00
	Situação Funcional	Militar de Carreira (1)	69
Militar Temporário		7	9,21
Servidor Civil		0	0,00

Fonte: o autor

Observação: (1) os dois auditores internos que indicaram ser Prestadores de Tarefa por Tempo Certo (PTTC) foram agrupados nessa situação funcional, pois esses militares da reserva remunerada ao exercer a função de PTTC permanecem a ser considerados militares de carreira.

Observa-se que o gênero predominante dos auditores internos das ICFEx é o masculino (90,79%). Esse achado é semelhante ao encontrado na investigação de Preger et al. (2005) onde o domínio do gênero masculino era da ordem de 83,82%. Por outro lado, a realidade de gênero nas ICFEx diverge das evidências presentes nas pesquisas de Aleluia e Santos (2013a) e de Strauch (2009) onde a predominância feminina era da ordem de 90% e 100%, respectivamente. A explicação para essa realidade pode ser atribuída ao predomínio do gênero masculino na composição das FA do Brasil, particularmente no EB.

A maior parte dos militares (60,52%) que desempenha a função de auditor interno nas ICFEx é formada por Tenente-Coronel (7,89%) e Major (18,42%) – Oficiais Superiores - e Capitão (34,21%) – Oficial Intermediário. Portanto, em virtude dos postos ocupados na hierarquia militar, esses auditores internos possuem considerável experiência na carreira castrense. Os Oficiais Subalternos (Aspirante-a-Oficial, 2º Tenente e 1º Tenente), postos iniciais carreira militar dos Oficiais do EB, representam 30,27% dos auditores internos das ICFEx. Além disso, cerca de 9,21% dos auditores do EB são praças [Subtenente (2,63%) e 2º Sargento (6,58%)]. Geralmente, os militares de menor grau hierárquico são orientados pelos oficiais com maior nível hierárquico no desenvolvimento das

atividades de AI nas OMS do SSEB. Em síntese, a significativa maioria dos auditores internos das ICFEx é constituída por oficiais (90,79%).

A maior parte dos auditores internos das ICFEx (90,79%) é composta por militares de carreira (os militares de carreira são aqueles ingressam no EB por meio de concurso público e, por conseguinte, possuem estabilidade no serviço público). Com efeito, essa situação funcional coopera para que o auditor possa desempenhar as suas atribuições com maior independência e objetividade e elaborar recomendações “difíceis” sem medo, caso seja necessário (Mihret, James, & Mula, 2010).

A Tabela 2 mostra a média das idades dos auditores internos das ICFEx. Essa informação é apresentada de maneira consolidada e segmentada por gênero.

Tabela 2 – Média das idades dos auditores internos das ICFEx

Gênero	Idade Média (anos)
Masculino	41,93
Feminino	39,29
Masculino + Feminino	41,68

Fonte: o autor

Verifica-se que os auditores internos do gênero masculino (41,93 anos) possuem, em média, 2,64 anos a mais do que o feminino (39,29 anos). Além disso, percebe-se que a média das idades dos auditores internos das ICFEx (41,68 anos) é menor do que aquelas encontradas nos estudos de Aleluia e Santos (2013a), 42,8 anos; de Strauch (2009), 45,8 anos; e de Preger et al. (2005), 46,8 anos. Essa média de idade menor dos auditores internos das ICFEx em relação às pesquisas anteriores pode ser atribuída ao fato de que grande parcela desses auditores (71,06%) é formada por jovens oficiais (Capitães, Tenentes e Aspirante-a-Oficial) e praças (2º Sargento).

A Tabela 3 evidencia o panorama das formações acadêmicas incorporadas pelos auditores internos das ICFEx.

Tabela 3 – Formação acadêmica dos auditores internos das ICFEx

Curso de Formação	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Contabilidade	35	46,05
Ciências Militares	22	28,95
Administração (Gestão)	17	22,37
Direito	6	7,89
Letras	3	3,95
Economia	2	2,63
Ciências Biológicas	1	1,32
Engenharia	1	1,32
Matemática	1	1,32
Odontologia	1	1,32
Pedagogia	1	1,32

Fonte: o autor

Observação: - 1 auditor não possui formação acadêmica superior e 15 auditores possuem mais de uma formação acadêmica superior.

Similar aos resultados encontrados por Gavin et al. (1992), aproximadamente 98,68% dos auditores internos do EB possuem formação de nível superior. Com efeito, as seis principais

formações acadêmicas de nível superior dos auditores internos das ICFEx que efetuam AI no SSEB são: Contabilidade (46,05%), Ciências Militares (28,95%), Administração (Gestão) (22,37%), Direito (7,89%), Letras (3,95%) e Economia (2,63%). Constata-se que as ICFEx possuem auditores internos com variadas habilitações. Esse fato possibilita que as ICFEx componham equipes de auditoria com conhecimentos multidisciplinares, nomeadamente nas vertentes da gestão e da contabilidade da OMS. Entretanto, diferente de resultados evidenciados em pesquisas anteriores, como Antonini (2003), Aleluia e Santos (2013a) e Pinto e Melo (2010), não se observou, entre os auditores das ICFEx, profissionais com habilitações acadêmicas mais relacionada com a área da saúde, como médicos, enfermeiros, farmacêuticos, nutricionistas, psicólogos ou assistentes sociais. A única exceção foi a presença de 1 auditor interno com formação em odontologia. De forma geral, esse achado sugere que as ICFEx, considerando apenas a formação acadêmica dos seus profissionais de auditoria, não têm possibilidade de compor equipes de auditoria multiprofissionais (profissionais imbricados com a área da saúde e profissionais ligados aos setores da contabilidade/administração). Assim, essa impossibilidade de formar equipes de auditoria multiprofissionais pode dificultar a averiguação de desperdícios, de ineficiências, de indícios de fraudes, bem como a análise dos registros elaborados pelos profissionais da área da saúde nos prontuários dos pacientes com a finalidade de avaliar a qualidade da assistência de saúde dispensada ao paciente e aferir da exatidão da cobrança expressa na conta hospitalar.

Continuando a apresentação do perfil dos auditores internos das ICFEx que executam trabalhos de AI nas OMS do SSEB, a Tabela 4 mostra o grau acadêmico mais elevado desses profissionais.

Tabela 4 – Grau acadêmico mais elevado dos auditores internos das ICFEx

Curso de Formação	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Fundamental	0	0,00
Médio	1	1,32
Superior (Tecnólogo)	2	2,63
Superior (Graduação/Bacharelato/Licenciatura)	9	11,84
Especialização (<i>Lato Sensu</i>)	44	57,90
MBA – <i>Master Business Administration</i>	16	21,05
Mestrado	4	5,26
Doutorado	0	0,00
Pós-Doutorado	0	0,00

Fonte: o autor

Percebe-se que cerca de 84,21% dos auditores internos das ICFEx possuem algum tipo de especialização acadêmica (*Lato Sensu* – 57,90%, MBA 21,05% e Mestrado 5,26%). Esse achado está alinhado com o resultado obtido por Strauch (2009), pois 85,71% das enfermeiras auditoras do SUS em um estado da região Sul do Brasil eram pós-graduadas. Contudo, focando apenas auditores com mestrado (5,26%), o índice da ICFEx está aquém das taxas apresentadas por Gavin et al. (1992) – 17% mestrado em contabilidade, 24% na área de gestão ou 7% em outras áreas – e por Strauch (2009)

- 28,57% das enfermeiras auditoras tinham o título de mestre. Compreende-se que o nível de especialização dos auditores internos é satisfatório e demonstra a busca pelo contínuo aperfeiçoamento profissional, existindo oportunidade de incremento no que se refere às especializações *Stricto Sensu*.

A experiência profissional é considerada um aspecto relevante para caracterizar o auditor interno que atua na área da saúde (Aleluia & Santos, 2013a; Dias et al., 2011; Ludmer & Ludmer, 2013; Noronha & Salles, 2004; Paes & Maia, 2005; Pinto & Melo, 2010; Preger et al., 2005; Scarparo & Ferraz, 2008; Strauch, 2009), pois a experiência do auditor favorece a identificação de vulnerabilidades, como erros ou negligências (Ludmer & Ludmer, 2013). Portanto, a Tabela 5 sumariza a experiência profissional dos auditores internos das ICFEx que executam AI nas OMS do SSEB.

Tabela 5 – Experiência dos auditores internos das ICFEx em AI nas OMS do SSEB

Tempo (anos)	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
0	12	15,79
1	9	11,84
2	10	13,16
3	11	14,47
4	7	9,21
5	10	13,16
6	2	2,63
7	5	6,58
8	2	2,63
9	1	1,32
10	2	2,63
11	2	2,63
12	1	1,32
13	0	0,00
14	0	0,00
15	0	0,00
16	1	1,32
17	0	0,00
18	1	1,32
Tempo Médio	3,95 anos	

Fonte: o autor

Em torno de 59,21% dos auditores internos das ICFEx possuem 3 ou mais anos de experiência na elaboração de auditoria nas OMS do SSEB. Esse índice supera a taxa de 35,3% dos auditores internos que declararam ter essa mesma experiência em auditoria na área de saúde, conforme estudo conduzido por Scarparo e Ferraz (2008). Entretanto, o tempo médio dos profissionais de AI das ICFEx na execução de AI nas OMS do SSEB (3,95 anos) é menor do que os tempos médios de experiência dos auditores internos na área de saúde apontados nas pesquisas de Aleluia e Santos (2013a), de Preger et al (2005) e de Strauch (2009) que foram, respectivamente, 6,5 anos, 7,25 anos, 8,42 anos. Por conseguinte, a formação de equipes de AI mistas (compostas por auditores experientes e auditores menos experientes) emerge como uma possível solução para abrandar os efeitos que a reduzida experiência de uma parcela dos auditores internos das ICFEx (40,79% dos auditores internos

das ICFEx possuem 2 ou menos anos de experiência na realização de AI em OMS do SSEB) podem causar à qualidade dos trabalhos de AI concretizados nos nosocômios militares do EB. Finalmente, as frequentes transferências aos quais os militares são submetidos, em virtude das especificidades que caracterizam a carreira militar, podem ter uma relação com essa menor experiência dos auditores internos das ICFEx nos procedimentos de AI no SSEB quando comparada com os achados de Aleluia e Santos (2013a), de Preger et al (2005) e de Strauch (2009).

É desejável que o auditor interno que atua na área da saúde realize cursos de qualificação e obtenha certificações internacionais em instituições profissionais reconhecidas mundialmente, como o IIA (Ruppert, 2006a; Szczepankiewicz, 2010). A Tabela 6 mostra os cursos de formação/capacitação profissional realizados no IIA Brasil e as certificações internacionais obtidas pelos auditores internos das ICFEx, bem como indica a quantidade de horas/aula de capacitação formal em AI recebida por esses profissionais de AI no ano 2016.

Tabela 6 – Qualificações e Certificações Profissionais dos auditores internos das ICFEx

Qualificações e Certificações Profissionais		Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Cursos do IIA Brasil (1)	Curso de Formação de Auditores Internos – Nível Básico (Audi 1)	38	50,00
	Curso de Formação de Auditores Internos – Nível Intermediário (Audi 2)	28	36,84
	Curso de Formação de Auditores Internos – Nível Básico (Audi 1 – ênfase em órgãos públicos)	17	22,37
	Curso de Formação de Auditores Internos – Nível Intermediário (Audi 2 – ênfase em órgãos públicos)	16	21,05
	Curso de Formação de Auditoria de Tecnologia da Informação (Audi TI)	2	2,63
	Curso de Capacitação em Autoavaliação de Controles (AAC)	0	0,00
	Curso de Capacitação em Auditoria de Contratos (celebrados com terceiros)	3	3,95
	Curso de Capacitação em Implementação de Estrutura de Controles Internos - COSO (teoria e prática)	4	5,26
	Curso de Capacitação em Gestão de Riscos (<i>Enterprise Risk Management</i> – ERM)	17	22,37
	Curso de Capacitação em Auditoria em Fraudes e Canal de Denúncia	4	5,26
	Curso de Elaboração de Relatórios de Auditoria (<i>Report</i>)	1	1,32
	Curso de Ferramentas e Técnicas - <i>Tools and Techniques</i> - Nível avançado (sênior)	0	0,00
	Não realizou Curso de Formação/Capacitação promovido pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil.	17	22,37
Certificações Profissionais Internacionais em AI	<i>CIA - Certified Internal Auditor</i>	1	1,32
	<i>CCSA - Certification in Control Self-Assessment</i>	0	
	<i>CFSA - Certified Financial Services Auditor</i>	0	
	<i>CGAP - Certified Government Auditing Professional</i>	0	
	<i>CRMA - Certified Risk Management Assurance</i>	0	
	<i>QA - Quality Assessment</i>	0	
	<i>CPEA - Certified Professional Environmental Auditor</i>	0	
	<i>QIAL - Qualification in Internal Audit Leadership</i>	0	
	<i>CISA - Certified Information Systems Auditor</i>	0	
	<i>CFE - Certified Fraud Examiners</i>	0	
	Não Possui Certificação Profissional Internacional em AI	75	98,68
Horas/Aula Capacitação em AI - 2016	0	30	39,47
	1	1	1,32
	2	1	1,32
	8	1	1,32
	16	1	1,32
	20	3	3,95

Continuação

Horas/Aula Capacitação em AI - 2016	30	2	2,63
	34	1	1,32
	35	1	1,32
	36	1	1,32
	40	14	18,42
	64	1	1,32
	72	1	1,32
	80	8	10,53
	100	2	2,63
	120	5	6,58
	160	1	1,32
	300	2	2,63
	Média Horas/Aula Capacitação em AI - 2016	41,42	

Fonte: o autor

Observação: (1) os respondentes poderiam indicar mais de um curso, conforme a participação em cursos do IIA Brasil.

A participação dos auditores internos das ICFEx em cursos promovidos pelo IIA é expressiva, pois cerca de 77,63% desses profissionais afirmaram ter frequentado ao menos uma qualificação ministrada pelo IIA Brasil. A oportunidade dos auditores internos de participar de cursos conduzidos pelo IIA Brasil contribui para o incremento dos seus conhecimentos técnicos e das suas capacidades profissionais, bem como propicia a atualização sobre os procedimentos de AI. Esse tipo de capacitação se encontra alinhado com a ênfase dedicada pelo Manual de Auditoria do EB (Exército Brasileiro, 2013b) e pela Diretriz do CCIEx (Araújo, 2015) para o aprimoramento profissional dos auditores internos do SisCIEx.

A quase totalidade dos auditores internos das ICFEx (98,68%) não tem certificação profissional internacional. Esse resultado é similar aos achados por Gavin et al. (1992), pois esse estudo revelou que o índice de ausência de certificação profissional internacional dos auditores internos, nos hospitais dos EUA participantes da investigação, ultrapassava os 80%. Essa questão emerge como uma lacuna a ser colmatada pelo processo de capacitação visualizado pelo SisCIEx (Araújo, 2015; Exército Brasileiro, 2013b) para o agregar maior grau de competência profissional aos auditores internos das ICFEx.

No ano de 2016, os auditores internos das ICFEx foram submetidos, em média, a menos horas de treinamento (41,42 horas-aula/ano) do que a média registrada pelo CBOK 2015 para as organizações do setor governamental (49 horas-aula/ano) e para as dos outros setores (44 horas-aula/ano) (Piper, 2015). Além disso, 39,47% dos auditores internos das ICFEx não realizaram qualquer capacitação abordando AI no ano de 2016. Essa situação, sugere que o processo de capacitação dos auditores internos das ICFEx deve ser estimulado de acordo com as premissas espelhadas na Diretriz do Chefe do CCIEx (Araújo, 2015) e no Manual de Auditoria do EB (Exército Brasileiro, 2013b). Ademais, o fomento à capacitação continuada é uma forma de manter os auditores

internos das ICFEx atualizados sobre procedimentos de AI e valorizados no exercício de suas incumbências profissionais.

5.4.2. Percepção dos Auditores Internos das ICFEx

Em geral, a utilização das Normas do IIA representa um bom indicador sobre a eficácia da AI (Al-Twaijry et al., 2003; Fadzil et al., 2005). Nesse alinhamento, a Tabela 7 mostra a percepção dos auditores internos quanto à utilização das Normas do IIA pelas ICFEx.

Tabela 7 – Uso das Normas pelas ICFEx – Percepção dos auditores internos das ICFEx

Uso das Normas do IIA	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Sim, todas.	6	7,89
Sim, parcialmente, algumas das Normas.	52	68,42
Não utiliza.	10	13,16
Não sei	8	10,53

Fonte: o autor

Cerca de 76,31% dos auditores internos declararam que as ICFEx utilizam algumas (68,42%) ou todas (7,89%) as Normas do IIA. Essa taxa é menor do que aquela evidenciada no CBOOK 2015, pois naquela pesquisa, aproximadamente, 86% dos participantes do setor público declararam usar todas ou algumas das Normas do IIA. Ademais, apenas 7,89% dos auditores internos afirmaram que as ICFEx usam todas as Normas do IIA. Esse resultado é muito inferior aos constatados obtidos pelo CBOOK 2015. No CBOOK 2015, mais da metade (56%) e 38% dos auditores internos do setor público mundial e da América Latina e Caribe, respectivamente, declararam usar todas as Normas do IIA (Piper, 2015). De maneira global, o uso das Normas do IIA pelas ICFEx pode ser considerado como satisfatório. Ademais, as variações encontradas podem ser derivadas das diretrizes normativas que balizam os trabalhos de auditoria no SCIPF do Brasil e da estrutura regulamentar e do contexto organizacional que guiam os procedimentos de AI no âmbito do SisCIEEx.

A IPPF é uma estrutura conceitual formulada pelo IIA que deve guiar os profissionais de AI, inclusive aqueles auditores internos de desempenham atividades na área da saúde (AHIA, 2016a; IIA, 2016c). Assim, a Tabela 8 consolida as percepções dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento entre os procedimentos utilizados nas AI efetuadas pelas ICFEx no SSEB e aqueles estabelecidos pela IPPF do IIA. Esse aspecto foi apreciado considerando as seguintes componentes da IPPF do IIA: missão da AI, princípios fundamentais para a prática profissional de AI, definição de AI, código de ética e Normas do IIA.

Tabela 8 – Percepções dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento com as componentes da IPPF do IIA

Componentes do IPPF	Percepção do Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx no SSEB com a Componente do IPPF	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Missão da AI	Totalmente alinhados	4	5,26
	Muito alinhados	21	27,63
	Razoavelmente alinhados	25	32,90
	Mínimamente alinhados	7	9,21
	Não alinhados	10	13,16
	Não sei	9	11,84

Continuação

Componentes do IPPF	Percepção do Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx no SSEB com a Componente do IPPF	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Normas	Totalmente alinhados	4	5,26
	Muito alinhados	9	11,84
	Razoavelmente alinhados	32	42,11
	Mínimamente alinhados	17	22,37
	Não alinhados	4	5,26
	Não sei	10	13,16
Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de AI	Totalmente alinhados	5	6,58
	Muito alinhados	14	18,42
	Razoavelmente alinhados	27	35,53
	Mínimamente alinhados	12	15,79
	Não alinhados	7	9,21
	Não sei	11	14,47
Código de Ética	Totalmente alinhados	10	13,16
	Muito alinhados	22	28,94
	Razoavelmente alinhados	20	26,32
	Mínimamente alinhados	10	13,16
	Não alinhados	3	3,95
	Não sei	11	14,47
Definição de AI	Totalmente alinhados	2	2,63
	Muito alinhados	24	31,58
	Razoavelmente alinhados	26	34,21
	Mínimamente alinhados	9	11,84
	Não alinhados	8	10,53
	Não sei	7	9,21

Fonte: o autor

As percepções dos auditores das ICFEx indicam que os procedimentos de AI realizados pelas ICFEx nas OMS do SSEB estão razoavelmente ou mais alinhados (muito e totalmente alinhados) com as todas as componentes do IPPF do IIA analisadas. Além disso, essas percepções mostram que esse alinhamento se desenvolve com as componentes da IPPF do IIA de acordo com a seguinte ordem (considerou-se a soma da frequência relativa dos seguintes níveis de alinhamento: razoavelmente, muito e totalmente alinhados): Código de Ética (68,42%), Definição de AI (68,42%), Missão da AI (65,79%), Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de AI (60,53%) e Normas (59,21%). Ademais, mesmo sem considerar o grau razoavelmente alinhados, esse ordenamento não sofre mudança [Código de Ética (42,10%), Definição de AI (34,21%), Missão da AI (32,89%), Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de AI (25,00%) e Normas (17,10%)].

As percepções dos auditores internos das ICFEx indicam que os procedimentos de AI concretizados pelas ICFEx no SSEB guardam menor nível de alinhamento (59,21%) com as Normas do IIA do que com os demais elementos da IPPF examinados nesse estudo. Esse fato é relevante, pois as Normas do IIA são referências de orientações para os profissionais e para estruturas de AI em todo o mundo (Sarens et al., 2012) e juntamente com o Código de Ética são considerados componentes mandatórias fundamentais da IPPF do IIA, aplicando-se a todos os auditores internos e a todas as atividades de AI (IIA, 2016c). Ademais, o maior nível de conformidade com as Normas IIA sugere que a AI é executada com maior eficácia e de acordo com as expectativas da gestão (AI-Twajry et al., 2003; Fadzil et al., 2005). Assim, conforme explica Piper (2015), fatores contextuais, como

diretrizes governamentais ou arcabouços jurídicos podem influenciar a utilização das Normas IIA pelo setor público, e explicar os resultados obtidos para o EB.

De acordo as recomendações da AHIA, os procedimentos da AI na área da saúde devem possibilitar a avaliação da conformidade dos processos de responsabilidade da área clínica (área técnica/médica/enfermagem) e do setor não clínico (administrativo), ou seja, deve ser elaborada abrangendo todas as áreas da organização de saúde (Weatherford, 2004). Nessa direção, a Tabela 9 exibe as percepções dos auditores internos das ICFEx sobre o grau de alinhamento entre os procedimentos de AI efetivados pelas ICFEx nas OMS do SSEB e essa orientação da AHIA.

Tabela 9 – Percepções dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento com a orientação da AHIA

Percepção do Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx no SSEB com a Orientação da AHIA	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Totalmente alinhados	3	3,94
Muito alinhados	10	13,16
Razoavelmente alinhados	30	39,47
Minimamente alinhados	15	19,74
Não alinhados	8	10,53
Não sei	10	13,16

Fonte: o autor

A maior parte dos auditores ICFEx (69,74%) indicou que os procedimentos de AI efetivados pelas ICFEx nas OMS do SSEB estão razoavelmente (39,47%) ou menos alinhados [minimamente alinhados (19,74%) ou não alinhados (10,53%)] com os procedimentos apresentados por essa orientação da AHIA. Embora apresente um relativo alinhamento com essa recomendação da AHIA, nota-se que as *práxis* das ICFEx necessitam implementar aprimoramentos para atingir níveis mais elevados de alinhamento com essa recomendação da AHIA (os graus muito e totalmente alinhados constituíram apenas 17,10% das opiniões dos auditores das ICFEx). As percepções dos auditores parecem refletir a análise pouco profunda feita pela AI das ICFEx no âmbito da área clínica das OMS e o enfoque dado à área administrativa que foram constatadas na seção 5.3..

O OIG entende que os procedimentos de AI na área de saúde deve incluir a revisão de toda a documentação relativa ao faturamento (conta médica), incluindo a documentação clínica (por exemplo, prontuário do paciente) que proporciona suporte para a elaboração da conta médica (Comprovante de Despesa Médica) (OIG, 2005). Nessa direção, a Tabela 10 expõe as percepções dos auditores internos das ICFEx sobre o grau de alinhamento entre os procedimentos de AI efetivados pelas ICFEx nas OMS do SSEB e essa orientação do OIG.

Tabela 10 – Percepções dos auditores internos das ICFEx quanto ao alinhamento com a orientação do OIG

Percepção do Grau de Alinhamento dos Procedimentos de AI das ICFEx no SSEB com a Orientação da AHIA	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Totalmente alinhados	2	2,63
Muito alinhados	9	11,84
Razoavelmente alinhados	26	34,21
Minimamente alinhados	13	17,11
Não alinhados	17	22,37
Não sei	9	11,84%

Fonte: o autor

Mais da metade dos auditores internos das ICFEx (73,69%) percebem que os procedimentos de AI realizados pelas ICFEx nas OMS do SSEB estão razoavelmente (34,21%) ou menos alinhados [minimamente (17,11%) e não alinhados (22,37%)] com os procedimentos expostos pela recomendação do OIG. Esse resultado mostra que as ICFEx necessitam implementar aperfeiçoamentos nos procedimentos de AI para alcançar os patamares mais elevados de alinhamento com as ações previstas na recomendação do OIG (os níveis muito e totalmente alinhados representaram apenas 14,47% das declarações dos auditores das ICFEx). Em particular, os procedimentos de AI das ICFEx deverão contemplar a análise profunda dos atos e da documentação que suportam a elaboração das contas médicas. Tal como referem Oliveira et al. (2013) e Tempest et al. (2005), as anotações efetuados por médicos, enfermeiros e demais profissionais de saúde nos prontuários dos pacientes são fundamentais para o processamento e acompanhamento do atendimento clínico, e são úteis como fontes de evidência para todas as fases da auditoria aos serviços de saúde.

A auditoria em saúde é um mecanismo importante para o aperfeiçoamento da qualidade assistencial e para o aprimoramento do controle dos custos nos hospitais (Souza et al., 2016). Assim, os registros efetuados pelos profissionais de saúde (tais como, médicos e enfermeiros) nos prontuários dos pacientes se configuram como relevantes fontes de informação para subsidiar a avaliação da qualidade da assistência prestada ao paciente e a averiguação da exatidão da cobrança espelhada na conta hospitalar (Guerrer et al., 2014, 2015; Morais et al., 2015; OIG, 2005; Oliveira et al., 2013; Setz & D’Innocenzo, 2009; Siqueira & Freitas, 2014; Souza et al., 2016; Viana et al., 2016). Nesse cenário, a Tabela 11 mostra com que frequência dos procedimentos de AI realizados pela ICFEx nas OMS do SSEB que analisam a exatidão das anotações (médicas, enfermagem, dentre outras) feitas nos prontuários dos pacientes (existentes na OMS) com as finalidades de avaliar a assistência prestada aos pacientes e a compatibilidade entre as informações inseridas nesses prontuários e o valor da conta médica (comprovante de despesa médica) imputada aos usuários e/ou ao SSEB.

Tabela 11 – Frequência da análise dos prontuários dos pacientes durante os procedimentos de AI das ICFEx no SSEB

Análise dos registros nos prontuários dos pacientes			
Finalidade da Análise do Prontuário existente na OMS	Frequência	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Avaliar a assistência médico-hospitalar prestada ao paciente	Sempre	3	3,95
	A maior parte das vezes	10	13,16
	Algumas vezes	25	32,89
	Raramente	17	22,37
	Nunca	21	27,63
Avaliar a exatidão do valor cobrado na conta hospitalar	Sempre	8	10,52
	A maior parte das vezes	15	19,74
	Algumas vezes	29	38,16
	Raramente	14	18,42
	Nunca	10	13,16

Fonte: o autor

A maior parte dos auditores das ICFeX (82,89%) afirmou que os procedimentos de AI executados pelas ICFeX no SSEB analisam algumas vezes (32,89%) ou com menos frequência [raramente (22,37%) ou nunca (27,63%)] os prontuários dos pacientes (existentes nas OMS) com a finalidade de averiguar a qualidade da AMH prestada aos pacientes do nosocômio militar. Na perspectiva de apreciar os prontuários dos pacientes (existentes nas OMS) com a finalidade de julgar a exatidão do valor cobrado na conta hospitalar, 69,74% dos auditores afirmaram que esse procedimento é realizado com alguma (38,16%) ou com menos frequência [raramente (18,42%) ou nunca (13,16%)]. A reduzida frequência com que os prontuários são analisados durante os procedimentos de AI efetivados pelas ICFeX nas OMS do SSEB pode ter relação com a ausência de auditores internos com formação acadêmica relacionada com a área da saúde, como médicos, enfermeiros e farmacêuticos (ver Tabela 3). Por outro lado, reflete a necessidade de aprimorar e aprofundar a análise dessa área por parte da AI das ICFeX. Estudos anteriores revelam a existência de deficiências nas anotações realizadas pelas equipes de enfermagem em várias unidades de saúde do Brasil (Luz et al., 2007; Ferreira et al., 2009; Setz & D’Innocenzo, 2009; Mulatinho et al., 2012), e a importância que a auditoria a essa área assume.

A auditoria em saúde contribui para verificar, por exemplo, os controles internos implementados no processo de aquisição e na gestão dos estoques de medicamentos. Essa medida coopera para minimizar a possibilidade de apropriação indevida desses ativos e o cometimento de erros de conformidade que possam ocasionar despesas materialmente relevantes (Conner, 2016). Assim, a Tabela 12 espelha as opiniões dos auditores internos das ICFeX quanto à frequência com que os procedimentos de AI desenvolvidos pelas ICFeX nas OMS do SSEB verificam o controle patrimonial da farmácia hospitalar e o processo de aquisição de medicamentos nas OMS.

Tabela 12 – Frequência da análise do controle patrimonial da farmácia e do processo de aquisição de medicamentos durante os procedimentos de AI das ICFeX no SSEB

Percepção sobre a frequência da análise do controle patrimonial da farmácia hospitalar e do processo de aquisição de medicamentos	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Sempre	29	38,16
A maior parte das vezes	33	43,42
Algumas vezes	12	15,79
Raramente	2	2,63
Nunca	0	0,00

Fonte: o autor

A maioria dos auditores internos das ICFeX (81,58%) declarou que sempre (38,16%) ou na maior parte das vezes (43,42%) os procedimentos de AI desenvolvidos pelas ICFeX nas OMS do SSEB analisam o controle patrimonial implementado na farmácia hospitalar e o processo de aquisição de medicamentos. Portanto, a frequência com que esses processos são apreciados colabora para prevenir e identificar indícios de fraudes, para mitigar desperdícios e para combater os excessos de estoques de medicamentos (particularmente, aqueles de alto custo), para assegurar a lisura dos

processos de compras de medicamentos, dentre outros benefícios relacionados com a gestão hospitalar (Carmeli & Zisu, 2009; Carmelo et al., 2009; Guerrer et al., 2014, 2015; Keclíková & Briš, 2011; Ludmer & Ludmer, 2013; Oliveira et al., 2013; Paes & Maia, 2005; Peron, 2009; Silva & Santo, 2013; Siqueira & Freitas, 2014; Souza et al., 2010; Souza et al., 2016; Viana et al., 2016). Essa maior frequência observada no exame do controle patrimonial da farmácia hospitalar e do processo de aquisição de medicamentos pode estar associada, em grande parte, à existência de auditores internos nas ICFEx com habilitações nos domínios da Contabilidade, da Administração (gestão) e das Ciências Militares (ver Tabela 3) e ao maior direcionamento dos programas de trabalho das ICFEx para as áreas da gestão e da contabilidade.

A precisão da codificação dos procedimentos de saúde registrados no prontuário afeta a exatidão da conta imputada ao paciente, e, por consequência, repercute-se na geração das receitas do hospital (Allen, 2013; Cheng et al., 2009; OIG, 1998). Nesse sentido, a Tabela 13 exhibe a frequência com que os procedimentos de AI desenvolvidos pelas ICFEx nas OMS do SSEB apreciam a codificação dos cuidados médico-hospitalares (anotados nos prontuários dos pacientes) que subsidiam a geração do valor da conta hospitalar (comprovante de despesa médica) atribuída ao paciente e/ou SSEB.

Tabela 13 – Frequência da apreciação da codificação dos cuidados de saúde pela AI das ICFEx no SSEB

Percepção sobre a frequência da análise dos cuidados de saúde	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Sempre	6	7,90
A maior parte das vezes	14	18,42
Algumas vezes	28	36,84
Raramente	18	23,68
Nunca	10	13,16

Fonte: o autor

A grande parte dos auditores internos das ICFEx (73,68%) afirmou que a avaliação da codificação dos cuidados é executada com alguma (36,84%) ou com menos frequência [raramente (23,68%) ou nunca (13,16%)]. Percebe-se que a análise da codificação não é uma prática contumaz durante os procedimentos de AI realizados pelas ICFEx nas OMS do SSEB. Esse resultado sugere que o aperfeiçoamento dessa prática conduzirá a um maior nível de alinhamento com as orientações do OIG e poderá gerar benefícios para a OMS, como o abrandamento no número de glosas e a geração de receitas adicionais (Allen, 2013; Cheng et al., 2009; OIG, 1998).

As orientações da AHIA indicam que auditoria em saúde deve dispor de recursos (materiais e humanos) que permita a avaliação das áreas clínicas e não clínicas (Weatherford, 2004). Assim, a Tabela 14 apresenta a opinião dos auditores internos das ICFEx em relação a estrutura de recursos materiais e humanos de que dispõem as ICFEx para executar procedimentos de AI nas OMS do SSEB englobando todas as áreas (clínica e não clínica).

Tabela 14 – Estrutura de recursos materiais e humanos das ICFEx para executar AI em todas as áreas das OMS

Estrutura de recursos materiais e humanos das ICFEx			
Recursos	Grau de Estruturação Percebido	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Materiais	Totalmente estruturada	2	2,63
	Muito estruturada	8	10,52
	Razoavelmente estruturada	31	40,79
	Minimamente estruturada	22	28,95
	Não estruturada	13	17,11
Humanos	Totalmente estruturada	2	2,63
	Muito estruturada	3	3,95
	Razoavelmente estruturada	26	34,21
	Minimamente estruturada	24	31,58
	Não estruturada	21	27,63

Fonte: o autor

A grande parte dos auditores das ICFEx (86,85%) considera que as ICFEx estão razoavelmente (40,79%) ou menos estruturadas [minimamente estruturada (28,95%) ou não estruturada (17,11%)] quanto ao aspecto dos recursos materiais para a concretização de AI abrangendo integralmente as áreas (clínicas e não clínicas) das OMS do SSEB. Por outro lado, a quase totalidade dos auditores internos (93,42%) compreendem que as ICFEx se apresentam razoavelmente (34,21%) ou menos estruturadas [minimamente estruturadas (31,58%) ou não estruturadas (27,63%)] quanto à questão dos recursos humanos para a concretização de AI abrangendo integralmente as áreas (clínicas e não clínicas) das OMS do SSEB. Destaca-se que mais da metade dos auditores (59,21%) percebe as ICFEx com estrutura mínima (31,58%) ou sem estrutura (27,63%) de recursos humanos para efetuar AI abarcando todas as áreas das OMS. Essas deficiências estruturais constituem barreiras para o adequado desenvolvimento dos procedimentos de AI pelas ICFEx nas OMS do SSEB e denotam a necessidade de um melhoramento da estrutura de recursos materiais e humanos na Seção de Auditoria e Fiscalização das ICFEx. Tal como referem Santos et al. (2011), a interação entre as diferentes categorias profissionais contribui para a troca de conhecimentos e para o bom desenvolvimento da auditoria em saúde.

A equipe de auditores na área de saúde deve ser integrada por diferentes categorias profissionais (multiprofissional) de modo a agregar variadas competências (conhecimentos, habilidades, atitudes e experiências) (Aleluia & Santos, 2013a, 2013b; Ayach et al., 2013; Carmelo et al., 2009; Cintra et al., 2016; Oliveira et al., 2013; Paes & Maia, 2005; Pinto & Melo, 2010; Santos et al., 2011; Silva & Santo, 2013). Assim, a Tabela 15 consolida as percepções dos auditores das ICFEx sobre o nível de competência da equipe de AI da ICFEx para analisar as anotações dos prontuários dos pacientes, objetivando avaliar a assistência à saúde prestada e verificar a correção do valor espelhado na conta hospitalar, e para apreciar as atividades da área não clínica nas OMS.

Tabela 15 – Competências da equipe de AI das ICFEx

Apreciação das competências da equipe de AI das ICFEx			
Competências da equipe de AI das ICFEx	Grau de adequação percebido	Frequência Absoluta (N)	Frequência Relativa (%)
Avaliar as anotações nos prontuários com a finalidade de analisar a assistência médico-hospitalar prestada ao paciente	Totalmente adequada	4	5,26
	Muito adequada	5	6,58
	Razoavelmente adequada	21	27,63
	Minimamente adequada	29	38,16
	Inadequada	17	22,37
Avaliar as anotações nos prontuários dos pacientes com a finalidade de analisar a exatidão do valor cobrado na conta hospitalar	Totalmente adequada	3	3,95
	Muito adequada	11	14,48
	Razoavelmente adequada	30	39,47
	Minimamente adequada	23	30,26
	Inadequada	9	11,84
Analisar as atividades da área não clínica (administrativas)	Totalmente adequada	17	22,37
	Muito adequada	33	43,42
	Razoavelmente adequada	21	27,63
	Minimamente adequada	3	3,95
	Inadequada	2	2,63

Fonte: o autor

A maioria dos auditores (88,16%) percebe que as competências das equipes de AI das ICFEx são razoavelmente (27,63%) ou menos adequadas [minimamente adequada (38,16%) ou inadequada (22,37%)] para avaliar as anotações nos prontuários com a finalidade de analisar a AMH prestada ao paciente. Além disso, ressalta-se que mais da metade dos auditores (60,53%) declararam que a competência da equipe de AI para esse fim é mínima (38,16%) ou inadequada (22,37%). De modo semelhante, a grande parte dos auditores das ICFEx (81,57%) afirmou que as competências das equipes de AI das ICFEx são razoavelmente (39,47%) ou menos adequadas [minimamente adequada (30,26%) ou inadequada (11,84%)] para avaliar as anotações nos prontuários dos pacientes com a finalidade de analisar a exatidão do valor cobrado na conta hospitalar. Essa limitada competência da equipe de AI da ICFEx para averiguar os prontuários dos pacientes pode ser a causa da reduzida frequência com que os prontuários são analisados no transcorrer dos procedimentos de AI efetivados pelas ICFEx nas OMS do SSEB (ver Tabela 11). Ademais, a origem dessa escassa competência, como já mencionado, pode ser a carência nas ICFEx de auditores internos com formação acadêmica imbricada com a área da saúde (ver Tabela 3). Tais achados, sugerem a necessidade de melhoria ao nível da formação de equipes multidisciplinares de auditoria das ICFEx, onde se devem incluir profissionais com formação na área da saúde. Tal como salientam Aleluia e Santos (2013), as transformações no contexto mercadológico e gerencial do setor de saúde impulsionaram a necessidade de auditorias em saúde mais criteriosas e específicas com base em conhecimentos técnicos da área.

Por outro lado, quase todos os auditores internos (93,42%) compreendem que as competências das equipes de AI das ICFEx são razoavelmente (27,63%) ou mais adequadas [muito adequada (43,42%) ou totalmente adequada (22,37%)] para analisar as atividades da área não clínica (administrativa). Ademais, mais da metade dos auditores (65,79%) afirmaram que a competência da equipe de AI para essa finalidade é muito (43,42%) ou totalmente adequada (22,37%). Essa ampla

competência nas questões administrativas e a abordagem contábil-financeira incorporada aos programas de trabalho usados pelas ICFEx podem ser a razão para a habitual frequência com que o controle patrimonial da farmácia hospitalar e o processo de aquisição de medicamentos são verificados durante os procedimentos de AI elaborados pelas ICFEx nas OMS do SSEB. A gênese dessa significativa competência pode ser a forte presença de auditores internos nas ICFEx com formação acadêmica nas vertentes da Contabilidade, da Gestão e das Ciências Militares (ver Tabela 3).

De maneira geral, as percepções dos auditores internos das ICFEx sugerem que os procedimentos empregados nas AI efetuadas pelas ICFEx no SSEB estão razoavelmente ou mais alinhados com os procedimentos gerais de AI estabelecidos nas componentes da IPPF do IIA (Missão da AI, Normas de AI, Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de AI, Código de Ética e Definição de AI) que devem regular as atividades de AI, incluindo aquelas desenvolvidas na área da saúde (ver Tabelas 7 e 8). Contudo, as percepções dos auditores internos das ICFEx apontam que os procedimentos utilizados nas AI efetuadas pelas ICFEx no SSEB estão minimamente alinhados com as orientações da AHIA e do OIG quando a avaliação engloba processos de responsabilidade da área clínica da OMS, nomeadamente aqueles que envolvem a análise dos registros assinalados nos prontuários dos pacientes com a finalidade de avaliar a qualidade da assistência prestada e a fiabilidade da conta hospitalar imputada ao paciente e/ou ao SSEB (ver Tabelas 9, 10, 11, 13, 14 e 15). Por outro lado, os auditores internos das ICFEx compreendem que os procedimentos desenvolvidos nas AI efetuadas pelas ICFEx no SSEB estão muito alinhados com as recomendações da AHIA e do OIG quando a apreciação foca processos dos setores não clínicos (administrativos) (ver Tabelas 12 e 15).

Diante das análises apresentadas nessa seção, considera-se que a questão de investigação número 4 foi respondida e a proposição 2 confirmada.

A seguir, apresentar-se-á a conclusão da dissertação.

6. CONCLUSÃO

A NPM, inspirada em modelos de gestão derivados da iniciativa privada, influenciou reformas que buscaram aprimorar o desempenho da administração pública em diversos países. O controle centrado nos resultados, a *accountability* e a medição dos resultados, que caracterizam esse movimento, contribuíram para a implementação de estruturas de governança no setor público. Todavia, a implantação das ideias da NPM na área da saúde enfrenta dificuldades e representa um desafio para os gestores hospitalares do Brasil e do mundo.

A auditoria é um dos mecanismos idealizados pela NPM para verificar o desempenho do gestor público. A AI governamental busca, por meio da orientação e da atuação proativa, aprimorar a *accountability*, aperfeiçoar a *performance*, incrementar a transparência e reduzir os desperdícios da administração pública. Por consequência, esse tipo de auditoria, ao avaliar o processo de governança, os controles internos e a gestão de riscos, coopera para que os objetivos planejados pela organização governamental sejam alcançados.

A auditoria na área da saúde é uma atividade complexa que demanda uma equipe de profissionais com diferentes competências e que contribui para analisar a qualidade da assistência prestada aos pacientes e para a melhoria do desempenho econômico-financeiro dos nosocômios e dos sistemas de saúde públicos e privados, nomeadamente no momento em que os países alocam parcelas representativas dos seus PIB no financiamento das despesas da saúde das suas sociedades. A AI no setor da saúde busca garantir que os pacientes tenham o tratamento adequado, que os profissionais de saúde possuam condições favoráveis de trabalho e que o erário público seja utilizado com eficiência, eficácia e efetividade.

A atividade de AI no segmento da saúde para atingir a eficácia desejada carece de ser realizada em conformidade com um quadro conceitual reconhecido internacionalmente. As componentes da IPPF do IIA, as orientações da AHIA e as recomendações do OIG surgem como caminhos a orientar essa atividade, pois cooperam para que os procedimentos empregados na AI na área da saúde cumpram as suas missões com responsabilidade e efetividade.

Nesse alinhamento, a investigação foi desenvolvida por meio de um estudo de caso único, pois a pesquisa aborda um fenômeno contemporâneo da vida real e o pesquisador não possui o controle sobre os eventos relacionados ao fenômeno. Com efeito, o objetivo geral do estudo foi analisar e aferir se os procedimentos utilizados nas auditorias internas realizadas pelas ICFEx no SSEB estão alinhados com os procedimentos e recomendações preconizados por organismos internacionais da área de AI, em particular pelo IIA, pela AHIA e pelo OIG.

As componentes da IPPF do IIA analisadas na pesquisa (Missão da AI, os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de AI, a Definição de AI, o Código de Ética e as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI) indicam, de forma *lato sensu*, o caminho a ser seguido pelas estruturas de AI e pelos auditores internos no desenvolvimento das suas atribuições nas instituições públicas e nas corporações privadas, englobando as organizações do setor de saúde. As orientações da AHIA se alinham aos elementos mandatórios da IPPF do IIA e indicam procedimentos, etapas e aspectos a guiar as *práxis* de AI executadas para avaliar os processos de governança, o gerenciamento de riscos e controle interno na área clínica e não clínica (administrativa) dos hospitais. As recomendações fundamentais do OIG estão contempladas no *compliance program guidance for hospital* e no *supplemental compliance program guidance* e apontam que auditoria em saúde deve atuar no sentido de reduzir abusos, fraudes, desperdícios, condutas ilegais, erros no faturamento dos serviços prestados, abrandar os riscos das operações e averiguar a eficácia dos controles internos implementados pela gestão hospitalar. Infere-se que o conjunto de procedimentos estabelecidos pela IPPF do IIA, AHIA e OIG, adequadamente ajustados à realidade da estrutura de AI existente, favorece o aprimoramento da qualidade assistencial e o equilíbrio financeiro dos hospitais e dos sistemas (planos) de saúde.

O SisCIEEx, por meio das ICFEx, desenvolve atividades de AI nas OMS do SSEB. No âmbito do EB, os procedimentos essenciais que balizam a AI estão espelhados no Manual de Auditoria do Exército, nos Programas de Trabalho e na Diretriz do Chefe do CCIEx. As práticas de AI do EB buscam a adequação em relação às orientações expedidas pelo TCU e pelo SCIPF, bem como procuram seguir as observações e as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI do IIA. Assim, percebe-se que o arcabouço normativo que orienta as atividades AI da ICFEx no SSEB enfatiza o planejamento adequado, a padronização do trabalho de campo, a obtenção de evidências suficientes, relevantes e adequadas, os aspectos comportamentais do auditor e a necessidade da confecção de um relatório de auditoria claro, conciso e com considerações importantes para o gestor da OMS.

As análises realizadas no sentido de aferir o grau de alinhamento entre os procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx, quando da execução das auditorias internas no Sistema de Saúde do Exército Brasileiro, e os estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas recomendações da AHIA e do OIG, sugerem que ações de AI previstas para serem executadas pelas ICFEx nas OMS do SSEB estão muito alinhadas com as atividades gerais preconizadas pela IPPF do IIA, bem como com as tarefas estabelecidas pelas orientações da AHIA e pelas recomendações do OIG no que tange aos aspectos básicos da AI e às questões imbricadas com a área não clínica. Contudo, essas práticas das ICFEx estão minimamente alinhadas com as recomendações da AHIA e com as orientações do OIG, quando

estas se relacionam com os procedimentos a serem efetivados no setor clínico da OMS, quer no que respeita aos controles internos implementados e aos riscos mais relevantes dessa área, quer, em particular, na apreciação dos registros confeccionados pelos profissionais de saúde nos prontuários dos pacientes com as finalidades de verificar a qualidade da assistência prestada e a correção da conta hospitalar.

As percepções dos auditores internos das ICFEx apontam que os procedimentos empregados nas AI efetuadas pelas ICFEx no SSEB estão razoavelmente ou mais alinhados com os procedimentos gerais de AI estabelecidos nas componentes da IPPF do IIA (Missão da AI, Normas de AI, Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de AI, Código de Ética e Definição de AI) que devem regular as atividades de AI, incluindo aquelas desenvolvidas na área da saúde. Entretanto, as opiniões dos auditores internos das ICFEx indicam que os procedimentos utilizados nas AI efetuadas pelas ICFEx no SSEB estão minimamente alinhados com as orientações da AHIA e do OIG quando a avaliação engloba processos de responsabilidade da área clínica da OMS, nomeadamente aqueles que envolvem a análise das anotações assinaladas nos prontuários dos pacientes com a finalidade de avaliar a qualidade da assistência médico-hospitalar e a fiabilidade da conta hospitalar imputada ao paciente e/ou ao SSEB. Por outro lado, os auditores internos das ICFEx compreendem que os procedimentos desenvolvidos nas AI efetuadas pelas ICFEx no SSEB estão muito alinhados com as recomendações da AHIA e do OIG quando a apreciação foca processos dos setores não clínicos (administrativos). Por fim, a análise às percepções dos auditores internos das ICFEx indica ainda que a estrutura de recursos materiais e humanos da Seção de Auditoria e Fiscalização das ICFEx não é adequada para efetuar AI abarcando todas as áreas das OMS, e nomeadamente, que as equipas de auditoria não contemplam profissionais com as competências adequadas para analisar e avaliar a área clínica das OMS do EB.

As análises realizadas a nível documental e às percepções expressas pelos auditores internos, quanto ao alinhamento entre os procedimentos utilizados nas auditorias internas efetuadas pelas ICFEx no SSEB e os estabelecidos pela IPPF do IIA e pelas orientações da AHIA e do OIG, apresentam resultados semelhantes. Conclui-se que o enfoque das atividades de AI desenvolvidas pelas ICFEx para a vertente não clínica nas OMS pode ser decorrente de vários aspectos, como o contexto organizacional que orienta as tarefas de AI das ICFEx no âmbito do SisCIEx, a formação académica dos auditores internos, a atual estrutura de recursos humanos e materiais das ICFEx e as competências (conhecimentos, habilidades, atitudes e experiências) incorporadas pelos auditores para apreciar o setor clínico dos nosocômios militares.

6.1. Contribuições do Estudo

Finalizadas as análises referentes a esta investigação, visualiza-se que o estudo contribui para agregar conhecimentos para a literatura na área do controle interno e da AI no setor público, pois tornou possível conhecimentos sobre as *práxis* de AI desenvolvidas em um país (Brasil) e em contexto organizacional (Gestão Pública Brasileira/Estrutura de Defesa Nacional/Forças Armadas Brasileiras – Exército Brasileiro) pouco explorado pelas pesquisas recentes.

No âmbito do Exército Brasileiro, a investigação contribui com os esforços institucionais do SisCIEEx em incrementar os procedimentos de AI desenvolvidos no âmbito do SSEB, bem como em aperfeiçoar a gestão do bem público, pois apresentam-se as semelhanças e as diferenças entre os procedimentos de AI efetuados pelas ICFEx no SSEB e os estabelecidos por organismos reconhecidos internacionalmente da área de auditoria, particularmente o IIA, a AHIA e o OIG.

6.2. Limitações do Estudo

O alinhamento dos procedimentos de AI utilizados pelas ICFEx no SSEB foi apreciado pela perspectiva de organismos internacionais da área de AI sediados nos EUA (IIA, AHIA e OIG). Assim, o escopo dos procedimentos propostos por essas instituições, sobretudo pela AHIA e OIG, pode ser influenciado pelo arcabouço normativo e aspectos culturais intrínsecos à realidade da área da saúde dos EUA.

A comparação entre os achados desta investigação e os de outras pesquisas é restrito, pois há escassez de estudos acadêmicos versando o processo de AI na área da saúde em organizações da administração pública de países da América do Sul, nomeadamente no âmbito das Forças Armadas.

A investigação por se constituir um estudo de caso único (exploratório) focalizado em uma instituição com muitas especificidades (EB) não permite a generalização dos resultados obtidos.

6.3. Caminhos para futuras investigações

Ao concluir a pesquisa, visualizam-se algumas oportunidades para futuras investigações. Inicialmente, estudos com escopo semelhante ao desenvolvido nesta dissertação poderiam ser confeccionados no âmbito da MB e da FAB. Outras possibilidades de estudos, dizem respeito à compreensão dos fatores que contribuem para as deficiências estruturais (materiais e humanas) das ICFEx no desenvolvimento da AI no SSEB e para o não completo alinhamento dos procedimentos de AI das ICFEx realizados nas OMS face aos procedimentos estabelecidos por organismos internacionais da área de AI, nomeadamente a AHIA e o OIG.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdallah, A. (2014). Implementing quality initiatives in healthcare organizations: drivers and challenges. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 27(3), 166–181.
- Abrucio, F. L. (1997). O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. *Cadernos ENAP*, N. 10., 1–52.
- Abrucio, F. L. (2007). Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista de Administração Pública*, 41(spe), 67–86.
- Abuazza, W. O., Mihret, D. G., James, K., & Best, P. (2015). The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 560–581.
- Acevedo, C. R., & Nohara, J. J. (2013). *Como fazer monografias: TCC, dissertações e teses* (4th ed.). São Paulo: Atlas.
- ACFE. (2016). *Report To the Nations on Occupational Fraud and Abuse*. Austin: Association of Certified Fraud Examiners.
- Adams, C., Hoque, Z., & McNicholas, P. (2006). Case studies and action research. In *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues* (pp. 361–373). London: Spiramus.
- AHIA. (2016a). About Our Profession & Professional Standards. Retrieved October 24, 2016, from <https://www.ahia.org/about-ahia/professionalstandards/>
- AHIA. (2016b). AHIA Endorses Authoritative Guidance Framework. Retrieved June 30, 2016, from <http://www.ahia.org/about-ahia/international-standards-for-the-professional-practice-of-internal-auditing/>
- AHIA. (2016c). Bylaws. Retrieved October 25, 2016, from <https://www.ahia.org/about-ahia/bylaws/>
- AHIA. (2016d). Who We Are. Retrieved June 30, 2016, from <http://www.ahia.org/about-ahia/who-we-are/>
- Ahrens, T., & Dent, J. F. (1998). Accounting and organizations: Realizing the richness of field research. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 1–39.
- Al-Twajjry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507–531.
- Albuquerque, M. A. (2015). O CI Governamental no Brasil. In CGU (Ed.), *Auditoria e Controle Interno na União Europeia e no Brasil*. Brasília: CGU.
- Aleluia, I. R. S., & Santos, F. C. (2013a). Análise dos Auditores em saúde quanto aos serviços

públicos de Fisioterapia no estado da Bahia. *Revista Eletrônica Gestão & Saúde*, 4(1), 1217–1233.

Aleluia, I. R. S., & Santos, F. C. (2013b). Auditoria em fisioterapia no Sistema Único de Saúde: proposta de um protocolo específico. *Fisioterapia Em Movimento*, 26(4), 725–741.

Allegrini, M., & D’Onza, G. (2003). Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey. *International Journal of Auditing*, 7(3), 191–208.

Allegrini, M., D’Onza, G., Paape, L., Melville, R., & Sarens, G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 845–853.

Allen, B. (2013). Internal audits can safeguard hospital revenue. *Healthcare Financial Management*, 67(9), 106–108,110,112.

Almeida, C. W. L. (2015). Controle Externo e Controle Interno da Defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão. *Revista Do Tribunal de Contas Da União*, 132(janeiro/aabril), 38–47.

Álvares, E., Giacometti, C., & Gusso, E. (2008). *Governança Corporativa*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86.

Anderson, U. L., Christ, M. H., & Janvrin, D. (2015). Comments by the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on The Institute of Internal Auditors’ Proposed Enhancements to the International Professional Practices Framework (IPPF). *Current Issues in Auditing*, 9(1), C23–C33.

Andrade, F. M., Bretas, T. C. S., Freire, M. A. F., Andrade, J. M. de O., Bastos, A. M. F., & Bakonyi, S. (2012). As perspectivas das pesquisas em auditoria em saúde na América Latina: revisão de literatura. *Revista Digital*, 15(166).

Antonini, B. (2003). *Modelos de Gestão de “Auditoria Médica” em Organizações de Saúde do Estado de São Paulo*. Fundação Getúlio Vargas.

APA. (2010). *Manual of the American Psychological Association* (6th ed.). Washington, DC: The American Psychological Association.

Araújo, L. A. B. (2015). Diretriz do Chefe do Centro de Controle Interno do Exército (2015-2017). Retrieved May 5, 2016, from <http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/component/content/article?id=113>

Araújo, M. A. D. (2010). Responsabilização pelo controle de resultados no Sistema Único de Saúde

no Brasil. *Revista Panamericana de Salud Pública*, 3(3), 230–236.

Araújo, V. A. P. de, & Paula, J. M. D. S. F. de. (2016). A que se destina, para a Enfermagem, a auditoria: revisão integrativa da literatura. *Espaço Para a Saúde - Revista de Saúde Pública Do Paraná*, 17(2), 229–236.

Arena, M., & Jeppesen, K. K. (2010). The Jurisdiction of Internal Auditing and the Quest for Professionalization: The Danish Case. *International Journal of Auditing*, 129, 111–129.

Arena, M., & Jeppesen, K. K. (2016). Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis. *European Accounting Review*, 25(2), 319–345.

Arena, M., & Sarens, G. (2015). Internal Auditing: Creating Stepping Stones for the Future. *International Journal of Auditing*, 19(3), 131–133.

Ayach, C., Moimaz, S. A. S., & Garbin, C. A. S. (2013). Auditoria no Sistema Único de Saúde: o papel do auditor no serviço odontológico. *Saúde E Sociedade*, 22(1), 237–248.

Baker, C. R. (2016). From care of the poor to the great confinement: an exploration of hospital accounting in France. *Accounting History Review*, 26(3), 259–284.

Balzan, M. V. (2000). *O perfil dos recursos humanos do setor de faturamento e seu desempenho na auditoria de contas de serviços médico-hospitalares*. Fundação Getúlio Vargas.

Baños, J. (2014). Management accounting and rationalisation in the Army: The case of Spanish Military Hospitals in the 18th century. *Revista de Contabilidad*, 17(1), 71–77.

Baños, J., & Funnell, W. (2015). War or the business of God. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(3), 434–459.

Barañano, A. M. (2008). *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão* (1st ed.). Lisboa: Edições Sílabo.

Barbosa, A. P. (2003). *Governança corporativa em hospitais sem fins lucrativos: um estudo do perfil de liderança corporativa em onze hospitais brasileiros*. Fundação Getúlio Vargas.

Barros, P., Machado, S., & Simões, J. (2011). Portugal: Health system review. *Health Systems in Transition*, 13(4), 1–156.

Baumann, A., Norman, P., Blythe, J., Kratina, S., & Deber, R. B. (2014). Accountability: The challenge for medical and nursing regulators. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 121–131.

Baxter, J. a., & Chua, W. F. (1998). Doing field research: practice and meta-theory in counterpoint. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 69–87.

Bell, L., Morris, B., & Brown, R. B. (1993). Devising a multidisciplinary audit tool. *International*

Journal of Health Care Quality Assurance, 6(4), 16–21.

- Benedicto, S. C. De, Rodrigues, Â. C., & Abbud, E. L. (2008). Governança corporativa: uma análise da sua aplicabilidade no setor público. In *XXVIII Encontro Nacional De Engenharia De Produção* (pp. 1–17). Rio de Janeiro.
- Berta, W., Laporte, A., & Wodchis, W. P. (2014). Approaches to accountability in long-term care. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 132–44.
- Borges, A. (2001). Democracia vs. eficiência: a Teoria da escolha pública. *Lua Nova: Revista de Cultura E Política*, (53), 159–179.
- Borges, L. F. X., & Serrão, C. F. B. (2005). Aspectos de Governança Corporativa Moderna no Brasil. *Revista Do BNDES*, 12(24), 111–148.
- Bracci, E., Maran, L., & Vagnoni, E. (2010). *Saint Anna's Hospital in Ferrara, Italy: Accounting and organizational change during the Devolution. Accounting History* (Vol. 15).
- Branco, C. S. C., & Cruz, C. S. da. (2013). A prática de governança corporativa no setor público federal. *Revista Do Tribunal de Contas Da União*, 45(127), 20–27.
- Brasil. (1967). Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 - Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Retrieved February 15, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm
- Brasil. (1980). Estatuto dos Militares - Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1998. Retrieved May 10, 2016, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6880.htm
- Brasil. (1986). Decreto nº 92.512, de 2 de abril de 1986. Estabelece normas, condições de atendimento e indenizações para a assistência médico-hospitalar ao militar e seus dependentes, e dá outras providências. Retrieved March 11, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D92512.htm
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Retrieved May 10, 2016, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm
- Brasil. (1995). *Plano Diretor da Reforma do Estado*. Brasília: MARE.
- Brasil. (1998). *Manual De Normas Auditoria*. Brasília: Ministério da Saúde.
- Brasil. (2000). Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Retrieved June 1, 2016, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm

- Brasil. (2001a). Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal - Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001. Retrieved from www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/...normativas/in-01-06042001.pdf
- Brasil. (2001b). Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Retrieved June 2, 2016, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm
- Brasil. (2001c). Resolução nº 1.614, de 10 de abril de 2001, do Conselho Federal de Medicina. Retrieved February 13, 2017, from <https://sistemas.cfm.org.br/normas/visualizar/resolucoes/BR/2001/1614>
- Brasil. (2001d). Resolução nº 266, de 5 de outubro de 2001, do Conselho Federal de Enfermagem. Retrieved February 13, 2017, from http://www.cofen.gov.br/resoluo-cofen-2662001_4303.html
- Brasil. (2006). Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e das Funções Gratificadas do Comando do Exército do Ministério da Defesa. Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006. Retrieved June 5, 2016, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Decreto/D5751.htm
- Brasil. (2009). Resolução nº 508, de 29 de julho de 2009, do Conselho Federal de Farmácia. Retrieved February 13, 2017, from <http://portal.crfsp.org.br/index.php/legislacao-/113-juridico/legislacao/1591-resolucao-no-508-de-29-de-julho-de-2009-cff-.html>
- Brasil. (2011a). *Auditoria do SUS: orientações básicas*. Brasília: Ministério da Saúde.
- Brasil. (2011b). Regulamenta a Lei no 8.080, de 19 de setembro de 1990, para dispor sobre a organização do Sistema Único de Saúde - SUS, o planejamento da saúde, a assistência à saúde e a articulação interfederativa, e dá outras providências. Retrieved February 14, 2017, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/D7508.htm
- Brasil. (2011c). *Saúde Suplementar*. Brasília: CONASS.
- Brasil. (2012a). Altera os Decretos nº 5.417, de 13 de abril de 2005, nº 5.751, de 12 de abril de 2006, e nº 6.834, de 30 de abril de 2009, que aprovam as estruturas regimentais e os quadros demonstrativos dos cargos em comissão e das funções gratificadas dos Comandos da . Retrieved June 5, 2016, from http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7809.htm#art2
- Brasil. (2012b). Estratégia Nacional de Defesa. Retrieved May 5, 2016, from

www.defesa.gov.br/arquivos/estado_e_defesa/END-PND_Optimized.pdf

Brasil. (2012c). Livro Branco de Defesa Nacional. Retrieved May 5, 2016, from www.defesa.gov.br/arquivos/2012/mes07/lbdn.pdf

Brasil. (2012d). Política Nacional de Defesa. Retrieved May 5, 2016, from www.defesa.gov.br/arquivos/estado_e_defesa/END-PND_Optimized.pdf

Brasil. (2016). *Curso básico de regulação do Sistema Único de Saúde – SUS*. Brasília: Ministério da Saúde.

Brasil. (2017a). Cooperativa médica. Retrieved March 23, 2017, from http://www.ans.gov.br/materiais-publicados/index.php?option=com_glossario&view=termo&id=123

Brasil. (2017b). Histórico da Auditoria em Saúde. Retrieved February 6, 2017, from <http://sna.saude.gov.br/historia.cfm>

Brasil. (2013). *Vamos conversar sobre auditoria do SUS?* (Vol. 2). Brasília: Ministério da Saúde.

Bresser-Pereira, L. C. (2000). A reforma gerencial do Estado de 1995. *RAP*, 4(34), 4–26.

Britto, É. A. De. (2014). Governança e accountability no setor público : auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG. *Revista Do Tribunal de Contas de Minas Gerais*, (jan/fev/mar), 53–70.

Bruun, R. H., Johnston, I., Hällström, J., Bastos, G. da C., & Paulsrud, M. (2013). INTOSAI's New Fundamental Auditing Principles: Part 2. *International Journal of Government Auditing*, (January 2013), 16–21.

Bull, A. R. (1993). Making Sense of Purchasing, Audit, Guidelines and Research. *Journal of Management in Medicine*, 7(6), 34–39.

Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis : elements of the sociology of corporate life*. Hants: Ashgate.

Busse, R., & Blümel, M. (2014). Germany: health system review. *Health Systems in Transition*, 16(2), 1–296.

Bytautas, J., Dobrow, M., Sullivan, T., & Brown, A. (2014). Accountability in the Ontario cancer services system: A qualitative study of system leaders' perspectives. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 45–55.

Caiden, G. E. (1991). *Administrative reform comes of age*. Berlin: Walter de Gruyter.

Campos, J. F., Silva e Souza, S. R. liveira, & Saurusaitis, A. D. (2008). Auditoria de prontuário:

avaliação dos registros de aspiração traqueal em terapia intensiva. *Revista Eletrônica de Enfermagem*, 10(2), 358–366.

Cardinaels, E., & Soderstrom, N. (2013). Managing in a Complex World: Accounting and Governance Choices in Hospitals. *European Accounting Review*, 22(4), 647–684.

Carmeli, A., & Zisu, M. (2009). The relational underpinnings of quality internal auditing in medical clinics in Israel. *Social Science & Medicine*, 68, 894–902.

Carmelo, S. H. H., Pinheiro, A., Campos, D., & Oliveira, T. L. (2009). Auditoria de enfermagem e a qualidade da assistência à saúde: uma revisão da literatura. *Rev. Eletr. Enf.*, 11(4), 1018–1025.

Carmo, H., & Ferreira, M. M. (2008). *Metodologia da Investigação: Guia para Auto-aprendizagem* (2nd ed.). Lisboa: Universidade Aberta.

CCAF. (1995). *Accountability, Contabilidade e Auditoria: respondendo a uma década de experiência* (tradução Maria Emília Passos, Maria Lúcia Ferreira Rodrigues, Maria Lina Menezes Maltez Garrido e Maria Thereza Borges da Silva) (1st ed.). Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

Chambers, A. D. (2014). New guidance on internal audit – an analysis and appraisal of recent developments. *Managerial Auditing Journal*, 29(2), 196–218.

Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34–55.

Chapman, C. S. (2015). Researching accounting in health care: considering the nature of academic contribution. *Accounting & Finance*, 55(2), 397–413.

Cheng, P., Gilchrist, A., Robinson, K. M., & Paul, L. (2009). The risk and consequences of clinical miscoding due to inadequate medical documentation: A case study of the impact on health services funding. *Health Information Management Journal*, 38(1), 35–46.

Chevreur, K., Brigham, K. B., Durand-Zaleski, I., & Hernández-Quevedo, C. (2015). France: Health system review. *Health Systems in Transition*, 17(3), 1–218.

Chiucchi, M. S., & Montemari, M. (2016). Investigating the “fate” of Intellectual Capital indicators: a case study. *Journal of Intellectual Capital*, 17(2), 238–254.

Christensen, T. (2012). Post-NPM and Changing Public Governance. *Meiji Journal of Political Science and Economics*, 1(1), 1–11.

Christopher, J. (2015). Internal audit : Does it enhance governance in the Australian public university sector ? *Educational Management Administration and Leadership*, 43(6), 954–971.

- Chua, W. F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601–632.
- Ciccone, D. K., Vian, T., Maurer, L., & Bradley, E. H. (2014). Linking governance mechanisms to health outcomes: A review of the literature in low- and middle-income countries. *Social Science & Medicine*, 117, 86–95.
- Cintra, G. M. G., Souza, C. G., & Souza, M. G. S. (2016). Auditoria em contas médicas no Hospital da Polícia Militar de Pernambuco. *Id on Line REVISTA*, 10(30), 92–106. Retrieved from <https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/431>
- Cintra, R. B., Zerbini, T., & Oliveira, R. A. (2016). Aspectos bioéticos do sigilo profissional relacionados à auditoria médica. *Journal Health NPEPS*, 1(1), 147–159.
- Cobaito, F. C. (2016). Faturamento hospitalar sob a lente da qualidade total. *Revista de Gestão Em Sistemas de Saúde*, 5(1), 52–61.
- Conner, B. (2016). Hospital inventory: the big little risk. *Healthcare Financial Management*, (June), 40–42.
- Costa, M. S., Forte, B. P., Alves, M. D. S., Viana, J. F., & Oriá, M. O. B. (2004). Auditoria em enfermagem como estratégia de um marketing profissional. *Rev Bras Enferm*, 57(4), 497–499.
- Coutinho, C. P. (2011). *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática*. Coimbra: Almedina.
- Darr, K. (2007). Quality Improvement: The Pioneers. *Hospital Topics*, 85(4), 35–38.
- Deber, R. B. (2014a). Thinking about Accountability. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 12–24.
- Deber, R. B. (2014b). What Have We Learned from the Substudies? *Health Care Policy*, 10(Special Issue), 163–164.
- Demartini, P., & Paoloni, P. (2013). Implementing an intellectual capital framework in practice. *Journal of Intellectual Capital*, 14(1), 69–83.
- Denis, J.-L. (2014). Accountability in Healthcare Organizations and Systems. *Health Care Policy*, 10(Special Issue), 8–9.
- Dent, M. (1993). Professionalism, Educated Labour and the State: Hospital Medicine and the New Managerialism. *The Sociological Review*, 41(2), 244–273.
- Dias, T. C. L., Santos, J. L. G., Cordenuzzi, O. C. P., & Prochnow, A. G. (2011). Auditoria em enfermagem : revisão sistemática da literatura. *Rev Bras Enferm*, 64(5), 931–937.
- Donabedian, A. (1989). The End Results of Health Care: Ernest Codman's Contribution to Quality

Assessment and Beyond. *The Milbank Quarterly*, 67(2), 233–256.

Dutra, H. S., Mendes, S. E., Carneiro, S. M., Costa, F. M. da, Romanda, R. da C. P., & Ribeiro, L. C. (2016). Nursing records at a teaching hospital : a quasi-experimental study. *Online Brazilian Journal of Nursing*, 15(3), 351–360.

Edwards, D., Kusel, J., & Oxner, T. (2003). Internal auditing in hospitals. *Hospital Topics*, 81(4), 13–8.

Eeckloo, K., Van Herck, G., Van Hulle, C., & Vleugels, A. (2004). From Corporate Governance to Hospital Governance. Authority, transparency and accountability of Belgian non-profit hospitals' board and management. *Health Policy*, 68(1), 1–15.

Emanuel, E. J., & Emanuel, L. L. (1996). What Is Accountability in Health Care? *Annals of Internal Medicine*, 124(2), 229.

Erde, J. B. (2012). Another Piece of the Puzzle — The OIG Initiates a New Hospital Hospital “ Risk Areas .” *Journal of Health Care Compliance*, (February), 19–22.

Etchegoyen, S. W. (2014). Ordem Fragmentária 01/2014 – DGP. Retrieved May 15, 2015, from www.dgp.eb.mil.br/docs/2014/ordem_frag01_dgp_2014.pdf

European Commission. (2013). *Study on Corruption in the Healthcare Sector*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

Exército Brasileiro. (2003). Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29) - Portaria nº 050, de 10 de fevereiro de 2003. Boletim do Exército N° 07, de 14 de fevereiro de 2003.

Exército Brasileiro. (2004). Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças - R-25. Portaria nº 015, de 16 de janeiro de 2004. Brasil: Boletim do Exército nº 5, de 30 de janeiro de 2004.

Exército Brasileiro. (2005). Instruções Gerais para o Fundo de Saúde do Exército (IG 30-32) - Portaria nº 653, de 30 de agosto de 2005. Retrieved May 4, 2016, from http://www.2icfex.eb.mil.br/legislacao/docs/Port 653_cmt, de 30 Ago 2005, IG 30 32.pdf.

Exército Brasileiro. (2006a). Instruções Gerais para o Sistema de Assistência Médico-Hospitalar aos Militares do Exército, Pensionistas Militares e seus Dependentes – SAMMED (IG 30-16) - Portaria nº 878, de 28 de novembro de 2006. Brasil: Boletim do Exército nº 49, de 8 de dezembro de 2006.

Exército Brasileiro. (2006b). Introdução às atividades de auditoria. Brasília.

Exército Brasileiro. (2006c). Organograma de áreas e programas. Brasília.

- Exército Brasileiro. (2006d). Orientação para utilização dos papéis de trabalho. Brasília.
- Exército Brasileiro. (2006e). Programa de Trabalho - Fundo de Saúde do Exército - OCS/PSA e Ressarcimentos. Brasília.
- Exército Brasileiro. (2006f). Programa de Trabalho - Ressarcimento de Despesa Médica. Brasília.
- Exército Brasileiro. (2008). Instruções Reguladoras para a Assistência Médico-Hospitalar aos Beneficiários do Fundo de Saúde do Exército (IR 30-38) - Portaria nº 048, de 28 de fevereiro de 2008. Brasil: Boletim do Exército nº 10, de 7 de março de 2008.
- Exército Brasileiro. (2012a). A Efetividade na Gestão do Pessoal. *Revista Verde Oliva, Ano XL*(218–dez), 7.
- Exército Brasileiro. (2012b). As origens da saúde no Exército e no Brasil. *Revista Verde Oliva, XL*(214–jan/fev/mar), 6–8.
- Exército Brasileiro. (2012c). Estrutura e Dimensão do Serviço de Saúde do Exército (1808 – 2012). *Revista Verde Oliva, Ano XL*(214–jan/fev/mar), 13–15.
- Exército Brasileiro. (2012d). Normas para a Realização das Atividades de Auditoria e Fiscalização pelo Controle Interno do Comando do Exército (EB10-N-13.003) - Portaria nº 813, de 28 de setembro de 2012. Boletim do Exército nº 40, de 5 de outubro de 2012.
- Exército Brasileiro. (2013a). *Concepção de Transformação do Exército (2013-2022)*. Brasília: Boletim do Exército nº 51, de 20 de dezembro de 2013.
- Exército Brasileiro. (2013b). Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) - Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013. Brasil: Boletim do Exército nº 4, de 25 de janeiro de 2013.
- Exército Brasileiro. (2013c). Nota Técnica de Controle Interno nº 1. Retrieved May 5, 2016, from <http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/coletanea-de-legislacao/65-notas-tecnicas/126-nota-tecnica-n-1>
- Exército Brasileiro. (2013d). Nota Técnica de Controle Interno nº 2. Retrieved May 5, 2016, from <http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/coletanea-de-legislacao/65-notas-tecnicas/127-nota-tecnica-n-2>
- Exército Brasileiro. (2014a). *O Exército Brasileiro (Manual de Fundamentos EB20-MF-10.101)*. Brasília: Boletim do Exército nº 5, de 31 de janeiro de 2014.
- Exército Brasileiro. (2014b). Plano Estratégico do Exército 2016-2019, integrante da Sistemática de Planejamento Estratégico do Exército - Portaria nº 1.507, de 15 de dezembro de 2014. Brasil: Boletim Especial do Exército nº 28, de 22 de dezembro de 2014.

- Exército Brasileiro. (2016a). Ativa o Núcleo da 6ª Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército. Portaria do Comandante do Exército nº 538, de 23 de maio de 2016. Brasil: Boletim do Exército nº 21, de 27 de maio de 2016.
- Exército Brasileiro. (2016b). Organograma da SEF. Retrieved June 6, 2016, from <http://www.sef.eb.mil.br/sef/organograma.html>
- Exército Brasileiro. (2016c). Relação de Organizações Militares do Comando do Exército, Exceto os Tiros-de-Guerra e Delegacias do Serviço Militar. Retrieved June 7, 2016, from www.dgo.eb.mil.br/relacao_om/relacao_om_rmx.pdf
- Exército Brasileiro. (2017a). Área Geográfica de Atuação das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército. Retrieved March 9, 2017, from <http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/mapa-geografico-icfex>
- Exército Brasileiro. (2017b). FUSEx. Retrieved May 5, 2016, from <http://www.dgp.eb.mil.br/index.php/fusex>
- Exworthy, M. (1998). Clinical Audit in the NHS internal market: from peer review to external monitoring. *Public Policy and Administration*, 13(2), 40–53.
- Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844–866.
- Fahlevi, H. (2016). Understanding why the role of accounting is unchanged in Indonesian public hospitals. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(2), 203–222.
- Faraco, M. M., & Albuquerque, G. L. De. (2004). Auditoria do método de assistência de enfermagem. *Rev Bras Enferm*, 57(4), 421–424.
- Ferreira, L. D., & Merchant, K. A. (1992). Field Research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4).
- Ferreira, L., & Sarmiento, M. (2009). Da Investigação Quantitativa em Contabilidade: Investigação por Inquérito. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 167–208). Lisboa: Escolar Editora.
- Ferreira, T. S., Souza-Braga, A. L. De, Cavalcanti-Valente, G. S., Souza, D. F. De, & Carvalho-Alves, E. M. (2009). Auditoria de enfermagem: o impacto das anotações de enfermagem no contexto das glosas hospitalares. *Aquichan*, 9(1), 38–49.
- Filho, J. R. F. (2003). Governança organizacional aplicada ao setor público. In *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública-Panamá*. Panamá.

- Fleury, S., Ouverney, A. L. M., Kronemberger, T. S., & Zani, F. B. (2010). Governança local no sistema descentralizado de saúde no Brasil. *Revista Panamericana de Salud Pública*, 28(6), 446–455.
- Flexner, A. (1910). *Medical Education in the United States and Canada: A Report to the Carnegie Foundation for the Advancement of Teaching*. New York.
- Forgione, D. A., Vermeer, T. E., Surysekar, K., Wrieden, J. A., & Plante, C. C. (2005). DRGs, Costs and Quality of CARE: An Agency Theory Perspective. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 291–308.
- Fountain, L. (2016). *Leading the Internal Audit Function*. Boca Raton: CRC Press.
- Gage, L. S. (2012). *Transformational Governance: Best Practices for Public and Nonprofit Hospitals and Health Systems*. Chicago: Center for Healthcare Governance.
- Gamble, B., Bourne, L., & Deber, R. B. (2014). Accountability through regulation in Ontario’s Medical Laboratory Sector. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 67–78.
- GAO. (2011). *Government Auditing Standards - GAO 12-331G (The Yellow Book)*. Washington: GAO.
- Garg, D., Singhal, A., & Neelam, K. (2012). Clinical audits by trainee doctors: obstacles and solutions. *Clinical Governance: An International Journal*, 17(1), 45–53.
- Gavin, T. A., Hammer, E. G., McGann, S. M., Sumners, G. E., & Meade, F. B. (1992). Health Care Internal Auditing : A Critical Analysis. *Managerial Auditing Journal*, 7(6), 3–12.
- Gebreiter, F., & Ferry, L. (2016). Accounting and the “Insoluble” Problem of Health-Care Costs. *European Accounting Review*, 25(4), 719–733.
- Gibson, R. (2012). A Armadilha do tratamento. *Revista Diagnóstico*, IV(18), 9–13.
- Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5th ed.). São Paulo: Atlas.
- Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107–125.
- Groot, T., & Budding, T. (2008). New Public Management ’ S Current Issues and Future Prospects. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 1–13.
- Gruening, G. (2001). Origin and theoretical basis of New Public Management. *International Public*, 4, 1–25.
- Guerrer, G. F. F., Castilho, V., & Lima, A. F. C. (2014). Processo de formação de contas em um hospital de ensino especializado em cardiologia e pneumonia. *Revista Eletrônica de*

Enfermagem, 16(3), 558–565.

Guerrer, G. F. F., Lima, A. F. C., & Castilho, V. (2015). Estudo da auditoria de contas em um hospital de ensino. *Rev Bras Enferm*, 68(3), 414–420.

Harkins, P. D. (2002). Auditing Your Compliance Plan - The Billing Audit. *Health Care Biller*, (April), 8–11.

Harrison, S. (1988). *Managing the National Health Service, Shifting the Frontier?* London: Chapman and Hall.

Harvey, D. (2007). *A brief history of neoliberalism*. Oxford: Oxford University Press.

Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835–844.

Hemaida, R. (1995). A practical model to audit risk assessment in a health-care setting. *Managerial Auditing Journal*, 10(5), 37–41.

HHS. (2016a). About Us. Retrieved November 1, 2016, from <https://www.medicaid.gov/about-us/index.html>

HHS. (2016b). Medicaid - Overview. Retrieved November 1, 2016, from <https://www.medicaid.gov/medicaid/index.html>

HHS. (2016c). What is Medicare. Retrieved November 1, 2016, from <https://www.medicare.gov/sign-up-change-plans/decide-how-to-get-medicare/whats-medicare/what-is-medicare.html>

Holden, A., Funnell, W., & Oldroyd, D. (2009). Accounting and the moral economy of illness in Victorian England: the Newcastle Infirmary. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(4), 525–552.

Holden, J. D. (1999). Audit in British general practice: Domination or disillusionment. *Journal of Evaluation in Clinical Practice*, 5(3), 313–322.

Hollis, A. C., & Ebbs, S. R. (2016). An examination of inpatient medical record keeping in the Orthopaedic Department of Kilimanjaro Christian Medical Centre (KCMC), Moshi, Tanzania. *Pan African Medical Journal*, 23(1).

Hood, C. (1991). A Public Management for all Seasons? *Public Administration*, 69, 3–19.

Hood, C. (1995). The “New Public Management” In the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), 93–109.

Humphrey, C., Miller, P., & Scapens, R. W. (1993). Accountability and Accountable Management in

the UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(3), 7–29.

- IBGC. (2015). *Código das melhores práticas de Governança Corporativa* (5th ed.). São Paulo: IBGC.
- IBGE. (2017). Estimativas da população residente no Brasil e Unidades da Federação com data de referência em 1º de julho de 2017. Retrieved August 30, 2017, from ftp://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2017/estimativa_dou_2017.pdf
- IFAC. (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. New York: IFAC.
- IIA. (2010). *IPPF - Guia Prático: Mensurando a Eficácia e a Eficiência da Auditoria Interna*. São Paulo: IIA Brasil. Retrieved from http://www.maph.com.br/ler_capitulo.php?products_id=151
- IIA. (2013). *What is the IIA?* Altamonte Springs: IIA Global. Retrieved from <https://na.theiia.org/about-us/Public Documents/IIA Brochure.pdf>
- IIA. (2014). *Aprimoramentos propostos à Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do Institute of Internal Auditors (IPPF)*. Altamonte Springs: IIA Global.
- IIA. (2015a). *Creating an Internal Audit Competency Process for the Public Sector*. Altamonte Springs: IIA Global.
- IIA. (2015b). *Learn From The World. Share With The World . The Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK)*. Altamonte Springs: IIA Global.
- IIA. (2015c). *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)*. Retrieved May 5, 2016, from www.iiabrasil.org.br/new/2016/downs/normas_ippf_21_01_2016.pdf
- IIA. (2015d). *The CBOK 2015 Global Internal Audit Practitioner Survey Questions*. Altamonte Springs: IIA Global.
- IIA. (2015e). *The Framework for Internal Audit Effectiveness: The New IPPF*. Altamonte Springs: IIA Global.
- IIA. (2016a). *About The IIA*. Retrieved October 12, 2016, from <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>
- IIA. (2016b). *Estrutura Internacional de Práticas Profissionais - Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)*.
- IIA. (2016c). *International standards for the professional practice of internal auditing*. Altamonte Springs: IIA Global.
- IIA. (2016d). *Standards & Guidance — International Professional Practices Framework (IPPF)*.

Retrieved October 12, 2016, from <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>

- IIA. (2016e). The Standards Exposure Results. Retrieved October 15, 2016, from <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/2016-Standards-Exposure.aspx>
- IIA. (2017). Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing. Retrieved June 13, 2017, from <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx#languages>
- IIA Brasil. (2015a). *Curso de formação de auditores internos - nível intermediário*. São Paulo: IIA Brasil.
- IIA Brasil. (2015b). *Instituto dos Auditores Internos do Brasil*. São Paulo: IIA Brasil.
- IIA Brasil. (2016a). Definição de Auditoria Interna (segundo o IPPF). Retrieved June 30, 2016, from http://www.iia brasil.org.br/new/IPPF_descricao.html
- IIA Brasil. (2016b). Estrutura Internacional de Práticas Profissionais. Retrieved October 12, 2016, from http://www.iia brasil.org.br/new/novo_ippf.html
- IIA Brasil. (2016c). Estrutura Internacional de Práticas Profissionais - Código de Ética. Retrieved from http://www.iia brasil.org.br/new/IPPF_codigo_etica.html
- IIA Brasil. (2016d). Estrutura Internacional de Práticas Profissionais - Orientações Mandatórias. Retrieved October 12, 2016, from http://www.iia brasil.org.br/new/IPPF_orientacoes_mandatorias.html
- IIA Brasil. (2016e). Estrutura Internacional de Práticas Profissionais - Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. Retrieved October 13, 2016, from http://www.iia brasil.org.br/new/IPPF_principios.html
- IIA Brasil. (2016f). Missão de Auditoria Interna. Retrieved October 12, 2016, from http://www.iia brasil.org.br/new/IPPF_missao.html
- IIA Brasil. (2016g). Quem Somos. Retrieved from http://www.iia brasil.org.br/new/o_iia brasil.html
- INTOSAI. (2013a). *Fundamental Principles of Compliance Auditing (ISSAI 400)*. Vienna: INTOSAI Professional Standards Committee.
- INTOSAI. (2013b). *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100)*. Vienna: INTOSAI Professional Standards Committee.
- Ionescu, L. (2014). The role of government auditing in curbing corruption. *Economics, Management, and Financial Markets*, 9(3), 122–128.

- Jackson, W. J. (2012). "The Collector Will Call": Controlling Philanthropy through the Annual Reports of the Royal Infirmary of Edinburgh, 1837-1856. *Accounting History Review*, 22(1), 47–72.
- Jackson, W. J., Paterson, A. S., Pong, C. K. M., & Scarparo, S. (2013). Doctors under the microscope: The birth of medical audit. *Accounting History Review*, 23(1), 23–47.
- Jacobs, K., Marcon, G., & Witt, D. (2004). Cost and performance information for doctors: an international comparison. *Management Accounting Research*, 15(3), 337–354.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Johnston, G., Crombie, I. K., Davies, H. T. O., Alder, E. M., & Millard, A. (2000). Reviewing audit: barriers and facilitating factors for effective clinical audit. *Quality in Health Care*, 9(1), 23–36.
- Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). How to Solve The Cost Crisis In Health Care. *Harvard Business Review*, 1(9), 47–60.
- Kaplan, R. S., & Witkowski, M. L. (2014). Better accounting transforms health care delivery. *Accounting Horizons*, 28(2), 365–383.
- Kardakis, T., Tomson, G., Brommels, M., & Hansson, J. (2014). A Balanced Budget with Side Effects—A Case Study of Implementation of a Hospital Cost Savings Program in Sweden. *International Journal of Public Administration*, 37(11), 781–790.
- Keclíková, K., & Briš, P. (2011). Risk management and internal audit in integrated process management of hospitals. *Ekonomie a Management*, (4), 55–66.
- Kidron, A., Cohen, H., & Ofek, Y. (2016). New perspective on the black box of internal auditing and organisational change. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 804–820.
- Kirsch, D. (2014). How do the approaches to accountability compare for charities working in international development? *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 145–149.
- Kraetschmer, N., Jass, J., Woodman, C., Koo, I., Kromm, S. K., & Deber, R. B. (2014). Hospitals' internal accountability. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 36–44.
- Kromm, S. K., Baker, G. R., Wodchis, W. P., & Deber, R. B. (2014). Acute care hospitals' accountability to provincial funders. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 25–35.
- Kurciant, P. (1976). Auditoria em enfermagem. *Rev Bras Enferm*, 29(3), 106–124.
- Lapsley, I. (2008). The NPM Agenda: Back To the Future. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 77–96.

- Larbi, G. A. (1999). *The New Public Management Approach and Crisis States for Social Development*. Genebra.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5–33.
- Lima, E. C. de, Angelo, M. L. B., & Demarchi, T. M. (2013). Auditoria de qualidade : melhoria dos processos em um hospital público. *Rev. Adm. Saúde*, 15(58), 13–18.
- Liu, J., & Lin, B. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. *China Journal of Accounting Research*, 5(2), 163–186.
- Llewellyn, S., & Northcott, D. (2005). The average hospital. *Accounting, Organizations and Society*, 30(6), 555–583.
- Lord, J., & Littlejohns, P. (1995). Links between clinical audit and contracting systems. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 8(3), 15–24.
- Ludmer, M., & Ludmer, G. (2013). Gestão Integrada da Auditoria Médica e Sistemas de Informação: Um Estudo de Caso em uma Cooperativa de Trabalho Médico. *Revista de Gestão Em Sistemas de Saúde*, 2(1), 116–139.
- Luz, A. da, Martins, A. P., & Dynewicz, A. M. (2007). Características de anotações de enfermagem encontradas em auditoria. *Revista Eletronica de Enfermagem*, 9(2), 344–361.
- Macinati, M. S. (2010). Npm Reforms and the Perception of Budget By Hospital Clinicians: Lessons From Two Case-Studies Macinati Npm Reforms and the Perception of Budget. *Financial Accountability & Management*, 26(4), 422–442.
- Malmlose, M. (2015). National hospital development, 1948–2000: The WHO as an international propagator. *Accounting History Review*, 25(3), 239–259.
- Manning, N. (2001). The legacy of the New Public Management in developing countries. *International Review of Administration Sciences*, 67(2), 297–312.
- Marais, M. (2004). Quality assurance in internal auditing: An analysis of the standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA). *Meditari Accountancy Research*, 12(2), 85–107.
- Marçola, C. (2011). Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista Do Serviço Público*, 62(1), 75–87.
- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2002). *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados* (5th ed.). São Paulo: Atlas.

- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de Metodologia científica* (5th ed.). São Paulo: Atlas.
- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2014). *Metodologia do Trabalho Científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos* (7th ed.). São Paulo: Atlas.
- Margret, J., & Hoque, Z. (2016). Business Continuity in the Face of Fraud and Organisational Change. *Australian Accounting Review*, 26(1), 21–33.
- Martins, H. F., & Marini, C. (2014). Governança Pública Contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. *Revista Do Tribunal de Contas Da União*, 46(130), 42–53.
- Matchet, A., & Rose, P. (1992). Medical Audit in the Quality Process : a practical implementation. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 5(6), 15–17.
- Maurice-Williams, R. S., Garlick, R., & Olsen, N. (1990). Medical audit : assessment of surgical performance in a low volume specialty. *British Journal of Neurosurgery*, 4, 467–472.
- Medauar, O. (1990). Controle da administração pública pelo tribunal de contas. *Revista de Informação Legislativa*, 27(108), 101–126.
- Mihret, D. G., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224–252.
- Mihret, D. G., & Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567–595.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.
- Miley, F., & Read, A. (2016). Go gentle babe: Accounting and the London Foundling Hospital, 1757-97. *Accounting History*, 21(2–3), 167–184.
- Ministério da Defesa. (2014). Portaria Normativa nº 564/MD, de 12 de março de 2014. Regimentos Internos dos órgãos integrantes da estrutura organizacional do Ministério da Defesa. Brasília: Diário Oficial da União, nº 49, Seção 1, de 13 de março de 2014.
- Ministério da Defesa. (2016). Competências da Secretaria de Controle Interno (CISSET). Retrieved August 8, 2016, from <http://defesa.gov.br/anistia/2-uncategorised/14968-competencias-da-secretaria-de-controle-interno-ciset>
- Ministério da Defesa. (2017a). Forças Armadas e EMCFA - Exército Brasileiro. Retrieved from <http://www.defesa.gov.br/index.php/forcas-armadas/exercito-brasileiro>

- Ministério da Defesa. (2017b). Forças Armadas e Estado-Maior Conjunto. Retrieved June 10, 2017, from <http://www.defesa.gov.br/forcas-armadas>
- Mitchell, J. I., Nicklin, W., & Macdonald, B. (2014). The accreditation Canada program: A complementary tool to promote accountability. *Healthcare Policy, 10*(Special Issue), 150–153.
- Moll, J., Major, M. J., & Hoque, Z. (2006). The qualitative research tradition. In *Methodological issues in accounting research: theories and methods* (pp. 395–398). London: Spiramus.
- Montondon, L. (1995). Accountability in municipalities: The use of internal auditors and audit committees. *American Review of Public Administration, 25*(1), 59.
- Morais, C. G. X., Batista, E. M. de S., Castro, J. F. de L., Assunção, S. S. de, & Castro, G. M. de O. (2015). Registros de enfermagem em prontuário e suas implicações na qualidade assistencial segundo os padrões de acreditação hospitalar: um novo olhar da auditoria. *Revista Acreditação, 5*(9), 64–84.
- Mueller, G. C. (2004). *Using Computer Assisted Audit Techniques For More Effective Compliance Auditing and Monitoring In Healthcare Organizations*. Retrieved from <https://www.ahia.org/assets/Uploads/pdfUpload/WhitePapers/Article4CAATSAM.pdf>
- Mulatinho, L. M., Passos, K. F. M., Torres, L. C. G. F. L., & Sousa, P. V. (2012). Auditoria de enfermagem: uma contribuição à minimização das glosas hospitalares. *Revista de Pesquisa Em Saúde, 1*(1), 35–40.
- Noronha, F. De, & Salles, M. T. (2004). A ferramenta auditoria aplicada à odontologia. In *Anais do Congresso Brasileiro de Administração de*.
- O'Donnell, G. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova: Revista de Cultura E Política, 44*(4), 27–52.
- O'Donnell, J. (2015). The Role of an Internal Auditor. *Journal of Health Care Compliance, 11*(November-December), 11–14.
- OAG. (1995). *Glossário de Termos de Auditoria* (1st ed.). Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia.
- OECD. (2015). Focus on Health Spending: OECD Health Statistics 2015, (July). Retrieved from <https://www.oecd.org/health/health-systems/Focus-Health-Spending-2015.pdf>.
- OECD. (2016). OECD Health Statistics 2016: Frequently Requested Data. Retrieved from <http://www.oecd.org/els/health-systems/health-statistics.htm>
- OECD/EU. (2016). *Health at a Glance: Europe 2016 - State of Health in EU Cycle*. Paris: OECD Publishing.

- OIG. (1998). *OIG Compliance Program Guidance for Hospitals*. Retrieved October 31, 2016, from <https://oig.hhs.gov/authorities/docs/cpghosp.pdf>
- OIG. (2005). *OIG Supplemental Compliance Program Guidance for Hospitals*. Retrieved October 31, 2016, from <https://oig.hhs.gov/fraud/docs/complianceguidance/012705HospSupplementalGuidance.pdf>
- OIG. (2016a). *About Us*. Retrieved October 31, 2016, from <https://oig.hhs.gov/about-oig/about-us/index.asp>
- OIG. (2016b). *Compliance Guidance*. Retrieved October 31, 2016, from <https://oig.hhs.gov/compliance/compliance-guidance/index.asp>
- OIG. (2016c). *Fighting fraud, waste, and abuse for 40 years*. Retrieved October 31, 2016, from <https://oig.hhs.gov/about-oig/about-us/images/40th-infographic-oig.png>
- OIG. (2016d). *Statement of Organization, Functions, and Delegations of Authority*. Retrieved October 31, 2016, from https://oig.hhs.gov/authorities/docs/2016/Statement_Organization_Functions_Delegations_Authority.pdf
- OIG, AHIA, AHLA, & HCCA. (2015). *Practical Guidance for Health Care Governing Boards on Compliance Oversight About the Organizations*. Retrieved June 30, 2016, from oig.hhs.gov/compliance/compliance-guidance/docs/Practical-Guidance-for-Health-Care-Boards-on-Compliance-Oversight.pdf
- Oliveira, D. R., Jacinto, M. S., & Siqueira, C. L. (2013). Auditoria de enfermagem em Centro Cirúrgico. *Rev Adm Saúde*, *15*(61), 151–158.
- Paes, P. P. L., & Maia, J. R. (2005). *Manual de Auditoria de Contas Médicas*. Retrieved May 15, 2015, from http://www.periciamedicadf.com.br/publicacoes/manual_auditoria_contas_medicas_MD.pdf
- Pagliosa, F. L., & Da Ros, M. A. (2008). The Flexner Report: for Good and for Bad. *Revista Brasileira de Educação Médica*, *32*(4), 492–499.
- Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, *23*(1), 54–70.
- Passos, O. A. de O. (2013). *Auditoria de Contas médicas como ferramenta de apoio à gestão dos recursos do PB Hotel*. Universidade Federal do Rio de Janeiro. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Paula, A. P. P. de. (2005). *Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência*

contemporânea (1st ed.). Rio de Janeiro: Editora FGV.

- Peckham, S. (2014). Accountability in the UK healthcare system: An overview. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 154–162.
- Pereira, P. T. (1997). A Teoria da Escolha Pública (public choice): uma abordagem neo-liberal. *Análise Social*, 419–442.
- Peron, C. (2009). Auditoria e Pacto de Gestão: Perspectivas e Desafios. *Revista Rede de Cuidados Em Saúde*, 3(3).
- Pickett, S. K. H. (2005). *Auditing the Risk Management Process*. New Jersey: Wiley.
- Pickett, S. K. H. (2010). *The Internal Auditing Handbook* (3rd ed.). West Sussex: Wiley.
- Pickett, S. K. H. (2011). *The Essential Guide to Internal Auditing* (2nd ed.). West Sussex: Wiley.
- Pietro, C. De, Camenzind, P., Sturny, I., Crivelli, L., Edwards-garavoglia, S., Spranger, A., ...
Edwards-garavoglia, S. (2015). Health Systems in Transition - Switzerland Health system review. *Health Systems in Transition*, 17(4), 1–288.
- Pina, S. M. V. (2011). *A Auditoria Interna como Ferramenta de Gestão para Tomada de Decisão na OMS*. Escola de Comando e Estado-Maior do Exército.
- Pinho, J. A. G. de, & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343–1368.
- Pinto, K. A., & Melo, C. M. M. de. (2010). A prática da enfermeira em auditoria em saúde. *Revista Da Escola de Enfermagem Da USP*, 44(3), 671–678.
- Piper, A. (2015). *Auditing the Public Sector: Managing Expectations, Delivering Results*. Altamonte Springs: IIARF.
- Pirozzi, M. G., & Ferulano, G. P. (2016). Intellectual capital and performance measurement in healthcare organizations. *Journal of Intellectual Capital*, 17(2), 320–350.
- Pollitt, C. (2007). The new public management: an overview of its current status. *Administratie Si Management Public*, 8, 110–115.
- Pollitt, C., Harrison, S., Hunter, D., & Marnoch, G. (1988). The Reluctant Managers: Clinicians and Budgets in the NHS. *Financial Accountability & Management*, 4(3), 213–233.
- Preger, C. M., Berger, I., Fonte, C. A. G. de, & Mascarello, H. C. (2005). Perfil dos médicos auditores no estado do Rio Grande do Sul. *Revista Da Associação Médica Brasileira*, 51(2), 87–92.
- Queiroz, S. S. S. (2009). *Auditoria médica como fator de avaliação e controle de unidades de saúde: análise do sistema implantado na Diretoria de Saúde da Marinha e verificação de necessidades*

quanto a sua modernização. Escola de Guerra Naval.

- Rezende, F. C. (2002). O dilema do controle e a falha sequencial nas reformas gerenciais. *Revista Do Serviço Público*, 53(3), 53–77.
- Ribeiro, C. de M. (1972). Auditoria de serviços de enfermagem. *Rev Bras Enferm*, 25(4), 91–103.
- Ribeiro, R. (2002). O problema central do controle na Administração Pública pode ser resumido ao debate sobre modelos? *Revista Do TCU*, 33(93), 55–73.
- Robson, N. (2007). Adapting not Adopting: 1958 – 74. Accounting and Managerial “Reform” in the Early NHS. *Accounting, Business & Financial History*, 17(3), 445–467.
- Rocha, E. E. M., Silveira Filho, I. B., & Sant’anna, T. R. F. (2002). *importância da auditoria no sistema único de saúde*. Universidade Federal da Bahia.
- Rodrigues, L. L., Pinho, C., Bugarim, M. C., Craig, R., & Machado, D. (2017). Factors affecting success in the professional entry exam for accountants in Brazil. *Accounting Education*. <https://doi.org/10.1080/09639284.2017.1361851>
- Ruppert, M. P. (2006a). Contrasting Roles and Responsibilities – Corporate Compliance and Internal Audit. Retrieved October 27, 2016, from <https://www.ahia.org/assets/Uploads/pdfUpload/WhitePapers/CorporateComplianceAndInternalAudit.pdf>
- Ruppert, M. P. (2006b). Defining the Meaning of “Auditing” and “Monitoring” & Clarifying the Appropriate Use of the Terms, 1–4. Retrieved from <https://www.ahia.org/assets/Uploads/pdfUpload/WhitePapers/DefiningAuditingAndMonitoring.pdf>
- Ruppert, M. P. (2006c). Roles and Responsibilities – Corporate Compliance and Internal Audit. *New Perspectives*, 25(2), 25–29.
- Samuelson, P. A., & Nordhaus, W. D. (2005). *Economia (tradução: Elsa Nobre Fontainha)* (18th ed.). Madrid: McGraw-Hill.
- Santos, F. C., Aleluia, I. R. S., Santos, I. N., Moura, L. G. F., & Carvalho, M. A. (2011). Participação do fisioterapeuta na equipe multiprofissional de auditoria em saúde. *Revista de Auditoria Em Saúde*, 13(51), 95–102.
- Scapens, R. W. (2004). Doing Case Study Research. In C. Humphrey & B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods* (pp. 257–279). Oxford: Elsevier.
- Scarparo, A. F., & Ferraz, C. A. (2008). Auditoria em Enfermagem: identificando sua concepção e

- métodos. *Revista Brasileira de Enfermagem*, 61(3), 302–305.
- Scarparo, A. F., Ferraz, C. A., Chaves, L. D. P., & Gabriel, C. S. (2010). Tendências da função do enfermeiro auditor no mercado em saúde. *Texto Contexto Enferm*, 19(1), 85–92.
- Schillemans, T., & van Twist, M. (2016). Coping with Complexity: Internal Audit and Complex Governance. *Public Performance & Management Review*, 40(2), 257–280.
- Schwartz, R., Price, A., Deber, R. B., Manson, H., & Scott, F. (2014). Hopes and realities of public health accountability policies. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 79–89.
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, 43(2), 347–369.
- Setz, V. G., & D’Innocenzo, M. (2009). Avaliação da qualidade dos registros de enfermagem no prontuário por meio da auditoria. *Acta Paul. Enferm*, 22(3), 313–317.
- Shaheena Mukhi, M., Barnsley, J., & Deber, R. B. (2014). Accountability and primary healthcare. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 90–98.
- Sharp, T., & Kilvington, J. (1993). Towards Integrative Audit: A Partnership for Quality. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 6(4), 12–15.
- Shaw, J. S. (1993). Public Choice Theory. Retrieved August 13, 2016, from <http://www.econlib.org/library/Enc1/PublicChoiceTheory.html>
- Shughart II, W. F. (2008). Public Choice. Retrieved August 13, 2016, from <http://www.econlib.org/library/Enc/PublicChoice.html>
- Siffert Filho, N. (1998). Governança corporativa: padrões internacionais e evidências empíricas no Brasil nos anos 90. *Revista BNDES*, 5(9), 123–146.
- Silva, K. R., Lima, M. D. O., & Sousa, M. A. (2016). Auditoria: ferramenta de enfermagem para melhoria da qualidade assistencial. *Revista Eletrônica Gestão & Saúde*, 7(2), 793–810.
- Silva, A. T. da, & Santo, E. do E. (2013). A Auditoria como ferramenta para a excelência da gestão hospitalar. *Revista Saúde E Desenvolvimento*, 3(2), 43–60.
- Simonet, D. (2008). The New Public Management theory and European health-care reforms. *Canadian Public Administration*, 51(4), 617–635.
- Siqueira, P. L. de F. (2014). Auditoria em saúde e atribuições do enfermeiro auditor. *Caderno Saúde E Desenvolvimento*, 3(2–jul/dez), 5–19.
- Siqueira, & Freitas, P. L. de. (2014). Auditoria em saúde e atribuições do enfermeiro auditor. *Caderno Saúde E Desenvolvimento*, 4(2), 5–19.

- Siu, M. C. K. (2011). Accountability no Setor Público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. *Revista Do Tribunal de Contas Da União*, 43(122), 78–85.
- Smith, P. C., Anell, A., Busse, R., Crivelli, L., Healy, J., Lindahl, A. K., ... Kene, T. (2012). Leadership and governance in seven developed health systems. *Health Policy*, 106(1), 37–49.
- Souza, L. A. A. de, Dyniewicz, A. M., & Kalinowski, L. C. (2010). Auditoria : uma abordagem histórica e atual. *Rev Adm Saúde*, 12, 71–78.
- Souza, M. P. de, Ceretta, L. B., & Soratto, M. T. (2016). Auditoria concorrente no centro cirúrgico : concepções dos enfermeiros. *Revista Saúde E Pesquisa*, 9(2), 263–272.
- Stake, R. E. (2000). Case Studies. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *Handbook of qualitative research* (2nd ed., pp. 435–454). Thousand Oaks: Sage Publications.
- Steele Gray, C., Berta, W., Deber, R. B., & Lum, J. (2014). Home and community care sector accountability. *Healthcare Policy*, 10(Special Issue), 56–66.
- Stevens, E. G. (2016). *How Data Analytics can Provide Further Value to Internal Audit Functions in Health Care*. Oregon Health & Science University.
- Strauch, F. L. (2009). *Enfermeira auditora do Sistema Único de Saúde: perfil, atividades e percepções*. Universidade Federal de Santa Catarina.
- Szczepankiewicz, E. I. (2010). Internal audit as a management improvement tool in the healthcare sector units. *Polish Annals of Medicine*, 17(1), 136–148.
- Tajra, F. S., Lira, G. V., Rodrigues, A. B., & Guirão Junior, L. (2014). Analysis of scientific production on audit and public health based on the Virtual Health Library database. *Saúde Em Debate*, 38(100), 157–169.
- TCU. (2011). *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União*. Brasília: TCU.
- TCU. (2012a). *Auditoria Governamental - Módulo 1 : Fundamentos de Auditoria*. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa.
- TCU. (2012b). *Avaliação de Controles Internos*. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa.
- TCU. (2012c). *Controles na administração pública* (2nd ed.). Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa.
- TCU. (2013a). *O Congresso Nacional e o Tribunal de Contas da União: Controle Externo Integrado* (3rd ed.). Brasília: Tribunal de Contas da União, Secretaria-Geral de Controle Externo.
- TCU. (2013b). TCU atuará por áreas temáticas. Retrieved May 5, 2016, from

http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/detalhes_noticias?noticia=4550575

- TCU. (2014a). *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública* (2nd ed.). Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão.
- TCU. (2014b). *Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas*. Brasília: TCU.
- TCU. (2014c). *Relatório Anual de Atividades: 2013*. Brasília: Tribunal de Contas da União.
- TCU. (2014d). Relatório sistêmico de Fiscalização - Função Saúde. Retrieved March 24, 2017, from <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/fisc-saude-assistencia-hospitalar.htm>
- TCU. (2016a). Prêmio Mérito Brasil de Governança e Gestão Públicas: TCU reconhece instituições com melhor desempenho em governança pública. Retrieved March 9, 2017, from <http://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/premio-merito-brasil-de-governanca-e-gestao-publicas-tcu-reconhece-instituicoes-com-melhor-desempenho-em-governanca-publica.htm>
- TCU. (2016b). *Referencial para Avaliação da Governança do Centro de Governo*. Brasília: TCU.
- TCU. (2016c). *Relatório Anual de Atividades: 2015*. Brasília: Tribunal de Contas da União.
- Tempest, H. V., Kumar, N., Rucker, J., Knight, A., & Saleemi, A. (2005). An audit investigating documentation of hospital urethral catheterisation and the improvements using proforma stickers. *Clinical Governance: An International Journal*, 10(2), 165–167.
- Tolofari, S. (2005). New Public Management and Education. *Policy Futures in Education*, 3(1), 75.
- Turlea, E., Stefanescu, A., Calu, D. A., Mihăescu-Pinția, C., & Mocanu, M. (2011). Empirical research on the internal audit into public hospitals from Romania. *African Journal of Business Management*, 5(4), 1509–1523.
- Vagnoni, E., & Oppi, C. (2015). Investigating factors of intellectual capital to enhance achievement of strategic goals in a university hospital setting. *Journal of Intellectual Capital*, 16(2), 331–363.
- Veltri, S., & Bronzetti, G. (2015). A Critical Analysis of the Intellectual Capital Measuring, Managing, and Reporting Practices in the Non-profit Sector: Lessons Learnt from a Case Study. *Journal of Business Ethics*, 131(2), 305–318.
- Vergara, S. C. (2005). *Métodos de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.
- Vergara, S. C. (2012). *Métodos de coleta de dados no campo* (2nd ed.). São Paulo: Atlas.
- Vergara, S. C. (2014). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (15th ed.). São Paulo: Atlas.

- Viana, C. D., Bragas, L. Z. T. de, Lazzari, D. D., Garcia, C. T. F., & Moura, G. M. S. S. de. (2016). Implantação da Auditoria Concorrente de Enfermagem: um relato de experiência. *Texto & Contexto Enferm.*, 25(1), 1–7.
- Vicente, P. M. dos S. (2015). *Corporate governance e o setor empresarial em Portugal: contributo para um normativo regulador*. Coimbra: Almedina.
- Vieira, R. (2009). Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 11–34). Lisboa: Escolar Editora.
- Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In M. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 131–163). Lisboa: Escolar Editora.
- Weatherford, D. (2004). AHIA Auditing and Monitoring Framework – Seven Key Components, 1–7. Retrieved from www.ahia.org/assets/Uploads/pdfUpload/WhitePapers/7ComponentFramework.pdf
- Weatherford, D., & Ruppert, M. P. (2015). Auditing and Monitoring — Revisiting Definitions. *Journal of Health Care Compliance*, (July–August), 21–24.
- Weatherford, D., & Ruppert, M. P. (2016). Auditing and Monitoring: A Closer Look at the Second of the Three Lines of Defense. *Journal of Health Care Compliance*, (February), 51–59.
- WHO. (2017). Health expenditure ratios, by country, 1995-2014 Brazil. Retrieved March 18, 2017, from <http://apps.who.int/gho/data/view.main.HEALTHEXPRATIOBRA?lang=en>
- Wombacher, C., & Thomason, C. (2016). Building a Better Mouse Trap: Using Your Comprehensive Compliance Program to Catch a Rat. *Journal of Health Care Compliance*, (September–October), 53–57.
- World Bank. (2007). Governance and Management. In *Sourcebook for Evaluating Global and Regional Partnership Programs: Indicative Principles and Standards* (pp. 71–81). Washington, DC: Independent Evaluation Group–World Bank.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de Caso: planejamento e métodos (Tradução Ana Thorell)* (4th ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Zanella, L. C. H. (2009). *Metodologia de estudo e pesquisa em administração*. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC.
- Zelisko, D., Baumann, A., Gamble, B., Laporte, A., & Deber, R. B. (2014). Ensuring accountability through health professional regulatory bodies: The case of conflict of interest. *Healthcare*

Policy, 10(Special Issue), 110–120.

Zymler, B. (2004). O controle externo: o Tribunal de Contas da União. Retrieved May 31, 2016, from <http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/889849>.

Apêndice A – Questionário aplicado aos auditores internos das ICFEx



UNIVERSIDADE DO MINHO
ESCOLA DE ECONOMIA E GESTÃO
MESTRADO EM CONTABILIDADE

Nota Explicativa do Questionário

Este questionário é direcionado aos auditores internos das segundas seções das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx).

A finalidade deste questionário é colher informações sobre as características dos auditores internos das ICFEx, bem como verificar as percepções desses auditores quanto ao alinhamento entre os procedimentos empregados nas auditorias internas efetuadas pelas ICFEx no Sistema de Saúde do Exército Brasileiro (Organizações Militares de Saúde) e aqueles estabelecidos pelas boas práticas internacionais, particularmente os procedimentos instituídos pela Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*) do Instituto dos Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors*) e pelas orientações da Associação dos Auditores Internos da Área de Saúde (*Association of Healthcare Internal Auditors*) e do Escritório do Inspetor Geral do Departamento de Saúde e dos Serviços Humanos dos Estados Unidos da América (*Office of Inspector General the United States Department of Health and Human Services*).

As informações colhidas terão por finalidade subsidiar a elaboração da Dissertação de Mestrado em Contabilidade desenvolvida na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho (Braga – Portugal) por este Oficial – Tenente-Coronel de Intendência **Hélio Dias** de Araújo.

O questionário é composto por 28 (vinte e oito) questões, sendo 3 (três) questões abertas e 25 (vinte e cinco) questões fechadas (múltipla escolha). O tempo médio para responder as questões é de 15 minutos, aproximadamente.

As respostas serão tratadas de forma confidencial e apresentadas no contexto global da amostra selecionada. Assim, as respostas não serão evidenciadas de maneira individual por ICFEx.

A sua participação é muito importante para essa investigação do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro. Com efeito, conto com a sua colaboração e agradeço, desde já, o tempo dispensado para responder todas as questões.

O Questionário estará disponível para ser respondido até: **25 Junho de 2017**.

Qualquer dúvida não hesite em mandar um e-mail para: hdeceme@gmail.com - Assunto: Dúvidas Questionário.

Questionário

1. Dados Gerais

1.1. Em qual ICFEx você trabalha?

() 1ª ICFEx

() 2ª ICFEx

() 3ª ICFEx

() 4ª ICFEx

() 5ª ICFEx

() 7ª ICFEx

() 8ª ICFEx

() 9ª ICFEx

() 10ª ICFEx

() 11ª ICFEx

() 12ª ICFEx

1.2. Qual a sua Idade?

_____ anos

1.3. Qual é o seu sexo?

() Masculino

() Feminino

() Não Especificado/Prefiro não responder

1.4. Qual o seu Posto/Graduação?

() 3º Sargento

() 2º Sargento

() 1º Sargento

- Subtenente
- Aspirante-a-Oficial
- 2º Tenente
- 1º Tenente
- Capitão
- Major
- Tenente-Coronel
- Coronel
- Servidor Civil
- Outro. _____

1.5. Qual a sua situação funcional?

- Militar de Carreira
- Militar Temporário
- Servidor Civil
- Outro _____

1.6. Caso você tenha Curso (s) Superior(es) Completo(s) (Tecnólogo, Graduação/Bacharelato/Licenciatura), em qual(is) área(s) esse(s) curso(s) foi(ram) realizado(s)? (Caso você possua mais de uma formação superior completa, pode ser assinalada mais de uma das alternativas)

- Administração
- Assistência Social
- Ciência da Computação ou Tecnologia da Informação e Comunicação
- Ciências Militares
- Contabilidade
- Direito
- Economia

- () Enfermagem
- () Engenharia
- () Estatística
- () Farmácia
- () Fisioterapia
- () Geografia
- () História
- () Letras
- () Matemática
- () Medicina
- () Nutrição
- () Odontologia
- () Pedagogia
- () Psicologia
- () Outra _____

1.7. Qual o seu mais elevado Grau educacional/acadêmico (completo)?

- () Fundamental
- () Médio
- () Superior (Tecnólogo)
- () Superior (Graduação/Bacharelato/Licenciatura)
- () Especialização (*Lato Sensu*).
- () MBA – *Master Business Administration*.
- () Mestrado.
- () Doutorado.
- () Pós-Doutorado.
- () Outro. _____

1.8. Quantos anos de experiência profissional, como auditor de ICFEx, você tem na realização de Auditoria Interna nas Organizações Militares de Saúde do Exército Brasileiro: _____ anos

1.9. Quais os Cursos de Formação/Capacitação profissional você realizou promovido pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil? (Pode ser assinalada mais de uma alternativa).

- Curso de Formação de Auditores Internos – Nível Básico (Audi 1)
- Curso de Formação de Auditores Internos – Nível Intermediário (Audi 2)
- Curso de Formação de Auditores Internos – Nível Básico (Audi 1 – *ênfase em órgãos públicos*)
- Curso de Formação de Auditores Internos – Nível Intermediário (Audi 2 – *ênfase em órgãos públicos*)
- Curso de Formação de Auditoria de Tecnologia da Informação (Audi TI)
- Curso de Capacitação em Autoavaliação de Controles (AAC)
- Curso de Capacitação em Auditoria de Contratos (celebrados com terceiros)
- Curso de Capacitação em Implementação de Estrutura de Controles Internos - COSO (teoria e prática)
- Curso de Capacitação em Gestão de Riscos (*Enterprise Risk Management – ERM*)
- Curso de Capacitação em Auditoria em Fraudes e Canal de Denúncia
- Curso de Elaboração de Relatórios de Auditoria (*Report*)
- Curso de Ferramentas e Técnicas - *Tools and Techniques* - Nível avançado (sênior)
- Não realizei Curso de Formação/Capacitação promovido pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil.
- Outro _____

1.10. Quais as Certificações Profissionais Internacionais você possui em Auditoria Interna? (Pode ser assinalada mais de uma alternativa)

- CIA - *Certified Internal Auditor*
- CCSA - *Certification in Control Self-Assessment*
- CFSA - *Certified Financial Services Auditor*

- () CGAP - *Certified Government Auditing Professional*
- () CRMA - *Certified Risk Management Assurance*
- () QA - *Quality Assessment*
- () CPEA - *Certified Professional Environmental Auditor*
- () QIAL - *Qualification in Internal Audit Leadership*
- () CISA - *Certified Information Systems Auditor*
- () CFE - *Certified Fraud Examiners*
- () Não Posso Certificação Profissional Internacional em Auditoria Interna.
- () Outra. _____

1.11. Em 2016, quantas horas de treinamento formal (qualificação/capacitação) em AI você recebeu?
_____ horas

2. Processo de Auditoria Interna nas Organizações de Saúde do Exército Brasileiro

2.1. Na sua percepção, de maneira geral, a ICFEx utiliza as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas) preconizadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil?

- () Sim, todas as Normas
- () Sim parcialmente, algumas das Normas
- () Não
- () Não sei

2.2. Em sua opinião, qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de Auditoria Interna utilizados pela ICFEx quando da realização das auditorias internas efetuadas nas Organizações Militares de Saúde (OMS) do Exército Brasileiro (Sistema de Saúde do Exército Brasileiro) e aqueles procedimentos estabelecidos nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna preconizadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil?

- () Totalmente alinhados

- Quase completamente alinhados
- Razoavelmente alinhados
- Minimamente alinhados
- Não alinhados
- Não Sei

2.3. Em sua opinião, qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de Auditoria Interna utilizados pela ICFEx quando da realização das auditorias internas efetuadas nas Organizações Militares de Saúde do Exército Brasileiro (Sistema de Saúde do Exército Brasileiro) e aquelas procedimentos estabelecidos nos Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna preconizados pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil?

- Totalmente alinhados
- Quase completamente alinhados
- Razoavelmente alinhados
- Minimamente alinhados
- Não alinhados
- Não Sei

2.4. Em sua opinião, qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de Auditoria Interna utilizados pela ICFEx quando da realização das auditorias internas efetuadas nas Organizações Militares de Saúde do Exército Brasileiro (Sistema de Saúde do Exército Brasileiro) e as condutas estabelecidas no Código de Ética preconizado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil?

- Totalmente alinhados
- Quase completamente alinhados
- Razoavelmente alinhados
- Minimamente alinhados
- Não alinhados
- Não Sei

2.5. De acordo como o Instituto dos Auditores Internos do Brasil, a Definição da Auditoria Interna é: A Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Em sua opinião, qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de Auditoria Interna utilizados pela ICFEx quando da realização das auditorias internas efetuadas nas Organizações Militares de Saúde do Exército Brasileiro (Sistema de Saúde do Exército Brasileiro) e aqueles procedimentos estabelecidos na Definição de Auditoria Interna preconizada pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil?

- Totalmente alinhados
- Quase completamente alinhados
- Razoavelmente alinhados
- Minimamente alinhados
- Não alinhados
- Não Sei

2.6. De acordo como o Instituto dos Auditores Internos do Brasil, a Missão da Auditoria Interna é: Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e conhecimento (*insight*) objetivos baseados em risco.

Em sua opinião, qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de Auditoria Interna utilizados pela ICFEx quando da realização das auditorias internas efetuadas nas Organizações Militares de Saúde do Exército Brasileiro (Sistema de Saúde do Exército Brasileiro) e aqueles procedimentos estabelecidos na Missão de Auditoria Interna preconizada pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil?

- Totalmente alinhados
- Quase completamente alinhados
- Razoavelmente alinhados
- Minimamente alinhados

Não alinhados

Não Sei

2.7. Afirmação 1 – Os procedimentos da Auditoria Interna na área da saúde devem possibilitar a avaliação da conformidade dos processos de responsabilidade da área clínica (área técnica/médica/enfermagem) e do setor não clínico (administrativo), ou seja, deve ser elaborada abrangendo todas as áreas da organização de saúde. Em sua opinião, qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de Auditoria Interna executados pela ICFEx quando da realização das auditorias internas efetuadas nas Organizações Militares de Saúde do Exército Brasileiro (Sistema de Saúde do Exército Brasileiro) e os procedimentos descritos na Afirmação 1?

Totalmente alinhados

Quase completamente alinhados

Razoavelmente alinhados

Minimamente alinhados

Não alinhados

Não Sei

2.8. Afirmação 2 – Os procedimentos de Auditoria Interna em organizações de saúde devem incluir a revisão de toda a documentação, incluindo a documentação clínica (prontuário do paciente,) que proporciona suporte para a elaboração da conta médica (Comprovante de Despesa Médica). Em sua opinião, qual o grau de alinhamento entre os procedimentos de Auditoria Interna executados pela ICFEx quando da realização das auditorias internas efetuadas nas Organizações Militares de Saúde do Exército Brasileiro e os procedimentos descritos na Afirmação 2? (Referente aos procedimentos médico-hospitalares prestados na própria OMS).

Totalmente alinhados

Quase completamente alinhados

Razoavelmente alinhados

Minimamente alinhados

Não alinhados

Não Sei

2.9. Em sua opinião, com qual frequência os procedimentos de Auditoria Interna realizados pela ICFEx nas Organizações Militares de Saúde analisam a exatidão das anotações/ registros (médicas, enfermagem, dentre outras) efetuadas nos prontuários dos pacientes (existentes na OMS) com a finalidade de avaliar a assistência médica prestada aos pacientes? (Referente aos procedimentos médico-hospitalares prestados na própria OMS).

Sempre

A maior parte das vezes

Algumas vezes

Raramente

Nunca

2.10. Em sua opinião, com qual frequência os procedimentos de Auditoria Interna realizados pela ICFEx nas Organizações Militares de Saúde analisam a exatidão das anotações/registros (médicas, enfermagem, dentre outras) efetuadas nos prontuários dos pacientes (existentes na OMS) com a finalidade de avaliar a compatibilidade entre as informações inseridas nos prontuários e o valor cobrado na conta médica (Comprovante de Despesa Médica) imputada aos usuários e/ou ao Sistema de Saúde do Exército Brasileiro? (Referente aos procedimentos médico-hospitalares prestados na própria OMS).

Sempre

A maior parte das vezes

Algumas vezes

Raramente

Nunca

2.11. Em sua opinião, durante o processo de Auditoria Interna realizado pela ICFEx nas Organizações de Saúde do Exército, com qual frequência os procedimentos de Auditoria Interna desenvolvidos analisam o controle patrimonial da Farmácia Hospitalar e o Processo de Aquisição de Medicamentos?

Sempre

A maior parte das vezes

Algumas vezes

Raramente

Nunca

2.12. Em sua opinião, durante o processo de Auditoria Interna realizado pela ICFEx nas Organizações de Saúde do Exército, com qual frequência os procedimentos de Auditoria Interna desenvolvidos analisam a correção dos códigos (codificação) dos cuidados médico-hospitalares (ambulatoriais/enfermagem/odontológicos/cirúrgicos, dentre outros) utilizados para gerar o valor da conta médica (Comprovante de Despesa Médica) imputado ao paciente e/ou ao Sistema de Saúde do Exército Brasileiro?

Sempre

A maior parte das vezes

Algumas vezes

Raramente

Nunca

2.13. Em sua opinião, como se encontra estruturada a ICFEx, em relação ao aspecto de recursos materiais, para executar os procedimentos de Auditoria Interna abrangendo todas as áreas (Clínica e não Clínica) nas Organizações Militares de Saúde do Exército Brasileiro?

Totalmente estruturada

Quase completamente estruturada

Razoavelmente estruturada

Minimamente estruturada

Não estruturada

2.14. Em sua opinião, como se encontra estruturada a ICFEx, em relação ao aspecto de recursos humanos, para executar os procedimentos de Auditoria Interna abrangendo todas as áreas (Clínica e não Clínica) nas Organizações Militares de Saúde do Exército Brasileiro?

Totalmente estruturada

Quase completamente estruturada

- Razoavelmente estruturada
- Minimamente estruturada
- Não estruturada

2.15. Em sua opinião, qual a competência (conhecimento, habilidades e experiência) da equipe de auditores internos da ICFEx, que executam Auditoria Interna nas Organizações Militares de Saúde, para analisar a exatidão das anotações/ registros (médicas, enfermagem, dentre outras) efetuadas nos prontuários dos pacientes (existentes na própria OMS) com a finalidade de avaliar a assistência à saúde prestada aos pacientes? (Referente aos procedimentos médico-hospitalares prestados na própria OMS).

- Totalmente adequada
- Muito Adequada
- Razoavelmente Adequada
- Pouco Adequada
- Inadequada

2.16. Em sua opinião, qual a competência (conhecimento, habilidades e experiência) da equipe de auditores internos da ICFEx que executam Auditoria Interna nas Organizações Militares de Saúde para analisar a compatibilidade entre as informações inseridas nos prontuários e o valor cobrado na conta médica (Comprovante de Despesa Médica) imputado aos usuários e/ou ao Sistema de Saúde do Exército Brasileiro? (Referente aos procedimentos médico-hospitalares prestados na própria OMS).

- Totalmente adequada
- Muito Adequada
- Razoavelmente Adequada
- Pouco Adequada
- Inadequada

2.17. Em sua opinião, qual a competência (conhecimento, habilidades e experiência) da equipe de auditores internos da ICFEx que executam Auditoria Interna nas Organizações Militares de Saúde para analisar as atividades administrativas (área não Clínica)?

- Totalmente adequada
- Muito Adequada
- Razoavelmente Adequada
- Pouco Adequada
- Inadequada