Ministério da Saúde

FIOCRUZ
Fundação Oswaldo Cruz

ESCOLA NACIONAL DE SAÚDE PÚBLICA
SERGIO AROUCA
ENSP

"Auditoria por resultados: uma proposta metodológica"

por

Adriana Nascimento Santos Cartaxo

Dissertação apresentada com vistas à obtenção do título de Mestre Modalidade Profissional em Saúde Pública.

Orientadora: Prof.ª Dr.ª Maria Isabel Boavista Seara Machado

Brasília, março de 2015.

Catalogação na fonte
Instituto de Comunicação e Informação Científica e Tecnológica
Biblioteca de Saúde Pública

C322a Cartaxo, Adriana Nascimento Santos
Auditoria por resultados: uma proposta metodológica. / Adriana Nascimento Santos Cartaxo. -- 2015.
129 f. : il. ; tab. ; graf.

Orientador: Maria Isabel Boavista Seara Machado
Dissertação (Mestrado) – Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Rio de Janeiro, 2015.

1. Auditoria Administrativa. 2. Avaliação de Ações de Saúde Pública (Processo e Resultado). 3. Sistema Único de Saúde. 4. Eficiência. 5. Eficácia. 6. Efetividade. 7. Estratégia Saúde da Família. 8. Programas Governamentais. 9. Serviços Comunitários de Farmácia. 10. Política de Saúde. 11. Saúde da Mulher. 12. Mamografia - utilização. 13. Equipamentos para Diagnóstico. I. Título.

CDD – 22.ed. – 657.45

Ministério da Saúde

FIOCRUZ
Fundação Oswaldo Cruz

ESCOLA NACIONAL DE SAÚDE PÚBLICA
SERGIO AROUCA
ENSP

Esta dissertação, intitulada

"Auditoria por resultados: uma proposta metodológica"

apresentada por

Adriana Nascimento Santos Cartaxo

foi avaliada pela Banca Examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Dr. Frederico Augusto Barbosa da Silva

Prof. Dr. José Mendes Ribeiro

Prof.ª Dr.ª Maria Isabel Boavista Seara Machado – Orientadora

Dissertação defendida e aprovada em 31 de março de 2015.

Dedico este trabalho a todos os colegas do Departamento Nacional de Auditoria do SUS, aos demais auditores de controle interno e externo, aos gestores, profissionais da Saúde e toda população em geral que preza pelo SUS.

AGRADECIMENTOS

Nesse perfeito espaço, eu tenho a oportunidade de agradecer imensamente a pessoas especiais que estão em minha vida ou passaram por ela deixando um pouquinho de si.

Aos diretores e coordenadores do Denasus, que planejaram e viabilizaram esse mestrado, na busca pela qualificação de seu corpo técnico, parte de uma política de capacitação do Ministério da Saúde, particularmente, ao ex-diretor Adalberto Fulgêncio, que reconheceu a qualidade do meu trabalho e me incluiu no seu grupo de assessores, à época.

Ao professor Mendes Ribeiro, por ter-me feito despertar para o tema desta dissertação em uma das suas aulas, as minhas preferidas; bem como por ter coordenado com muito carisma o nosso curso; e juntamente com os demais professores e convidados, por enriquecer o nosso intelecto, desafiar nossas opiniões e apresentar tantas perspectivas e linhas de pensamento das políticas públicas, sobretudo em contribuição ao SUS.

À minha orientadora, claro, por sua disponibilidade e acompanhamento, auxiliando a trilhar a minha dissertação, lembrando as normas a serem seguidas e apontando importantes ponderações, mesmo tendo uma linha de pensamento diferente da abordada neste trabalho.

A meus colegas do Ministério da Saúde, particularmente àqueles que congratularam comigo quando passei na seleção do mestrado e na conquista de outras vitórias; àqueles que colaboraram, direta ou indiretamente; e àqueles que também participaram do curso, engrandecendo as discussões, como o representante da turma Jair Matos e, compartilhando as mesmas dificuldades, angustias e sucessos, como Cacilda Nascimento e Herlon dos Santos, dividindo inclusive os trabalhos em grupo.

À Amelia de Andrade e Zé Carlos pela amizade, profissionalismo e contribuições.

A toda a minha família e amigos mais próximos por entenderem as minhas ausências nos eventos e incentivarem a minha dedicação.

A meu marido Iran Cartaxo, em especial, pelo apoio em todos os momentos, com carinho e paciência, juntamente com nossos dois lindos filhos Pedro (9 anos) e Lira (5 anos); tanto pela força de um sorriso e compreensão, na medida do possível, às vezes dormindo a meu lado enquanto eu estudava; quanto pelos momentos que deixei de estar com eles.

E a Deus, principalmente, pois sempre abriu as portas ao longo da minha vida e me deu forças para superar todas as dificuldades para concluir o curso de mestrado e esta desafiadora dissertação.

Ninguém é suficientemente perfeito,
que não possa aprender com o outro e,
ninguém é totalmente destituído de valores
que não possa ensinar algo ao seu irmão.
(São Francisco de Assis)

AUDITORIA POR RESULTADOS: UMA PROPOSTA METODOLÓGICA

RESUMO

Esta dissertação teve o objetivo de propor critérios para a criação da modalidade de Auditoria por Resultados para o Sistema Nacional de Auditoria (SNA), controle interno do SUS, com base nas ações realizadas pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS (Denasus), componente federal do SNA. Os três capítulos teóricos foram desenvolvidos apresentando, inicialmente, a auditoria como instrumento de gestão, com seu histórico, conceitos, evolução na administração pública e o papel da auditoria na governança pública e na organização do controle brasileiro. No capítulo seguinte, o trabalho centrou na auditoria do SUS, trazendo sua história, origens e evolução do SNA, além de sua situação atual e do seu componente central, o Denasus, com seus avanços e ações inovadoras na busca da melhoria do SUS. O terceiro capítulo teórico desenvolveu o referencial para a Auditoria por Resultados, dividido em três partes: uma base nas teorias e métodos da Administração por Resultados trazidos por Idalberto Chiavenatto; a distinção de auditoria nos processos e nos resultados e de aspectos de eficiência, eficácia e efetividade; e, conceituações para este tipo de auditoria, efetuando uma pesquisa na literatura quanto à Auditoria por Resultados, não encontrando nada nos órgãos de controle brasileiro, mas dois manuais europeus com o título de Auditoria de Resultados, baseados nas referências internacionais da auditoria operacional, a qual também o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Denasus citam em seus manuais. Em seguida aos capítulos teóricos, um último capítulo trouxe as análises e a apresentação da proposta de uma Auditoria por Resultados para o SNA. A análise realizada envolveu primeiramente identificar as contribuições da auditoria do Denasus para modificações nas políticas públicas de saúde, selecionando a Estratégia Saúde da Família (ESF), o Programa Farmácia Popular do Brasil (PFPB) e a Política de Atenção à Saúde da Mulher, com a avaliação dos mamógrafos na prevenção do Câncer de Mama. Depois, para cada ação de auditoria dos três estudos de casos foi relacionado um dos métodos da Administração por Resultados, respectivamente: o Prisma de Desempenho, a filosofia da Melhoria Contínua (modelo de Gestão do Desempenho, Gestão da Qualidade Total e PDCA) e, a Cadeia de Valor. Por fim, com base nas pesquisas e relações feitas, foi possível propor o estabelecimento da Auditoria por Resultados para o SNA. Para tanto, os critérios necessários para esse tipo de auditoria foram demonstrados com base nos aspectos de eficiência, eficácia e efetividade, com foco para os dois últimos, ou seja, nos resultados das políticas e programas, que envolvem o atingimento dos objetivos propostos e o impacto para a população. Esses critérios utilizam como referência a auditoria operacional e as técnicas da Administração por Resultados, que de certa forma o Denasus já vem buscando para contribuir com o aprimoramento da gestão e a governança pública.

Palavras-chave: Auditoria por Resultados. Administração por Resultados. SUS. Sistema Nacional de Auditoria (SNA). Denasus. Controle Interno. Eficiência, eficácia e efetividade. Estratégia Saúde da Família (ESF). Programa Farmácia Popular do Brasil (PFPB). Política de Saúde da Mulher. Mamógrafos.

AUDITORIA POR RESULTADOS: UMA PROPOSTA METODOLÓGICA

ABSTRACT

This work aimed to propose criteria for the creation of the Audit by Results modality for the National Audit System (SNA), SUS internal control, based on the actions taken by the National Audit of SUS Department (Denasus), federal component SNA. The three theoretical chapters were developed presenting initially the audit as a management tool, with its history, concepts, evolution in public administration and the role of audit in public governance and organization of the Brazilian control. In the next chapter, the work focused on the SUS audit, bringing its history, origins and evolution of the SNA, as well as their current situation and its central component, the Denasus, with its advances and innovative actions seeking to improve the SUS. The third chapter developed the theoretical reference for the Audit by Results, divided into three parts: one based on the theories and methods Administration by results brought by Idalberto Chiavenatto; the distinction of audit in the processes and results and considerations of efficiency, efficacy and effectiveness; and concepts for this type of audit, performing a literature search on the Audit by Results, finding nothing in the Brazilian control agencies, but two European books with the title of Audit of Results, based on international benchmarks of operational audit, the which also the Court of Auditors of the Union (TCU) and the Denasus put in their manuals. Following the theoretical chapters, one last chapter brought the analysis and the presentation of the proposal of an audit by results for the SNA. The analysis first involved identifying Denasus's audit contributions for changes in public health policies, selecting the Family's Health Strategy (ESF), the Brazil's People's Pharmacy Program (PFPB) and Women's Health Policy, with the evaluation of mammography in the prevention of Breast Cancer. Then, for each audit action of the three studies case was related one of the methods of management by results, respectively: the Prisma Performance, the philosophy of Continuous Improvement (Performance Management Model, Total Quality Management and PDCA) and, Value Chain. Finally, based on the relations established and the research undertaken, was possible to propose the establishment of Audit by Results for SNA. Therefore, the criteria for this type of audit were demonstrated on the basis of considerations of efficiency, efficacy and effectiveness, focusing for the last two, that is, the results of policies and programs involving the achievement of the proposed objectives and the impact on the population. These criteria use as reference the operational audit and techniques of management by results, that somehow the Denasus is already seeking to contribute to the improvement of management and public governance.

Keywords: Audit by Results. Management by Results. SUS. SNA. Denasus. Internal control. Efficiency, efficacy and effectiveness. ESF. PFPB. Woman's Health Policy. Mammography devices.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – MONITORAMENTO, AVALIAÇÃO E AUDITORIA 39
FIGURA 2 – CONTROLE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 43
FIGURA 3 – CAMADAS DE CONTROLE 44
FIGURA 4 – O CICLO CONTÍNUO DA APO 69
FIGURA 5 – AS BASES DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO 70
FIGURA 6 – DIAGRAMA DE INSUMO-PRODUTO – BRASIL – SEGUNDO TCU 82
FIGURA 7 - MODELO LÓGICO DE UM PROGRAMA – EUROPA – SEGUNDO TCE 82
FIGURA 8 – FARMÁCIAS CREDENCIADAS PELO PROGRAMA FARMÁCIA POPULAR DO BRASIL 97
FIGURA 9 – CICLO DE AUDITORIA OPERACIONAL 109

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – CLASSIFICAÇÃO DO CONTROLE 33

QUADRO 2 – COMPARAÇÃO ENTRE OS TIPOS DE AUDITORIA PARA O CONTROLE INTERNO E EXTERNO 50

QUADRO 3 – MATRIZ DA ANÁLISE INTERNA X ANÁLISE EXTERNA (ANÁLISE SWOT) 71

QUADRO 4 – TÉCNICAS MAIS UTILIZADAS NA ETAPA DE PLANEJAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS. 76

QUADRO 5 – ABORDAGENS DA INTOSAI PARA RESPONDER A ALGUMAS QUESTÕES TÍPICAS DE AUDITORIA OPERACIONAL 76

QUADRO 6 - TIPOS DE AUDITORIA PARA O TCU, O TC DE GUINÉ-BISSAU E O TC EUROPEU 80

QUADRO 7 - DIMENSÕES DO DESEMPENHO DO TCU, TC DE GUINÉ-BISSAU E TC EUROPEU 81

QUADRO 8 – SEMELHANÇAS ENTRE A AUDITORIA DO TCU, TC DE GUINÉ-BISSAU E TC EUROPEU 83

QUADRO 9 – ESPECIFICIDADES DOS TIPOS DE AUDITORIA DO TCU, TC DE GUINÉ-BISSAU E TC EUROPEU 84

QUADRO 10 – PROGRAMAÇÃO DE AUDITORIAS VINCULADA AO PLANEJAMENTO DO MINISTÉRIO EM 2012 87

QUADRO 11 - MODALIDADES DE INSERÇÃO DE MÉDICOS NAS EQUIPES SAÚDE DA FAMÍLIA E INCENTIVO FINANCEIRO 93

QUADRO 12 – PRINCIPAIS IRREGULARIDADES VERIFICADAS NO PROGRAMA FARMÁCIA POPULAR EM 2013 98

QUADRO 13 – AUDITORIAS DO DENASUS NA **ESF** NA VISÃO DO MODELO **PRISMA DE DESEMPENHO** 102

QUADRO 14 – AUDITORIAS DO DENASUS NO **PFPB** E **A MELHORIA CONTÍNUA** 103

QUADRO 15 – AVALIAÇÃO DOS **MAMÓGRAFOS** E O MODELO **CADEIA DE VALOR** 105

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – AUDITORIAS ENCERRADAS EM 2012 88
TABELA 2 – FARMÁCIAS AUDITADAS PELO DENASUS 97
TABELA 3 – PENALIDADES APLICADAS PELO PROGRAMA..... 97
TABELA 4 – RESULTADO DAS AUDITORIAS REALIZADAS EM 2012 E 2013..... 98

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA – *American Institute of Certific Accountants*

AIH – Autorização de Internação Hospitalar

AIS – Ações Integradas de Saúde

ANOp – Auditoria Operacional

Anvisa – Agência Nacional de Vigilância Sanitária

AOSMS – Auditorias Operacionais de Sistemas Municipais de Saúde

APB – *Accounting Principles Board*

APO – Administração por Objetivos

CA-mama – Câncer de Mama

CCAH – Comissão Conjunta de Acreditação dos Hospitais

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGAUD – Coordenação-Geral de Auditoria

CGU – Controladoria-Geral da União

CIT – Comissão Intergestores Tripartite

Cnes – Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde

Coap – Contrato Organizativo de Ação Pública

Conasp – Conselho Nacional de Administração da Saúde Previdenciária

Coplao – Coordenação de Planejamento e Operacionalização

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DAB – Departamento de Atenção Básica

DAF – Departamento de Assistência Farmacêutica

Dasp – Departamento Administrativo do Serviço Público

DCAA – Departamento de Controle, Avaliação e Auditoria

Denasus – Departamento Nacional de Auditoria do SUS

Diaud – Divisão de Auditoria

Drac – Departamento de Regulação, Avaliação e Controle de Sistemas

EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores

ESAD – Escola de Administração e Negócios

ESF – Estratégia de Saúde da Família

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FNS – Fundo Nacional de Saúde

HPP – Hospital de Pequeno Porte

Ibracon – Instituto Brasileiro de Contadores

IEDES – Instituto Educacional de Ensino Superior Ltda.

ICPB – Instituto dos Contadores Públicos do Brasil

Ibai – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

Inamps – Instituto Nacional de Assistência da Previdência Social

Inca – Instituto Nacional do Câncer

INPS – Instituto Nacional de Previdência Social

Intosai – *International Organisation of Supreme Audit Institutions*

JCAH – *Joint Comission of Accreditation of Hospitals*

MS – Ministério da Saúde

NAGs – Normas de Auditoria Governamental

NASF – Núcleos de Apoio à Saúde da Família

NBCs – Normas Brasileiras de Contabilidade

NF – Nota Fiscal

NHS – *National Health Service*

NOB – Norma Operacional Básica

NPM – *New Public Management*

OPAS – Organização Pan-Americana de Saúde

PACS – Programa de Agentes Comunitários de Saúde

ParticipaSUS – Política Nacional de Gestão Estratégica e Participativa no SUS

PDCA – *Plan, Do, Check, Act*

PES – Planejamento Estratégico Situacional

PFPB – Programa Farmácia Popular do Brasil

Pmaq-AB – Programa Nacional de Melhoria do Acesso e da Qualidade da Atenção Básica

PMBOK – *Project Management Body Of Knowledge*

PMI – *Project Management Institute*

Pnad – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

POC3 – Prever, Organizar, Comandar, Coordenar e Controlar

PSF – Programa de Saúde da Família

SAMU – Serviço de Atendimento Móvel de Urgência

SAMPS – Sistema de Assistência Médica da Previdência Social

SAS – Secretaria de Atenção à Saúde

SCTIE – Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos

Seaud – Serviço de Auditoria

SEC – *Security and Exchange Commission*

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

Sgep – Secretaria de Gestão Estratégia e Participativa

SIA – Sistemas Ambulatoriais

Siafi – Sistema de Administração Financeira

SIH – Sistemas Hospitalares

Sisaud/SUS – Sistema de Auditoria do SUS

Sismama – Sistema de Informação do Câncer de Mama

SNA – Sistema Nacional de Auditoria do SUS

SNTP – Saúde Não Tem Preço

SVS – Secretaria de Vigilância Sanitária

SUDS – Sistema Unificado e Descentralizado de Saúde

SUS – Sistema Único de Saúde

SWOT – *Strengths*, *Weaknesses*, *Opportunities* e *Threats*

TAS – Termo de Ajuste Sanitário

TCE – Tribunal de Contas Europeu

TCE-BA – Tribunal de Contas do Estado da Bahia

TCE-RJ – Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

TCU – Tribunal de Contas da União

TCDF – Tribunal de Contas do Distrito Federal

TGA – Teoria Geral da Administração

TQM – *Total Quality Management*

UAC – Unidades de Controle e Avaliação

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 16
2. METODOLOGIA 21
3. A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO 30
3.1. A Ótica do Controle na Evolução da Administração 31
3.2. A Evolução do Controle na Administração Pública Brasileira 34
3.3. A Auditoria na Governança Pública 36
3.4. Organização da Auditoria no Controle Brasileiro 40
3.5. Histórico e Conceito de Auditoria 46
3.6. Classificação da Auditoria 49
4. A AUDITORIA NO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE 51
4.1. História da Auditoria na Saúde 51
4.2. Origem e Evolução do Sistema Nacional de Auditoria do SUS 53
4.3. Avaliação do Sistema Nacional de Auditoria do SUS 59
4.4. O Componente Federal e Central do SNA 61
4.5. Sistema Informatizado de Auditoria do SUS 62
4.6. Aprimorando a Auditoria do SUS 65
5. REFERENCIAL TEÓRICO PARA A AUDITORIA POR RESULTADOS 67
5.1. Conceitos e Métodos da Administração por Resultados 67
5.2. Auditoria nos Processos e nos Resultados 75
5.3. Conceituações para uma Auditoria por resultados 78
6. ANÁLISES E PROPOSTA DE UMA AUDITORIA POR RESULTADOS 85
6.1. Contribuições da Auditoria para Modificações nas Políticas de Saúde 86
6.1.1. Estratégia Saúde da Família 89
6.1.2. Programa Farmácia Popular do Brasil 96
6.1.3. Política de Atenção à Saúde da Mulher (mamógrafos) 100
6.2. Administração por Resultados e Auditorias do Denasus 101
6.3. Proposta para o estabelecimento da Auditoria por resultados para o SNA . 107
7. CONCLUSÃO 115
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 126

1. INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira buscou substituir a burocracia estatal, rígida e legalista, por uma administração pública gerencial, flexível e eficiente, para uma boa governança. E como instrumento de governança, essa nova administração pública tem se utilizado da auditoria, na busca por resultados. Por esse motivo essa dissertação vem juntar esses conceitos, formando a Auditoria por Resultados.

Nesse sentido, a Nova Gerência Pública – *New Public Management* (NPM) busca tornar o governo mais eficiente e efetivo, com base no controle focado nos resultados, não apenas nos processos de trabalho.

A administração pública brasileira, envolvida pela NPM, trazida pela abordagem neoclássica, ao ensejar a desburocratização da máquina pública e pautar-se na busca por objetivos, por resultados, faz lembrar um grande marco para o Brasil, que foi a reforma do aparelhamento do estado, conduzido por Bresser Pereira na década de 90. Desde então, o Brasil tem experimentado muitos projetos, como o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, instituído em 2005, estimulando os órgãos da administração pública a uma gestão pautada por critérios de excelência gerencial (liderança, estratégias e planos, cidadãos, sociedade, informação e conhecimento, pessoas, processos e resultados).

A administração voltada para resultados requer a aplicação de metodologias que busquem a qualidade e envolvam sistematicamente planejar, executar, controlar e agir na reformulação do que for necessário, retroalimentando o sistema.

Esse ciclo estratégico é ainda tão atual e está de acordo com a abordagem sistêmica da administração, baseada na teoria interdisciplinar do alemão Ludwig von Bertalanffy, que veio redimensionar totalmente as concepções da Teoria Geral da Administração. A administração pública tem que lidar com temáticas tão variadas em que é necessário concatenar e interligar todas as ciências e forças que possam influenciar na tomada de decisão para manter a governança e ocupar os espaços vazios renovando as práticas e criando novas formas de administrar.

Nesse intuito, o controle faz parte desse sistema em que tudo está interligado, ou seja, ação e reação, permitindo ao gestor conhecer melhor os resultados do seu planejamento e das suas ações, readequar e rever inclusive os seus objetivos, quando for o caso. Um controle forte e atuante permite ao gestor não só conhecer a sua realidade como também tempestivamente aplicar os mecanismos de *accountability*, na prestação de contas aos órgãos de controle e também à população, demonstrando transparência e as boas práticas na gestão.

Para isso é importante que o controle esteja sistemática e rotineiramente ligado a todos os atos da administração pública, como parte da responsabilidade inerente ao cargo público. O controle é estratégico para as organizações de sucesso.

Basicamente, o controle está intrínseco à natureza humana, podendo ser identificado mesmo lá na Roma antiga no controle das finanças públicas, até porque está sempre inserido no dia-a-dia quando, por exemplo, um pai busca saber como foi o dia do filho na escola. Não se trata necessariamente de fiscalizá-lo ou à escola, mas é instintiva a preocupação com o bem estar do filho e em conhecer o que o rodeia. Da mesma forma ocorre com a administração pública, em que o gestor necessita de informação qualificada para a tomada de decisões acertadas, que por sua vez terão consequências nas relações a sua volta. Assim as ações têm repercussão ampla também nos espaços indiretos, como uma cadeia de acontecimentos sociais, políticos, econômicos, físicos, biológicos, psicológicos, entre outros.

A "possibilidade de controle sobre os fenômenos ou fatos que ocorrem em seu derredor levou o homem a criar dispositivos ou métodos, inicialmente rudimentares, hoje sofisticados, para controlar os acontecimentos, de forma a evitar resultados indesejáveis que pudessem afetar seu bem-estar, seu equilíbrio e seus propósitos" (SILVA, 2002, p.2). O ser humano é tão naturalmente ligado ao controle, que desenvolveu métodos e tecnologias para inclusive automatizar o controle, de forma a facilitar o seu trabalho e poder empreender seus esforços em outras atividades.

O controle é uma das funções administrativas clássicas: planejar, coordenar, supervisionar, executar e controlar. O controle da União, da administração direta e indireta, previsto na Constituição Federal de 1988, será exercido pelo controle externo; por meio do Congresso Nacional, com o apoio técnico do Tribunal de Contas da União (TCU); e, pelo sistema de controle interno de cada Poder.

No âmbito da saúde, o controle interno do SUS está a cargo do Sistema Nacional de Auditoria do SUS (SNA), de acordo com a Lei Orgânica da Saúde da Saúde, Lei nº 8.080/1990. Assim como o SUS é organizado de forma tripartite, também o SNA possui componentes nas três esferas de governo: municipal, estadual e federal. O componente federal do SNA é o Departamento Nacional de Auditoria do SUS (Denasus), do Ministério da Saúde.

A execução dos trabalhos de auditoria tem origem nos procedimentos contábeis e no caso da saúde, inicialmente eram realizadas auditorias nos procedimentos de internações hospitalares de modo a verificar se procedimentos cobrados ao SUS foram realmente executados, ou seja, tratava-se de uma auditoria de conformidade/regularidade apenas.

Com as mudanças ocorridas no SUS, desde a sua implantação em 1990, com o incremento de programas e novas estratégias para a saúde, como é o caso da estratégia Saúde da Família, porta de entrada do SUS. Da mesma forma, o Denasus também acompanhou essas mudanças e atualmente realiza ações de auditoria nesses programas/estratégias/políticas, à luz da metodologia de auditoria operacional, adotada igualmente pelo TCU, com base em normas internacionais de auditoria.

Atualmente, o controle externo e interno do Brasil executam auditorias de regularidade ou auditorias operacionais para verificar o cumprimento da legalidade no primeiro caso e no segundo quanto à estrutura, processos e resultados, referente aos aspectos da eficiência, eficácia e efetividade; enquanto que uma Auditoria por Resultados, como a própria nomenclatura declara, irá focar nos resultados alcançados pelas instituições auditadas.

Entretanto, a Auditoria por Resultados, para verificar os impactos das políticas públicas ocorridos na população, não consta nos manuais dos órgãos de controle externo e interno brasileiros como um tipo de auditoria.

A Auditoria por Resultados é um tipo de ação que muitos auditores do Denasus, órgão federal e central do SNA, almejam implantar e executar para avaliar os resultados das políticas públicas de saúde e seus impactos, para evolução no quadro de saúde da população e bem estar social.

No Brasil, a saúde é um direito de todos e dever do Estado, o que coloca o SUS como referência internacional, pela sua dimensão, abrangência, gratuidade e demais aspectos que o diferenciam dos sistemas de saúde de outros países. Assim, auditá-lo é uma tarefa desafiadora, que necessita de renovação das práticas, procedimentos e métodos, até mesmo porque o SUS envolve além dos cuidados com a saúde da população, a proteção e prevenção, ou seja, um público que necessita de um olhar diferenciado da auditoria, como proteção dos direitos humanos e sociais, garantidos na Constituição Federal.

Ao exercer a função de controle na administração pública, a auditoria é um instrumento de gestão que fortalece o SUS, contribuindo para a alocação e utilização adequada dos recursos, a garantia do acesso e a qualidade da atenção à saúde oferecida aos cidadãos (BRASIL / Denasus, 2011[1]).

Portanto, é inevitável pensar em agregar as metodologias da Administração por Resultados com a prática de auditoria, para que os auditores empenhados há anos no trabalho com o SUS possam realizar uma Auditoria por Resultados, que envolva mais do que verificar

[1] Texto: *Auditoria do SUS: orientações básicas*. Brasília: Denasus, 2011.

processos, mas sim resultados, focando na eficácia e efetividade das ações das políticas de saúde, ou seja, além do cumprimento dos objetivos e resultados, o impacto que essas políticas alcançaram ou podem alcançar no usuário direto e na população em geral.

> Nos últimos tempos os temas auditoria e controle interno têm sido recorrentes para a Administração Pública. A auditoria de conformidade [...] tem cedido lugar à auditoria operacional. Na [...] crescente exigência da população em busca da qualidade do serviço público, as questões formais e processuais cedem espaço à busca pelo resultado [...], onde o resultado da ação pública é avaliado e valorizado (ESAD, 2014).

Nesse aspecto se insere o controle interno, "que busca ser diligente, moderno e eficaz... [necessitando]... desenvolver as técnicas que lhe permitam adequar-se às atuais demandas" (ESAD, 2014), que no caso desta dissertação é a Auditoria por Resultados.

Problema

É salutar perceber quando a auditoria está preocupada com o processo ou quando ela avança para verificar os resultados e impactos obtidos com os procedimentos desempenhados pela gestão e essa distinção, essa informação gerencial é fundamental. Ou seja, será um grande desafio responder à pergunta de pesquisa: **A partir das auditorias realizadas pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS, como é possível propor critérios para a criação da modalidade de Auditoria por Resultados para o Sistema Nacional de Auditoria?**

Hipótese

Nesse sentido, faz-se necessário a construção desse tipo de modalidade de auditoria. Ela pode ser inicialmente definida a partir dos conceitos preliminares da auditoria operacional que inclui a eficiência, contudo garantindo maior ênfase nos aspectos da eficácia e da efetividade. Assim, para separar esses conceitos e distinguir a 'gestão por processo' da 'gestão por resultados', utilizou-se a ciência da Administração, mais especificamente a Administração por Resultados, ou Administração por Objetivos (APO).

Apesar de conter em seus normativos dois tipos de auditoria: de conformidade e operacional, o Denasus, sistematicamente, não classifica cada uma delas num ou noutro tipo. Aspectos de uma Auditoria por Resultados podem ser identificados em algumas auditorias do SUS, mas nem sempre as equipes de auditoria têm focado na eficácia e na efetividade dos programas e políticas públicas, atendo-se às vezes ao cumprimento da legalidade e/ou eficiência na aplicação dos recursos.

O raciocínio hipotético elucidado é de que utilizando como referência os conceitos e técnicas da Administração por Resultados é possível propor critérios para a criação de uma modalidade de Auditoria por Resultados para o SNA, com base nas auditorias do Denasus.

Objetivo Geral

Propor critérios para a criação da modalidade de Auditoria por Resultados para o Sistema Nacional de Auditoria, com base nas auditorias do SUS, voltadas para a gestão por resultados, realizadas pelo Denasus, componente federal do SNA.

Objetivos Específicos

1. Identificar os tipos de auditorias existentes, os conceitos e os métodos aplicados à gestão por resultados.
2. Identificar na gestão do SUS algumas mudanças nas políticas públicas e/ou na legislação, realizadas em razão dos resultados das auditorias federais.
3. Relacionar as recentes auditorias do SUS, no âmbito federal, voltadas para a gestão por resultados e seus alcances efetivos.
4. Sugerir parâmetros para o estabelecimento de uma Auditoria por Resultados para o SNA, com base nas auditorias do Denasus, à luz da ciência da Administração por Resultados.

Justificativa

Esta pesquisa poderá contribuir para o campo da auditoria, pois na literatura brasileira não consta publicação intitulada como Auditoria por Resultados por parte dos órgãos de controle, com uma sistemática que a defina, contudo justifica-se ainda mais no SUS, pois é imprescindível para o usuário o acesso às ações e serviços de saúde, bem como a resolutividade para o seu caso, mesmo que a gestão tenha usado um processo diferente daquele definido nas normas e leis.

Para os auditores que realizam as ações ficará mais claro e objetivo quando houver a definição das características das auditorias voltadas para resultados, bem como o que e quando é necessário utilizá-la para a melhoria do desempenho dos trabalhos. É desafiador poder juntar conhecimentos e práticas de auditoria com a ciência da Administração para contribuir com uma proposta metodológica para que o Denasus possa estabelecer e sistematizar a sua modalidade de Auditoria por Resultados, permitindo uma maior transparência das ações executadas no âmbito do SNA.

Além de ficar ainda mais evidente a importância do trabalho da auditoria no controle da administração pública, comprovada pela preocupação em registrar os resultados da gestão, a conclusão da pesquisa para esta dissertação poderá contribuir para que os gestores possam instituir e/ou fortalecer o seu componente do SNA.

2. METODOLOGIA

A metodologia utilizada nesta dissertação envolve a pesquisa qualitativa e a visão de auditor com a experiência acumulada nos 17 anos que trabalhei no Denasus, na realização de auditorias, na análise de processos e emissão de parecer, na orientação técnica aos demais colegas, com treinamentos, cursos e corrigindo relatórios de auditoria, bem como, na assessoria da direção do Departamento.

Essa experiência e o olhar voltado para a Administração, minha adequada escolha de formação; com o acúmulo dos conhecimentos trazidos pela especialização em Política e Gestão de Sistemas de Saúde, da Fundação Getúlio Vargas de Brasília e, pelo mestrado atual, puderam permitir que eu identificasse algumas mudanças acontecerem nas políticas de saúde e fizesse a relação com as questões constatadas pelo Denasus e por isso surgiu o interesse em demonstrar a relação de alguns resultados nas políticas e programas com as ações de auditoria. A escolha do tema, então, ganhou sustentação e inspiração na aula do professor Mendes Ribeiro sobre Monitoramento de Políticas e Programas.

A *pesquisa qualitativa* está baseada na abordagem de Hartmut Günther (2006) e é apropriada à proposta metodológica para o estabelecimento e a sistematização da modalidade de Auditoria por Resultados para o SNA, a partir das auditorias do Denasus que resultaram em modificação das políticas e programas de saúde.

Günther, a partir da abordagem de Flick, von Kardorff e Steinke (2000) e Mayring (2002), enumera cinco grupos de atributos da pesquisa qualitativa: a) características gerais; b) coleta de dados; c) objeto de estudo; d) interpretação dos resultados; e) generalização.

Características Gerais

Como características gerais, o presente estudo buscou situar a auditoria no contexto atual, na nova administração pública baseada em resultados, como instrumento de governança. E consequentemente, foi necessário realizar um levantamento dos conceitos e tipos de auditorias, classificadas tanto no âmbito do controle interno como externo, nas normas de auditoria e de contabilidade.

Nesse sentido, foi essencial uma pesquisa da literatura referente aos conceitos e métodos aplicados à gestão por resultados, pois, a ação de auditoria está relacionada à eficiência, eficácia e efetividade, itens exaustivamente abordados por Idalberto Chiavenato (2003) no seu famoso livro Introdução à Teoria Geral da Administração (TGA), quanto à Administração por Objetivos (APO), termo introduzido popularmente por Peter Drucker em 1954 em seu livro *The Practice of Management*; bem como muito utilizado atualmente na administração pública, apropriando-se da Administração por Resultados.

> "Gestão para resultados, por sua vez, não é apenas formular resultados que satisfaçam às expectativas dos legítimos beneficiários da ação governamental de forma realista, desafiadora e sustentável. Significa, também, alinhar os arranjos de implementação (que cada vez mais envolve intrincados conjuntos de políticas, programas, projetos e distintas organizações) para alcançá-los, além de envolver a construção de mecanismos de monitoramento e avaliação que promovam aprendizado, transparência e responsabilização. Trata-se, portanto, de tema cada vez mais importante, não apenas porque as demandas se tornam mais complexas e os recursos relativamente mais escassos, mas também porque tecnologias gerenciais inovadoras permitem condições inéditas de enfrentamento do desafio da geração de resultados, característico da transição de um modelo de gestão de políticas públicas baseado em opiniões para outro baseado em fatos, cada vez mais presente nas democracias consolidadas" (MARTINS e MARINI, 2010, p.29-30).

Martins e Marini (2010) listam importantes métodos e técnicas utilizadas na Administração por Resultados, dentre elas:

Prisma de Desempenho, de Neely e Adams (2002) – mensuração de resultados com foco na criação de valor para as partes interessadas (*stakeholders*) a partir de indicadores.

Gestão da Qualidade Total, de Creech (1995); e PDCA, de Shewhart (1930) e Deming (1950) – representam uma filosofia de melhoria contínua: expansão do foco no atendimento às necessidades dos clientes da *Total Quality Management* (TQM) para uma abordagem por: foco no cliente; melhoria dos processos; e lado humano da qualidade – obtida com o PDCA (*Plan*, *Do*, *Check*, *Act*), planejamento, execução, controle e reorientação.

Cadeia de Valor, de Michael Porter (1985) – identificar atividades que agregam valor à organização para ganhar vantagem competitiva ou comparativa: atividades primárias (finalísticas), atividades secundárias (de suporte) e o estabelecimento de indicadores, com a relação entre a estratégia e os processos, na busca por maior eficiência e eficácia.

Estas metodologias e estes autores foram selecionados a fazer parte do campo teórico da pesquisa, de forma a contribuir para firmar os conceitos e critérios de uma Auditoria por Resultados. Pois o cerne deste trabalho é relacionar as constatações/evidências/recomendações encontradas nos relatórios de auditoria com a teoria/metodologia da ciência da Administração, entendendo o conceito de eficiência (meios,

processos), eficácia (resultados) e efetividade (impacto, benefício social), para demonstrar que as auditorias não são mais puramente legalistas, baseadas na análise de processos apenas.

Tais conceitos de eficiência, eficácia e efetividade foram assim definidos, tomando por base as originárias definições de Idalberto Chiavenato (2003); como também pela abordagem de Nobrega (2008) e suas conclusões a partir do estudo das auditorias operacionais, de acordo com a Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização (Intosai)[2]; e, pelo Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (2009), quando da descrição dos 6Es do Desempenho.

Em suas ações, o Denasus tem se preocupado com os resultados das políticas/programas, a resolutividade para o usuário do SUS, e em contribuir com a gestão.

Coleta de dados

O segundo passo então é a coleta de dados. A partir das definições de resultados, foram identificadas na gestão do SUS algumas mudanças nas políticas públicas e/ou na legislação, realizadas em razão dos resultados das auditorias federais. Para tanto, foi efetuada uma pesquisa na página eletrônica do Sistema Nacional de Auditoria (SNA)[3] para verificar se o Denasus registra os resultados ocorridos na gestão a partir das suas ações e não há uma sistematização quanto a isso.

Considerando a rotina no Denasus, de acordo com a minha experiência, seja realizando auditorias ou no trabalho de assessoramento da direção, em função da necessidade de se manter atualizada com informações sobre as políticas/programas/estratégias de saúde, pude perceber, assim como os demais auditores, as mudanças na legislação e decidi relacioná-las às constatações de auditorias anteriormente realizadas.

Assim, procurei relacionar algumas mudanças na gestão ou na legislação do SUS referente às maiores ações de auditoria do Departamento. Uma delas é a Estratégia Saúde da Família (ESF) e a outra o Programa Farmácia Popular do Brasil, responsáveis pelo maior número de auditorias realizadas pelo Departamento.

---

[2] *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (Intosai) – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) – é uma organização não-governamental, autônoma e independente. Fundada em 1953, por iniciativa do então Presidente da Entidade Fiscalizadora de Cuba, Emilio Fernandez Camus, a organização reúne atualmente mais de 186 membros e tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências entre os seus membros (TCE-BA, 2007, p.11). O TCU é uma EFS.

[3] Pelo sítio http://sna.saude.gov.br/ podem ser acessadas muitas informações sobre o SNA, missão, história, publicações, relatórios de gestão, entre outras, inclusive os relatórios das auditorias encerradas em "Consulta Auditorias". O Sisaud/SUS, que permite melhor detalhamento das ações do SNA está acessível apenas aos usuários autorizados, mediante senha individual.

Posteriormente, foi consultado o relatório de gestão de 2012 para levantamento de mais dados sobre as ações do Departamento.

Consta desse relatório de gestão de 2012 como objetivo estratégico para o Denasus "qualificar instrumentos de execução direta, gerando ganhos de produtividade e eficiência para o SUS" (BRASIL / Sgep, 2013, p.25). Para isso a sua estratégia é a "realização de ações de controle interno na gestão do SUS, com foco em resultados, tendo como referência [...] a Garantia de Acesso". Definiu então, ter como resultado prioritário as ações de controle interno realizadas nas Marcas de Governo[4], sem, contudo, deixar de realizar as auditorias oriundas de demandantes externos (como usuários e demais órgãos de controles) e internos, no âmbito do Ministério da Saúde.

Apesar do Denasus propor no relatório de gestão daquele ano realizar ações de controle interno com foco em resultados, ainda não instituiu para si o tipo de Auditoria por Resultados, mas iniciou trabalhos com essa finalidade.

Em 2012, foram realizadas 1.776 ações de controle interno, sendo 903 auditorias, 354 fiscalizações e 519 visitas técnicas. Especificamente para as ações de controle interno realizadas nas Marcas de Governo, o Denasus, em conjunto com as áreas técnicas do Ministério da Saúde, selecionou um programa/estratégia/política de saúde para acompanhar; e, ao final de 2012, a situação era a seguinte para as marcas (BRASIL / Sgep, 2013):

> *Saúde não tem preço* – Programa Farmácia Popular do Brasil (PFPB): protocolo de auditoria elaborado, roteiro eletrônico elaborado, equipes em campo com 263 ações programadas, das quais 243 encerradas.
>
> *Saúde mais perto de você* – Programa Nacional de Melhoria do Acesso e da Qualidade (Pmaq): protocolo elaborado, roteiro eletrônico elaborado, equipes em campo com 496 ações programadas, das quais 285 encerradas.
>
> *Doenças negligenciadas* – Hanseníase: protocolo elaborado, roteiro eletrônico elaborado, equipes em campo com 370 ações programadas e 184 encerradas;
>
> *Saúde da mulher*: Câncer de Mama (CA-Mama): protocolo elaborado, roteiro eletrônico elaborado, equipes em campo com 20 ações programadas em unidade de tratamento de um total de 60; e Rede Cegonha: protocolo elaborado; Câncer de Colo do Útero: protocolo elaborado.

[4] Marcas de Governo são as prioridades estabelecidas dentre as diretrizes do Governo Federal para o período de mandato presidencial.

Saúde toda hora – Urgência/Emergência: protocolo elaborado para auditar o Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (SAMU); e,

Saúde conte com a gente – Saúde Mental: protocolo elaborado para auditar as Comunidades Terapêuticas.

As ações realizadas em 2012 efetivamente foram Farmácia Popular; Hanseníase; Pmaq; e CA-mama. As demais ações (Urgência/Emergência, CA-colo útero; Saúde Mental; Rede Cegonha) estavam aguardando a elaboração do roteiro de auditoria, em função do andamento dos trabalhos pelos grupos formados com as áreas técnicas, bem como evolução das políticas, como é o caso das Comunidades Terapêuticas que iniciavam as atividades.

A proposta inicial era obter um diagnóstico situacional em relação a cada marca, com ações mais pontuais por meio de visitas técnicas e não uma auditoria, um trabalho diferente do habitualmente realizado pelo departamento. Contudo, como o Programa Farmácia Popular do Brasil já tinha uma demanda própria, continuaram a ser realizadas auditorias, com algumas reorientações na programação e no planejamento.

Para esta dissertação, foram selecionadas dentre as ações constantes no Relatório de Gestão 2012, aquelas em que a experiência no Denasus me fez perceber alguns dos resultados na gestão e que tiveram abrangência em todos os estados da federação, que são **Farmácia Popular**, avaliação dos **mamógrafos** e **Estratégia Saúde da Família**.

Quanto à Marca de Governo ‘saúde não tem preço’, ao término da fase *in loco* de cada auditoria, as equipes elaboraram os respectivos relatórios, ou seja, cada ação possui o seu relatório individualizado referente ao estabelecimento (farmácia) fiscalizado. Finalizado o ano, foi elaborado o relatório gerencial que permite visualizar de forma macro a situação encontrada em relação aos estabelecimentos auditados.

A Marca de Governo ‘saúde da mulher’, com a política de prevenção de câncer de mama, tiveram as ações de auditoria realizadas por meio de visitas técnicas para verificação da situação dos mamógrafos registrados no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (Cnes) e foram elaborados os relatórios na medida em que a fase "in loco" da ação foi concluída, havendo um relatório gerencial também ao final da ação.

Para a Marca ‘saúde mais perto de você’, estavam definidas visitas técnicas para diagnóstico do Pmaq, porém, foram interrompidas por solicitação do demandante Departamento de Atenção Básica (DAB). Assim, utilizei as auditorias na Estratégia Saúde da Família (ESF), a principal ação da Atenção Básica e com a qual o Pmaq está relacionado.

A ESF faz parte constantemente da programação de auditorias do Denasus; o PFPB se tornou o programa com o maior número de auditorias realizadas pelo Departamento;

e os mamógrafos, uma ação nova e pontual, mas que envolveu municípios de todas as Unidades da Federação. Esses dois últimos foram os primeiros trabalhos a serem consolidados e tornados públicos, em relatórios gerenciais e farão parte desta pesquisa analítica.

As visitas técnicas dos mamógrafos foram realizadas em 2011 e o relatório foi consolidado em 2012. As auditorias no PFPB estão disponíveis no Sistema de Auditoria do SUS (Sisaud/SUS), permitindo a consolidação de dados como quantidade de auditorias, valor de recurso auditado e valor glosado, para todos os anos. Contudo, o primeiro relatório gerencial foi elaborado pela coordenação responsável apenas em 2013, com dados de 2012.

Como não foi elaborado pelo Denasus relatório consolidado ou gerencial sobre os dados registrados no Sisaud quanto às auditorias na ESF para que sejam demonstrados os resultados das constatações realizadas anteriormente à mudança da legislação, aproveitei os dados analisados e agrupados no levantamento feito pela colega Amelia de Andrade, Coordenadora-Geral de Auditoria do Denasus à época, em sua dissertação de mestrado, já que são referentes ao ano de 2010, imediatamente anterior ao ano de publicação da nova legislação que alterou a composição das equipes de ESF.

Objeto de estudo

O objeto de estudo deste trabalho são as auditorias do Denasus que podem auxiliar na definição de metodologias para a formalização de um modelo de Auditoria por Resultados para o SNA, modelo esse ainda carente de caracterização e normatização. Buscou-se então relacionar as ações de auditoria com as definições da Administração por Resultados. E, dessas ações de auditoria foram utilizados os instrumentos do Sisaud/SUS, os relatórios consolidados e gerenciais das auditorias, uma compilação e agrupamento dos resultados encontrados nos relatórios de auditorias individuais.

Os relatórios de auditoria do Denasus são gerados automaticamente pelo sistema, a partir da alimentação de campos de registros específicos tabuláveis automaticamente ou não. Os três mais importantes campos não tabuláveis automaticamente são os das constatações, das evidências e das recomendações, que contém os resultados encontrados na auditoria.

Nesses campos constam textos corridos, redigidos a critério do auditor. Assim, só é possível serem tabulados, gerando uma planilha no Excel, pelo próprio sistema, a partir da seleção dos campos que se deseja analisar, para enfim fazer as classificações, os agrupamentos e a tabulação, o que foi feito no trabalho de Andrade.

A partir do Sisaud, então, foram gerados os dados coletados nas visitas da ação do CA-mama às unidades de saúde em 2011, compilados e agrupados automaticamente, que

foram as bases para a elaboração do Relatório de Avaliação, um arquivo de texto, produzido pelo Grupo Nacional Força-Tarefa, responsável pela ação.

Os resultados do PFPB foram encontrados no Relatório Consolidado de 2012 e no Relatório Gerencial de 2013. O Relatório Consolidado de 2012 é um arquivo de texto elaborado pela Coordenação de Planejamento e Operacionalização (Coplao) do Denasus com dados contados manualmente a partir de uma planilha com as constatações de cada auditoria, retirada do Sisaud/SUS; enquanto que o Relatório Gerencial de 2013 também é um arquivo textual, porém com base em dados tabulados automaticamente no Sisaud/SUS. Por isso alguns dados podem ser comparados a resultados anteriores e posteriores à aplicação da nova metodologia de auditagem nas farmácias e drogarias de todos os estados brasileiros, de acordo com os dois tipos de protocolos elaborados, mas outros dados não permitiram a comparação.

Os relatórios gerenciais estão disponibilizados na página eletrônica do SNA, no Sisaud para consulta em arquivo ‘pdf’, por aqueles que têm uma senha de acesso, ou podem ser solicitados ao Denasus, já que não são documentos sigilosos.

Os protocolos e roteiros de auditoria são instrumentos construídos para orientação de como planejar e executar as auditorias, sendo elaborado um específico para cada política de saúde que será auditada, disponíveis também em arquivo ‘pdf’ no Sisaud/SUS.

Para as ações de auditoria na ESF, no entanto, como não há um relatório gerencial dessas ações, que reflitam os resultados constatados, necessitaria de ser feito um trabalho maior de análise do que nos dois outros casos. Deveriam ser verificados os campos abertos das constatações, evidências e recomendações, a partir da planilha gerada no Excel, pelo Sistema de Auditoria, com dados de todas as auditorias realizadas pelo Denasus na ESF.

A análise seria feita com a leitura criteriosa de cada campo da planilha, organizada com os três campos selecionados nas colunas e cada ação de auditoria relacionada em cada linha; e em seguida seriam classificados e feitos os agrupamentos necessários para verificar as principais constatações de auditoria.

Como essa parte já foi realizada pela Coordenadora-Geral de Auditoria do Denasus, com dados das auditorias realizadas em 2010, foram utilizados esses dados para verificar se essas auditorias buscavam contribuir para uma melhoria na ESF, com impactos para os usuários, profissionais de saúde e na busca por uma gestão por resultados.

Interpretação dos resultados

Os resultados da análise desses documentos foram interpretados após a comparação com um método/técnica da Administração por Resultados e identificando se as

auditorias do Denasus verificavam a eficácia e a efetividade, ou seja, o atingimento dos objetivos da política/programa/estratégia de saúde e a mudança da realidade para o usuário e para a população, que permitiram, ao final, a caracterização de uma Auditoria por Resultados.

Os casos selecionados foram a Estratégia Saúde da Família e a mudança na carga horária dos médicos; o Programa Farmácia Popular do Brasil e a mudança na metodologia de auditagem e de comprovação da execução do serviço/venda dos medicamentos; como também a Política de Atenção à Saúde da Mulher e a avaliação dos mamógrafos para verificar o acesso ao diagnóstico que permita o tratamento precoce dos usuários e a redução de câncer.

Os resultados da ESF foram aqui analisados a partir do método **Prisma de Desempenho** (ênfase em *stakeholders*), um dos métodos da Administração por Resultados, em que a mudança na portaria em relação à carga horária dos médicos, culminou na criação de valor não só para esses profissionais, como para as outras partes interessadas, ou *stakeholders*, são eles: os usuários, profissionais de saúde, gestores e a comunidade.

A **Gestão da Qualidade Total** (Total Quality Management – TQM) e o PDCA foram utilizados em comparação aos resultados da Farmácia Popular, já que de acordo com a Gestão da Qualidade Total há preocupação em atender as necessidades e expectativas dos clientes, internos ou externos (usuários do SUS, governo, órgãos de controle e empresas farmacêuticas). Enquanto que a abordagem de desempenho realizada pelos três elementos principais: foco no cliente já citado, melhoria dos processos (comparei com nova metodologia de auditagem que busca não mais a comprovação das vendas individualizadas, mas foca na compatibilização entre o total de medicamentos adquiridos pela farmácia e suas vendas); e lado humano da qualidade (relacionei ao conhecimento dos objetivos do governo de coibir a fraude, diferenciando os métodos das atividades de auditoria, inclusive buscando minimizar o tempo de execução e a menor divisão dos trabalhos).

No **PDCA** percebi relação com o processo de mudança na forma de auditar o Programa Farmácia Popular, tendo seguido exatamente os passos de planejamento, execução, controle e reorientação, na forma com que as mudanças foram efetuadas no Denasus, sendo verificadas alterações que produziram a melhoria esperada.

Essas duas filosofias de melhoria contínua contribuíram para demonstrar a busca do Denasus quanto à conformidade a padrões de excelência em gestão e, assim, atender às expectativas de qualidade dos diversos *stakeholders*.

O modelo **Cadeia de Valor** permite identificar as vantagens competitivas e foi comparado à avaliação feita pelo Denasus quanto ao funcionamento dos mamógrafos, para verificar se as atividades que envolvem os exames de mamografias agregaram valor à gestão,

na busca da identificação e tratamento tempestivo do Câncer de Mama, considerando que são atividades com direcionamento estratégico e foco de atuação. Dentre os dados consolidados encontrados no relatório de avaliação, foram identificadas atividades primárias (finalísticas), relacionadas ao **processo**, como manutenção, radiologista e técnico de radiologia e forma de encaminhamento de pacientes; atividades secundárias (de suporte), relacionadas à **estrutura**, como alvará/inspeção sanitária, Sistema de Informação do Câncer de Mama (Sismama) implantado, dados atualizados no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (Cnes), registro na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa); bem como a terceira etapa de estabelecimento de indicadores que visam medir o desempenho e aferir **resultados**, como tempo de espera para realização de mamografia e para recebimento do resultado do exame, ociosidade dos mamógrafos e potencial de produção.

Fica claramente verificada a relação com a tríade de Avedis Donabedian estrutura, processo e resultado[5], já que a principal vantagem é representar o relacionamento entre a estratégia, sob o ponto de vista da excelência operacional, e os processos, pois orienta as atividades primárias e secundárias para o desenvolvimento e a entrega de produtos com maior eficiência e eficácia.

Generalização

Para que essas conclusões pudessem ser generalizadas para o estabelecimento de critérios básicos de uma Auditoria por Resultados, foram escolhidos esses três tipos de ações de auditorias diferentes e, portanto, três estudos de caso, sendo elaborada uma tabela para cada tipo de ação.

Os três tipos de ações de auditoria foram escolhidos entre aquelas realizadas em âmbito nacional, correspondendo também às maiores demandas no Departamento e maior impacto na sua mobilização interna, envolvendo técnicos do Denasus de todos os estados. Inclusive tratam de ações ainda em evidência nas reuniões da direção do Denasus e com articulações internas com as áreas técnicas no Ministério da Saúde, tendo por base a visão da gestão e do atual plano de governo.

Sintetizando, os casos selecionados foram a Estratégia Saúde da Família, e a mudança na carga horária dos médicos; o Programa Farmácia Popular do Brasil e a mudança na metodologia de auditagem e de comprovação da execução; como também a Política de

[5] Apud Nobrega (2008).

Atenção à Saúde da Mulher, que objetiva reduzir o câncer de mama, e as visitas às unidades de saúde para verificar o funcionamento dos mamógrafos cadastrados no Cnes.

Assim, as bases diferenciadas tanto na forma de auditar (auditoria ou visita técnica), quanto no objeto auditado e nas técnicas utilizadas para reconhecer os resultados, foi possível obter representatividade suficiente diante de todas as ações realizadas pelo Denasus e permitiu concluir que a metodologia aplicada consegue a generalização necessária para definir os critérios importantes para uma Auditoria por Resultados. E assim, extrapolar quanto à possibilidade de utilização por outros órgãos de controle interno ou externo, seja no nível federal, estadual ou municipal; no âmbito da saúde ou demais áreas do serviço público.

3. A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

A auditoria é uma das formas para se exercer o controle. O controle não é algo recente, fruto da sociedade moderna, mas pode-se identificar a existência do controle desde os tempos antigos.

Como por exemplo, verifica-se o controle nas formas como ocorriam as trocas de especiarias entre os povos antigos do oriente, quando se estabeleciam "valores" ao se definir a quantidade necessária de algo para se trocar por certa quantidade de outro. Ao final das trocas, os mercadores podiam realizar a contagem do que foi adquirido, ato inerente à contabilidade, bem como, realizar a conferência desses dados, ou seja, se o que foi levado para troca confere com o que retornou, considerando os valores de cada alimento ou especiaria, assim caracterizando uma ação de auditoria.

O renomado Idalberto Chiavenato, ao editar um dos seus brilhantes livros didáticos, 'Introdução à Teoria Geral da Administração', lembrava que "os papiros egípcios atribuídos à época de 1300 a.C. já indicavam a importância da organização e administração da burocracia pública no Antigo Egito ... [e] ... na China, as parábolas de Confúcio sugerem práticas para a boa administração pública" (CHIAVENATO, 2003, p.26), sendo que, na verdade, a necessidade de planejar, organizar e controlar decorrem desde 4000 a.C., de modo que o controle é uma das funções administrativas (da ciência da Administração, bem como da Administração Pública).

Mas, o que é controle? Uma definição abrangente e simples, segundo Hely Lopes Meirelles, em tema de Administração Pública, controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.

3.1. A ÓTICA DO CONTROLE NA EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO

Na medida em que a história da administração é contada, o controle está sempre presente todo o tempo. Neste item essa relação foi feita aproveitando a síntese histórica do texto ‘A evolução da administração’, publicada pela Inteligência Educacional e Sistemas de Ensino (IESDE BRASIL S.A, 2014), lembrando, em ordem cronológica, a perspectiva clássica, a perspectiva humanística, a perspectiva da ciência da administração (neoclássica), as extensões contemporâneas, e as perspectivas recentes, como segue:

Recordando o período entre o Século VII a.C e IV d.C, na Roma antiga, o império já contava com planejamento e controle das finanças públicas; enquanto que no Renascimento, no Século XVI, ocorre a invenção da contabilidade; e na Revolução Industrial, no Século XVIII, com a industrialização encontra-se uma administração mecanicista, onde as oficinas se transformam em fábricas, passam-se a utilizar máquinas e o desenvolvimento do sistema passa a ser baseado na divisão do trabalho, segundo Adam Smith (1723-1790), com alto grau de especialização no trabalho; e finalmente tem início a administração como disciplina; ou seja, o surgimento da indústria influenciou o desenvolvimento da administração, com seus famosos teóricos e pensadores.

Dentre eles, destacam-se Frederick Winslow Taylor (1856-1915), com sua administração científica; Max Weber (1864-1920) e o seu estudo das organizações burocráticas; e Henri Fayol (1841-1925) com seus princípios administrativos. Fayol define o ato de administrar como: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar (conhecido como POC3). Controlar significa a verificação para certificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, as instruções transmitidas e os princípios estabelecidos. O objetivo é localizar as fraquezas e erros no intuito de retificá-los e prevenir a recorrência.

Essa é considerada a perspectiva clássica, a primeira abordagem classificatória de perspectivas definida por Daft (1999), como traz o IEDES (2014).

Depois da fase clássica, foi necessário um equilíbrio, surgindo uma perspectiva humanista, com Elton Mayo (1880-1949) e o movimento das relações humanas; Abraham Maslow (1908-1970) e sua pirâmide das necessidades; Douglas McGregor (1906-1964) com a perspectiva dos recursos humanos; e outros. Nessa perspectiva, o controle representa as tentativas de influência bem-sucedidas, que produzem as consequências desejadas. Por exemplo, o controle, se utilizando do conceito de liderança, é um potencial de influência de uma pessoa sobre outras, tanto no que diz respeito ao poder legalmente constituído, como

socialmente aceito. Assim, a teoria dos três estilos de liderança de White e Lippitt classifica o controle como autocrático, democrático ou liberal (IESDE, 2014).

Já a perspectiva da ciência da administração (neoclássica) relaciona a pesquisa operacional, no período da Segunda Guerra Mundial; a administração de operações; e, o sistema de informação gerencial com a invenção do telégrafo, por Samuel Morse (1791-1872), além do surgimento dos computadores, por volta de 1945; Daft apud IEDES (2014).

Segue o período das extensões contemporâneas com a Teoria da Contingência, diferenciando os modelos mecânico e orgânico – em que o primeiro é centralizador, marcado por controles burocráticos reforçados, mas o segundo caracteriza-se pela descentralização, autonomia e poucos controles burocráticos (MOTA, 2002; apud IESDE, 2014).

E então, chega-se às perspectivas recentes: com a globalização e a gestão da qualidade total de William Edwards Deming (1900-1993).

Segundo Chiavenato (2003), dentre os fundamentos da abordagem neoclássica, a Administração é um processo operacional composto por funções, como: planejamento, organização, direção e controle. Sendo que o planejamento e o controle são como irmãos, o planejamento sem controle da execução dificilmente logra êxito, bem como o controle sem padrões e objetivos previamente definidos não terá como atuar, por falta de objeto. A Teoria Neoclássica possui ênfase nos **objetivos** e **resultados**; de forma que cada organização deve ser considerada sob o ponto de vista de eficácia e de eficiência, simultaneamente. Eficácia é uma medida do alcance de resultados e eficiência é da utilização dos recursos nesse processo.

Cita ainda, ao lembrar Peter Drucker, a substituição do sistema burocrático e centralizado por outro baseado em divisões com autoridade e operações descentralizadas aliadas a um controle coordenado e centralizado na matriz. Analogicamente, percebe-se que a execução dos serviços públicos pode ser descentralizada e até realizadas pelo setor privado, enquanto que o controle permanece centralizado, ou seja, faz parte do núcleo duro do Estado.

A palavra controle pode assumir vários significados em Administração, a saber:

> Controle como função restritiva e coercitiva – utilizado no sentido de coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamentos não aceitos. Nesse sentido, o controle apresenta um caráter negativo e limitativo, sendo muitas vezes interpretado como coerção, delimitação, inibição e manipulação. É o chamado controle social aplicado nas organizações e na sociedade para inibir o individualismo e a liberdade das pessoas.
>
> Controle como um sistema automático de regulação – utilizado no sentido de manter automaticamente um grau constante de fluxo ou de funcionamento de

um sistema. Como exemplo as refinarias de petróleo e indústrias químicas – o mecanismo de controle detecta possíveis desvios ou irregularidades e proporciona automaticamente a regulação necessária para voltar à normalidade. Algo está sob controle, significa que está dentro do normal.

Controle como função administrativa – é o controle como parte do processo administrativo, como planejamento, organização e direção. A finalidade do controle é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. Sua essência reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados.

Quadro 1 – Classificação do Controle

CONTROLE	CONTEÚDO	EXTENSÃO DE TEMPO	AMPLITUDE
Estratégico	Genérico, sintético e abrangente	Longo prazo	Macroorientado. Aborda a empresa como uma totalidade
Tático	Menos genérico e mais detalhado	Médio prazo	Aborda cada unidade da empresa separadamente
Operacional	Detalhado, específico e analítico	Curto prazo	Microorientado. Aborda cada tarefa ou operação apenas

Fonte: Chiavenato, 2003, p.179

Por fim, assim como o planejamento, o controle pode ser classificado quanto à sua abrangência, em controle estratégico, controle tático e controle operacional.

Por esta classificação, o controle pode ser de curto, médio ou longo prazo; específico, detalhado ou sintético e abrangente; como também pode ser prévio (a *priori*), concomitante ou subsequente (a *posteriori*)[6]. Podem ser encaixadas em um ou mais desses tipos as atividades de monitoramento, avaliação e auditoria, utilizadas pela administração pública para o controle do uso de recursos, o cumprimento de metas/objetivos e alcance de resultados, na busca pela economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

"O processo de controle opera-se com a dinâmica da organização e compreende o planejamento e a orçamentação dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica da atuação." (SILVA, 2002, p.3).

É importante destacar também que a função controle está presente em todos os níveis das organizações, atuando em todos os processos, sendo de responsabilidade dos postos de comando; e que controle é o processo destinado a assegurar que as ações estão sendo executadas de acordo com o planejado, visando a atingir objetivos predeterminados, conforme as obras consultadas por Silva:

[6] Art. 77 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

> MEGGINSON (1986) define controle como o processo de garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais estejam sendo cumpridos; a maneira de fazer com que as coisas aconteçam do modo planejado. Segundo ALBANESE (1981), é o processo destinado a assegurar que as ações estejam de acordo com os resultados desejados. Em relação às fases do controle, os estudiosos e doutrinadores também convergem para uma conclusão comum: 1) estabelecimento de um padrão de desempenho esperado; 2) avaliação da execução do processo controlado; 3) comparação do resultado da execução com o padrão esperado; e 4) implementação de ações corretivas, quando necessárias. (SILVA, 2002, p.3).

3.2. A EVOLUÇÃO DO CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

A evolução descrita no item anterior pode ser percebida no Brasil, após a colonização portuguesa, em que o Brasil passa pelo patrimonialismo: interesses pessoais confundiam-se com os interesses públicos; a burocratização: maior impessoalidade, hierarquia e normas mais claras; e, a administração pública gerencial: introdução de práticas gerenciais privadas, na busca por maior agilidade e resultados (PAES-SOUZA e HELLMANN, 2013).

A administração centralizada por parte dos portugueses deu-se "desde o início da colonização, com o fracasso da administração privada da maioria das capitanias hereditárias", de forma que "a Coroa portuguesa assumiu diretamente o seu controle e preocupou-se em instituir uma administração central para se ocupar das questões de defesa contra os ataques dos invasores e dos índios mais belicosos", constituindo "o governo geral, em 1549, na Bahia" (COSTA, 2008, p.832-833).

Contudo, o padrão de modernização do Estado Brasileiro não foi nem linear e nem homogêneo. Desde 1930, na estrutura do Estado, havia bolsões de modernidade convivendo ao lado de um ambiente controlado pelo patrimonialismo, nepotismo e favoritismo entre setores. Esta é uma tese clássica e tem sido bem defendida e argumentada por muitos (GRAHAN, 1968; JAGUARIBE, 1962; LAFER, 1970; MARTINS, 1973). Esses bolsões de modernidade garantiram a criação, por exemplo, da Petrobrás e do Departamento Administrativo do Serviço Público (Dasp), traduzindo PAES-SOUZA e HELLMANN (2013).

As atribuições do Dasp eram racionalizar a administração mediante simplificações, padronizações e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos (SILVA, 2002), que resultou numa maior eficiência às atividades do Estado, no Governo de Vargas (1930 a 1945), ao implementar a Reforma Burocrática.

A burocracia estatal é caracterizada pela rigidez de procedimentos e pelo excesso de normas e regulamentos. "O Brasil não apresentava uma crise de governabilidade, e sim de governança. Tornou-se necessário fortalecer a governança, e, dessa forma, era imprescindível

a transição da administração pública burocrática para uma administração pública gerencial, flexível e eficiente, voltada para o atendimento ao cidadão" (BRASIL / TCU, 2011, p.25[7]).

O Decreto-Lei nº 200, de 1967, já trazia alguns avanços e "prescrevia que a administração pública deveria se guiar pelos princípios do planejamento, da coordenação, da descentralização, da delegação de competência e do controle" (COSTA, 2008, p.851).

Apenas nos anos 1980, as tentativas desenvolvimentistas fizeram sentido ao serem acompanhadas de uma nova forma de administrar a organização do Estado: a nova gestão ou nova gerência pública. Os primeiros países a reconhecerem e a embarcarem na reforma gerencial do Estado foram o Reino Unido, a Austrália e a Nova Zelândia. As reformas nesses três países foram logo seguidas por outros, inclusive o Brasil, que iniciou a sua reforma gerencial em 1995 (BRESSER-PEREIRA, 2008).

O modelo estrutural de gerência pública, discutido por Bresser Pereira, não se limita a estratégias de gestão, mas implica mudanças na estrutura do Estado, com todo tipo de parcerias publico-privadas, ou seja, é um modelo de gerência que é também um modelo de "governança" porque envolve outros atores no processo de governar. O Estado fica com um papel estratégico, conservando unicamente atividades específicas ou exclusivas, como formulação de políticas, segurança e o controle. Algumas atividades como execução de políticas, serviços sociais e científicos podem ter seus resultados mais objetivamente quantificados e comparados e, em certos casos, as atividades podem estar sujeitas a um processo contábil, baseado na competição administrativa visando a excelência. Ambos os fatos reduzem as despesas de controle envolvidas.

Bresser acrescenta que o aspecto gerencial enfatiza a ação orientada para o "cliente-cidadão" e dois de seus três mecanismos específicos de responsabilização – administração por objetivos e competição administrada visando a excelência – foram emprestados da administração de empresas. O terceiro mecanismo é a responsabilização social desempenhada pelas organizações de defesa de interesses políticos. Os mecanismos de responsabilidade gerencial são compatíveis com a descentralização – uma descentralização que não significa reduzir, mas aumentar o controle gerencial sobre os resultados, um controle *a posteriori*. Assim, o papel da auditoria não foi subestimado, embora tivesse sido pedido aos auditores que prestassem mais atenção aos resultados do que aos procedimentos.

---

[7] Texto de Aline Rodrigues Ferreira, Avaliação de riscos para a seleção de fiscalizações no Tribunal de Contas da União – TCU. Resultado do curso de pós-graduação lato sensu "Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental", promovido pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC) do TCU, juntamente com Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor) da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da Controladoria-Geral da União e Escola da Advocacia Geral da União.

Ou seja, esse novo enfoque afetou o trabalho dos auditores, aprimorando-os. Assim, os controles, que eram meramente formais, com ênfase nos processos e atos legais, passaram a buscar resultados. Diversas normas de referência internacional estabeleceram diretrizes para controles eficientes, voltados a resultados e desempenho, redefinindo conceitos, atribuições e agregando os controles à gestão (BRASIL / TCU, 2011).

A atividade de controle não se restringe atualmente apenas ao campo jurídico formal, a consistir no exame da adequação/conformidade do ato de gestão às normas pertinentes, pois o próprio texto constitucional determina a análise quanto à legitimidade, à eficiência e à economicidade (HARADA, 2005, apud BRASIL / TCU, 2011[8]).

Essa ampliação do enfoque das ações de controle foi iniciada no Brasil, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, que tinha o objetivo de evoluir de uma administração estritamente burocrática, baseada na supervisão cerrada, em regulamentos rígidos e na 'auditoria de procedimentos', para a administração com enfoque gerencial que prioriza o controle por resultados, com ênfase na eficiência, redução de custos (economia), gestão flexível e controles sociais (BRESSER PEREIRA, 2007, apud BRASIL / TCU, 2011).

Sendo assim, além das ações públicas precisarem ser executadas de acordo com a legalidade, também necessitam cumprir com os propósitos de economia, eficiência e eficácia na gestão, de forma que os órgãos de controle devem:

> atuar com enfoque no desempenho e na conformidade, de maneira que essas ações se complementem. Por um lado estão as ações mais tradicionais no controle da gestão pública "por meio de verificações da conformidade e legalidade dos atos de quem lida com o dinheiro, bem ou valor público". Por outro lado, a orientação mais recente do controle da gestão pública, com enfoque nos resultados, vem exigindo, em escala crescente, esforços dos órgãos de controle, "que buscam, além de garantir conformidade da gestão, avaliar, revisar e pesquisar o desempenho de atividades, projetos, programas, políticas e órgãos governamentais" (GOMES, 2002, p. 37).

3.3. A AUDITORIA NA GOVERNANÇA PÚBLICA

A governança indica uma reavaliação de diferentes tipos de coordenação não apenas em termos de sua eficiência econômica ou sua eficácia/efetividade (*effectiveness*) em alcançar os objetivos coletivos, mas também em termos de seus valores associados (JESSOP, 2003). Os critérios para seu sucesso são a alocação eficiente de recursos, o efetivo alcance dos objetivos e a negociação consensuada; sendo que o mercado é o maior exemplo de alocação

[8]Coletânea de textos resultado do curso de pós-graduação – ISC/TCU, Cefor/SFC e Escola da AGU. Texto de Gilson Silva Filho, Auditoria Operacional: proposta de conceito para aplicação na Câmara dos Deputados, p.152.

eficiente, ficando para o Estado controlar o alcance dos objetivos, através de uma agenda de trabalho que possibilite esse consenso.

Em termos de eficiência e eficácia, também Guy Peters afirma ser necessário que o setor público atue de modo similar ao setor privado, ao apresentar que "o modelo dominante de reforma do setor público nas últimas décadas tem sido discutido como o *New Public Management-NPM* (HOOD, 1991; CHRISTENSEN and LAEGREID, 2001). A ideia básica é que se deve tornar o governo mais eficiente e efetivo." (PETERS, 2008, p.289).

Dentre os componentes doutrinais da nova gerência pública, a grande ênfase está nos controles de saída (*output controls*), que é alocação de recursos e desempenho medido; rompendo com a burocracia centralizadora do pessoal da alta gestão; sob a justificativa de necessidade de maior foco nos resultados e menos nos processos (HOOD, 1991).

As reformas inicialmente realizadas como desconcentração (uma das mudanças mais importantes associadas ao *New Public Management*), descentralização e a delegação, presume que os governos são melhores em estabelecer direções para as políticas do que na produção de resultados, como bem coloca Guy Peters (2008). Com isso, diminuiu a capacidade que as autoridades políticas gozavam no passado de exercer controle sobre as políticas de seus governos, criando alguns problemas de governança, dentre eles:

> Políticos e direção – a ênfase em deslocar atividades para longe do centro do governo reduziu a capacidade de autoridades eleitas exercerem controle;
>
> Coordenação – a proliferação de organizações, por sua vez, também contribui para as dificuldades no exercício do controle político;
>
> Captura – ao separar as organizações públicas das conexões diretas com as autoridades políticas, as reformas de descentralização tendem a tornar tais organizações mais vulneráveis a serem capturadas por outros interesses.
>
> Complexidade – tende a reduzir a transparência do sistema público e, portanto, afeta a responsabilidade.
>
> *Accountability* – finalmente – e talvez o mais importante – as reformas no setor público criaram maiores problemas de *accountability*. Uma virtude do primado da política é que ela identifica claramente a hierarquia da responsabilização no setor público, apontando ainda diversos mecanismos para fazer valer tal responsabilização. Quando há uma série de relações alternativas entre os políticos eleitos e a prestação de serviços, e inúmeros prestadores de serviço agindo de forma autônoma, torna-se difícil identificar a responsabilidade pelas ações.

E indica como solução: uma lei mais branda e a gestão por desempenho, que têm atributos em comum, como instrumento para metagovernança:

> Em especial, esse método se apoia na negociação de estruturas e contratos para impor controle sobre a prestação de serviços das organizações, bem como sobre os indivíduos envolvidos nesses programas. [...] Gestão e medidas de desempenho são usadas internamente entre os ministérios e seus componentes, incluindo contratantes e instituições formais do serviço público, configurando importantes elementos de monitoramento e mudanças de direção. No entanto, quando aplicada mais diretamente por organizações externas – parlamentos, auditores, agências centrais – a gestão de desempenho passa a ser um componente útil para a *accountability*. E, especialmente, quando os padrões de desempenho se tornam públicos, tais indicadores são especialmente importantes para alcançar essa responsabilidade, bem como para estabelecer um contexto democrático geral para ação (PETERS, 2008, p.300).

De acordo com as boas práticas aplicáveis a órgãos e entidades da Administração Pública, para que as funções de governança (avaliar, direcionar e monitorar) sejam executadas de forma satisfatória, alguns mecanismos devem ser adotados, em especial liderança, estratégia e controle (BRASIL / TCU, 2014[9]):

> Liderança refere-se ao conjunto de práticas de natureza humana ou comportamental que asseguram a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança;
>
> Estratégia envolve o relacionamento com partes interessadas, a definição e monitoramento de objetivos, indicadores e metas, bem como o alinhamento entre planos e operações de unidades e organizações envolvidas na execução.
>
> Controle, por sua vez, abrange aspectos como transparência, prestação de contas e responsabilização.

Esses líderes são responsáveis por conduzir o processo de estabelecimento da estratégia necessária à boa governança. Entretanto, para que esses processos sejam executados, existem riscos, os quais devem ser avaliados e tratados. Para isso, é conveniente o estabelecimento de controles e sua avaliação, transparência e *accountability*, que envolve, entre outras coisas, a prestação de contas das ações e a responsabilização pelos atos.

Então, o controle envolve: gestão de riscos e controle interno; auditoria interna; e, *accountability* e transparência.

A auditoria interna existe basicamente para avaliar a eficácia dos controles internos implantados pelos gestores. Trata-se de 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

---

[9] *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*.

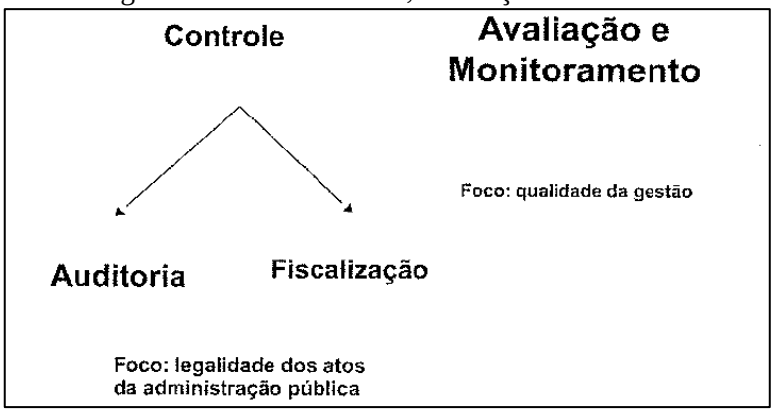
da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança (IIA, 2011).

De acordo com o Referencial básico, recentemente, a função da auditoria interna se expandiu, avaliando não só os processos de controle, mas também o processo de gestão de risco e a governança da organização (BRASIL / TCU, 2014).

A professora Jeni Vaitsman (2009), buscando determinar algumas diferenças, separou avaliação e monitoramento de um lado, e o controle de outro; entendendo que o foco das atividades de controle é a legalidade dos atos da administração pública, enquanto o foco das atividades de avaliação e monitoramento é a qualidade da gestão.

Nesse contexto, ela afirma pertencer ao controle: a auditoria (apontamento de falhas que geram desperdícios, improbidade, negligência e omissão, verificando a aplicação de recursos públicos segundo critérios técnicos, operacionais ou legais); e a fiscalização (verifica se o objeto dos programas de governo existe e corresponde às especificações estabelecidas e se há correspondência entre execução e produtos especificados). E continua que o objetivo mais geral da avaliação e do monitoramento é a produção de informação qualificada e sistematizada sobre programas, políticas, ações e serviços, a fim de subsidiar a tomada de decisões por parte de gestores e gerentes.

Figura 1 – Monitoramento, Avaliação e Auditoria



Fonte: VAITSMAN, 2009, p.158.

Essas definições talvez retratassem o período da administração burocrática, com segregação de funções, entretanto, com a administração pública gerencial, inclusive com as auditorias operacionais, o foco não se restringe mais à legalidade, mas envolve verificar o alcance de resultados, que está intrinsecamente relacionado à qualidade da gestão; e obviamente permite subsidiar a tomada de decisão.

> Deve haver uma grande aproximação entre a auditoria e as demais funções da gestão, uma vez que a auditoria deveria estar reservada para situações em que não foi possível prevenção e correção pelas demais áreas. As áreas de controle, avaliação e regulação são essenciais para sinalizarem distorções e demandarem os trabalhos de auditorias a partir do monitoramento sistemático que realizam nos diversos processos de trabalho da gestão. A área de

> planejamento deve estar afinada com a auditoria, pois a partir de seus diagnósticos e constatações faz-se necessário o re-planejamento de muitas ações. (BRASIL / MS, 2006, Anexos p.194).

Assim, mais recentemente, Vaitsman juntamente com Lobato e o professor José Mendes trazem a interação entre monitoramento, avaliação e auditoria, como parte da administração para resultados. Detalham que a institucionalização dessas atividades progrediu gradual e cumulativamente na administração pública federal do Brasil, iniciando com as auditorias operacionais na década de 1980, depois o monitoramento gerencial na década de 1990 e a avaliação estratégica em 2000. E afirmam ainda que as auditorias operacionais foram consideradas legítimas e úteis pelas agências governamentais de auditoria, existindo uma preocupação crescente em melhorar a integração entre a auditoria, o monitoramento e a avaliação (PAES-SOUZA, 2013).

3.4. ORGANIZAÇÃO DA AUDITORIA NO CONTROLE BRASILEIRO

A administração pública está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de direito. Para que isso aconteça, é necessário que o próprio Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o cumprimento de seus objetivos. Surge daí a noção de controle da administração pública. Uma função própria e uma prerrogativa dos Estados de direito, cuja finalidade é assegurar que a estrutura formal criada para concretizar os objetivos do Estado, no interesse do bem comum, atue de acordo com o conjunto de princípios e normas que compõem o ordenamento jurídico (BRASIL / TCU, 2011).

De acordo com a Constituição Federal de 1988, a União é formada pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, os quais são independentes e harmônicos entre si, competindo-lhes, respectivamente, as funções legislativa, executiva e jurisdicional. Cabe ao Legislativo o controle financeiro e orçamentário evidenciado pela fiscalização da administração financeira e orçamentária, competindo-lhe, assim, exercer o controle externo (BRASIL / TCU, 2011), com o auxílio técnico do Tribunal de Contas.

Assim, o controle da administração pública é um poder-dever dos órgãos aos quais a Constituição e as leis atribuem essa função, tendo o Tribunal de Contas da União recebido uma parcela significativa dessa responsabilidade diretamente da Constituição, em seu art. 70, que prescreve a fiscalização como o instrumento para efetivá-lo: “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da

administração direta e indireta será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder" (BRASIL / TCU, 2011, p.66).

O controle externo exercido mediante a fiscalização do TCU realiza-se, predominantemente, por meio de auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme prevê o inciso IV do art. 71 da Constituição (TCU, 2011).

Destaque-se que, na administração moderna, essa atribuição não obsta o desenvolvimento de um "eficiente sistema de autocontrole – o chamado controle interno – do qual é titular cada um dos poderes onde ele atua" (SILVA, 2003, p.725, apud BRASIL / TCU, 2011, p.152). Dessa maneira, o controle dos gastos públicos divide-se em duas vertentes, que são os controles externo e interno. "O externo em defesa da sociedade ou do investidor, e o interno, fundamental para a organização e seus dirigentes." (CASTRO, 2008, p.34, apud BRASIL / TCU, 2011, p.152).

Assim, numa classificação que trata a posição do órgão de controle em relação à estrutura administrativa a ser controlada, a unidade de controle interno compõe o organograma da entidade objeto de controle, devendo subordinar-se ao dirigente maior ou à estrutura na qual este se insere. Já o controle externo, por sua vez, subordina-se ou compõe outro poder, não fazendo parte da entidade a ser controlada (SILVA, 2003; ROCHA; QUINTIERE, 2009, apud BRASIL / TCU, 2011).

Nesse entendimento, o TCU, por meio da Decisão TCU n° 507/2001, item 8.3 do Relatório, também recomendou à Casa Civil da Presidência da República o reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) junto ao órgão máximo do Poder Executivo, "de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal" (BRASIL. TCU, 2008 apud BRITO, 2009, p.14).

Para a Intosai, "Se a alta administração acredita que o controle interno é importante, os demais membros da organização sentirão essa atitude e responderão observando conscientemente os controles estabelecidos... [mas]... se os membros da organização percebem que o controle interno não é uma preocupação relevante para a alta administração [...] é quase certo que os objetivos de controle da organização não serão efetivamente alcançados" (TCE-BA, 2007, p.39).

O modelo de controle do Brasil é considerado sistêmico, pois envolve o controle externo e o interno, de forma descentralizada.

O controle externo político é exercido pelo Congresso Nacional no nível federal e no nível estadual e municipal pelas Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais, sendo que o controle externo técnico-operacional é exercido pelos Tribunais de Contas: no nível federal, o TCU e no nível Estadual e Municipal, os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, naqueles municípios em que estão constituídos.

Segundo o TCU, a missão institucional do Tribunal é assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos federais em benefício da sociedade, exercida mediante o controle externo da administração pública, com a finalidade precípua de aperfeiçoar o Estado brasileiro, com abrangência definida no art. 37 da Constituição Federal.

A finalidade do controle interno está prevista no art. 74 da Constituição Federal:

> Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
> I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
> III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
> IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
> § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.
> § 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Este artigo da Carta Magna está em consonância com as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai): que define o controle interno como "um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários [...] parte integrante dos processos gerenciais de planejamento, execução e monitoramento" (TCE-BA, 2007, p.19), para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança para que a entidade alcance os seguintes objetivos gerais:

Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;

Cumprimento das obrigações de *accountability*;

Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;

Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

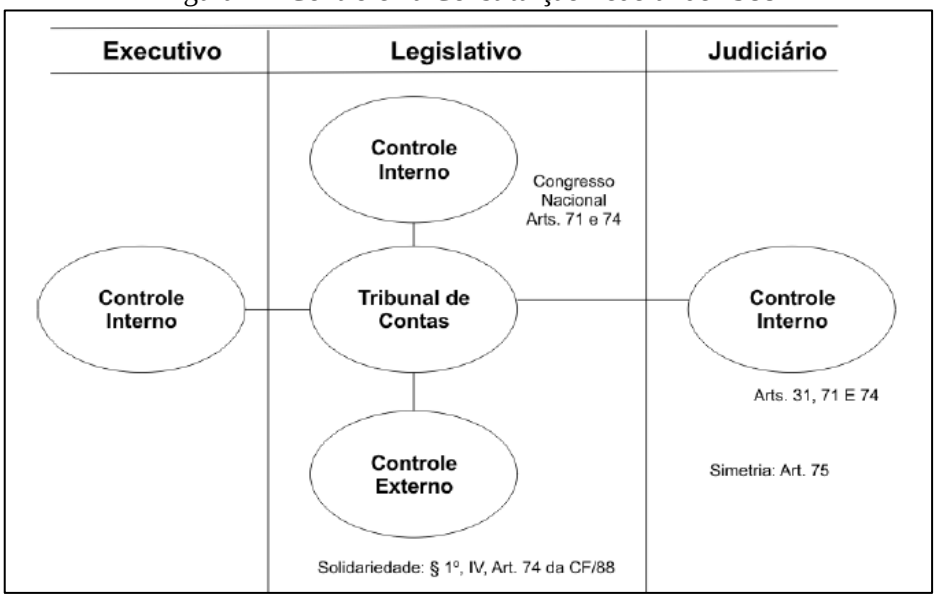
Assim, o controle interno é exercido pelos diversos órgãos e unidades da própria administração/organização, ou seja, é aquele em que o Poder Público fiscaliza suas próprias ações, objetivando assegurar a execução destas dentro dos princípios básicos da administração pública. Compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas, da execução dos

programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos (BRASIL / Denasus, 2011).

A Controladoria-Geral da União (CGU), por exemplo, é um órgão que exerce controle interno e está vinculado diretamente ao Presidente da República (o titular da CGU é um Ministro de Estado), possuindo atribuições específicas de controle dos órgãos e entidades administrativas pertencentes ao Poder Executivo Federal.

Os artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 pressupõem a existência de um sistema de controle interno mantido de forma integrada, conforme se pode observar na figura a seguir:

Figura 2 – Controle na Constituição Federal de 1988



Fonte: PLATERO, 2012, p. 36, apud LIMA, 2012.

De acordo com professora Liliane Chaves Murta de Lima (2012), para incorporar de forma explícita a noção de controle interno, deve-se tornar obrigatória a sua estruturação. Ela cita a Proposta de Emenda Constitucional n.º 45, de 2009, que acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal, considerando uma medida importante para o fortalecimento da capacidade de gestão do setor público.

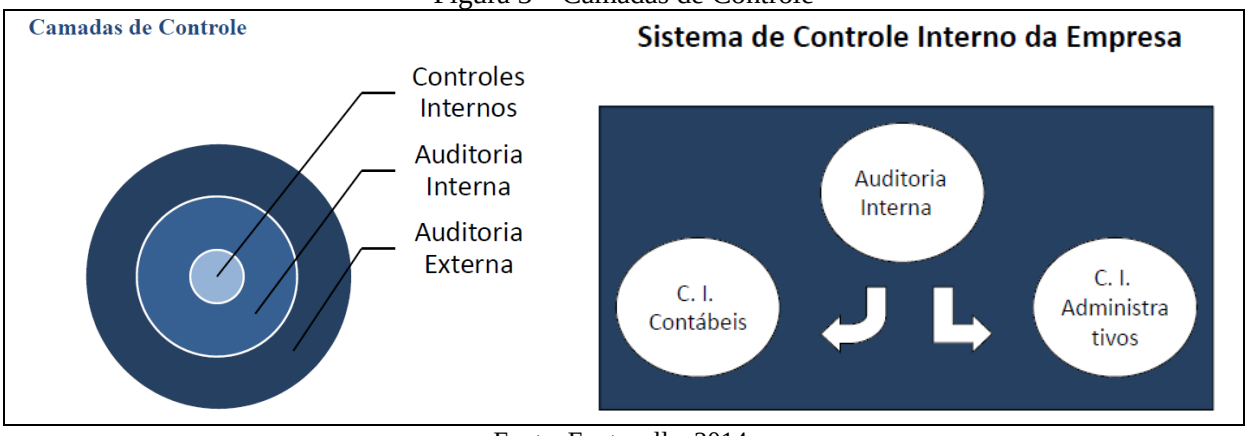
Esse inciso ressalta que as atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são essenciais ao funcionamento da administração pública, devendo contemplar as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição. E o mais importante é a determinação para que essas funções sejam desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei.

Nessa perspectiva, observa-se o controle, entendido de forma macro, ampla, ou seja, o controle como gênero; mas também coexiste o controle como espécie, parte de um sistema maior de controle.

Quando são feitas referência a controles internos, ou controle interno de um modo geral, se está reportando ao controle interno administrativo, definido nos artigos 13 e 14 do Decreto-lei 200/67 e no artigo 17 do Decreto nº 3.591/2000, na redação dada pelo Decreto nº 4.440/2002. Não pode ser confundido com o Sistema de Controle Interno que, como o próprio nome diz, é um Sistema que controla toda a atuação governamental e não um controle isolado de processos. O controle interno administrativo é de responsabilidade de todos os gestores e é exigido em qualquer processo sob pena de as unidades não terem informações tempestivas e confiáveis. É o controle do dia-a-dia adotado por qualquer órgão (BRASIL, 2001).

Desse modo, o controle (gênero) pode ser representado em camadas; enquanto no núcleo, aparecem os controles internos da instituição (espécies), que podem ser identificados como controle prévio (*a priori*), concomitante e posterior (*a posteriori*). Especificamente, o monitoramento é uma forma de controle concomitante e a avaliação pode ser realizada após um certo período de tempo (concomitante), mas geralmente é realizado ao final de uma política, projeto ou programa (controle posterior). Na camada seguinte, encontra-se a auditoria interna, responsável por auditar o controle interno, e na última camada a auditoria externa, que audita os controles internos e as funções da auditoria interna, como representado:

Figura 3 – Camadas de Controle



Fonte: Fontenelle, 2014.

Assim, verifica-se que a auditoria interna tem uma responsabilidade estrita sobre o controle interno da organização, lembrando que a responsabilidade primeira é do administrador da instituição, ou no caso da administração pública, do gestor no seu ente da federação, que deverá instituir controles administrativos e contábeis, bem como um componente de auditoria interna, que tem o objetivo de examinar a eficácia desses controles internos, mas, sobretudo, com a finalidade de agregar valor ao resultado da organização.

As atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal são exercidas mediante a utilização de técnicas próprias de trabalho, as quais se constituem no conjunto de processos que viabilizam o alcance de macro objetivos do Sistema (BRASIL, 2001). As técnicas de controle são auditoria e fiscalização.

As auditorias, além da conformidade contábil, devem privilegiar as atividades de auditoria operacional ou de gestão, onde estão mais próximas do corpo funcional e dos diversos níveis gerenciais. Seria importante que as auditorias internas, o controle interno e o controle externo, que no fundo formam um grande sistema administrassem seus passos e sua evolução. É necessário que exista uma parceria entre estes órgãos. Esse é o ponto essencial para o sucesso do sistema de controle, sistema que é de grande importância para uma sociedade democrática.

Corroborando com a abordagem, para as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no exercício de auditoria:

> controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis" (BRASIL / CFC, 2014).

Essa visão cabe tanto no âmbito da administração empresarial como na pública. As Normas de Auditoria Governamental (NAGs)[10], aplicadas pelo Controle Externo, adotadas e desenvolvidas pelos Tribunais de Contas, relacionam o trabalho da auditoria à confiabilidade do sistema de controle interno, ou seja:

> A auditoria governamental é o exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno (SCI) – (BRASIL, 2010, p.7).

No âmbito do Poder Executivo, foi instituído o Sistema Único de Saúde (SUS), organizado nos três níveis de governo, de forma descentralizada, que conta com um controle interno, previsto no artigo 197 da Constituição Federal de 1988. O Sistema Nacional de Auditoria (SNA) é o órgão de controle interno do SUS, previsto desde a sua criação, no inciso XIX, art. 16, da Lei nº 8.080, de 20.9.1990, Lei Orgânica da Saúde.

---

[10] As NAGs estão baseadas nas práticas de auditoria governamental, geralmente aceitas e formalizadas por organismos próprios, consagradas pela Intosai (Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização).

Assim como o SUS é um sistema considerado *sui generis*, o seu controle interno também. O SNA, enquanto controle do SUS, é considerado como controle em sentido amplo, genérico. Já, em âmbito específico, a responsabilidade pelo controle do SUS é da respectiva administração pública em cada esfera de governo (Federal, Estadual e Municipal), que deve organizar o seu sistema de controle interno, também envolvendo o controle administrativo, o controle contábil e a auditoria interna. Essa auditoria interna (municipal, estadual e federal) compõe então o SNA.

3.5. HISTÓRICO E CONCEITO DE AUDITORIA

Resgatando o histórico da auditoria, percebe-se que é tão antiga quanto o instinto natural de controle, "há registros históricos de processos rudimentares de auditoria desde 4.000 a.C., quando, na antiga Babilônia, eram feitas conferências dos impostos arrecadados", (KURCGANT, 1991, apud ROSA, 2012, p.16); em 200 a.C., na República Romana, haviam os "*questores* (fiscais), que realizavam uma atividade similar à auditoria, já que era comum os imperadores encarregarem esses funcionários de inspecionarem a contabilidade das diversas províncias" (DUARTE, 2010, apud ROSA, 2012, p.16).

Para O'Reilly a denominação mesmo de auditoria veio somente a partir do século XII d.C., como um apêndice da área contábil; e, complementa que, no final do século XIII, "a auditoria era exercida em trabalhos executados por associações profissionais na Europa, como os Conselhos Londrinos, o Tribunal de Contas em Paris ou, ainda, o *Collegio dei Raxonati* e a *Academia dei Ragioneiri*, na Itália" (O' REILLY, 1990, apud ROSA, 2012, p.16).

Rosa acrescentou em seu histórico a criação do cargo de auditor, na Inglaterra, em 1314, quando a Rainha Elizabeth I designou o Auditor do Tesouro para instalar um sistema de controle e marcas sobre os gastos do governo; e, no final do século XV, a prestação de contas da receita e dos gastos das expedições às Américas, Índias e Ásia, em razão das "expedições marítimas em forma de *Joint Ventures* financiadas pelos reis, príncipes, empresários e banqueiros da Inglaterra, Portugal, Espanha, França e Holanda" (DUARTE, 2010, apud ROSA, 2012, p. 16).

Ainda de acordo com Duarte, citado por Rosa, o marco da auditoria nos moldes da atualidade, de forma mais profissional, foi em 1956, com a legislação britânica, promulgada durante a Revolução Industrial, sendo difundida para outros países, que aprimoraram a técnica, devido ao desenvolvimento econômico.

Em 1880 foram criadas a Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra[11], como também nos Estados Unidos, além do Instituto Holandês de Contabilidade Pública, 1894, na Holanda. No início do século XX, com a crise da Bolsa de Valores norte-americana, foi criado o Comitê May, para estabelecer regras de auditoria e contabilidade para as empresas com ações em negociação, tornando obrigatória a auditoria contábil, independente das demonstrações contábeis. Vieram a *Security and Exchange Commission* (SEC), em 1934, que aumentou a importância da profissão do auditor como guardião da equidade e transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais e toda a sociedade; o *American Institute of Certific Accountants* (AICPA), estabelecendo normas contábeis e de auditoria de 1938 até 1956, que passaram a ser tarefas da *Accounting Principles Board* (APB)[12], a partir de 1959; e em 1973, a *Financial Accounting Standards Board* (FASB)[13], com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis (OLIVEIRA, 2001 e 2006, apud ROSA, 2012).

O autor, então, foca a evolução da auditoria no Brasil, com a presença cada vez maior de subsidiárias e filiais de multinacionais, enviando auditores para verificar a veracidade dos relatórios emitidos por suas filiais (OLIVEIRA, 2001, apud ROSA, 2012).

A Lei nº 4.728/1965, editada pelo governo brasileiro, "obriga a prática da auditoria governamental no Brasil, em razão da necessidade de demonstrar a mesma confiabilidade que as subsidiárias estrangeiras, passando a exigir das empresas nacionais os mesmos procedimentos, adotando novas posturas gerenciais" (ROSA, 2012, p.17).

Rosa continua com a criação, em 1971, do Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon)[14]; a Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que divulgou os princípios no cumprimento da profissão de auditor[15]; a Lei nº 404/1976, das Sociedades por Ações, que normatizou as práticas e dos relatórios de auditoria; a Lei nº 6.386/76, que criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), "com a responsabilidade de normatizar os trabalhos contábeis e de auditoria das empresas de capital aberto, além de

---

[11] *Institute of Charterede Accountants in England and Wales*

[12] Junta de princípios contábeis.

[13] Junta de normas de Contabilidade Financeira, criada com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis. Seus membros são indicados pelo AICPA e é um órgão independente, reconhecido pelo *Securities and Exchange Commission* (SEC).

[14] O Ibracon foi criado a partir da fusão de dois institutos: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB), fundado em 26/03/1957, e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (Ibai), fundado em 02/01/1968.

[15] A Resolução definiu as normas relativas à pessoa do auditor, à execução dos trabalhos e também ao parecer da auditoria, além de aspectos éticos, como a independência e confidencialidade dos papeis de trabalhos e assuntos relativos aos clientes (OLIVEIRA, 2001, apud ROSA, 2012, p. 18).

exercer as funções de fiscalização, semelhante à SEC norte-americana" (OLIVEIRA, 2001, apud ROSA, 2012, p.17-18); e a Resolução nº 1007/1985 do Banco Central do Brasil, que emitiu Normas Gerais de Auditoria, com o auxílio do Ibracon e do CFC.

Corroborando com o histórico citado e partindo-se do pressuposto que o conceito de auditoria origina-se da contabilidade, o Tribunal de Contas da União (TCU) ressaltou que o conceito de auditoria não tem sido unânime ou estático no decorrer do tempo, embora algumas definições conhecidas tenham uma aceitação relativamente generalizada; e acrescentou que houve uma evolução do conceito, tanto quanto a mutações ocorridas no desenvolvimento das organizações, como na ponderação dos interesses de partes envolvidas e nos objetivos cada vez mais amplos para os trabalhos de auditoria:

> Se inicialmente era voltada para a descoberta de erros e fraudes, a auditoria evoluiu para outros domínios, assumindo formas específicas e especializadas, passando não só a focar sobre os fatos já passados, mas também a ter uma função preventiva e orientadora, mais consentânea com uma visão prospectiva de contribuir para o alcance de objetivos e para a melhoria do desempenho da administração pública (BRASIL / TCU, 2011, p.12).

O TCU reúne então alguns conceitos de auditoria:

> Um conceito de auditoria geralmente aceito, devido à sua amplitude, é o que a define como o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado.
>
> [...] o conceito da Intosai [...]: Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.
>
> A Ifac[16] conceituou da seguinte maneira: Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar a eles maior credibilidade.
>
> [...] sintetiza-se o seguinte conceito geral de auditoria: Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado (BRASIL / TCU, 2011, p. 13).

O TCU (2011) ressalta bem que esse conceito síntese demonstra que enquanto processo, a auditoria é um conjunto de atividades, funções e tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e produzem determinado resultado, de forma que, é tanto um processo de trabalho planejado e metódico, pautado em avaliações e finalizado com a comunicação de seus resultados; quanto deve ser fundado em documentos e padronizado por meio de procedimentos específicos, que permita assegurar a sua revisão e manter as evidências obtidas.

---

[16] *International Federation of Accountants* (Ifac), em português: Federação Internacional de Contadores.

Valendo-se da definição apresentada no Manual de controle interno do Poder Executivo Federal, a auditoria é conceituada da seguinte maneira: conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos (BRASIL, 2001).

Já em relação à auditoria interna podem ser encontrados os seguintes conceitos:

> auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e **eficácia** dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade (BRASIL / CFC, 2003).
>
> A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade **agregar valor ao resultado da organização**, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades (BRASIL / CFC, 2012).
>
> (1) é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre ações e eventos econômicos, legais e operacionais, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos e a comunicação de resultados a usuários interessados; (2) é o procedimento que tem por objetivo avaliar a legalidade e a legitimidade da gestão contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da Administração direta e indireta do Distrito Federal e dos bens e recursos públicos utilizados por pessoa física ou entidade de direito privado, bem como avaliar os resultados dessa gestão quanto à **economicidade, à eficiência e à eficácia**[17] (TCDF, 2011, p.12).

Por fim, para o Sistema Único de Saúde:

> é o exame sistemático e independente dos fatos pela observação, medição, ensaio ou outras técnicas apropriadas de uma atividade, elemento ou sistema para verificar a adequação aos requisitos preconizados pelas leis e normas vigentes e determinar se as ações e seus resultados estão de acordo com as disposições planejadas. A auditoria, por meio da análise e verificação operativa, possibilita avaliar a qualidade dos processos, sistemas e serviços e a necessidade de melhoria ou de ação preventiva/corretiva/saneadora. Tem como objetivo propiciar ao gestor do SUS informações necessárias ao exercício de um controle efetivo, e contribuir para o planejamento e aperfeiçoamento das ações de saúde (BRASIL / Denasus, 2011, p.15).

3.6. CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA

No Brasil, quanto à operacionalização da auditoria, existe grande similaridade dos órgãos em relação a sua classificação, com variações quanto à forma, não quanto aos tipos.

---

[17] Grifos meus.

De forma exemplificativa, pode-se observar como os órgãos de controle tipificam a auditoria, o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo federal; o Tribunal de Contas do Distrito Federal, órgão de controle externo estadual/municipal; e o SNA, órgão de controle interno:

Quadro 2 – Comparação entre os Tipos de Auditoria para o Controle Interno e Externo

TCU	TCDF	SNA
1. Auditoria de Regularidade 1.1. Auditoria de Conformidade 1.2. Auditoria Contábil 2. Auditoria Operacional	1. Quanto à Finalidade: 1.1. Auditoria de Regularidade 1.2. Auditoria Operacional ou de Desempenho 1.3. Auditoria Integrada (1.1+1.2) 1.4. Auditoria de Recursos Externos (Auditores Independentes) 2 Quanto à Previsibilidade: 2.1 Auditorias Programadas 2.2 Auditorias Não Programadas	1. Tipos de Auditoria: 1.1. Conformidade 1.2. Operacional 2. Natureza da Auditoria: 2.1. Regular ou Ordinária; 2.2. Especial ou Extraordinária. 3. Formas de Operacionalização: 3.1. Direta: um Componente do SNA; 3.2. Integrada – com mais de um; 3.3. Compartilhada – SNA e outros órgãos de controle.

Fonte: Construção própria, com base nos instrumentos dos órgãos do TCU (Normas de Auditoria do TCU, 2011, em consonância com as Normas de Auditoria Governamental – NAGs, 2010); do TCDF: (Manual de Auditoria: parte geral, 2011); e do SNA (Manual de Orientações Básicas, 2011).

Percebe-se, então, que uma base prevalece nos três modelos, podendo a auditoria ser dividida em dois tipos, **auditoria de regularidade** (ou conformidade) e **auditoria operacional** (ANOp). Não é uma simples coincidência, essas classificações são originadas das normas internacionais. De acordo com os órgãos citados, podem ser definidos assim:

Auditoria de Regularidade: é o exame das demonstrações **contábeis** e da observância das disposições **legais** e regulamentares aplicáveis, ou seja, dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial praticados pelos órgãos e entidades da Administração e por entidades de direito privado, quando for o caso. O SNA inclui ainda os atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto assistencial.

Auditoria Operacional: é o exame de funções, programas, projetos, atividades, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e efetividade, além dos aspectos de legalidade (BRASIL / TCU, 2011). As NAGs incluem os critérios de equidade, ética e proteção ao meio ambiente (BRASIL, 2010). O SNA avalia o sistema de saúde e a sua gestão nos três níveis de governo (BRASIL / Denasus, 2011).

Para o TCU (2014), a ANOp tem a finalidade de promover a gestão pública, podendo examinar em um mesmo trabalho, uma ou mais das dimensões (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade)[18]. Ressalta ainda que aspectos como a qualidade dos

[18] Panfleto distribuído pelo TCU em 2014.

serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas, equidade na distribuição de bens e serviços podem ser tratados em auditorias operacionais com o objetivo de subsidiar a *accountability* de desempenho da ação governamental.

Nobrega (2008) avaliou as Auditorias Operacionais de Sistemas Municipais de Saúde (AOSMS), realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) com base no método de auditoria operacional ou auditoria de desempenho da Intosai, e identificou que estas ações avaliaram a eficiência (custos de produção/comprometimento dos padrões de qualidade) e a eficácia (atenção às metas programadas).

Contudo, para ele a efetividade corresponde à dupla vinculação de eficácia, objetivando a produção de bens e serviços constantes de metas programadas (eficácia interna), que resultem nos impactos desejados, que motivaram a ação (eficácia externa), pressupondo, ainda certo grau de eficiência. Com base nessas definições, Nobrega (2008) entende que as AOSMS abordaram os resultados internos (eficácia), como número de visitas domiciliares realizadas, número de exames preventivos efetuados, entre outros (de acordo com a avaliação de resultado de Donabedian); mas as AOSMS não verificaram os efeitos externos da ação, ou seja, aqueles que repercutem para fora da organização de saúde ou para a sociedade, que são aspectos exclusivamente abarcados pelo paradigma da efetividade.

Concluiu, então, que as AOSMS não verificaram o aspecto da efetividade, já que para isto ocorrer deveria haver a combinação de resultados internos e externos, e este último exige mais tempo para fazê-lo, pois envolve outros atores, que não a instituição auditada.

Assim como a auditoria operacional é executada pelo controle externo (tribunais de contas), também pode ser feita pelo controle interno, o SNA, por exemplo, que já a cita em seu manual, envolvendo os mesmos aspectos da eficiência, eficácia e efetividade.

4. A AUDITORIA NO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE

Na área da saúde a auditoria não tem origem apenas na área contábil, mas também em relação às práticas de avaliação.

4.1. HISTÓRIA DA AUDITORIA NA SAÚDE

Para alguns, o termo *audit* foi proposto para os serviços de saúde, pela primeira vez, em 1956, por Lambeck, com a finalidade de avaliar a qualidade dos processos e os resultados desses serviços, por meio da observação direta do registro e da história clínica do usuário (Caleman, Moreira e Sanches, 1998 apud Melo e Vaitsman, 2008); contudo, há a

vertente de que a auditoria médica foi criada em 1943 por Vergil Slee (Zanon, 2001, apud Melo e Vaitsman, 2008).

Há registro também que, em "1972, os Estados Unidos da América criaram a *Professional Standard Review Organization*, buscando regulamentar essa modalidade de avaliação, só que com uma perspectiva de auditoria [...], seguindo padrões estabelecidos pelo Colégio Americano de Cirurgiões" (AZEVEDO; KORYCAN, 1999; ZANON, 2001; apud Melo e Vaitsman, 2008, p.153).

Para outros, entretanto, a "análise da literatura sobre a avaliação de serviços de saúde demonstra que sempre existiram mecanismos de avaliação da qualidade da prática médica e dos serviços de saúde [...]. Estes mecanismos são tão antigos quanto esses serviços" (REIS [et. al.], 1990, apud Rosa, 2012, p.18), então vejamos:

> O estudo realizado pela Organização Pan-Americana de Saúde (OPAS) acerca da *Evaluación de la Eficacia y la Seguridad de las Tecnologías Médicas*, relata que o uso da estatística e da avaliação científica dos cuidados médicos se desenvolveu lentamente, pois, em geral, não era considerado aspecto essencial da Medicina (REIS [et. al.], 1990 apud ROSA, 2012, p.18).
>
> Extraoficialmente, há informações de que os primeiros registros hospitalares foram encontrados no Antigo Egito, comprovando que os prontuários existem há cerca de 2000 anos. Na Grécia Antiga, encontraram-se traços dos prontuários de hoje, mas foi Hipócrates quem fez os primeiros registros sobre as doenças de seus pacientes no ano 460 a.C. (LUZ; MARTINS; DYNEWICZ, 2007; apud ROSA, 2012, p.18).

Uma terceira vertente diz respeito ao relatório de Flexner, de 1910, que "atenta para a necessidade de controle do exercício profissional, ao avaliar a educação médica e denunciar, de maneira muito enfática, as precárias condições da prática profissional" (REIS [et. al.], 1990, apud ROSA, 2012, p.19), sendo que, provavelmente:

> a primeira sistematização contemporânea de um mecanismo de avaliação do ensino e, por consequência, da prática médica, tenha sido o estudo *Medical Education in the United States and Canada – A Report to the Carnegie Foundation for the Advancement of Teaching*, que ficou conhecido como Relatório Flexner (em homenagem a seu coordenador), publicado em 1910, e é considerado o grande responsável pela mais importante reforma das escolas médicas de todos os tempos nos Estados Unidos, com profundas implicações para a formação médica e a medicina mundial (PAGLIOSA; DA ROS, 2008; apud ROSA, 2012, p.19).

A partir do relatório Flexner, surge "outro trabalho clássico sobre avaliação dos serviços de saúde, criado por Codman e intitulado *A Study in Hospital Efficiency: the first five years*, publicado em 1916... [sobre]... a avaliação rotineira do estado de saúde dos doentes, para estabelecer os resultados finais das intervenções médicas no âmbito hospitalar... [e]... foi criado em 1928, o Hospital Standartization Program, que foi a base da *Joint Comission of Accreditation of Hospitals* (JCAH)" (REIS et. al., 1990, apud Rosa, 2012, p.19):

> Para a JCAH, o princípio da auditoria na área da saúde necessita focalizar-se na avaliação da qualidade assistencial prestada ao paciente, uma vez que este é essencial para a prática dos profissionais dessa área e, daquele período até os dias atuais, a auditoria em saúde evoluiu muito e há um grande número de hospitais predominantemente privados que possuem serviços

> de auditoria. No entanto, no Brasil, criou-se a ideia equivocada de que a auditoria em saúde é aquela relacionada a atividades estritamente burocráticas, de cunho contábil e financeiro (SCARPARO; FERRAZ, 2008, apud ROSA, 2012, p.19-20).

Há ainda que ser considerado na história do controle de qualidade no setor de saúde, os trabalhos da enfermeira inglesa Florence Nightingale:

> que implantou o primeiro modelo de melhoria contínua da qualidade em saúde em 1854, durante a Guerra da Criméia, a partir do qual, com base em dados estatísticos e gráficos, as taxas de mortalidade foram reduzidas de 40% para 2% em apenas 6 meses, fato que só pode ser conseguido com a implantação de rígidos padrões sanitários e de uma revolução no atendimento e nos cuidados em saúde estabelecidos (Fonseca [et. al.], 2005, apud ROSA, 2012, p.20).

Mais uma questão importante "com os crescentes custos da atenção médica, em especial nos países centrais, e o aumento da complexidade da atenção, acontece um impulso objetivo para a expansão de trabalhos e pesquisas de avaliação da qualidade e dos custos da atenção médica" (REIS [et. al.], 1990, apud ROSA, 2012, p.20), como o caso da Inglaterra, com o atendimento gratuito do *National Health Service* (NHS), surgindo preocupações com estudos da eficácia e eficiência dos procedimentos diagnósticos e terapêuticos.

E em 1951 nos Estados Unidos foi criada a CCAH que "herdou oficialmente o programa de Acreditação, que na ocasião procurou introduzir e enfatizar na cultura médico-hospitalar a qualidade em nível nacional [...] forçando a aprovação de leis mais complexas na área da saúde, que contemplavam a avaliação, educação e auditoria hospitalar" (FELDMAN; GATTO; CUNHA, 2005, apud ROSA, 2012, p.20).

4.2. ORIGEM E EVOLUÇÃO DO SISTEMA NACIONAL DE AUDITORIA DO SUS

Já em relação à saúde pública do Brasil, Melo e Vaitsman (2008) afirmam que na literatura não se tem registro do início da auditoria, mas que há evidências da sua utilização pelo extinto Instituto Nacional de Assistência da Previdência Social (Inamps), e completam:

> O campo da auditoria tem apresentado uma diversidade de conceitos e modalidades, variando com os autores e instituições. Seu emprego como um dispositivo de controle está consolidado na área da economia, geralmente utilizada em sua vertente contábil-financeira, aferindo valores de maneira a conferir a existência de fraude ou roubo. Pode, ainda, vincular-se aos processos gerenciais, assumindo, além da função de controle, através de análises, avaliações e comprovações, a de reorientação das ações, funções e/ou serviços (ATTIE, 1984; ZUCCHI, 1992; PINA; TORRES, 2001; MARQUES; ALMEIDA, 2004; apud MELO e VAITSMAN, 2008, p.156).
>
> As informações geradas por uma auditoria possibilitam o redirecionamento das políticas e objetivos e, consequentemente, das atividades e ações dos serviços de saúde. A auditoria é uma oportunidade permanente de negociação e, ao envolver aspectos organizacionais e políticos relacionados, reorienta o desenvolvimento do processo de trabalho em saúde (CAMACHO; RUBIN, 1996; DIAS DA COSTA, 1998; DIAS DA COSTA [et. al.], 2000; apud MELO e VAITSMAN, 2008, p.160).

Por outro lado, há registros de atividades de auditoria no Brasil na década de 70, no então Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), "realizadas pelos supervisores, por meio de apurações em prontuários de pacientes e em contas hospitalares. À época, não havia auditorias diretas em hospitais" (SANTOS, 1996, apud GUEDES [at. al.], 2012 p.1).

Somente a partir de 1976 "as atividades de auditoria ficam estabelecidas como controle formal e técnico" (GUEDES [at. al.], 2012, p. 1). Em 1978 foi criada a Secretaria de Assistência Médica, subordinada ao Inamps, e em seguida "a Coordenadoria de Controle e Avaliação - nas capitais, e o Serviço de Medicina Social nos municípios" (MOTTA, 1992, apud GUEDES [at. al.], 2012, p.1); sendo que na década de 80 encontra-se considerável avanço na sistemática de controle dos serviços de saúde no Brasil.

Precisamente no ano de 1983, a Autorização de Internação Hospitalar - AIH, vem substituir em definitivo a GIH, no Sistema de Assistência Médica da Previdência Social - SAMPS. É nesse ano que se reconhece o cargo de médico-auditor e a auditoria passa a ser feita nos próprios hospitais (BRASIL. MS,1998; apud GUEDES [at. al.], 2012).

Em 1980, foi criado o Programa Nacional de Serviços Básicos de Saúde (Prev-Saúde) que nunca saiu do papel, pois logo em seguida foi criado o Plano do Conselho Nacional de Administração da Saúde Previdenciária (Conasp), em 1982, a partir do qual foi implementada a política de Ações Integradas de Saúde (AIS), em 1983 (ROSA, 2012).

A 8ª Conferência Nacional da Saúde, em março de 1986, marco histórico da saúde pública no Brasil, consagra os princípios preconizados pelo Movimento da Reforma Sanitária; e em 1987 é implementado o Sistema Unificado e Descentralizado de Saúde (SUDS), consolidando as AIS e adotando as diretrizes de universalização e equidade no acesso aos serviços, integralidade dos cuidados, regionalização dos serviços de saúde e implementação de distritos sanitários, descentralização das ações de saúde, desenvolvimento de instituições colegiadas gestoras e o desenvolvimento de uma política de recursos humanos (CALEMAN; SANCHES; MOREIRA, 1998, apud ROSA, 2012), antecedendo o SUS.

Em 1988, na nova Constituição Federal (CF) fica criado o Sistema Único de Saúde (SUS), que "é, por excelência, um sistema complexo e em constante evolução e amadurecimento... [e junto com o SUS, a CF prevê o seu Sistema de Auditoria]... como um potencial e robusto arcabouço de ferramentas para eficiente implementação da gestão" (GUEDES [at. al.], 2012, p.1). "A auditoria, se antes era vista como apenas atividade contábil e com ações pontuais nesta vertente, passa a ser verdadeiramente tratada como uma das alternativas de controle do SUS com foco principal na qualidade de serviço" (MOTTA, 1992, apud GUEDES [at. al.], 2012, p.1).

No Sistema Único de Saúde, a auditoria fica a cargo do Sistema Nacional de Auditoria (SNA), que é o órgão de controle interno do SUS.

O SNA estava previsto no artigo 197 da Constituição Federal de 1988 e no inciso XIX, art. 16, da Lei nº 8.080, de 20.9.1990, Lei Orgânica da Saúde, mas foi criado somente em 1993, pela Lei 8.689, na ocasião da extinção do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps) e incorporação ao Ministério da Saúde de suas unidades, cargos e funções; já que as ações de auditoria eram desempenhadas por técnicos do Inamps, em cada Estado da Federação, nos Escritórios Regionais do Inamps, que passaram a ser de Representação do Ministério da Saúde, conforme art. 6º:

> § 1º Ao Sistema Nacional de Auditoria compete a avaliação técnico-científica, contábil, financeira e patrimonial do Sistema Único de Saúde, que será realizada de forma descentralizada.
>
> § 2º A descentralização do Sistema Nacional de Auditoria far-se-á através dos órgãos estaduais e municipais e de representação do Ministério da Saúde em cada Estado da Federação e no Distrito Federal.
>
> § 3º Os atuais cargos e funções referentes às ações de auditoria ficam mantidos e serão absorvidos pelo Sistema Nacional de Auditoria, por ocasião da reestruturação do Ministério da Saúde, de que trata o art. 13.
>
> § 4º O Departamento de Controle, Avaliação e Auditoria será o órgão central do Sistema Nacional de Auditoria.

O Inamps mantinha uma visão da auditoria como controle financeiro referente à produção de serviços contratados, e uma atuação em um modelo baseado na produção de procedimentos, o que se mantem com a criação do Departamento de Controle, Avaliação e Auditoria (DCAA/MS), que apenas remanejou os cargos e funções do Inamps para o Ministério da Saúde. Para Moya (2014), a consequência disso foi a permanência da fiscalização do atendimento por paciente; ações punitivas, voltadas para não pagamento; e incapacidade de fiscalizar toda a atenção.

Essas práticas de gestão e de controle do antigo Inamps foram repassadas também para os outros níveis de governo – estados e municípios, com a descentralização:

> A regulação das relações entre o Estado comprador de serviços de assistência médica e os prestadores privados que oferecem seus serviços gerou um conjunto de procedimentos que tratava de manter essas relações. O controle passou a dar-se sobre a realização desses procedimentos, de uma forma cartorial. Basta lembrar que o próprio setor público financiou, em parte, a construção da rede privada para depois comprar-lhe os serviços. Além disso, cada vendedor potencial solicitava ao Inamps o credenciamento de seus leitos ou serviços, e não o setor público que, a partir de uma análise de necessidades, pesquisava o mercado para credenciar. [...] Os pioneiros da nova situação gerencial do Sistema tinham pela frente duas tarefas: mudar as práticas assistenciais e mudar as práticas gerenciais, inclusive as de planejamento, avaliação e controle. [...] As definições do governo federal[19] contrapunham às diretrizes do Sistema Único de Saúde, explicitando um embate, desigual, entre os atores detentores do poder de regulação naquele momento e os atores sociais que haviam concebido

[19] Norma Operacional Básica (NOB) de 7/1/1991 apud INOJOSA, 1996, p. 91.

> e inserido o SUS na Constituição [...]. As Unidades de Controle e Avaliação – UAC figuravam nos organogramas de muitas Secretarias Municipais de Saúde [...], copiando, em grande parte, as práticas [...]. O controle da compra de serviços se revelou seguidamente inadequado para a sociedade, em função, no mínimo, da sua incapacidade de corrigir ou prevenir as fraudes [...]. Uma perspectiva nova para a avaliação e, também para o controle, no Sistema Único de Saúde, parece envolver a ampliação do seu objeto [...] tem o sentido de extrapolar o âmbito do controle burocrático dos prestadores privados para alcançar a avaliação de resultados das políticas e da prestação de serviços, referidos à avaliação das condições de saúde da população. Tem também o objetivo de impactar o planejamento e as práticas assistenciais (INOJOSA, 1996, p.89-91).

Essa era ainda a percepção em 1996, mas se mantinha viva a luta pelas diretrizes conquistadas com a Constituição Federal de 1988 de um novo sistema de saúde nacional estruturado de forma descentralizada, hierarquizada e regionalizada, de acesso universal e baseado na equidade, universalidade e integralidade das ações da saúde, visando à promoção, a proteção e a recuperação da saúde como direito de todos e dever do Estado.

O SUS ao invés de se limitar à compra de serviços de saúde, passou a redirecionar o sistema para as reais necessidades da população e a auditoria não seria diferente, passou a atuar com a perspectiva do atingimento do objetivo de garantir a qualidade da atenção à saúde, o acesso igualitário a todos os cidadãos, para além de desempenhar a sua função básica de prevenir ou coibir a malversação dos recursos públicos destinados à saúde.

Dois anos após a extinção do Inamps, finalmente o SNA foi então regulamentado, em 1995, pelo Decreto nº 1.651, para exercer no SUS as seguintes atividades:

> Controle da execução, para verificar a sua conformidade com os padrões estabelecidos ou detectar situações que exijam maior aprofundamento;
>
> Avaliação da estrutura, dos processos aplicados e dos resultados alcançados, para aferir sua adequação aos critérios e parâmetros exigidos de eficiência, eficácia e efetividade;
>
> Auditoria da regularidade dos procedimentos praticados por pessoas naturais e jurídicas, mediante exame analítico e pericial.

O decreto definiu também competências específicas para cada um dos componentes do SNA, nos diferentes níveis de governo, Federal, Estadual e Municipal.

O DCAA, na sua atuação de cooperação técnica entre os três níveis de gestão, tinha por finalidade essencial o acompanhamento da aplicação dos recursos transferidos e da execução das ações de saúde programadas e seus resultados, propondo medidas preventivas, corretivas e saneadoras, com vistas ao fortalecimento do SUS (BRASIL / DCCA, 1999).

Naquela época, de acordo com conformação do SUS, voltado para as ações hospitalares e de acordo com as origens do ex-Inamps, eram realizadas pelo Departamento não apenas auditoria, mas também atividades de acompanhamento, controle e avaliação.

Como exemplo, constam as Auditorias Analíticas no âmbito do SUS, que eram utilizadas como rotina, para proceder ao exame das ações dos prestadores de saúde, objetivando monitorar estruturas, processos e resultados, traçando o perfil de um sistema, atividade ou serviço, podendo indicar a necessidade de uma auditoria in loco, ou previamente a uma Auditoria Operativa. Eram realizadas auditorias operativas hospitalares ou auditorias operativas ambulatoriais (BRASIL / DCCA, 1999).

Essas auditorias tratavam da análise pormenorizada e cruzamento de vários documentos, como relatórios de auditorias anteriores, transferências intergovernamentais de recursos (fundo a fundo, produção de serviços, programas especiais, convênios), dados do Sistema de Administração Financeira (Siafi), Relatório de Gestão, relatórios dos Sistemas Ambulatoriais, Hospitalares (SIA/SIH/SUS), para aferir eficiência, eficácia e efetividade dos serviços prestados, bem como a adequação dos recursos aplicados (BRASIL / DCCA, 1999).

Hoje, a parte de acompanhamento, controle e avaliação ficou a cargo de outras áreas no Ministério da Saúde, considerando que a responsabilidade primeira pela função de controle é do próprio administrador/gestor público, ou seja, cada setor da administração pública deve realizar atividades de monitoramento, de controle interno:

> Com a reestruturação do Ministério da Saúde, a Portaria MS 1069 do Gabinete do Ministro, de 19 de agosto de 1999, veio trazer uma nova organização de atividades para o SNA, a saber: as de Controle e Avaliação couberam à Secretaria de Assistência à Saúde - SAS, e as atividades de Auditoria com o Departamento Nacional de Auditoria do SUS, DENASUS, representado em todos os estados da Federação e no Distrito Federal (BRASIL. Ministério da Saúde, 1998; apud GUEDES [at. al.], 2012, p.2).

O DCAA passou a ser denominado Denasus. Ao Denasus coube especificamente auditar, tendo por competência: participar do desenvolvimento de políticas, visando implementar e aperfeiçoar os mecanismos de auditoria; normalizar, definir e padronizar as técnicas e procedimentos; exercer nos Estados, Distrito Federal e Municípios as atribuições do componente federal do SNA; e definir estratégias para o estabelecimento de cooperação técnica e parceria com as instâncias estadual e municipal do SNA (BRASIL / Denasus, 2002).

Dessa forma, a estruturação do SNA está formatada de maneira descentralizada, dentro de uma teia de inter-relação de coordenação, sendo que na cúpula de decisão aparece o Ministério da Saúde, mediatizado pelo Denasus; e nas instâncias estadual e municipal, as atividades vinculadas ao SNA cabem às Secretarias Estaduais e Municipais de Saúde, por intermédio das áreas de Controle, Avaliação e Auditoria. Aos municípios cabiam o suporte para ser agregado às atividades demandadas pelos órgãos vinculados ao SNA nas esferas federais e estaduais (BRASIL. Ministério da Saúde, 1998, apud GUEDES [at. al.], 2012).

Em 2000, “como fruto de uma reestruturação regimental do SNA, arrimada no Decreto 3496... [de 2.6.2000, o Denasus passou a fazer parte da]... assistência direta e imediata ao Gabinete do Ministro da Saúde” (GUEDES [at. Al.], 2012 p.2), o que coaduna com a orientação básica de que a unidade de controle interno deva subordinar-se ao dirigente maior, para aumento no grau de independência funcional e valorização do controle por parte dos membros da entidade para alcance dos objetivos pretendidos, como informa o TCU (2011) quando cita Silva (2003) e Rocha, Q. (2009); TCU (2008) citado por BRITO (2009); e, TCE-BA (2007), como apresentado no capítulo anterior. O SNA é o controle interno do SUS.

Entretanto, com a publicação do Decreto nº. 5.841, de 13 de julho de 2006, o Denasus passou a integrar a estrutura da Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (Sgep) – novo órgão criado pelo Ministério da Saúde, em razão do crescente grau de complexidade da institucionalização do SUS e progressiva descentralização das responsabilidades pela execução das ações.

Melo e Vaitsman (2008), ao destacar a importância de duas ferramentas para o SUS, a avaliação e a auditoria, verificaram que elas têm o seu reconhecimento, porém ficam posicionadas em duas secretarias distintas na estrutura do Ministério da Saúde, segundo Decreto nº 5.974, de 2006. O Denasus na Sgep, de acordo com o art. 30, enquanto que o art. 16 enquadra no Departamento de Regulação, Avaliação e Controle de Sistemas (Drac), pertencente à Secretaria de Atenção à Saúde (SAS) “as outras ferramentas utilizadas para a melhoria da gestão – avaliação, controle e regulação [...] essa distinção em duas secretarias pode dificultar a aproximação e complementaridade das ações desses departamentos” (MELO e VAITSMAN, 2008, p.161).

Atualmente, de acordo com o Decreto nº 8.065, de 7 de Agosto de 2013, nada mudou, os dois departamentos permanecem com a mesma configuração. O Drac/SAS está relacionado à média e alta complexidade do SUS, mas concomitantemente, de acordo com o art. 10, consta o monitoramento e a avaliação do SUS finalmente como um dos órgãos de assistência direta e imediata ao Ministro de Estado.

O MS conta ainda na sua assistência direta, art. 13, com a Corregedoria-Geral, órgão seccional do Sistema de Correição do Poder Executivo federal, subordinada administrativamente ao Ministro e sob a supervisão técnica da Controladoria-Geral da União; a qual compete a avaliação, controle e fiscalização interna dos atos do Ministério.

Há ainda outros setores também de outras secretarias do MS que mantêm o monitoramento, a avaliação e/ou o controle no elenco de suas funções, direcionadas a sua área de atuação, como é o caso do Drac e do Departamento de Assistência Farmacêutica (DAF).

Assim, o Ministério da Saúde, componente federal do SUS, procura distinguir as ações de regulação, controle, monitoramento, avaliação e auditoria, até separando-as em secretarias distintas, o que dificulta a relação entre elas. Contudo, por outro lado nos Estados e Municípios, a prática tem sido reunir essas funções num mesmo setor, mas na verdade provou o outro extremo, uma confusão de identidade, podendo uma delas não ser executada.

Quando da transformação do DCAA para o Denasus, um dos objetivos era garantir que o SNA pudesse ter a identidade única de auditoria e que isso fosse refletido nas demais instâncias estaduais e municipais, para a concretização do SNA nos três níveis de gestão, efetivamente realizando ações de auditoria e não de monitoramento ou de autorização de AIH. Algumas secretarias afirmam ter o componente municipal do SNA estruturado, enquanto o auditor não passa de um médico autorizador de AIH ou os relatórios emitidos pelo setor tratam apenas de monitoramento de indicadores ou de visita a unidades hospitalares, sem grande substância ou simplesmente com o objetivo de comprovação de execução de serviço por unidades privadas para fins de pagamento.

O componente do SNA deve subsidiar a gestão como um todo e para tanto, realizar auditorias em todas as redes do SUS, incluindo a verificação das ações dos controles internos, mas não se confundir, realizando as ações destes.

Destarte, tal importância têm essas ferramentas de gestão, que foi criado no SUS o incentivo financeiro específico para regulação, controle, avaliação e auditoria, de forma a garantir todas essas funções:

> O Pacto pela Saúde (BRASIL, 2006b) reconhece que o financiamento pode ser garantido pelo sub-bloco Regulação, controle, avaliação e auditoria, entendido como um dos instrumentos para fortalecimento da gestão. Sinaliza que a Auditoria Assistencial ou clínica se traduz como um processo que visa verificar e garantir a qualidade do atendimento, definindo, como responsabilidade do município e do Distrito Federal, a auditoria de todas as ações e serviços de saúde, públicos ou privados, sob a gestão desses. Ao Estado compete acompanhar a constituição dos serviços de auditoria pelos municípios [...]. De acordo com o pacto, o processo de auditoria deverá estar articulado com as ações de avaliação, controle e regulação assistencial (MELO e VAITSMAN, 2008, p.161).

4.3. AVALIAÇÃO DO SISTEMA NACIONAL DE AUDITORIA DO SUS

Para os autores pesquisados fica claro, ao avaliar o SNA, que desde a sua implantação, existem inúmeras dificuldades para sua consolidação, considerando tratar-se de um sistema bem abrangente e dinâmico. O que cabe indagação aos gestores públicos e à sociedade assistida, quanto à consolidação da auditoria nos serviços de saúde como um alicerce de avaliação da qualidade deste importante elemento social; para ser inserida no dia a

dia da gestão, desprendida definitivamente do empirismo outrora existente neste setor (JUNQUEIRA, 2001 apud GUEDES [at. al.], 2012).

GUEDES [at. al.] (2012), ainda completa que a defesa da auditoria vem em direção a sua consolidação nos três níveis de gestão (Federal, Estadual e Municipal) para a garantia da correção das verdadeiras causas das falhas constatadas.

É fundamental, então, citar as várias ações realizadas pelo Tribunal de Contas da União (controle externo) no sentido de avaliar o SNA (controle interno do SUS), que elencou constatações muito relevantes a ponto de afirmar que o SNA ainda não foi plenamente implantado nas três esferas de gestão, conforme Acórdão 5182/2012 (além dos TC 002.088/2009-2, TC 018.134/2002-0, TC 011.773/1999-5, TC 001.916/1998-0, TC 001.381/1997-0, TC 007.675/1995-0).

O TCU identificou as seguintes deficiências: declínio da força de trabalho do Denasus; necessidade de o Denasus atuar na verificação das ações, métodos e instrumentos implementados pelos órgãos estaduais de controle, avaliação e auditoria; desconhecimento, pelo Denasus, dos recursos recuperados em decorrências de suas ações; implantação deficiente dos componentes estaduais; e, baixa implantação e atuação incipiente dos componentes municipais do SNA.

Esses problemas são reais e mostram que o SNA, na visão do TCU, só será considerado efetivamente um sistema quando os componentes de auditoria estaduais e municipais estiverem implantados, de forma real e eficaz. Para isso depende que seja estabelecida uma força de trabalho substancial, composta por auditores concursados e efetivos, um dos problemas enfrentados também pelo componente federal.

Outras considerações são necessárias, como o compromisso social da auditoria:

> A regulamentação da auditoria em saúde a partir do SNA, de certa maneira, tem buscado fortalecer o processo de implantação do SUS, além de assumir a função de proporcionar a consolidação do SUS como política de Estado. Realça-se, assim, o seu papel social ao controlar as ações e serviços de saúde e identificar as causas da não-resolução das necessidades e dos problemas dessa política, de maneira a preveni-los ou sugerir transformações necessárias. Observa-se que a auditoria em saúde, no SNA, tem procurado uma estruturação e operacionalização baseadas em práticas de natureza interdisciplinar, multiprofissional, interinstitucional e intersetorial (MELO e VAITSMAN, 2008, p.161).

> Há, também, o compromisso social de garantir o interesse da coletividade e não somente o cumprimento formal do aparato estatal e a reafirmação do poder do Estado. Antes de controlar o SUS, o SNA deve governar a si mesmo, através de instrumentos que proporcionam subsídios para uma permanente construção/reconstrução dessas instituições. Para transformar as práticas de saúde, o campo da auditoria deve construir e demarcar a sua identidade nos vários espaços – da área de saúde e acadêmicos –, tornando-os loci privilegiados para essa construção. Essa identidade viria facilitar o seu reconhecimento pelo Estado e pela sociedade (MELO e VAITSMAN, 2008, p.162).

Além de ter que conviver com os desafios da construção de um Sistema Nacional de Auditoria, o Denasus constantemente buscava novas alternativas:

> É fato notório, para quem procura atualização sobre o tema, que o DENASUS tem buscado desde sua implantação o real fortalecimento de parcerias e cooperação técnica com as instâncias estaduais e municipais, contribuindo assim para a consolidação do SUS. Nesta esteira, tem buscado ainda parcerias diversas com outras instituições como Ministério Público e Tribunal de Contas da União. Tudo com propósito de propiciar o equacionamento e melhoria dos serviços oferecidos aos usuários do SUS. Cabe ressaltar que o SNA é um instrumento de controle interno do SUS e não exclui o controle exercido pelos Tribunais de Contas (GUEDES [et. al.], 2012, p.2).

4.4. O COMPONENTE FEDERAL E CENTRAL DO SNA

O Departamento Nacional de Auditoria do SUS (Denasus) é o componente federal do SNA e possui representação em todos os estados da Federação, com suas unidades desconcentradas: Serviços ou Divisões de Auditoria (Seaud e Diaud)[20], situadas nos Núcleos de Representação do Ministério da Saúde. Essa é uma capilaridade importante no controle do SUS, de forma a aproximar fisicamente o ente federal dos demais entes, propiciando um maior diálogo e inter-relação com os componentes estaduais e municipais do SNA, além de trazer as experiências de todas as regiões do Brasil para discussão nacional.

Além da realização de auditorias, cabe ao Denasus, como órgão central do Sistema, o fortalecimento dos componentes estaduais e municipais do SNA, visando unificar os processos e práticas de trabalho para os três entes federativos. Bem como contribuir para o aperfeiçoamento organizacional, normativo e de recursos humanos dos órgãos que compõem o SNA, por meio de mecanismos que busquem maior interação e troca de informações entre seus componentes, possibilitando um diagnóstico mais preciso das necessidades de desenvolvimento e ações de capacitação de recursos humanos para a assunção das responsabilidades em cada nível de gestão (BRASIL / Sgep, 2009).

Na estrutura do Ministério da Saúde, o Denasus está subordinado à Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (Sgep). De acordo com o art. 37 do Decreto nº 8.065, de 7 de Agosto de 2013, que aprova a Estrutura Regimental do Ministério da Saúde, sendo que ao Departamento Nacional de Auditoria do SUS compete:

> Promover o fortalecimento do Sistema Nacional de Auditoria do SUS no território nacional;
> Auditar por amostragem a adequação, a qualidade e a efetividade das ações e serviços públicos de saúde, e a regularidade técnico-financeira da aplicação dos recursos do SUS, em todo o território nacional;

---

[20] No Rio de Janeiro e em São Paulo chamam-se Divisões de Auditoria e nos demais estados Serviços de Auditoria.

> Estabelecer diretrizes e propor normas e procedimentos para a sistematização e a padronização das ações de auditoria, inclusive informatizadas, no âmbito do SUS;
>
> Promover a interação e a integração das ações e procedimentos de auditoria entre os componentes do Sistema Nacional de Auditoria do SUS;
>
> Apoiar iniciativas de interlocução entre os componentes do Sistema Nacional de Auditoria do SUS, os órgãos de controle interno e externo e os Conselhos de Saúde;
>
> Informar à Diretoria-Executiva do Fundo Nacional de Saúde sobre resultados de auditoria que indiquem a adoção de procedimentos visando a devolução de recursos ao Ministério da Saúde;
>
> Informar os resultados e as recomendações das atividades de auditoria aos interessados, aos órgãos e às áreas técnicas do Ministério da Saúde, correlatos ao objeto da apuração, para fins de adoção de providências cabíveis;
>
> Orientar, coordenar e supervisionar, técnica e administrativamente, a execução das atividades de auditoria realizadas pelas unidades integrantes do componente federal do Sistema Nacional de Auditoria do SUS; e
>
> Promover a gestão da informação e a produção do conhecimento no campo da auditoria do SUS.

O Departamento conta com um quantitativo fixo de 748 servidores, sendo, 427 servidores ocupantes de cargo de nível superior, 321 de nível intermediário e um de nível auxiliar, de acordo com a Portaria nº 1.249, de 6/6/2014. À medida que vagam os cargos, por motivo de aposentadoria, por exemplo, estes são ocupados por outros servidores do Ministério da Saúde, mediante processo seletivo interno, de acordo com a Portaria nº 2.432, de 24/10/2012, que dispõe sobre a definição de regras e critérios para lotação de servidores no Denasus.

De acordo com a sua força de trabalho disponível, as demandas internas e externas, entre outros, são definidas as metas de desempenho institucional a cada semestre e tomando como base a Portaria GM nº 1.044, de 24 de maio de 2012, somente em 2012 o Denasus realizou 1.776 ações de controle interno, sendo 903 auditorias, 354 fiscalizações, 519 visitas técnicas, (BRASIL / Sgep, 2013), conforme registrado no Sistema Informatizado de Auditoria do SUS.

4.5. SISTEMA INFORMATIZADO DE AUDITORIA DO SUS

O Denasus desenvolveu uma ferramenta informatizada, o Sistema de Auditoria (Sisaud), implantado em 2002, inicialmente com o intuito de facilitar o trabalho dos técnicos e buscar racionalidade e agilidade mediante a uniformização de instrumentos.

O Sistema originou-se em meio a um cenário internacional de evolução tecnológica e em resposta a uma avaliação organizacional realizada no departamento, que identificou fragilidades quanto à tempestividade na apresentação dos relatórios de auditoria e de relatórios gerenciais, como “inconsistência de fluxos e de processos de trabalho, gerando dificuldade no estabelecimento de prazos e responsabilidades quanto à apresentação dos

produtos... [e]... fraco acompanhamento das auditorias realizadas, com relatórios encaminhados fora dos prazos estabelecidos" (DENASUS, 2003, p.14-15; apud SANTOS, 2003, p.10). Assim, o departamento:

> Passou a planejar, desde 1999 ações de informatização, que culminou na criação de um Sistema de Auditoria, sistema operacional informatizado que pode agregar informações técnicas e administrativas sobre os trabalhos e resultados das auditorias, a partir da alimentação de um banco de dados, interligado por uma rede de computadores institucional (SANTOS, 2003, p.9).

A coordenação da área de informática do departamento desenvolveu o Sistema, com os próprios técnicos, com o auxílio de técnicos do Departamento de Informática do Ministério da Saúde (Datasus) apenas nos dois primeiros meses. Foram feitos treinamentos em todas as unidades desconcentradas e o sistema estava em plena utilização em abril/2002, tendo sido legalmente formalizado em 4/12/2002, através da Portaria nº 2209/GM/MS (SANTOS, 2003), que elenca os seguintes objetivos específicos:

> Registrar, proteger e tratar as informações referentes às atividades de auditoria de saúde realizadas pelos órgãos do Sistema Nacional de Auditoria;
>
> Integrar, hierarquizar, descentralizar e uniformizar o processo de tratamento das informações no âmbito do SNA;
>
> Gerar informações baseadas no conhecimento, para a tomada de decisão sobre processos de auditoria em trâmite no SNA;
>
> Propiciar a otimização dos fluxos e a eficiência administrativa na gestão do SNA e;
>
> Subsidiar a prestação de informações aos órgãos da Administração e ao público em geral.

Esse Sistema foi desenvolvido para melhor qualificar o processo de trabalho da auditoria em saúde e vem sendo aperfeiçoado, tendo "por objetivo a sistematização do acompanhamento, do controle e da produção das informações decorrentes das atividades de auditoria" (BRASIL / MS, 2006, p.126), em todo o território nacional.

Assim, em 10 de julho de 2006, o Sistema foi regulamentado pela Portaria GM/MS nº 1.467, em sua nova versão, Sisaud [21], com acesso via internet.

> Esse sistema permite o acompanhamento das auditorias; a identificação de toda a força de trabalho disponível no SNA; a normatização dos instrumentos utilizados (tais como: relatórios, roteiros, notas técnicas, constatações, recomendações, glosas); a facilidade de trabalhos integrados; a unificação de demandas (inclusive denúncias); o registro eletrônico dos resultados das auditorias com certificação digital (assinatura eletrônica); o registro de atividades mediante programação da equipe; a facilidade de consultas às informações e a emissão de relatório (BRASIL / Denasus, 2011, p.28).

O acesso é restrito às pessoas cadastradas, com permissão de usuário e senha, ou seja, a todos os servidores do Departamento, divididos por perfis específicos para operá-lo. O perfil é definido de acordo com as necessidades específicas de cada grupo de acesso, que vai

---

[21] O Sisaud pode ser acessado pela página eletrônica: http://sna.saude.gov.br.

desde o nível administrativo até o nível de Direção (SANTOS, 2003), sendo que inclusive esse sistema está no gabinete do Ministro da Saúde e da Presidência da República, para fins de acompanhamento.

A implantação da nova versão do Sisaud iniciou-se pelo componente federal do SNA e, gradualmente, está sendo "disponibilizado aos componentes de auditoria dos estados e municípios que demonstrarem interesse em utilizá-lo" (BRASIL / MS, 2006, p.126). A adesão por parte dos componentes estaduais e municipais não é obrigatória, contudo recomendada.

Importante ressaltar, que apesar de ter havido adesão por parte de alguns componentes estaduais e municipais do SNA, o perfil é individualizado às suas ações, onde um componente não acessa as informações do outro.

Ao receber uma demanda e/ou após avaliar a necessidade de realizar a ação, é gerada uma tarefa no Sisaud/SUS, norteando a atividade a ser desencadeada. Após esse procedimento, programa-se a ação, o período de execução e designa-se a equipe responsável, cabendo a esta a emissão do correspondente relatório, "que será o produto da análise e cruzamento de dados gerados pelos diversos sistemas de informações do MS e de outras fontes e da verificação *in loco* da realidade concreta" (BRASIL / Sgep, 2009, p.15).

Para construção do relatório, após a verificação *in loco*, a equipe seleciona no sistema os campos para preenchimento, divididos em grupos, subgrupos e itens, pré-definidos segundo uma relação de acordo com as especificidades do SUS e blocos de financiamento. Para cada item de um subgrupo, ligado a um grupo, a equipe preencherá um campo textual, redigindo a constatação, evidência, embasamento legal, entre outros. Após preencher esses campos a equipe marca a polaridade dessa constatação se conforme ou não conforme. Deverá preencher textualmente também a introdução e a conclusão para o relatório. O relatório de auditoria, então, é gerado automaticamente pelo sistema.

Pode fazer parte do relatório uma planilha de proposição de ressarcimento, se for o caso, por exemplo, quando o município não apresenta a documentação comprobatória da despesa referente ao recurso federal repassado com destinação para aplicação em determinado programa, como Assistência Farmacêutica, ESF, Vigilância etc., ou até mesmo nos casos em que apresenta, mas trata-se de uma Nota Fiscal falsa (empresa que encerrou suas atividades, ou com produto diferente do comercializado por ela ou numeração da NF inválida, etc.). Essa planilha de proposição de ressarcimento possui uma estrutura própria, semelhantes aos moldes do relatório, com partes pré-determinadas para serem preenchidas, como motivo, embasamento, data, valor, comprovantes etc.

Os dados gerados pelas auditorias podem ser tabulados e acompanhados mediante relatórios estatísticos e relatórios gerenciais, fornecendo informações como quantidade de auditorias realizadas por estado ou servidor ou ano, ou por ação/programa/política de saúde, ou ainda por recurso gasto com as auditorias, recurso auditado, recurso com proposição de ressarcimento etc. Existem ainda os campos não tabuláveis automaticamente, como constatação/evidência/conclusão, mas que podem ser visualizados através de busca por algum nome específico ou ainda através da geração de uma planilha em Excel com os dados que se desejar avaliar, ordenado por estado ou município ou número da auditoria, ano etc.

O Sistema também disponibiliza o registro, o acompanhamento e relatórios gerenciais de várias outras atividades, como cooperação técnica, reuniões, visitas técnicas, análises, Termo de Ajuste Sanitário (TAS) ou aquelas referentes ao recurso humano disponível (auditores), como cadastro ou férias.

O sistema é utilizado pelos técnicos do Denasus e dos componentes do SNA, que fizeram adesão ao sistema, mediante senha individualizada, para registro dos trabalhos, bem como aos gestores para consulta. Para o cidadão está disponível o produto final do trabalho do SNA que é o relatório de auditoria, na página eletrônica do SNA, em 'Consulta Auditorias'[22], com as ações realizadas pelo Componente Federal do SNA, para o acompanhamento da sociedade e em atenção à necessidade de transparência na administração pública. O controle institucional deve estar em colaboração com o controle social.

4.6. APRIMORANDO A AUDITORIA DO SUS

O Denasus como órgão central do SNA tem procurado aprimorar os seus processos de trabalho. Além da implantação do Sisaud/SUS e várias outras iniciativas, o Denasus criou outro importante instrumento de gestão, primando pela governança do SUS, o Termo de Ajuste Sanitário (TAS).

O TAS "é um instrumento que tem por finalidade a correção de impropriedades decorrentes do descumprimento de obrigações previstas em normativas do Ministério da Saúde relativas à gestão do SUS e às falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário público" (BRASIL / Denasus, 2011, p.30).

É "uma ferramenta administrativa que visa recompor o valor dos recursos transferidos aos Estados e Municípios, que foram aplicados indevidamente e redirecioná-los

[22] Para consulta aos relatórios de auditoria do SNA: http://sna.saude.gov.br/con_auditoria.cfm#auditoria

para as finalidades a que se destinavam, evitando assim a restituição dos recursos para a União" (BRASIL / Sgep, 2013, p.75), "otimizando assim o financiamento da saúde, além do ingresso de novos recursos financeiros próprios dos estados e municípios para o SUS" (BRASIL / Denasus, 2011, p.30).

O TAS foi estabelecido no art. 38 da Portaria MS/GM nº 204, de 29/01/2007, que regulamenta o financiamento e a transferência dos recursos federais para ações e serviços de saúde na forma de blocos de financiamento; foi regulamentado em setembro de 2009, pela Portaria MS/GM nº 2.046, após ampla discussão nos Grupos Técnicos da Câmara Técnica da Comissão Intergestores Tripartite (CIT)[23], (BRASIL / Denasus, 2011); e alterado pela Portaria n° 768/GM/MS em 2011.

A formalização do termo ocorre com a publicação em Diário Oficial da União, após assinatura pelos entes do SUS: o Ministério da Saúde, repassador do recurso financeiro, e o gestor estadual ou municipal de saúde, sendo constituídas obrigações para a correção de impropriedades na execução das ações e serviços de saúde. O TAS:

> Consiste na necessidade de conferir eficácia e qualidade ao processo de descentralização, organização e gestão das ações e dos serviços do SUS, assim como de consolidar os compromissos e as responsabilidades sanitárias dos gestores das três esferas de governo. [...] Celebrado o TAS, os órgãos de controle e os conselhos de saúde estarão acompanhando a sua execução.
>
> Ressalte-se que, consoante os artigos 1º e 2º da Portaria MS/GM nº 2.046/2009, não se aplica o TAS somente para correção de impropriedades sobre aplicação de recursos financeiros, mas também para correção de impropriedades relativas à gestão[24].
>
> O TAS proporciona transparência à gestão em função de sua publicação resumida e de seus aditamentos na imprensa oficial do gestor do SUS compromissário, além da obrigatoriedade de constar do relatório de gestão do gestor do SUS compromitente, as informações acerca de sua celebração (BRASIL / Denasus, 2011, p.31-32).

Em 2012, de acordo com o Relatório de Gestão da Sgep/MS, foram aprovados e publicados 91 Termos de Ajuste Sanitário, o que gerou mais de 72 milhões de reais a serem reaplicados nas ações de saúde (BRASIL / Sgep, 2013), segundo registo no Sisaud/SUS.

Esse instrumento está entre os 10 vencedores do 17º Concurso Inovação na Gestão Pública Federal – 2012 da Escola Nacional de Administração Pública (Enap), presenteando o colega servidor Jozimar Barros Carneiro, Coordenador-Geral de Auditoria (CGAUD) do Denasus, substituto, responsável pelo instrumento. A convite do Governo Francês, o colega apresentou o TAS na saúde pública da França, em cooperação técnica, com interesse em conhecer seus detalhes.

---

[23] A CIT possui representação das três esferas de governo – federal, estadual e municipal.

[24] Grifo meu.

Na semana da visita técnica, o servidor cumpriu uma agenda programada pela Embaixada da França no Brasil, que ocorreu mediante a realização de oito reuniões com dirigentes e técnicos do *Ministères des Affaires et de la Santé* (Ministério dos Assuntos Sociais e da Saúde) da França, ocasião em que foi compartilhado com os dirigentes a aplicação do TAS.

5. REFERENCIAL TEÓRICO PARA A AUDITORIA POR RESULTADOS

A gestão orientada por resultados tem como ideia central minimizar o foco nos processos e centrá-lo nos resultados.

O professor José Mendes Ribeiro já colocava que "objetivos concomitantes devem ser perseguidos em nome da promoção de maior equidade" (RIBEIRO, 2009, p.781), o que inclui as reformas organizacionais orientadas por resultados.

Um exemplo de utilização dos métodos da Administração por Resultados é o das agências reguladoras, que na análise de Farias e Ribeiro (2002) foi adotado pelo Brasil, com inspiração nas agências americanas e cuja origem remonta ao final do século XIX, mas que acabou se aproximando do modelo britânico, apesar de algumas diferenças, na prática:

> agências americanas [...] o controle é realizado para garantir a transparência e a responsabilização das decisões [...]. Nesse modelo, o Congresso atua diretamente por meio de suas comissões técnicas, que orientam a política, pactuam recursos, metas e acompanham o desempenho das agências. [...] Já no modelo britânico, é o ministério que define a política. A execução é contratada junto a agências que gozam de grande liberdade de ação para atingir os objetivos pactuados. Isso é possível porque o núcleo forte da burocracia está localizado nos ministérios, facilitando a contratualização de resultados.
>
> A ausência de tradição brasileira de um Congresso Nacional no controle de resultados e na avaliação do desempenho institucional das organizações públicas nos afasta do modelo americano. Ao contrário, a tradição de um Executivo forte facilitou a aproximação do modelo brasileiro ao britânico, ainda que com diferenças fundamentais. Na experiência brasileira, as agências são subordinadas a ministérios que, frequentemente, não conseguem controlar suas entidades vinculadas. A manutenção de praticamente os mesmos atores do processo regulatório anterior faz que o foco das novas agências seja muito centrado no aumento da eficiência econômica (FARIAS e RIBEIRO, 2002, p.89-90).

Assim, inevitavelmente, deseja-se saber quais as contribuições que os conceitos da Administração por Resultados trazem para a auditoria.

5.1. CONCEITOS E MÉTODOS DA ADMINISTRAÇÃO POR RESULTADOS

A Administração por Resultados, também chamada de Administração por Objetivos (APO), constitui o modelo administrativo identificado com o espírito pragmático e democrático da Teoria Neoclássica, que mudou o enfoque baseado no processo ou

‘atividades-meio’ para focar nos resultados e objetivos alcançados, ou os ‘fins’ – atividades finalísticas, tomando por base as definições reunidas na obra de Idalberto Chiavenato (2003):

> O foco no "como" administrar passou para o "por que" ou "para que" administrar. A ênfase em fazer corretamente o trabalho (*the best way* de Taylor) para alcançar eficiência passou à ênfase em fazer o trabalho mais relevante aos objetivos da organização para alcançar eficácia. O trabalho passou de um fim em si mesmo para constituir um meio de obter resultados (CHIAVENATO, 2003, p.228).

Surgiu em 1954, quando Peter F. Drucker publicou um livro sobre a Administração por Objetivos, sendo considerado o pai da APO. “A APO é um método no qual as metas são definidas [...] em função dos resultados esperados, que passam a constituir os indicadores ou padrões de desempenho” (CHIAVENATO, 2003, p.228) e envolve a fixação de objetivos para cada área, descentralização das decisões e centralização de controles.

Um “objetivo é um enunciado escrito sobre resultados a serem alcançados em um período determinado. O objetivo deve ser quantificado, difícil, relevante e compatível” (LODI, 1972, p.33; apud CHIAVENATO, 2003, p.232).

Os objetivos “melhoram as possibilidades de previsão do futuro. A organização deve dirigir o seu destino, em vez de submeter-se às fatalidades ou ao acaso. Quando os recursos são escassos, os objetivos ajudam a orientar e prever a sua distribuição criteriosa” (CHIAVENATO, 2003, p.232).

Assim, dentre alguns critérios de escolha dos objetivos, de acordo com a prioridade e a contribuição para o alcance dos resultados-chave da empresa, é importante destacar a procura por atividades que têm maior impacto sobre os resultados; que o objetivo deve ser específico, mensurável, claro e basear-se em dados concretos (o que, quanto, quando); detalhar cada objetivo em metas subsidiárias; manter-se dentro dos princípios de administração; indicar os resultados a atingir, mas não deve limitar a liberdade de escolha dos métodos (indicar o quanto, mas não o como); e, é importante que o objetivo seja difícil de ser atingido, mas não impossível (CHIAVENATO, 2003).

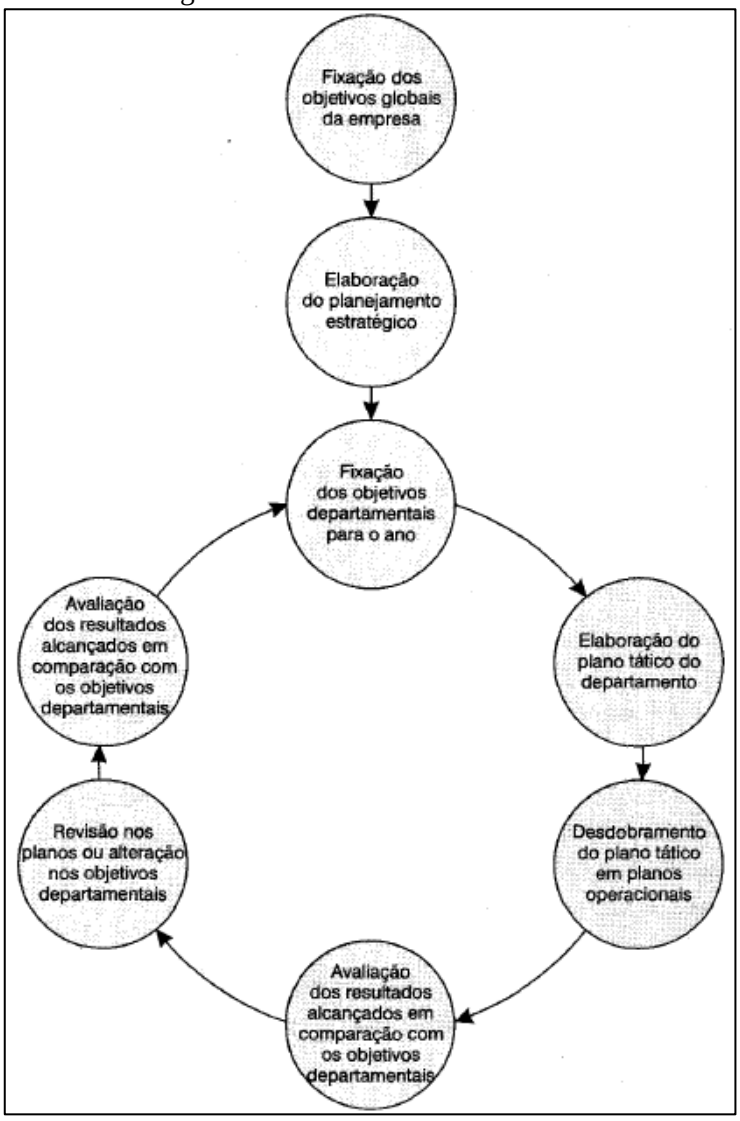
Chiavenato também leva em conta que o objetivo deve representar uma tarefa suficiente para todo o exercício fiscal da empresa, o que corrobora com a metodologia adotada no serviço público, quanto ao planejamento orçamentário, planos de governo, relatórios de gestão, que seguem o princípio da anualidade. Da mesma forma as avaliações nas auditorias muitas vezes se baseiam nos resultados ocorridos por exercício financeiro.

Dentre os objetivos mais comuns citados por Chiavenato estão inovação e criatividade nos produtos ou serviços; produtividade, eficiência e qualidade; aplicação

rentável dos recursos físicos e financeiros; qualidade da administração e desenvolvimento dos executivos; responsabilidade pública e social da empresa (a *accountability* tão falada hoje).

Aqui é importante ressaltar a satisfação do cliente/usuário e a sua participação nas decisões, ou seja, escuta de opiniões, reclamações e sugestões de melhoria (a cargo da ouvidoria); e por fim, a competitividade, considerando naquela época a preocupação com o cenário globalizado, em que as empresas privadas tinham que se manter no mercado e até alcançar o comércio exterior, mas que hoje, como é algo do cotidiano, está presente também na esfera pública, quando se premia instituições públicas pelas suas inovações na gestão.

Figura 4 – O ciclo contínuo da APO



Fonte: Chiavenato, 2003, p.230

Existe um ciclo contínuo que permite a avaliação dos resultados, sendo considerado o ambiente interno e externo da organização na construção dos objetivos:

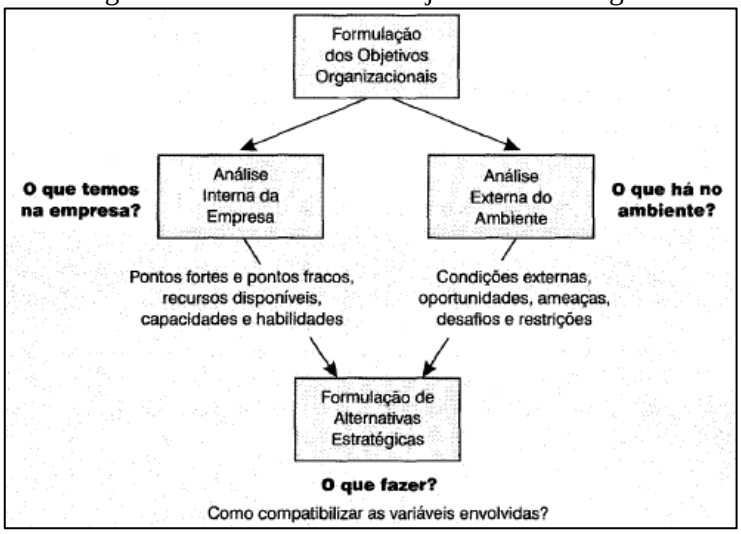
> A APO envolve um processo cíclico de tal forma que o resultado de um ciclo permite correções e ajustamentos no ciclo seguinte, por meio da retroação proporcionada pela avaliação dos resultados. O ciclo da APO corresponde ao exercício fiscal da empresa

> (geralmente um ano) para facilidade de execução e de controle. (CHIAVENATO, 2003, p.241)
>
> Em todos os planos táticos e operacionais, a APO enfatiza a quantificação, a mensuração e o controle. Torna-se necessário mensurar os resultados atingidos e compará-los com os resultados planejados. Se um objetivo não pode ser medido, seus resultados não podem ser conhecidos. A mensuração e o controle são os elementos que causam as maiores dificuldades de implantação da APO (CHIAVENATO, 2003, p.230).

Após a fixação de objetivos, a elaboração do planejamento estratégico e planos operacionais, naturalmente o controle deve assumir o seu papel e avaliar os resultados conquistados, comparando-os com o que foi definido.

O resultado dessa avaliação deverá contemplar os aspectos internos (como burocracia, adequação às mudanças ocorridas ou dimensionamento de metas e objetivos), mas também os externos (como inclusive falta de recurso financeiro ou redução no orçamento), para retroalimentar o sistema, de forma a reformular os objetivos, planejamento e planos, quando for o caso, para a eficiência, eficácia e efetividade que se deseja, conforme se verifica nas figuras 4 e 5.

Figura 5 – As Bases do Planejamento Estratégico



Fonte: CHIAVENATO, 2003, p.237

A APO tem algumas características que devem ser destacadas, como sua ligação estreita com o planejamento: "O planejamento é a base da APO. A APO se fundamenta no planejamento estratégico da empresa e nos planos táticos dos seus departamentos ou unidades" (CHIAVENATO, 2003, p.236).

Como demonstrado na figura 5, o modelo prescritivo de planejamento estratégico dos neoclássicos segue cinco estágios e dois nos interessam discorrer: a análise externa do ambiente (auditoria externa); e a análise interna da empresa (auditoria interna) (CHIAVENATO, 2003). Um estágio diz respeito à auditoria externa, quanto à função de:

> mapear as condições externas da organização no sentido de fazer um conjunto de previsões sobre o futuro dessas condições [...] as condições externas que impõem desafios e oportunidades à organização. A análise externa envolve:
>
> • *Mercados abrangidos pela empresa*, características atuais e tendências futuras, oportunidades e perspectivas.
>
> • *Concorrência ou competição*, isto é, empresas que atuam no mercado, disputando os mesmos clientes, consumidores ou recursos.
>
> • *Fatores externos*, como a conjuntura econômica, tendências políticas, sociais, culturais, legais etc., que afetam a sociedade, a empresa e demais empresas (CHIAVENATO, 2003, p.237-238[25]).

O outro estágio muito relevante, a auditoria interna, envolve:

> uma análise organizacional das condições internas para permitir uma avaliação dos pontos fortes e pontos fracos que a organização possui. Os pontos fortes constituem as forças propulsoras da organização que facilitam o alcance dos objetivos organizacionais, enquanto os pontos fracos constituem as limitações e restrições que dificultam ou impedem seu alcance. A análise interna envolve:
>
> • *Análise dos recursos* (recursos financeiros, máquinas, equipamentos, matérias-primas, recursos humanos, tecnologia etc.) de que a empresa dispõe para as suas operações atuais ou futuras.
>
> • *Análise da estrutura organizacional da empresa*, seus aspectos positivos e negativos, divisão de trabalho entre departamentos e unidades e como os objetivos organizacionais foram distribuídos em objetivos departamentais.
>
> • *Avaliação do desempenho da empresa*, em termos de lucratividade, produção, produtividade, inovação, crescimento e desenvolvimento dos negócios (CHIAVENATO, 2003, p.238-239).

Essa relação entre a análise externa e a interna da organização é também chamada de Análise SWOT (***S****trengths* – Forças, ***W****eaknesses* – Fraquezas, ***O****pportunities* – Oportunidades e ***T****hreats* – Ameaças), permitindo a seguinte comparação:

Quadro 3 – Matriz da análise interna x análise externa (Análise SWOT)

		Análise Externa	
		Ameaças	Oportunidades
Análise Interna	Pontos Fracos	Desativação: área de risco acentuado	Melhoria: área de aproveitamento potencial
	Pontos Fortes	Enfrentamento: área de risco enfrentável	Aproveitamento: área de domínio de empresa

Fonte: CHIAVENATO, 2003, p.238.

Ainda segundo Chiavenato a APO teve um passado autocrático, mas passou a funcionar com uma abordagem amigável, democrática e participativa. Algo ainda em construção no Brasil, já que existem algumas barreiras quando se fala em gestão participativa, em que nos interiores do país se vê ainda desinteressada ou restrita a participação da sociedade na democracia, na administração pública, ou pior, conselhos ignorados ou até

[25] Grifos do autor.

mesmo forjados. É também por isso que ainda se faz muito necessária a centralização de controles, com responsabilidades claras, transparência e *accountability*, até porque os controles internos das instituições devem ser avaliados.

Martins e Marini (2010) listam importantes metodologias de gestão do desempenho, utilizadas na Administração por Resultados, sendo, resumidamente:

O *Balanced Scorecard* (BSC), modelo de gestão estratégica, criado por Kaplan e Norton (2004), está voltado ao desempenho organizacional, traduzindo a missão e a estratégia de uma unidade de negócio em objetivos e medidas tangíveis e mensuráveis. A estratégia é feita em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos; e, aprendizagem e crescimento; com estabelecimento de objetivos para cada perspectiva. Modelo concebido para o setor privado, mas foi adotado também pela administração pública.

*Bain & Company***,** desenvolvido por Gottfredson e Schaubert (2008), é o alcance de resultados a partir de um ponto de partida (diagnóstico), ponto de chegada (visão e objetivos) e caminho a ser percorrido (planos de ação) para a organização alcançar seus resultados pretendidos.

O modelo 'As Nove Variáveis de Desempenho', de Rummler & Brache (2004) é aplicado como um instrumento de diagnóstico e aumento do desempenho. Um 'mapa' para dirigir a organização no sentido correto, 'um projeto' para a melhoria da operação e 'um motor' para a melhoria contínua de todo o sistema. É estabelecido um conjunto de indicadores para cada uma das nove interseções da matriz, abordando os níveis de organização, de processos e de trabalho/execução; seus objetivos, projetos e práticas de gestão.

A Gestão de Projetos, metodologia do *Project Management Body Of Knowledge* (PMBOK), desenvolvida pelo *Project Management Institute* (PMI), permite mensurar o desempenho de projetos a partir da interseção entre as áreas do conhecimento (tempo, custo, escopo, comunicação, recursos humanos, riscos, integração, aquisições e qualidade) e o ciclo de vida do projeto (iniciação, planejamento, execução, monitoramento e controle, e encerramento), mediante a lógica de uma matriz.

O Modelo de Cadeia de Suprimento (*Supply Chain*) representa para Lambert (2005) o esforço de gestão dos relacionamentos por meio da administração compartilhada de processos internos e externos que interligam as diversas áreas organizacionais, na perspectiva intraorganizacional e na perspectiva extraorganizacional. A atuação deve se dar de maneira integrada e tempestiva para o alcance do desempenho logístico (redes e integração dos processos corporativos).

A metodologia do Planejamento Estratégico Situacional (PES) – desenvolvida pelo economista chileno Carlos Matus, da Fundação Altadir (assessora governos da América Latina) – tem por essência que a atividade de alta direção envolve o enfrentamento de problemas, a partir de uma seleção criteriosa: a) classifica os governos em três tipos: de ocasião, de administração e de transformação; b) avalia a efetividade de um projeto de governo transformador a partir do triângulo de governo: projeto de governo, capacidade de governo e, governabilidade; c) propõe quatro momentos: explicativo (seleciona problemas), normativo (desenho do plano); estratégico (viabilidades do plano); e, tático-operacional (sistema de alta direção: agenda, planejamento estratégico, orçamento, sistema de monitoramento, de prestação de contas, de gerência operacional, etc.).

Mark Moore, da Kennedy School, busca responder como os gerentes devem pensar e fazer para criar 'Valor Público' a partir de três tipos de enfoques: filosofia de gestão pública, estruturas de diagnósticos e tipos especiais de intervenções. Criar valor público é oferecer respostas efetivas a necessidades ou demandas: politicamente desejadas; propriedade coletiva; que requeiram a geração de mudanças sociais (resultados). Três aspectos fundamentais, baseado no triângulo estratégico: gestão da estratégia (a organização gere produtos de valor para os supervisores, clientes e beneficiários), gestão política (legítima e politicamente sustentável) e gestão da eficiência (factível; atividades para contribuir com a meta da organização).

O **Prisma de Desempenho**, desenvolvido por Neely e Adams (2002), é um modelo integrado de mensuração de resultados cujo foco está na criação de valor para as partes interessadas, *stakeholders* (clientes, fornecedores, parceiros, empregados, comunidade, governo) a partir da construção de indicadores que auxiliem na obtenção da máxima satisfação dessas partes. As faces do topo e do fundo são, respectivamente, satisfação e contribuição dos *stakeholders*. As três faces laterais são: estratégia (identificar aquelas existentes para atender às demandas e definir objetivos); processos (para implementar a estratégia); e capacidades (desenvolver pessoas, práticas, tecnologias e infraestrutura para a execução da estratégia).

O **modelo de gestão do desempenho**, de **Hoshin Kanri**, desenvolvido no Japão nos anos 1960, compõe um dos três elementos da Gestão da Qualidade Total, os outros dois são as equipes de melhoria da qualidade e o gerenciamento da rotina. Segundo Akao (1991), esse modelo aborda o gerenciamento por meio de diretrizes da alta direção.

A **Gestão da Qualidade Total** (*Total Quality Management* – TQM) preocupa-se com o atendimento das necessidades e das expectativas dos clientes, internos ou externos,

ressaltando as pessoas e os elementos da qualidade. Com Creech (1995) a TQM tornou-se mais abrangente e a abordagem de desempenho é realizada por três elementos principais: foco no cliente (de acordo com suas necessidades), melhoria dos processos (ausência de retrabalho e erros); e lado humano da qualidade (conhecimento dos objetivos da organização e diferenciação das atividades com menor divisão dos trabalhos).

Martins e Marini (2010) apresentam que o processo contínuo de melhoria, segundo os padrões da qualidade, é obtido por meio do modelo clássico de planejamento, execução, controle/avaliação e reorientação: o **PDCA** (do inglês, *Plan*, *Do*, *Check*, *Act*), desenvolvido por Walter A. Shewhart na década de 1930, consagrada por Willian Edwards Deming a partir da década de 1950, que descreve a forma como as mudanças devem ser efetuadas em uma organização, dessa forma incluindo a verificação se as alterações produziram a melhoria desejada ou esperada.

Martins e Marini alertam que o TQM e o PDCA não representam um "modelo de gestão de desempenho" propriamente dito, mas uma filosofia de melhoria contínua, contribuindo para orientar as organizações na busca de conformidade a padrões de excelência em gestão e, assim, atender às expectativas de qualidade dos diversos *stakeholders*.

Michael Porter (1985) desenvolveu o modelo **Cadeia de Valor**, com o intuito de identificar as vantagens competitivas no interior das organizações do setor industrial, como apresenta Martins e Marini. Ressaltando atividades que agregam valor à organização, ela ganhará vantagem competitiva ou comparativa, permitindo a execução das atividades com direcionamento estratégico e foco de atuação.

O processo se dá a partir da identificação das atividades primárias (finalísticas), constituídas por logística interna, operações, logística externa, marketing e vendas, e assistência técnica; depois as atividades secundárias, ou de suporte, sendo compras, desenvolvimento de tecnologia, gestão de recursos humanos e administração e infraestrutura. A partir do modelo de Porter, pode-se conceber uma terceira etapa de estabelecimento de indicadores que visam medir o desempenho da organização, e aferir a execução das atividades primárias e de suporte.

A principal vantagem é representar o relacionamento entre a estratégia, sob o ponto de vista da excelência operacional, e os processos, pois orienta as atividades primárias e secundárias para o desenvolvimento e a entrega de produtos com maior eficiência e eficácia.

Dentre estas metodologias, aquelas voltadas para o alinhamento da organização como um todo não se aplicam ao estudo desta dissertação, mas apenas as que serviram de método para a Auditoria por Resultados, ou seja, que permitem avaliar uma política ou

programa, como as três últimas: Cadeia de Valor, Prisma de Desempenho e a filosofia da Melhoria Contínua (que engloba PDCA, Qualidade Total e gestão de desempenho).

5.2. AUDITORIA NOS PROCESSOS E NOS RESULTADOS

A análise de uma entidade pública ou instituição privada que atenda ao SUS, pode envolver a verificação da estrutura física e funcional, o processo e os resultados. De acordo com a publicação de 'Orientações Básicas' para a auditoria do SUS, elaborada pelo Denasus, os objetos de análise (BRASIL / Denasus, 2011), são:

> *Análise da estrutura física e funcional* – verifica-se a estrutura e organização da unidade prestadora de serviço, comparando com o apresentado no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (Cnes), seja a rede municipal ou estadual ou Unidade(s) de Saúde de forma isolada e ainda os profissionais.
>
> *Análise de processo* – inclui as responsabilidades do município/estado ou da unidade; o acesso aos serviços de saúde; protocolos, fluxos, normas, rotinas de atendimento; humanização na atenção ao cidadão; acesso a exames complementares etc.
>
> *Análise de resultados* – envolvem indicadores e parâmetros da atenção; avaliação do grau de satisfação dos usuários; da disponibilidade de recursos humanos, materiais e estrutura física, observando demanda reprimida; capacidade para a realização dos procedimentos e serviços cadastrados; cumprimento das normas específicas nos procedimentos de alta complexidade; se há cobrança ao usuário; distribuição de medicamentos; jornada de trabalho x produtividade; existência de central de marcação e agendamento de consultas/exames e meios de regulação do acesso; resolutividade da unidade e motivos de encaminhamentos para outros níveis de atenção; existência de equipamentos ociosos ou desativados e suas causas; sistema de contrarreferência, tempo de espera de consultas e encaminhamentos etc.

Além disso, para a realização dos trabalhos pelo Denasus a equipe de auditoria tem que estabelecer técnicas apropriadas e elaboração de roteiros para coleta de dados, como listas de verificação, entrevistas, observação e outros (BRASIL / Denasus, 2011). A entrevista é uma forma de se verificar a efetividade dos programas/políticas/estratégias de saúde, já que, "poderá ser feita visita a usuários, para realizar entrevista ou fazer outras averiguações. Entrevistar os usuários é parte importante nas auditorias operativas, oportunizando-lhes

manifestarem-se quanto à sua satisfação em relação aos serviços que lhes são prestados." (BRASIL / Denasus, 2011, p.24).

Ao aprofundar na leitura do Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010), baseado nas normas da Intosai, verifica-se a utilização de algumas técnicas na etapa de planejamento das auditorias:

Quadro 4 – Técnicas mais utilizadas na etapa de planejamento das auditorias operacionais.

Técnica de diagnóstico	Objetivo
SWOT e Diagrama de Verificação de Risco	• Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo. • Identificar possíveis áreas a investigar. • Identificar fatores de risco e conhecer a capacidade organizacional para o seu gerenciamento.
Análise *stakeholder*	• Identificar principais grupos de interesse (atores interessados). • Identificar opiniões e conflitos de interesses e informações relevantes.
Mapa de produtos e Indicadores de desempenho	• Conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa. • Representar as relações de dependência entre os produtos. • Identificar os responsáveis pelos produtos críticos. • Desenvolver indicadores de desempenho.
Mapa de processos	• Conhecer o funcionamento de processos de trabalho. • Identificar boas práticas. • Identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho.

Observação: Outras técnicas, como análise de Ishikawa, análise RECI e marco lógico, também podem ser úteis nessa etapa do trabalho de auditoria.

Fonte: BRASIL / TCU, 2010, p.25.

Da mesma forma, na verificação dos programas, as abordagens da Intosai para responder a algumas questões típicas de auditoria operacional envolvem algumas técnicas:

Quadro 5 – Abordagens da Intosai para responder a algumas questões típicas de auditoria operacional

Questão de auditoria	Abordagens
O programa está alcançando as metas previstas?	Estudo sobre alcance de metas ou resultados
Como o programa funciona?	Estudo sobre processos
Quais são os efeitos líquidos do programa?	Avaliação de impacto
Os benefícios do programa excedem os custos? Os objetivos são alcançados ao menor custo possível?	Estudos de custo-benefício e de custo-efetividade
As atividades e procedimentos adotados estão sendo realizados conforme as melhores práticas?	Estudo de *benchmarking*
A qualidade da avaliação realizada é aceitável?	Estudo de meta-avaliação

Fonte: ISSAI 3000/Apêndice 1, 2004; apud BRASIL / TCU, 2010, p.62.

Essas duas figuras demonstram a utilização de técnicas a serem aplicadas tanto no planejamento (fase analítica, antes de ir a campo) como na execução das auditorias no local da instituição (fase operativa), para aferição do desempenho.

Inclusive foi possível perceber a preocupação da auditoria operacional com a análise dos processos e dos resultados dos programas. Ou seja, os aspectos de eficiência, eficácia e efetividade também são contemplados na auditoria operacional.

Eficácia é uma medida do alcance de resultados, enquanto a eficiência é uma medida da utilização dos recursos nesse processo. A eficiência preocupa-se com os meios, com os métodos e procedimentos mais indicados que precisam ser devidamente planejados e organizados a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis. A eficiência não se preocupa com os fins, mas simplesmente com os meios. O alcance dos objetivos visados não entra na esfera de competência da eficiência; é um assunto ligado à eficácia. Na medida em que o administrador se preocupa em fazer corretamente as coisas, ele estará se voltando para a eficiência (melhor utilização dos recursos disponíveis). Porém, quando ele utiliza esses instrumentos fornecidos por aqueles que executam para avaliar o alcance dos resultados, isto é, para verificar se as coisas bem feitas são as que realmente deveriam ser feitas, então ele estará se voltando para a eficácia (alcance dos objetivos por meio dos recursos disponíveis), (CHIAVENATO, 2003).

Portanto, a eficiência está atrelada aos processos e a eficácia e efetividade aos resultados das ações. O caminho chama-se processo e o destino, resultado final.

De acordo com os 6Es do Desempenho, a efetividade é uma das 6 dimensões e, de acordo com seus níveis de aplicação, verifica-se no âmbito "(Nano) Impacto inicial, Resultados da organização; (Micro) Impacto Intermediário, Resultados intermediários de desenvolvimento, políticas públicas ou temas de políticas públicas, Satisfação dos *stakeholders*, Melhoria da Gestão etc.; (Macro) Impacto Final, Nível geral de bem estar, desenvolvimento (social, econômico e sócio-ambiental), igualdade social etc." (BRASIL / Sec. Gestão, 2009, p.25).

O desempenho ou metas estão relacionados à eficácia, enquanto que a satisfação e a resolutividade está associada à efetividade. Segundo o raciocínio da dupla vinculação de eficácia, estão envolvidas as metas programadas (eficácia interna), que resultem nos impactos desejados, que motivaram a ação (eficácia externa), este último pode ser entendido na verdade como a efetividade, como colocado por Nobrega (2008). Segundo ele, o TCU, nas auditorias operacionais dos Sistemas Municipais de Saúde do Rio de Janeiro não verificou os impactos

(eficácia externa, ou seja, efetividade) em razão da sua grande complexidade, que envolve outros atores além da instituição auditada.

5.3. CONCEITUAÇÕES PARA UMA AUDITORIA POR RESULTADOS

O que significa a palavra "resultado"? Ao fazermos uma conta de matemática temos que o seu resultado é a finalização, a conclusão ou a consequência dessa conta. Na área das políticas públicas, temos que o seu resultado é o alcance dos seus objetivos. E ainda, se os resultados das ações estão atrelados à eficácia e efetividade, temos satisfação, resolutividade, impactos, entre tantas outras conceituações. Assim, resultado é tratado aqui de forma ampla.

Ao considerar que a auditoria é uma ação de controle e que resultado é a eficácia e a efetividade obtidas por meio dos procedimentos executados, conceituo que a **Auditoria por Resultados é o controle voltado ao cumprimento de metas, alcance dos objetivos e impactos esperados**, inevitavelmente atrelados à acessibilidade, resolutividade e satisfação do usuário, como também avanços significativos na qualidade de saúde da população.

Além de toda a pesquisa teórica e análises realizadas até aqui para conceituar e estabelecer uma metodologia de **Auditoria por Resultados** para o SNA, também foi verificado na literatura brasileira se havia a referência e descrição desse tipo de auditoria por parte dos órgãos de controle, sem encontrar nada com essa titulação.

Por outro lado, foi localizado um programa de curso de auditoria de resultados ministrado pela Escola de Administração e Negócios (ESAD) e dois textos europeus de língua portuguesa: **Auditoria de Resultados**, do Tribunal de Contas da República de Guiné-Bissau; e, **Manual de Auditoria de Resultados**, do Tribunal de Contas da Europa (TCE).

O curso de auditoria de resultados oferecido em 2011 é um curso a distância, com duração de 40 horas, direcionado aos profissionais da administração pública exercendo atividades de controle interno ou que com ele interajam, auditores e fiscais. Os objetivos do curso são analisar "aspectos conceituais, técnicos e administrativos envolvidos na realização de auditorias operacionais, capazes de alavancar os resultados obtidos nas ações e nas contratações realizadas pela Administração Pública" (ESAD, 2014). A temática da discussão também envolve os aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

O curso propõe em seu último capítulo trazer os conceitos e características de Auditoria de Conformidade, Auditoria de Desempenho Operacional, Auditoria Institucional x Auditoria de Contratos e Programas, e Auditoria de Avaliação de Resultados, contudo é desconhecido o seu conteúdo, pois não está disponível para consulta. É importante citá-lo aqui

pela preocupação que o controle interno tem tido em verificar resultados, como também uma Auditoria por Resultados no SNA tem sido uma dialética desejada por muitos auditores.

Em relação aos dois textos europeus, ambos foram apresentados no Seminário da Organização das Instituições Supremas de Controle da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, realizada em Macau (China), de 26 a 27 de Fevereiro de 2009, onde debateram tanto o tema de Controle Interno, como de Desenvolvimento da Auditoria de Resultados.

Expandindo a pesquisa para esse evento em Macau, identifiquei mais dois textos: Desenvolvimento da Auditoria de Resultados, do Tribunal Administrativo da República de Moçambique; e, para minha surpresa, um texto do TCU (Brasil) com o título de Auditoria de Resultados em Programas Sociais (escolas, hospitais, serviços locais de atendimento a idosos, pessoas portadoras de deficiências, crianças, bancos de alimentos).

Esse texto não consta da página do TCU e esse tipo de auditoria não consta dos seus manuais, mas de acordo com o texto, trata-se de uma subdivisão da Auditoria de Desempenho e, portanto, com as mesmas bases da ANOp, de forma que utilizamos aqui o texto mais novo de 2010, que é o Manual de Auditoria do TCU.

Quanto ao texto Auditoria de Desempenho do Tribunal de Moçambique, na verdade estava baseado nas informações da Intosai e é semelhante ao Manual de Auditoria do TCU, até porque encontrava-se em fase iniciante nesse tipo de auditoria, capacitando seus técnicos, alguns em formação no Brasil. A primeira Auditoria de Desempenho estava prevista para aquele ano, no setor da educação, contando com o apoio técnico da AFROSAI[26] e da Auditoria Geral da Suécia, por esses motivos não iremos estuda-lo nesse momento.

O texto do Tribunal de Contas da República de Guiné-Bissau tipifica a auditoria de resultados como auditoria operacional, feita em observância aos procedimentos legais e administrativos previamente estabelecidos, de forma que a gestão do dinheiro público obedeça aos critérios traçados (GUINÉ-BISSAU, 2009), ou seja, aos objetivos estabelecidos, como pode ser entendido. Contudo, adiciona algumas particularidades interessantes.

O segundo texto, do Tribunal de Contas da Europa (TCE), refere-se fundamentalmente ao orçamento geral da União Europeia, o principal domínio de auditoria daquele Tribunal. São realizadas no domínio dos Fundos Europeus de Desenvolvimento, das Agências e do Banco Central Europeu (EUROPA, 2006).

---

[26] African Organization of Supreme Audit Institutions (AFROSAI) – Organização das Entidades de Fiscalização Superior da África.

Comparando as definições desses textos com o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010), utilizado no Brasil, podem ser observados conceitos idênticos em alguns casos ou muito semelhantes em outros, sugerindo que tiveram a mesma base referencial.

O manual do TCU (2010) está alinhado aos padrões adotados pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), com as definições baseadas na auditoria de desempenho segundo *Implementation Guidelines for Performance Auditing* (Issai). O Manual do Tribunal de Contas da Europa tem normas e diretrizes para a auditoria de resultados baseadas nas normas de auditoria e na experiência prática da Intosai. Assim, ambos estão baseados na Intosai, apesar de não estar referenciado no texto de Guiné-Bissau.

Os três órgãos, além da auditoria de regularidade, auditam também o desempenho:

Quadro 6 - Tipos de Auditoria para o TCU, o TC de Guiné-Bissau e o TC Europeu

Manual de Auditoria Operacional (TCU-Brasil)	**Auditoria de Resultados (Tribunal de Contas de Guiné-Bissau)**	**Manual de Auditoria de Resultados (Tribunal de Contas Europeu)**
Auditorias de regularidade: - sobre demonstrativos financeiros, - conformidade com lei/regulamento -inadequação de controles internos.	**Auditorias tradicionais**: controlador julga operações como regulares ou irregulares, sinceras ou não sinceras, legais ou ilegais.	**Auditoria financeira**: Sobre operações financeiras (legalidade e regularidade) e se as contas são fiáveis.
Auditorias Operacionais: -*sinônimo de aud. de desempenho*. -Possuem *características próprias* - *Variedade e complexidade das questões* tratadas, *flexibilidade na escolha de temas, objetos, métodos de trabalho* e comunicação das conclusões. -*Ampla seleção de métodos de avaliação* e investigação de *diferentes áreas do conhecimento*.	**Auditoria de Resultados** *ou operacional*: Avaliações dos resultados - *escolha dos critérios* de auditoria, relativamente aberta, dependendo do *conteúdo*. Aud. de Natureza Operacional -não se limita a comparar metas; -utiliza *estratégias metodológicas* (pesquisa, delineamento experi-mental e quase experimental).	**Auditoria de Resultados**: - aud. da boa gestão financeira. -Incidência - Política, programa, organismo e sistemas de gestão. -*Métodos* - dependem da natureza do assunto e do *nível de conhecimento* da equipe. -Critérios de Auditoria - formulado pelos auditores. *Critérios próprios de cada auditoria*.

Fonte: Construção própria, a partir dos manuais de auditoria dos Tribunais de Contas do Brasil (2010), Guiné-Bissau (2006) e da União Europeia (2009).

Descartando o primeiro tipo e focando no desempenho, todos os Tribunais têm como objetivo examinar/avaliar critérios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais.

Outra questão que se destaca é a preocupação com os **resultados** desde a dimensão da eficiência nos dois textos europeus sobre auditoria de resultados. Por outro lado, a auditoria operacional do TCU não demonstrou esse enfoque na dimensão da eficiência, mas quanto à verificação dos **processos**, enquanto que na dimensão da eficácia se atem ao alcance de metas e cumprimento dos objetivos, ficando a verificação dos resultados para a dimensão da efetividade.

A comparação dos três textos permite mais claramente distinguir os conceitos e perceber que originaram de uma mesma base, inclusive com algumas frases idênticas:

Quadro 7 - Dimensões do Desempenho do TCU, TC de Guiné-Bissau e TC Europeu

	Auditoria Operacional (TCU-Brasil)	**Auditoria de Resultados (TC Guiné-Bissau)**	**Auditoria de Resultados (TC Europeu)**
ECONOMICIDADE	Minimização dos custos dos recursos utilizados numa atividade, sem comprometer a qualidade. Gerir adequadamente os recursos financeiros. Poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, *benchmarking* de processos de compra e outros procedimentos.	Minimização dos custos... (idem). Controle: Saber se os recursos (humanos, materiais e financeiros) foram utilizados de maneira econômica, se os custos de realização dos resultados obtidos são os mais baixos possíveis.	Princípio que determina: os meios utilizados com vista ao exercício das suas atividades devem ser disponibilizados em tempo útil, nas quantidades e qualidades adequadas e ao melhor preço.
EFICIÊNCIA	-Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos para produzi-los, em dado período, mantidos os padrões de qualidade. -Esforço do **processo** de transformar insumos em produtos. -Perspectivas: minimizar o custo total ou os meios para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado. -Está relacionada à economicidade.	Relação... (idem). -Controle: determinar se os recursos foram utilizados de forma eficiente ou satisfatória ou se os mesmos **resultados** ou similares (qualidade e prazos de execução) poderiam ser alcançados com outros meios. Comparar atividades similares, outros períodos ou uma norma. -Está relacionada à produtividade. -Custo-eficácia (relação custo de um programa e os **resultados** obtidos – custo por unidade). -Custo-benefício (custo de um projeto e benefícios obtidos).	Princípio que visa a melhor relação entre os meios utilizados e os **resultados** obtidos.
EFICÁCIA	-Grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em dado período, independente do custo implicado. -Capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos (metas de produção ou de atendimento), ou seja, de prover bens ou serviços planejados. Fatores externos como restrições orçamentárias podem comprometer o alcance das metas planejadas.	Grau de alcance dos objetivos. **Resultados** pretendidos X reais. Controle – examinar: • objetivos alcançados em relação aos meios utilizados; • **impactos** observados fora dos resultados alcançados; • conformidade dos meios utilizados e dos resultados obtidos nos objetivos da organização; • **impactos** constatados, diretos ou indiretos, pretendidos ou não. Pode estimar ou avaliar a eficácia, comparando resultados ("impacto", "avaliação") e objetivos fixados.	Princípio que visa o alcance dos objetivos específicos fixados, bem como dos **resultados** esperados.
EFETIVIDADE	Alcance dos **resultados** pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se aos efeitos sobre a população-alvo (**impactos** observados e impactos esperados).	*	*

*Nos textos não há citação da palavra **efetividade**, mas cita "**impacto**" relacionado à eficácia.

Fonte: Construção própria a partir dos textos europeus Auditoria de Resultados (GUINÉ-BISSAU, 2009); e, Manual de Auditoria de Resultados (EUROPA, 2006).

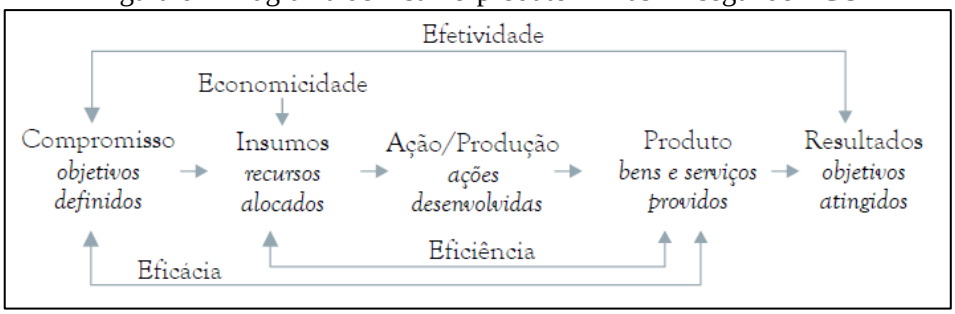
Observando mais profundamente as dimensões da eficácia e da efetividade nos três manuais, apenas no primeiro é nomeada de forma clara a efetividade, que aborda o **impacto**. Contudo, os dois outros manuais também abordam a necessidade de verificar o impacto, incluindo-o na eficácia. Trata-se da dupla vinculação da eficácia, lembrando

Nobrega (2008) como já abordado, separando as dimensões eficácia e efetividade, contudo atrelando os impactos à efetividade.

Assim, os conceitos ficam mais claramente definidos. A eficácia envolve o alcance dos objetivos imediatos (que precisam estar bem definidos e não devem ser vagos), cumprimento de metas (que para serem fixadas, deve haver critérios a serem considerados, pois uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas). Enquanto a efetividade chega a verificar os resultados alcançados a médio e longo prazos, ou seja, o impacto na população-alvo, comparando aqueles observados com os esperados; mas podendo ir ainda mais além, como citado por Guiné-Bissau, devendo o controle verificar os impactos diretos ou indiretos, pretendidos ou não.

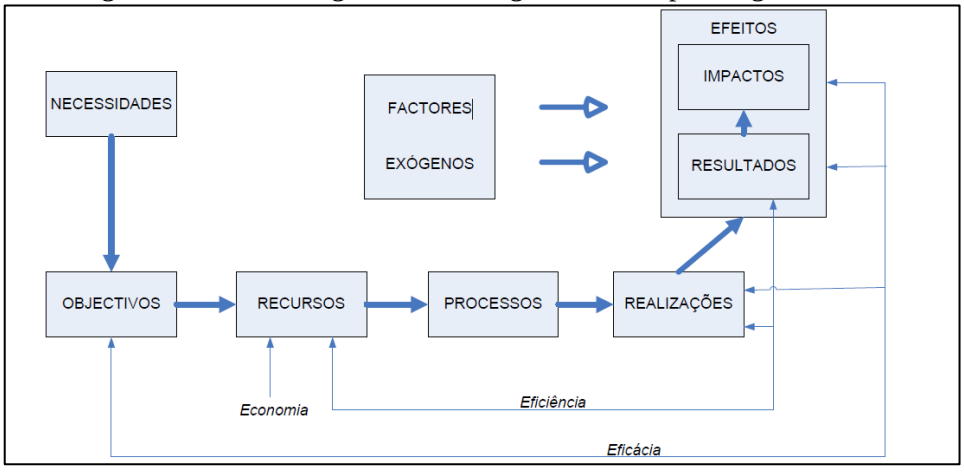
Vejamos, então, a relação desses conceitos demonstrados no Diagrama de insumo-produto da ANOp (TCU-Brasil) e Modelo lógico de um Programa (TCE-Europa):

Figura 6 – Diagrama de insumo-produto – Brasil – segundo TCU



Fonte: Manual de Auditoria Operacional – TCU, 2010. Adaptado de ISSAI 3000/1.4, 2004.

Figura 7 - Modelo Lógico de um Programa – Europa – segundo TCE



Fonte: TCE. Manual de Auditoria de resultados, Europa, p. 17.

As duas figuras são muito semelhantes e a ‘efetividade’ para o TCE (Europa) no Modelo Lógico, não está explícita, mas está clara a sua existência quando a “eficácia”, além de fazer relação os resultados, está ligada aos impactos, lembrando Nobrega (2008) ao atrelar os impactos à efetividade. Segundo o TCU:

> Ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores. O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse (TCU, 2010, p.12).

Quadro 8 – Semelhanças entre a auditoria do TCU, TC de Guiné-Bissau e TC Europeu

Quanto a:	**Manual de Auditoria Operacional (TCU-Brasil)**	**Auditoria de Resultados (TC – Guiné-Bissau)**	**Manual de Auditoria de Resultados (TC Europeu)**
AVALIAÇÃO DE PROGRAMA	Abordagem diferenciada: avaliação de programa, auditoria de tecnologia de informação e de meio ambiente.	Objetivo: quantificação do resultado ou do desvio da norma. Análise detalhada do processo de gestão ou avaliação de eficácia.	Analisam os sistemas e as informações da avaliação com vista a apreciar a sua qualidade.
ECONOMIA EFICIÊNCIA EFICÁCIA	-economicidade e eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, -eficácia e *efetividade* dos resultados alcançados.	Na avaliação, os conceitos gerais da economia, da eficácia e de rentabilidade (eficiência) devem ser interpretados à luz do conteúdo.	Verificar se os fundos comunitários foram utilizados com economia, eficiência e eficácia.
IMPACTO DE POLÍTICAS E PROGRAMAS	Os relatórios informam sobre a adequada aplicação dos recursos, o **impacto** de políticas e programas e recomendam mudanças para aperfeiçoar a gestão.	Ao desempenho avaliado pode interessar o tipo ou nível de atividade desenvolvida no âmbito do programa, *seus produtos e serviços* prestados e/ou que resultem dele para definir se atingiu os objetivos.	Incidência: Política, programa, organismo, atividades e sistemas *de gestão*.
CONHECIMENTOS ESPECIALIZADOS	Algumas áreas de estudo necessitam de conhecimentos especializados.	Conhecimentos especiais Se não possuem, é possível fazer a nomeação de *peritos* pelo Presidente do Tribunal.	Auditores devem obter um conhecimento atualizado de auditoria e do tema. *Formação Acadêmica* - Economia, ciências políticas, sociologia etc.
RELATÓRIOS *DIVERSIFICADOS* E *ARGUMENTATIVOS*	*Mais analíticos e argumentativos*, em razão de auditorias mais *abertas a julgamentos e interpretações*. Podem variar: escopo e natureza.	*Diversificados* e com *mais discussão, análise e argumentos razoáveis* do controle das contas. *Objetividade*, independência e *qualidade*.	*Especiais* e *pontuais*. Estrutura e conteúdo *variam* com os objetivos. Auditores decidem, com independência, a seleção e realização dos trabalhos.

Fonte: Construção própria, a partir dos manuais de auditoria dos Tribunais de Contas do Brasil (2010), de Guiné-Bissau (2006) e da União Europeia (2009).

A partir das características definidas para a ANOp, no Manual de Auditoria Operacional do TCU, podem ser encontradas semelhanças nas Auditorias de Resultados de Guiné-Bissau e do Tribunal de Contas Europeu (TCE), mas também algumas singularidades.

Quadro 9 – Especificidades dos tipos de auditoria do TCU, TC de Guiné-Bissau e TC Europeu

Quanto a:	**Manual de Auditoria Operacional (TCU-Brasil)**	**Auditoria de Resultados (TC – Guiné-Bissau)**	**Manual de Auditoria de Resultados (TC Europeu)**
TIPOS	Não há tipos de execução, mas de questão de auditoria: • Descritiva-operacionalização • Normativas - cumpre metas? • Avaliativas / impacto / causa-e-efeito - em que medida os efeitos são atribuídos ao programa? • Exploratórias - Quais fatores explicam o aumento expressivo?	Dois tipos de execução: • **Auditoria de desempenho do tipo direto** - o verificador avalia e analisa os objetivos alcançados. • **Controle de desempenho de certificação** - limita-se às informações contidas no relatório de avaliação dos resultados feito pelos responsáveis da entidade.	Combinarão os métodos: • **Auditoria direta de resultados** - Recursos, realizações, resultados e impactos. • **Auditoria dos sistemas de *controle*** - políticas/ procedimentos aplicados pelos gestores: *promoção*, *acompanhamento* e *avaliação* dos resultados.
RELAÇÃO COM INTERESSADOS	A *participação do gestor e de sua equipe é fundamental*: • Em várias etapas (seleção do tema, definição do escopo, caracterização dos achados e recomendações). • Para o aperfeiçoamento da gestão, - *precisa apoiar o trabalho e estar disposto a colaborar*, facilitando a identificação das áreas relevantes a examinar. • *Favorece a apropriação dos resultados da auditoria* e a efetiva implementação de recomendações.	• **Controle de Desempenho Direto**: Relatório provisório permite o *contraditório aos responsáveis da entidade*. Relatório final: observações do Tribunal e *respostas da entidade*. ➢ Informa irregularidades às autoridades competentes e falhas adm. às *autoridades administrativas* para procedimento disciplinar. • **Cont. Avaliação de Desempenho**: *Reuni-se com responsáveis* pela execução, acompanhamento e avaliação do programa, do setor financeiro e controle interno.	**As auditorias de resultados** ➢ Sobrepõem-se à obrigação de prestar contas. ➢ Objetivo é *fornecer informações independentes à autoridade de quitação e aos cidadãos europeus*. ➢ Pretende contribuir para a melhoria da gestão financeira dos fundos comunitários, formulando *recomendações à autoridade de quitação* e à Comissão nos casos de demonstrem possibilidades de melhorias significativas.

Fonte: Construção própria, a partir dos manuais de auditoria dos Tribunais de Contas do Brasil (2010), de Guiné-Bissau (2006) e da União Europeia (2009).

De acordo com a auditoria de resultados de Guiné-Bissau (2006), o principal objetivo do controle de desempenho ou acompanhamento dos resultados é o de avaliar a realização dos objetivos de uma organização, de encontrar desvios dos objetivos e explicar as causas dessas lacunas. "A avaliação do funcionamento de uma entidade consiste em questionar-se sobre a validade dos métodos de liderança e gestão implementados, através da avaliação do controle interno, por um lado e, por outro lado, da eficácia das entidades" (GUINÉ-BISSAU, 2006, p.4).

Nas auditorias de resultados "o verificador pode proceder a uma avaliação preliminar do controle interno para destacar os pontos fortes e fracos do sistema" (GUINÉ-BISSAU, 2006, p.7), até para verificar se o auditor externo deverá ampliar ou não o escopo da auditoria de acordo com a confiabilidade do trabalho sistemático do controle interno, como recomendam as Entidades Superiores de Fiscalização.

Como a auditoria é originária dos procedimentos contábeis, os auditores independentes, para emitirem o seu parecer quanto aos demonstrativos contábeis da entidade,

primeiramente realizam a avaliação do controle interno da empresa auditada e se considerar que possui um forte controle, poderá definir uma amostra pequena para a auditoria, mas caso contrário, se o controle interno é frágil, o auditor independente irá ampliar a amostra.

Guiné-Bissau (2006) detalha que a avaliação final incidirá sobre o processo de gestão utilizado no âmbito da entidade, distinguindo os pontos positivos, tanto efetivos como aplicados; as deficiências resultantes das insuficiências ou das falhas da concepção do sistema; e as fragilidades decorrentes da aplicação incorreta das regras válidas na teoria.

Já o Manual de Auditoria de Resultados da Europa traz a auditoria global, que associa os objetivos da auditoria de resultados aos da auditoria financeira. A escolha pela auditoria de resultados ou a auditoria global depende do juízo profissional, dependendo do caso. Contudo, alerta que a auditoria de resultados já é um grande desafio e que realizar uma auditoria global é ainda mais exigente.

Semelhante a essa auditoria global, o TCU tem a auditoria de gestão. Uma proposta metodológica também experimentada pelo Denasus, contudo mais no sentido de diagnóstico, sem aprofundar em uma avaliação propriamente dita; e que há muitos anos não consta na programação do Departamento, por sua complexidade, que não cabe aqui detalhar.

6. ANÁLISES E PROPOSTA DE UMA AUDITORIA POR RESULTADOS

O foco de atuação da auditoria do SUS é “verificar se as ações e os serviços de saúde estão sendo realizados em conformidade com os padrões e os critérios estabelecidos. Detectar situações de não conformidade e aprofundar na verificação e análise. Auditar as estruturas, os processos e os resultados” (BRASIL / Denasus, 2013, p.11).

De acordo com a ParticipaSUS, o SNA deve atuar orientado, também, pelos resultados do monitoramento implementado pelas áreas finalísticas; e pelos indicadores de avaliação. Além disso, devem ser considerados os pontos relevantes e os fatores de riscos evidenciados por auditorias anteriores; e, as demandas originadas dos Conselhos de Saúde, movimentos sociais, cidadão, outros órgãos de controle e das prioridades governamentais, retroalimentando a gestão do SUS. Assim, as ações de auditoria estão voltadas para o diagnóstico e transparência, estimulando e apoiando o controle social, possibilitando o acesso da sociedade às informações e resultados das ações do SNA, questões que demonstram e consolidam a auditoria como instrumento de gestão (BRASIL / Sgep, 2009).

E ainda, o SNA, além de exercer as atividades de controle das ações e serviços de saúde, para verificar a sua conformidade com os padrões estabelecidos ou detectar situações que exijam maior aprofundamento, deve proceder à avaliação da estrutura, dos processos aplicados e dos resultados alcançados, para aferir sua adequação aos critérios e parâmetros exigidos de eficiência, eficácia e efetividade, bem como realizar auditoria da regularidade dos procedimentos praticados por pessoas naturais e jurídicas, mediante exame analítico e pericial, como estabelece o Decreto 1.651/1995 (BRASIL / Sgep, 2009).

6.1. CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA PARA MODIFICAÇÕES NAS POLÍTICAS DE SAÚDE

O Denasus tem procurado trabalhar de forma proativa, aumentando o quantitativo de ações realizadas através de demandas internas, o que significa dizer que se baseia em um planejamento para a verificação dos resultados das políticas e programas de saúde, independente da provocação por entidades externas ou denúncias de usuários.

Dessa forma, tem podido construir para uma gama de protocolos de auditoria voltados para diversas ações de saúde, mesmo sem deixar de cumprir com suas ações de rotina como a verificação da aplicação adequada dos recursos financeiros repassados aos municípios, a real execução dos procedimentos cobrados ao SUS, visita às unidades de saúde para verificar a qualidade dos serviços prestados e a garantia da prestação dos serviços básicos de saúde pelos municípios.

Dentre os serviços básicos de saúde, a Estratégia Saúde da Família (ESF) é uma das maiores ações realizadas pelo SUS e está sempre em foco nas auditorias do Denasus já que está direcionada para ser o canal de acesso do usuário aos serviços públicos de saúde.

A distribuição (dispensação) de medicamentos é outra atividade da saúde que sempre tem envidado esforços da auditoria para contribuir com a resolutividade no tratamento e recuperação dos pacientes. Como a gestão adotou um novo instrumento para dispensação de medicamentos, o Denasus também acompanhou essa mudança. Imediatamente passou a auditar o Programa Farmácia Popular do Brasil (PFPB), além do Programa de Assistência Farmacêutica, sempre inclusa no seu planejamento.

O PFPB envolve não apenas o setor público, mas o setor privado. As empresas passaram a fornecer um rol de medicamentos diretamente ao usuário, em suas farmácias e drogarias, mediante a apresentação do receituário médico, facilitando o acesso ao usuário, que se queixava das constantes faltas de medicamentos nas farmácias municipais e estaduais de

saúde, sendo constatado inclusive pela Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) um percentual elevado do gasto com medicamentos pelas famílias.

Além da rotina de fiscalização desses programas/políticas de saúde que sempre envolveram grande parte da força de trabalho do Denasus, em todo o território nacional, a partir de 2011 o planejamento das atividades do Departamento passou a incluir novas ações em âmbito nacional. Esse planejamento é alinhado ao de sua Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (Sgep/MS), que por sua vez está atrelado ao estabelecido pelo Ministério da Saúde, de acordo com as diretrizes do Governo Federal.

De acordo com essas diretrizes, foram estabelecidas para o Ministério da Saúde algumas Marcas de Governo para serem monitoradas, avaliadas e com proposição de melhorias em relação às referidas ações e programas de saúde. Nesse sentido, todos os setores do Ministério foram envolvidos para este trabalho, inclusive o Denasus, que programou auditorias vinculadas a esse planejamento do Ministério:

Quadro 10 – Programação de auditorias vinculada ao planejamento do Ministério em 2012

Marcas	Rede	Prioridade
Saúde Mais Perto de Você	Atenção Básica	PMAQ
Saúde Toda Hora	Atenção às urgências	SOS Emergência
Saúde Conte Com a Gente	Atenção Psicossocial	Comunidades Terapêuticas
Rede Cegonha	Atenção à Mulher	Maternidades
		Acesso ao tratamento de Câncer de Mama
		Acesso ao tratamento de Câncer de Colo de Útero
Saúde Não Tem Preço	Assistência Farmacêutica	Farmácia Popular
CARTA SUS	-	Internações não realizadas/Cobrança indevida
-	Assistência Oftalmológica	Procedimentos de Glaucoma
-	Vigilância em Saúde	Programa de Combate à Hanseníase

Fonte: Denasus, Resultados das Auditorias Realizadas nas Prioridades de Governo em 2012. Apresentação do Diretor à época, Adalberto Fulgêncio, 2013, slide 4.

O resultado desse planejamento foi a "realização de ações de controle interno na gestão do SUS, com foco em resultados, tendo como referência o Coap e a garantia de acesso", com o estabelecimento de ações para verificar a situação de políticas e programas de saúde de acordo com as Marcas de Governo, como 'saúde não tem preço', com o Programa Farmácia Popular do Brasil, (BRASIL / Sgep, 2013, p.73), conforme citado na metodologia.

De acordo com o Relatório de Gestão 2012, as ações de auditoria que mais avançaram em 2012, somadas, representam a maior parcela de todas as ações executadas pelo Denasus, que incluem a Estratégia Saúde da Família, a Farmácia Popular e o acesso ao tratamento de Câncer de Mama[27] (Mamógrafos). De acordo com a relação de ações de auditoria por objeto a qual estão inseridas: o PFPB (objeto classificado como Assistência Farmacêutica) representa 23,4% do total de ações realizadas; a ESF está classificada na Atenção Básica, que é responsável por 19,7%; e os mamógrafos que são serviços de Média e Alta Complexidade[28], englobam 17,8%, totalizando 60,9% das ações de auditoria realizadas em 2012 pelo Denasus:

Tabela 1 – Auditorias encerradas em 2012

Auditorias, fiscalizações e verificação do TAS encerradas, por objeto. Brasil - 2012

Objeto	Auditorias	% Total
Fora de bloco de financiamento	151	11,3
Assistência Farmacêutica	313	23,4
Atenção Básica	264	19,7
Gestão	16	1,2
Investimentos	14	1,0
Média e Alta Complexidade	238	17,8
Vigilância Sanitária	343	25,6
Total	**1.339**	**100,0**

Fonte: BRASIL / Sgep. Relatório de Gestão do exercício de 2012. Brasília, 2013, p.74.

O foco desta dissertação direcionou-se para o estudo de caso dessas três ações, ESF, PFPB e mamógrafos por todas essas peculiaridades e mais: são distintas entre si na forma de execução dos trabalhos/atuação das equipes, mas em todas elas, inclusive, pode ser verificado que o foco não está apenas no processo, mas nos resultados efetivos para o programa/política de saúde, sendo encontradas mudanças na gestão a partir dessas ações do Denasus.

Em relação à Estratégia Saúde da Família, após constar na maioria dos relatórios de auditoria, por anos seguidos, que os profissionais de saúde não cumpriam a carga horária de 40 horas semanais, houve uma mudança na legislação que permitisse uma configuração diferente quanto à carga horária e à formação das equipes.

---

[27] Como o controle do Câncer de Mama constituiu-se em uma das prioridades, o Ministério da Saúde decidiu avaliar e propor melhorias para o funcionamento dos mamógrafos e das mamografias no âmbito do SUS, sob a coordenação do DENASUS.

[28] Media e Alta Complexidade seria a classificação da ação dos mamógrafos, mas como estes foram realizados através de visitas técnicas e não de auditoria, não estão computados nesse percentual, portanto, aumentariam ainda mais esses números.

O PFPB contava ao final de 2011 com um atendimento a aproximadamente 10 milhões de beneficiários e 20 mil farmácias/drogaria credenciadas, o que era impraticável para o Denasus verificar cada cupom emitido para esses beneficiários na compra dos medicamentos do programa em todas essas farmácias e ainda visita-los em suas residências para comprovarem que foram eles mesmos que receberam, mesmo que por amostragem. Além disso, as drogarias passaram a alegar que não possuíam mais os cupons por motivo de furto, roubo ou incêndio.

A partir dessas constatações pelas equipes do Denasus, houve alteração na legislação do Programa quanto à responsabilidade pela guarda dos comprovantes e também o departamento desenvolveu uma nova metodologia para auditar, comparando a entrada e a saída de medicamentos nas farmácias/drogarias.

Já as visitas às unidades de saúde para verificar a situação dos mamógrafos gerou muitas correções imediatas e algumas a médio e longo prazo, como atualização das informações do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (Cnes), a recolocação em uso de mamógrafos parados, bem como um mapeamento desses equipamentos, permitindo uma análise quanto à concentração ou ausência deles nas diversas localidades, além daqueles com baixa utilização, permitindo aos gestores a tomada de decisão para tentar identificar mais precocemente os casos de Câncer de Mama e trata-los tempestivamente.

A seguir estão demonstrados os dados em profundidade:

6.1.1. Estratégia Saúde da Família

O Modelo de Atenção à Saúde do Brasil é referência internacional e a Estratégia Saúde da Família tem sido destaque (BRASIL / DAB, 2014).

A Estratégia Saúde da Família (ESF) faz parte da política de atenção básica do Ministério da Saúde e tem como objetivo fortalecer e ampliar a atenção básica, em promoção e proteção à saúde da população, evitando e reduzindo os agravos e procurando reduzir os casos de hospitalização, como também os serviços de alto custo.

A ESF é, na verdade, uma reorientação do modelo assistencial, através da implantação de equipes multiprofissionais em unidades básicas de saúde, de forma que cada equipe seja responsável pelo acompanhamento de um número definido de famílias localizadas em uma área geográfica delimitada.

O Departamento de Atenção Básica (DAB), estrutura vinculada à Secretaria de Atenção à Saúde, no Ministério da Saúde, tem a missão de operacionalizar essa política no

âmbito da gestão federal, contudo a sua execução é compartilhada por estados, Distrito Federal e municípios (BRASIL / DAB, 2014).

Ao DAB cabe, ainda, desenvolver mecanismos de controle e avaliação, prestar cooperação técnica a estas instâncias de gestão na implementação e organização da estratégia Saúde da Família e ações de atendimento básico como o de Saúde Bucal, de Diabetes e Hipertensão, de Alimentação e Nutrição, de Gestão e Estratégia e de Avaliação e Acompanhamento.

A ESF é um projeto dinamizador do SUS condicionada pela evolução histórica e organização do sistema de saúde no Brasil, iniciada em 1994 e com uma velocidade de expansão comprovada pela adesão de gestores estaduais e municipais aos seus princípios (BRASIL / DAB, 2014).

Dentre as diretrizes definidas no Plano de Ações e Metas Prioritárias do Ministério da Saúde para o biênio 97/98, incluía-se o Programa de Saúde da Família (PSF) – hoje ESF – tendo sido criado o incentivo para o financiamento do Programa, de acordo com a Portaria nº 1.882 do Gabinete do Ministério da Saúde (GM/MS), de 18/12/1997.

Nessa mesma data foram aprovadas as Normas e Diretrizes do Programa de Saúde da Família, pela Portaria nº 1.886/GM, com a recomendação de que uma equipe de saúde da família fosse composta minimamente pelos seguintes profissionais: médico, enfermeiro, auxiliar de enfermagem e agentes comunitários de saúde (na proporção de um agente para, no máximo 150 famílias ou 750 pessoas).

Com a Saúde da Família houve redução da mortalidade infantil no período de 1992 a 2002 e a "pesquisa realizada pelo Ministério da Saúde, em parceria com a Universidade de São Paulo e Universidade de Nova York, demonstra que a cada 10% de aumento de cobertura o índice de mortalidade infantil cai em 4,6%" (BRASIL / DAB, 2014).

Além desse dado, essa estratégia tem como ponto positivo levar as informações de cuidado com a saúde nas residências, de porta em porta, identificando no local as necessidades de cuidado e trazendo-os para tratamento, não mais apenas esperando que o usuário venha até o SUS. A ESF cada dia mais vem se aprimorando e tem tido um "aumento da satisfação dos usuários quanto ao atendimento recebido resultado das mudanças das práticas das equipes de saúde" (BRASIL / DAB, 2014).

De acordo com o DAB (2014), em 2009, foram alcançados os seguintes patamares: 30.328 Equipes de Saúde da Família implantadas, com a adesão de 5.251 Municípios, uma cobertura populacional cobrindo 50,7% da população brasileira, o que

corresponde a cerca de 96,1 milhões de pessoas; e um total de investimento no valor de R$ 5.698,00 milhões.

De acordo com a realidade diversificada das regiões brasileiras, nas inúmeras auditorias realizadas pelos órgãos de controle, incluindo o Denasus, havia a constatação da dificuldade de permanência de médicos em muitos municípios distantes dos centros urbanos, sendo que os médicos disponíveis, quando chegavam a esses locais, não tinham apenas a ESF para prestar atendimento, tendo muitas vezes que socorrer outras unidades.

Com essa realidade, em 2005, a Portaria nº 619/GM/MS, permitiu ao gestor municipal determinar que os profissionais médicos das Equipes de Saúde da Família destinassem até 8 horas de sua carga horária semanal de 40 horas, para a atuação nos Hospitais de Pequeno Porte (HPP), desde que o município tivesse aderido à Política Nacional para os HPP, e, dentre outras exigências, que a comunidade fosse informada, claramente, sobre o cronograma de atividades da equipe, devendo estar afixado em local visível.

A Política Nacional para os HPP foi instituída pela Portaria nº 1.044/GM, de 1º de junho de 2004, e em 2005 foi atrelada à ESF, para avançar na organização dos Sistemas Municipais de Saúde; qualificar a atenção à saúde de acordo com as diretrizes da Estratégia Saúde da Família; e reorientar os HPP. Para que os médicos da ESF atuem nesses hospitais, o gestor municipal deve elaborar um plano e cumprir alguns requisitos, de forma que, por exemplo, a população do município seja de até 30.000 habitantes e o hospital onde será prestado o serviço seja a referência para a atuação secundária das equipes.

Com base na experiência de auditoria, pude perceber que os municípios pequenos e distantes dos grandes centros populacionais têm dificuldades em conseguir médicos para atuar, em período integral, em todas as unidades de saúde, básicas, de atendimento especializado, de urgência e emergência etc. Um dos motivos é pouca atratividade para esses profissionais para residirem naquela localidade, em razão da pequena estrutura dos municípios; como também o fato de já terem outros trabalhos em outros municípios; a pouca resolutividade e condições estruturais deficitárias dos municípios.

Esses fatores muitas vezes contribuem para a grande rotatividade de médicos nos municípios. Por esses motivos, como apenas atender na ESF não era resolutivo em muitos casos, que necessitavam de continuidade do atendimento em unidade hospitalar para pequenos tratamentos, os próprios médicos da ESF ficaram autorizados a prestarem serviços nessas unidades de pequeno porte, onde teriam uma estrutura mais apropriada para o atendimento necessário, regularizando uma prática que já ocorria informalmente, pela necessidade de ‘socorrer’ os pacientes.

A medida ainda não foi resolutiva, pois existiam outras inadequações além ou diferente dessas, sendo a quantidade de médicos ainda insuficiente para toda a demanda, havendo a necessidade de um médico atender mais de uma equipe de saúde da família por diversas razões, como por exemplo, quando outro profissional saísse do programa, deixando a equipe desassistida etc. Situações permanentemente registradas pelo Denasus, com a identificação de diversos tipos de situações que contrariavam as diretrizes do programa, que não previam médicos atendendo mais de uma equipe ou com carga horária diferente de 40 horas semanais.

Em 2006, a Portaria/GM nº 648, que aprovou a Política Nacional de Atenção Básica, estabeleceu a revisão de diretrizes e normas para a organização da Atenção Básica para o Programa Saúde da Família (PSF) e o Programa de Agentes Comunitários de Saúde (PACS). Apesar de se tratar de uma revisão, a carga horária não foi revista, mantendo-se as 40 horas semanais para os profissionais de saúde da família.

Permanecia recorrente, dentre outras questões, o descumprimento da carga horária identificado nos relatórios de auditoria e em 2008 foi publicada a Portaria MS/GM nº 154, definindo em seu art. 12, §º 2º, que o Ministério da Saúde suspenderá os repasses dos incentivos referentes aos Núcleos de Apoio à Saúde da Família (NASF) aos Municípios e/ou ao Distrito Federal, nos casos em que forem constatadas, por meio do monitoramento e/ou da supervisão direta do Ministério da Saúde ou da Secretaria Estadual de Saúde ou por auditoria do Denasus, alguma das seguintes situações:

> Inexistência de unidade de saúde cadastrada para o trabalho das equipes;
>
> Ausência de qualquer um dos profissionais da equipe por período superior a 90 (noventa) dias, com exceção dos períodos em que a contratação de profissionais esteja impedida por legislação específica;
>
> Descumprimento da carga horária mínima para os profissionais dos NASF;
>
> Inexistência do número mínimo de Equipes de Saúde da Família vinculadas ao NASF, consideradas as equipes completas e as incompletas por até 90 dias.

A sistemática punitiva adotada resultou em várias auditorias recomendando, para cada caso, a suspensão do repasse do recurso financeiro, mas também a devolução dos recursos já repassados sem a efetiva prestação do serviço. Houve ainda a interpretação de recomendar a devolução integral do recurso financeiro, no caso de equipes incompletas ou descumprimento de carga horária, apesar de tal atitude não ser consenso entre os técnicos de auditoria, que não entendiam justo já que algum serviço havia sido prestado. Também não

existia previsão legal e metodologia de cálculo para sugerir a devolução de parte do recurso federal repassado.

Por outro lado, suspender o repasse de recursos federal ao município pelo não cumprimento da carga horária por um profissional da ESF também seria uma forma de prejudicar a população, que ficaria sem qualquer tipo de atendimento, caso o município interrompesse o serviço por impossibilidade de custear com recursos próprios. Para algumas localidades a satisfação está garantida minimamente pela existência de acesso ao serviço de saúde, mesmo que não seja no período idealizado pelo Ministério da Saúde.

Dessa forma, esta ação também não surtiu efeito e continuaram as auditorias do Denasus mostrando resultados negativos encontrados nos diversos municípios brasileiros, até que finalmente surge em 2011 a Portaria nº 2.027/2011, que revogou a Portaria nº 648/GM/MS e permitiu uma exceção somente ao profissional médico, que pode atuar em no máximo duas Equipes de Saúde da Família e com carga horária total de 40 horas semanais.

Nessa norma também ficaram definidas as seguintes modalidades de inserção dos profissionais médicos generalistas ou especialistas em saúde da família ou médicos de família e comunidade nas Equipes de Saúde da Família, com as respectivas equivalências de incentivo federal:

Quadro 11 - Modalidades de inserção de médicos nas Equipes Saúde da Família e incentivo financeiro

	Composição da Equipe	Recurso Federal repassado ao Município	Participação no Pmaq-AB
A	Equipe com carga horária de 40 horas semanais para todos os profissionais de saúde, inclusive o profissional médico.	Repasse mensal de 100% do valor do incentivo financeiro do PAB-Variável referente a 1 equipe.	Permitida
B	2 médicos em 1 equipe, carga horária individual de 30 horas semanais (equivalente a 1 médico 40 hs)	Repasse mensal de 100% do incentivo referente a 1 equipe.	Permitida
C	2 médicos em 1 equipe, cumprindo individualmente jornada de 20 horas semanais	Repasse mensal de 85% do incentivo referente a 1 equipe.	Permitida
D	3 médicos em 1 equipe, com individualmente 30 hs/sem (equivale a 2 médicos c/ 40hs). Responsável por contingente populacional de 2 equipes.	Repasse mensal de 100% do incentivo referente a 2 equipes.	Permitida
E	4 médicos em 1 equipe, com individualmente 30 hs/sem (equivale a 3 médicos c/ 40hs). Responsável por contingente populacional de 3 equipes.	Repasse mensal de 100% do valor referente a 3 equipes.	Permitida
F	Equipe com 1 médico com 20hs/sem e demais profissionais com jornada de 40hs. A equipe é denominada Equipe Transitória.	Repasse mensal de 60% do incentivo referente a cada equipe.	Vedada

Fonte: Construção própria com base nas informações da Portaria nº 2.027/2011.

De acordo com a descrição da metodologia empregada nesta dissertação, serão utilizados os dados das auditorias do Denasus, com o levantamento feito por Andrade (2013) referente ao ano de 2010, imediatamente anterior ao ano de publicação da nova legislação que alterou a composição das equipes de ESF.

Em 2010 foram concluídas 1.910 auditorias, no período de 1º de janeiro a 30 de dezembro de 2010. Desse universo da análise 1.721 relatórios de auditorias apresentaram registros de não conformidades. Foram selecionados quatro grupos para análise, que representavam mais de 50% das constatações de não conformidades, 10.452 em 19.726. Um desses grupos era a Atenção Básica, com 2.205 não conformidades, representando 11% do total. No grupo da Atenção Básica, o maior quantitativo era o subgrupo da ESF, com 775 não conformidades (35%), (ANDRADE, 2013).

Como o foco aqui é a ESF a nossa amostra será as 775 não conformidades. Desse universo, em relação à ESF foram selecionados os quatro itens de maior frequência, com o seguinte quantitativo de não-conformidades (ANDRADE, 2013, p.65-67):

Carga Horária – 170 (em 135 municípios);

Contração/Vínculo/Remuneração – 147 (em 103 municípios);

Implantação/Estruturação – 146 (em 142 municípios);

Composição de Equipes – 134 (em 96 municípios).

Então, da leitura de cada constatação desses subgrupos, Andrade (2013) identificou para a ESF em relação à carga horária, que os relatórios de auditoria registravam descumprimento da carga horária de 40 horas semanais por parte de médicos e enfermeiros; médicos atendendo uma ou duas vezes por semana; carga horária estipulada pelo município inferior ao preconizado na legislação federal; etc. Os fatos registrados pelos auditores foram constatados a partir de visita às Unidades; registro da produção individual; e, entrevistas com médicos, enfermeiros, outros profissionais de saúde e com usuários do serviço e/ou com a comunidade. "A ausência do profissional reduz a força de trabalho e sobrecarrega outros profissionais com prejuízo para a qualidade da assistência" (ANDRADE, 2013, p. 66).

Em relação à composição das equipes, as não conformidades incluem equipes incompletas, sem o profissional médico, em que foram feitos o cadastramento de uma quantidade de equipes, quando na verdade, na visita ao município existia às vezes a metade desse número de profissionais médicos. "A ausência do profissional médico compromete a atuação da equipe multiprofissional, gerando a necessidade de referenciar os usuários para atendimento nas Unidades Básicas de Saúde, [...] frustrando os objetivos do programa" (ANDRADE, 2013, p.67).

Quanto aos registros de precarização de vínculo de trabalho, envolve a indicação informal, por exemplo, com ausência de contrato de trabalho ou por contrato temporário de serviço, em detrimento da realização de concurso público ou prova de títulos. "Essa precarização estimula a rotatividade e compromete a característica diferenciada da Estratégia

de Saúde da Família de assegurar a confiança e a empatia dos usuários com os profissionais" (ANDRADE, 2013, p.66).

Os registros das constatações das equipes de auditoria em relação à infraestrutura inadequada para atendimento da população envolvem a falta de materiais (insumos necessários para os procedimentos médicos e de enfermagem, por exemplo), equipamentos quebrados e sem manutenção, falta de veículos para transporte das equipes para realizarem visitas domiciliares e/ou atividades do programa, entre outros.

Importam para esta dissertação os dados de 2010 quanto aos 170 registros, em 135 municípios em que os profissionais da ESF descumpriram a carga de 40 horas semanais, além dos 134 registros, em 96 municípios, quanto a equipes incompletas, que podem ou não ser aqueles mesmos 135 municípios do primeiro dado. Assim, pode haver a contabilização até de um número maior de municípios com descumprimento da legislação sobre composição das equipes e carga horária.

Não há a informação de quantas auditorias realizadas verificaram a ESF, já que cada auditoria pode ter apenas um ou mais de um objeto de análise, por exemplo, existem auditorias que foram designadas apenas para verificar a ESF, enquanto outras apenas a Assistência Farmacêutica ou Farmácia Popular ou somente Assistência à Média e Alta Complexidade, ou ainda Vigilância em Saúde, Controle Social, Saúde do trabalhador etc. Dessa forma, muitas das 1.916 auditorias de 2010 poderão não abordar a ESF e, portanto, não terá nenhuma constatação sobre ESF. Então, não é possível calcular um percentual em relação a representatividade desses mais de 135 municípios.

Contudo, essa quantidade já é suficientemente representativa para demonstrar que para esses municípios e, bem provavelmente, para muitos outros inclusive auditados em outros anos, a composição das equipes e a carga horária definida à época não estava adequada para a realidade dos municípios e a oferta desses profissionais, bem como as dificuldades de locomoção desses profissionais para o interior do país, em razão de estarem muito distantes das capitais, levando horas para o deslocamento e das péssimas condições das estradas, além de outras questões, ou até mesmo quanto a pouca infraestrutura das cidades não convidativa para sua residência naquelas localidades.

6.1.2. Programa Farmácia Popular do Brasil

O Programa Farmácia Popular do Brasil (PFPB) foi criado pelo Governo Federal em 2004, para ampliar o acesso aos medicamentos para os cidadãos, uma das principais diretrizes da Política Nacional de Assistência Farmacêutica.

O programa conta com duas vertentes. Em uma a Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz) foi autorizada[29] a disponibilizar medicamentos mediante ressarcimento, em rede própria de Farmácias Populares; a segunda conta com a participação de farmácias e drogarias da rede privada, chamada de 'Aqui tem Farmácia Popular'[30] (BRASIL / SCTIE, 2014).

> As unidades próprias contam com um elenco de 112 medicamentos, mais os preservativos masculinos, os quais são dispensados pelo seu valor de custo representando uma redução de até 90% do valor de mercado. A condição para a aquisição dos medicamentos disponíveis nas unidades, neste caso, é a apresentação do CPF juntamente com uma receita médica ou odontológica (BRASIL / SCTIE, 2014).

O credenciamento da rede teve "o objetivo de levar o benefício da aquisição de medicamentos essenciais a baixo custo a mais lugares e mais pessoas, aproveitando a dinâmica da cadeia farmacêutica (produção - distribuição - varejo), por meio de parceria do Governo Federal com o setor privado varejista farmacêutico" (BRASIL / SCTIE, 2014).

Em 2011 "foi lançada a campanha Saúde Não Tem Preço (SNTP) [...] com o objetivo de viabilizar a gratuidade dos medicamentos para hipertensão e diabetes disponíveis no Programa Farmácia Popular do Brasil, beneficiando os brasileiros hipertensos e diabéticos, além de ajudar no orçamento das famílias mais humildes que comprometem 12% de suas rendas com medicações" (BRASIL / SCTIE, 2014). Depois foram acrescentados três medicamentos para o tratamento da asma e o programa já oferece à sociedade mais de 13 tipos de medicamentos com preços até 90 % mais baratos[31].

No Departamento de Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos – DAF, da Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos – SCTIE/MS, o programa é:

> responsável pela maioria dos atendimentos à população em decorrência da capilaridade da rede de farmácias no país e onde está concentrada a maior parte da aplicação dos recursos financeiros do programa, cerca de R$ 1.855.464.058,00, em 4.186 municípios, por onde estão distribuídos mais de 30.000 drogarias credenciadas, motivos pelos quais também concentra o maior número de ações de controle realizadas pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS – Denasus (BRASIL / Denasus, 2014, p.2).

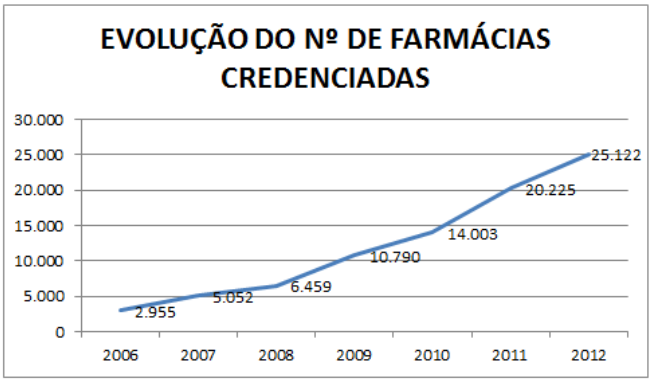
---

[29] A Fundação Oswaldo Cruz foi autorizada pela Lei nº 10.858, de 13 de abril de 2004; e o Decreto nº 5.090, de 20 de maio de 2004, regulamentou a Lei 10.858 e institui o Programa Farmácia Popular do Brasil.

[30] Expansão do programa, por meio da Portaria n° 491, de 9 de março de 2006, mediante o credenciamento da rede privada.

[31] Atualmente, o Programa Farmácia Popular é regulamentado pela Portaria nº 971, de 17 de maio de 2012.

Figura 8 – Farmácias Credenciadas pelo Programa Farmácia Popular do Brasil



Fonte: (DAF/SCTIE/MS apud BRASIL / Coplao, 2013, p.3)

O programa passou de aproximadamente 3 mil farmácias em 2006, para mais de 25 mil, em seis anos. E com isso também aumentou o controle sobre as farmácias, quase dobrando o número de auditorias realizadas de 2009 para 2012, enquanto que o valor auditado quase triplicou, conforme demonstrado a seguir:

Tabela 2 – Farmácias Auditadas pelo Denasus

ANO	Nº DE AUDITORIA REALIZADAS	VALOR AUDITADO	PROPOSIÇÃO DE RESSARCIMENTO AO FNS - (R$)	% DA EVOLUÇÃO DO RESSARCIMENTO
2009	143	13.887.651,00	472.658,12	
2010	161	14.830.693,36	907.202,05	91,93%
2011	209	19.363.079,41	5.967.237,77	557,76%
2012	279	33.637.281,09	4.536.835,32	-23,98%
TOTAL	**792**	**81.718.704,86**	**11.883.933,26**	

Fonte: (BRASIL / Coplao, 2013, p. 3).

Tabela 3 – Penalidades Aplicadas pelo Programa

ANO	CUSTO DO PROGRAMA	Nº DE EMPRESAS DESCONECTADAS	Nº DE EMPRESAS DESCREDENCIADAS	Nº DE EMPRESAS MULTADAS
2006	26.228.758,80			
2007	151.623.018,00			
2008	325.045.451,00			
2009	281.219.552,00	164	87	2
2010	243.978.829,00	394	120	84
2011	763.132.478,00	975	95	418
2012	1.334.234.027,43	542	185	324
TOTAL	**3.125.462.114,23**	**2.075**	**487**	**828**

Fonte: (DAF/SCTIE/MS apud BRASIL / Coplao, 2013, p.3)

Em 2012, as ações feitas pelo Denasus nesse programa, na quase totalidade, foram resultantes de demandas oriundas do DAF/SCTIE, área finalística responsável pelo monitoramento prévio do programa; e do Ministério Público Federal e Estadual (BRASIL /

Coplao, 2013, p.2). Em 2013, além desses demandantes, também foi atendida a Polícia Federal (BRASIL / Denasus, 2014, p.6). O resultado foi o seguinte:

Tabela 4 – Resultado das Auditorias realizadas em 2012 e 2013

ANO	PROGRAMADAS	ENCERRADAS	DEVOLUÇÃO (R$)
2012	334	279	4.629.248,52
2013	370	370	10.399.134,33

Fonte: Construção própria com base nos Relatórios Gerenciais do Denasus de 2013 e 2014.

Pode-se perceber que em 2013 além de aumentar a quantidade de auditorias realizadas no PFPB em 24,2%, ainda mais que dobrou o valor do ressarcimento em relação ao ano de 2012. E isso se deu com a adoção do Protocolo nº 17, com a utilização da nova sistemática "que alterou consideravelmente o método de auditar o programa, exigindo das drogarias auditadas a comprovação da regularidade das dispensações por meio da apresentação das notas fiscais que comprovem a aquisição dos quantitativos de medicamentos dispensados pelo programa" (BRASIL / Coplao, 2013, p.8). Esse novo método começou a apresentar os resultados desejados no final do exercício de 2012.

Das 370 auditorias realizadas no ano de 2013, "40 foram realizadas de acordo com Protocolo nº13, ou seja, analisando cupons, receitas médicas e visitas a usuários e 330 Auditorias utilizando o Protocolo nº 17, que consiste na verificação das notas fiscais de aquisição dos medicamentos dispensados por meio do PFPB" (BRASIL / Denasus, 2014, p.7).

Foram registradas 1.138 constatações não conformes encontradas nas auditorias realizadas no programa em 2013, sendo classificadas da seguinte forma:

Quadro 12 – Principais irregularidades verificadas no Programa Farmácia Popular em 2013

Tipos	Irregularidades	2013
QUANTO AOS CUPONS	• sem assinatura do usuário; • sem o endereço do usuário; • assinados por terceiros; • com irregularidade na dispensação para analfabetos; • contendo rasuras.	20%
QUANTO ÀS RECEITAS	• com data posterior à dispensação; • sem assinatura/identificação e carimbo do médico; • contendo rasuras ou ilegíveis; • receitas vencidas; • falta da receita médica; • dispensação de medicamentos em quantidade superior ao prescrito; e, • prescrição com CRM invalido.	35%
QUANTO ÀS FRAUDES COMPROVADAS	Uso indevido de CPF por parte do estabelecimento farmacêutico, como: • dispensação de medicamentos para CPFs de pessoas falecidas; • dispensação para funcionários das drogarias que não comprovaram a regularidade das dispensações; • dispensação de medicamentos por farmácias não credenciadas; e, • registro de dispensação de medicamentos em quantidades superiores às adquiridas junto aos distribuidores.	45%

Fonte: Construção própria, com base no Relatório Gerencial do Denasus (BRASIL / Denasus, 2014).

Em 2012 foram registradas 2.260 constatações não conformes, sendo que os tipos de irregularidades identificadas foram os mesmos de 2013, mas os percentuais não estão disponíveis. De qualquer forma, já é possível perceber que não é apenas o fato de aumentar a fiscalização de Notas Fiscais, mas de racionalizar, direcionando o foco da ação para aprofundar nas investigações onde estão as irregularidades, tanto que com praticamente a mesma força de trabalho, o Denasus reduziu o tempo dispendido com cada auditoria, conseguindo com isso aumentar a quantidade de farmácias auditadas, direcionando para aquelas com indicativo de fraude, o que mais que dobrou o volume de recursos subtraídos do SUS que deverão ser devolvidos. E isso se deve à mudança no método de realização das auditorias, com a adoção do Protocolo nº 17.

Outro ponto considerado é que, na verdade, "a esmagadora maioria dessas irregularidades [...] indicam tratar-se de uso indevido de CPF sem autorização do titular, ou seja, a fraude que acontece com maior frequência e que responde pela maior subtração de recursos SUS" (BRASIL / Coplao, 2013, p. 2; e BRASIL / Denasus, 2014, p.10).

A segunda mudança essencial no PFPB que é importante registrar nesta dissertação é quanto à apresentação dos comprovantes, pois as equipes de auditoria passaram a registrar justificativas do auditado por não apresentar os comprovantes, com alegação de roubo ou furto, inclusive apresentando boletim de ocorrência policial, entretanto, geralmente com data posterior à solicitação dos documentos pela equipe de auditoria.

As equipes ficavam sem respaldo para desconsiderar as justificativas e então, o DAF providenciou alterações na legislação do programa, emitindo a Portaria nº 971, de 15 de maio de 2012, que obrigou as empresas a se resguardarem, mantendo a guarda dos comprovantes por cinco anos, em duas cópias, uma em meio físico e outra em meio magnético e/ou arquivo digitalizado, no próprio estabelecimento.

A nova metodologia de auditar, a partir da comparação do total de medicamentos adquiridos com os dispensados pelas farmácias no ano, reduziu o trabalho desenvolvido pelos auditores (eficiência), bem como aumentou de forma substancial o número de farmácias fiscalizadas, uma vez que bastava solicitar o envio de Notas Fiscais, reduzindo a necessidade de visita a todas as empresas, focando apenas naquelas com indícios de irregularidades, que merecessem ser visitadas e/ou seus usuários (eficiência, eficácia e efetividade), de forma a identificar as fraudes, retirar as empresas desonestas do programa, recompor os cofres públicos e evitar os desvios de recursos, para permitir maior oferta de medicamentos e/ou desenvolvimento de novas tecnologias ou ampliação das ações e serviços de saúde.

6.1.3. Política de Atenção à Saúde da Mulher (Mamógrafos)

O Denasus, componente federal do SNA, controle interno do SUS, tem como função auditar as políticas, programas, ações e serviços prestados, pelas unidades públicas ou privadas, ao SUS. O Ministério da Saúde, em consonância com o plano de governo, definiu uma ação para cada Marca de Governo e uma delas é a Rede Cegonha, em relação à Política de Atenção à Saúde da Mulher, em que o Denasus, em conjunto com as áreas técnicas, definiu como uma das prioridades verificar o acesso ao tratamento de câncer de mama.

Para tanto, foi criado o Grupo Nacional de Força-Tarefa para avaliação do funcionamento dos mamógrafos no âmbito do SUS, composto por representantes do Departamento de Atenção Especializada, do Instituto Nacional do Câncer, do Departamento de Ouvidoria Geral do SUS, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Conselho Nacional de Secretários de Saúde, do Conselho Nacional de Secretários Municipais de Saúde e do Departamento Nacional de Auditoria do SUS (Denasus), cabendo a este último a coordenação dos trabalhos (BRASIL / Denasus, 2011).

> Em nosso País, o câncer de mama constitui-se na primeira causa de morte dentre as neoplasias em mulheres e tanto a incidência como a mortalidade têm aumentado. A detecção precoce é fundamental [...], proporcionando a redução das internações e da mortalidade [...].
>
> O Ministério da Saúde recomenda o rastreamento do câncer de mama por meio de mamografia realizada a cada dois anos nas mulheres de 50 a 69 anos, faixa etária adotada em todos os países [...], como recomenda a Organização Mundial da Saúde (OMS), (BRASIL / Denasus, 2011, p.5).

Um dado importante registrado no Relatório de Avaliação dos Mamógrafos (2011) é que em 2009 foram registrados 12.072 óbitos por câncer de mama, sendo que 2.139 (17,7%) em mulheres na faixa etária de 40 a 49 anos, que na verdade não é a faixa adotada internacionalmente e nacionalmente para rastreamento dessa neoplasia, um dado que deve ser considerado para ampliação do rastreamento. “Frente às estimativas e a evolução das taxas de mortalidade, fica claro que o câncer de mama representa um desafio mundial assim como no Brasil à saúde pública. No Brasil destaca-se o fato de que grande parte dos casos é diagnosticada em estágio avançado. Considerando a relevância da detecção precoce para o alcance de melhores resultados epidemiológicos na mortalidade pelo Câncer de Mama no Brasil” (BRASIL / Denasus, 2011, p.41) é que foi feita essa avaliação dos mamógrafos.

As visitas foram realizadas em todo o país, englobando todos os mamógrafos registrados no Cnes, que envolve 1.959 estabelecimentos de saúde, sendo constatados 1.762 mamógrafos, dos quais 1535 mamógrafos são destinados para atendimento em âmbito SUS, em 1386 estabelecimentos.

Foram avaliados 100% dos mamógrafos âmbito SUS (1.535). Destes, 1.293 (84,2%) estão em uso, 224 (14,6%) sem uso – dos quais, 28 na embalagem. Em 18 (1,2%) não houve registro desta informação (BRASIL, 2011).

> Do total de 1.535 mamógrafos, no âmbito SUS, constatou-se por macrorregião que, 687 (44,8%) estão localizados na Região Sudeste [...] A Unidade da Federação com maior número de mamógrafos é o Estado de São Paulo com 338 (22,0%), seguido pelo Estado de Minas Gerais com 222 (14,5%) [...] Do total de 1.535 mamógrafos existentes, no âmbito SUS, 359 (23,4%) estão localizados nas capitais [...] Os mamógrafos disponíveis no âmbito do SUS estão localizados em 748 municípios [...] Quanto à localização dos mamógrafos, por natureza jurídica do estabelecimento de saúde, âmbito do SUS, do total de 1.535 mamógrafos 516 (34%) estão na rede pública e 1.019 (66%) na rede privada [...] Dos 1.019 mamógrafos localizados nos estabelecimentos privados, 390 (38%) estão em Entidades Beneficentes Sem Fins Lucrativos (BRASIL, 2011, p.7-11).

Portanto, é importante observar que essas três ações de auditoria (ESF, PFPB e Mamógrafos), além de representarem a maioria das ações realizadas pelo Denasus, são distintas entre si na forma de execução dos trabalhos/atuação das equipes, mas em todas elas, inclusive, pode ser verificado que o foco não está no processo, mas nos resultados efetivos para o programa/política de saúde, sendo encontradas mudanças na gestão a partir dessas ações do Denasus.

6.2. ADMINISTRAÇÃO POR RESULTADOS E AUDITORIAS DO DENASUS

Com a identificação das mudanças que ocorreram nas políticas de saúde relacionadas às constatações das auditorias do Denasus faz-se necessário fazer essa relação demonstrando os resultados com uma base teórica.

Dessa forma, alguns dos resultados do PFPB, ESF e mamógrafos (Política de Saúde da Mulher) foram relacionados às ações de auditoria do departamento. Por sua vez, essas ações têm características ou alcançam resultados comparáveis a importantes métodos e técnicas utilizadas na Administração por Resultados, como a Cadeia de Valor, o Prisma de Desempenho e a filosofia da Melhoria Contínua (PDCA e Gestão da Qualidade Total).

Tanto a ESF, como o modelo **Prisma de Desempenho**, têm como foco a criação de valor para as partes interessadas, *stakeholders* (clientes, fornecedores, parceiros, empregados, comunidade, governo), devendo construir indicadores que auxiliem na obtenção da máxima satisfação dessas partes.

Por ser a ESF a porta de entrada do SUS e a base da Atenção Básica, precisa ser constantemente avaliada, com monitoramento de seus indicadores ou com a criação de novos. Esse trabalho de monitoramento está a cargo das áreas técnicas do Ministério, no caso aqui é o DAB, pois ao Denasus cabe verificar a situação *in loco*.

A mudança na legislação em relação à carga horária dos médicos culminou na criação de valor não só para esses profissionais, como para as outras partes interessadas, usuários, profissionais de saúde, gestores e a comunidade.

Então, utilizando apenas as constatações sobre carga horária dos profissionais dessa estratégia, segue quadro comparativo entre as auditorias do Denasus e os resultados para ESF, em consonância com o modelo Prisma de Desempenho, uma ferramenta da Administração por Resultados:

Quadro 13 – Auditorias do Denasus na **ESF** na visão do modelo **Prisma de Desempenho**

Ferramenta	Ações do Denasus	Resultados ESF
Faces do topo e do fundo: **satisfação** e **contribuição** dos *stakeholders*.	Relatórios das Auditorias na ESF sempre apontavam o descumprimento da carga horária por parte dos profissionais de saúde, particularmente os médicos, havendo casos de atendimento a mais de uma ESF ou outra unidade de saúde, o que não era permitido.	• Mudança na Portaria em relação à carga horária dos médicos. • Criação de valor para **médicos** e outros: ➢ **Gestores** têm mais liberdade para escolher os tipos de **equipes** que podem manter em seus Municípios, evitando a suspensão de repasse de recurso e devolução por equipes incompletas, ➢ **Usuários** beneficiados, com acesso ao serviço de saúde, e ➢ **Comunidade**, que terá melhores índices de desenvolvimento etc.
Três faces laterais: **estratégia** (para atender às demandas e definir objetivos);	• Protocolo de auditoria, visita às unidades de saúde entrevista ao usuário, etc. • Identificação dos demandantes internos e externos e definição das prioridades para atendimento. • Articulação com DAB; • Envio dos relatórios ao demandante, órgãos de controle, área técnica, e auditado para adoção de providência.	• Cooperação técnica entre o Denasus e as demais áreas do Ministério; • Maior resolutividade nas ações e serviços de saúde; • Readequação e cumprimento das regras, com o intuito de melhor atingir os objetivos da ESF; • Regularização do atendimento das ESF.
processos (para implementar a estratégia);	• Planejamento da ação piloto para testar o Protocolo de auditoria. • Criação do TAS, para a correção de impropriedades por descumprir as normativas do MS.	Com o TAS, o gestor tem a possibilidade de recompor o programa/política/estratégia com o mesmo valor que foi aplicado inadequadamente em outra ação, para atender aos seus objetivos.
capacidades (pessoas, práticas, tecnologias para executar a estratégia)	Realização da ação piloto para testar o Protocolo, treinar os auditores e aprimorar a metodologia para realização das auditorias.	Auditorias realizadas com foco, em menor tempo e resolutiva para os objetivos da ESF.

Fonte: Construção própria, com base nas auditorias do Denasus e nos conceitos apontados por Martins e Marini (2010) das metodologias utilizadas na Administração por Resultados.

As auditorias do Denasus são realizadas após o estudo de cada Estratégia/Programa/Política de saúde, identificando a legislação e demais informações sobre indicadores, objetivos etc. Então, um Protocolo de Auditoria é elaborado com a definição de escopo e detalhamento do que será constatado e da ação em si, discutido com os auditores. É realizada uma ação piloto para testar o protocolo, treinar auditores e aprimorar a metodologia.

Nas auditorias de Farmácia Popular houve necessidade de mudar a metodologia para auditar as farmácias, criando um novo protocolo de auditoria. Segue a comparação entre as ações de auditoria do Denasus e os Resultados para o PFPB, com a filosofia da Melhoria Contínua (modelo de Gestão do Desempenho, parte da Gestão da Qualidade Total e o PDCA):

Quadro 14 – Auditorias do Denasus no **PFPB** e **a Melhoria Contínua**

Ferramentas	Ações do Denasus	Resultados para a Política e o usuário
Modelo de Gestão do Desempenho Por diretrizes da alta direção (*stakeholder*).	• Estabelecimento de prioridades. • Planejamento de Ação de auditoria orientado pelas diretrizes da gestão (MS) com as Marcas de Governo.	Controle e Desenvolvimento do PFPB, permitindo o seu realinhamento, de acordo com a realidade local. Eficiência, eficácia e efetividade.
Gestão da Qualidade Total 1. Foco no cliente: atender as necessidades e expectativas dos clientes, internos ou externos (*stakeholders*).	• Avaliação do Programa a partir do monitoramento do DAF (cliente interno): verificação de irregularidades quanto aos cupons, receitas médicas e existência de fraudes (uso indevido de CPF e dispensação acima do adquirido). • Redução do tempo de execução dos trabalhos de auditorias e finalização dos relatórios. • Visita a Usuários. • Defesa junto ao Ministério Público e governo quanto à necessidade do programa, existência de monitoramento e que existem farmácias idôneas.	• Governo: DAF aprimorou seu monitoramento, desconectou, descredenciou e multou farmácias. Devolução de recursos ao SUS. • Auditores: otimização do trabalho. • Demandantes: Atendimento rápido e resolutivo. • Usuários e Empresas farmacêuticas: ampliação do rol de medicamentos fornecidos e manutenção do programa. • MPF criticava o programa em razão das fraudes, mas passou a defender quando conheceu seus benefícios aos usuários e a existência de controle.
2. Melhoria dos processos (ausência de retrabalho e erros)	• Encaminhamento dos Relatórios de Auditoria e Relatórios Gerenciais ao DAF constando a identificação de tentativa de burla (não comprovação; alegação de perda ou roubo, apresentando Boletim de Ocorrência). • Protocolo de Auditoria nº 17: Nova metodologia foca na compatibilização entre o total de medicamentos adquiridos pela farmácia e suas vendas, e não mais as vendas individualizadas.	• DAF aprimorou o monitoramento, mudou a legislação do Programa, exigindo a guarda dos documentos também em meio magnético ou arquivo digitalizado. • Auditores puderam exigir a comprovação dos documentos, de forma tempestiva, evitando o registro das informações no relatório e emissão de um relatório complementar, caso a comprovação se faça posteriormente.
3. Lado humano da qualidade (conhecimento dos objetivos da organização e diferenciação das atividades)	• Trabalho em conjunto com o DAF e demais áreas do Ministério da Saúde para atingir os mesmos objetivos. • Conhecimento e padronização do trabalho desempenhado pelos auditores. • Elaboração de protocolos de Auditoria. • Diferenciação dos métodos das atividades de auditoria, inclusive minimizando o tempo de execução.	• Governo coibindo a fraude. • Denasus melhorou o trabalho dos auditores, antes cansativo, repetitivo e demorado ao analisar todos os cupons. Hoje pela análise de Notas Fiscais o foco é para aqueles cupons com suspeita de fraude. • Os fraudadores são surpreendidos com novos métodos de auditagem.
PDCA Modelo clássico de **P**lanejamento (**P**lan), **E**xecução (**D**o), **C**ontrole/**A**valiação (***C**heck*) e **R**eorientação (***A**ct*).	• **P**lanejamento de auditoria específica para os objetivos do PFPB. • **E**xecução do Protocolo 13. • **C**ontrole da execução das auditorias e **A**valiação dos relatórios, pelos supervisores locais e no nível central. • **R**eorientação da metodologia de auditagem: novo roteiro: Protocolo 17.	Mudanças na forma do Denasus auditar produziram melhoria no monitoramento e nos resultados do Programa.

Fonte: Construção própria, com base nas auditorias do Denasus e nos conceitos apontados por Martins e Marini (2010) das metodologias utilizadas na Administração por Resultados.

Então o foco não estava no processo, mas sim nos resultados.

Com o foco nos resultados que se deseja alcançar (verificar se o programa está atingindo o seu público alvo, ou seja, se os medicamentos estão chegando aos usuários certos, garantir aos usuários o livre acesso a medicamentos, bem como, identificar/estancar a fraude e restituir os cofres públicos), o Denasus procurou ajustar os seus métodos e protocolos de auditoria (processos) em função de avaliar se as políticas públicas estão atingindo os seus objetivos (resultados).

Em relação à Política de Atenção à Mulher, prioridade da Rede Cegonha, uma das Marcas de Governo, o Denasus verificou o acesso ao tratamento de Câncer de Mama. Em conjunto com as áreas técnicas do Ministério da Saúde, formando o Grupo Nacional da Força-Tarefa, o Departamento decidiu verificar a situação dos mamógrafos distribuídos nacionalmente, em toda a rede de saúde.

Para verificação dos resultados foram definidos alguns indicadores, como necessidade de produção anual dos mamógrafos, ociosidade dos mamógrafos (quantidade de dias de atendimento por semana e por turno), distribuição de mamógrafos por habitante, tempo de espera para realização do exame e tempo de espera para receber o resultado.

A avaliação dos mamógrafos permite aos gestores a tomada de decisão para fazer os ajustes necessários quanto ao seu funcionamento, manutenção, localização e utilização para tentar identificar mais precocemente os casos de Câncer de Mama e trata-los tempestivamente.

Com essa ação, foram reunidas 22 recomendações às unidades visitadas e à área técnica do Ministério da Saúde. A situação encontrada (constatações) e as recomendações feitas (resultados esperados) foram aqui avaliadas sob o ponto de vista do modelo Cadeia de Valor, ou seja, a execução das atividades direcionadas ao funcionamento dos mamógrafos e sua resolutividade, de acordo com o aspecto do "relacionamento entre a estratégia, sob o ponto de vista da excelência operacional, e os processos, pois orienta as atividades primárias e secundárias para o desenvolvimento e a entrega de produtos com maior eficiência e eficácia" (MARTINS e MARINI, 2010, p.45).

Assim, primeiro classifiquei cada uma das constatações do Denasus em processo, estrutura e resultado, depois relacionei respectivamente com as atividades finalísticas, de suporte e de desempenho do modelo Cadeia de Valor, de Michael Porter, uma das ferramentas usadas na Administração por Resultados.

Segue essa comparação:

Quadro 15 – Avaliação dos **Mamógrafos** e o modelo **Cadeia de Valor**

Ferramenta	Constatações do Denasus	Resultados esperados
1ª Etapa: atividades <u>primárias</u> ou <u>finalísticas</u> (logística interna, operações, logística externa, marketing e vendas, e assistência técnica)	**Processo**: • De 1.535 mamógrafos SUS, 1.293 (84,2%) estão em uso. • 352 (22,9%) mamógrafos com problemas de manutenção. • 293 (19,1%) mamógrafos com problemas de RH: 154 falta radiologista e 92 técnicos. • 420 (27,4%) registros de problemas com a clientela: 308 faltaram no dia do exame e 106 não comparecimento por falhas na marcação. • De 1.386 estabelecimentos SUS, 906 (65%) encaminham mulheres p/ Central de Regulação • Do total de estabelecimentos, 826 (60%) dispõem de simulador para teste de qualidade.	• Mamógrafos instalados e atendendo a clientela do SUS. • Potencialização do uso dos mamógrafos, âmbito SUS, solucionando os problemas. • Técnicos suficientes, capacitados e atualizados, atuando de forma sistemática. • Avaliação das causas do não comparecimento e fixação de estratégias para que as mulheres realizem o exame. • Ampliação da regulação da oferta do exame de mamografia. • Qualidade da imagem dos exames e teste em 100% dos estabelecimentos.
2ª Etapa: atividades <u>secundárias</u>, ou de <u>suporte</u> (compras, tecnologias, gestão de recursos humanos e administração e infraestrutura)	**Estrutura**: • Divergência entre dados do Scnes e o coletado. • 169 (11%) mamógrafos com problemas de infraestrutura: 68 necessitam de construção/ reformas, 46 instalação elétrica/hidráulica, 39 refrigeração e 36 blindagem da sala de exame. • 857 (55,8%) sem "placa" de registro da Anvisa. • Do total de estabelecimentos privados, 731 (80,2%) o alvará sanitário foi identificado. Dos 462 estabelecimentos públicos, houve inspeção sanitária nos últimos dois anos em 419 (90,7%). • 70 (5,1%) estabelecimentos, os resíduos químicos são lançados diretamente no meio ambiente (39 são estabelecimentos públicos). • Do total de estabelecimentos no âmbito SUS, 1.180 (85%) têm Sistema de Informação do Câncer de Mama (Sismama) implantado.	• Scnes sempre atualizado (qualidade das informações para a tomada de decisão). • Que todos os serviços de mamografia recebam periodicamente avaliação da vigilância sanitária e certificação de qualidade em mamografia previstos na Portaria MS/SVS Nº 453/1998. • Priorização do atendimento pelo setor público (66% dos estabelecimentos são de natureza privada, descumprindo o caráter de complementaridade da Lei 8080/90). • Cumprimento da RDC Anvisa nº306/2004, que trata do gerenciamento dos resíduos de serviços de saúde-RSS. • 100% dos serviços de mamografia registrados no Sismama, cumprindo a Portaria MS/SAS nº779/2008.
3ª Etapa: estabelecer <u>indicadores</u> que visam medir o desempenho da organização, e aferir a execução das atividades primárias e de suporte.	**RESULTADOS**: • 516 mamógrafos de instituições públicas produziriam 2.899.182 exames por ano. A necessidade anual é em torno de 4.200.000. • Dos 376 mamógrafos em uso nas instituições públicas, nem todos funcionam de 2ª a 6ª nos 2 turnos: manhã até 17% ociosidade e tarde 30%. • Em 1.121 (80%) estabelecimentos o tempo de espera p/ realizar exame é de 0 a 30 dias; 93 de 31 a 60 d; 61 +de 61 dias e 111 s/informação. • Espera p/ receber resultado da mamografia: 964 (69,6%) estabelecimentos em até 10 dias. • A Portaria GM/MS nº 1.101/ 2002 define um mamógrafo para 240.000 habitantes. Constatado 1.535 para atender a clientela do SUS (1,9 mamógrafo/240.000 hab.). Para cobrir o Brasil seriam necessários 795 mamógrafos. • Em 2009 foram registrados 12.072 óbitos por câncer de mama: 2.139 (17,7%) em mulheres na faixa etária de 40 a 49 anos.	• Aumento do número de mamografias ofertadas pelo SUS, potencializando a capacidade de mamógrafos instalados. • Ampliação do acesso dos serviços de saúde, âmbito SUS para que as mulheres realizem o exame de mamografia. • Garantia de que as mulheres realizem mamografia em tempo oportuno estabelecido por meio de referência. • Redução do tempo entre a solicitação, realização e disponibilização. • Realocação dos mamógrafos utilizando critérios de territorialização, uma vez que o número de mamógrafo é suficiente; e revisão deste item da Portaria para contemplar o acesso da população alvo. • Discussões interfederativas sobre a resolutividade, traçar metas e prazos para reversão na assistência e nos gastos púb.

Fonte: Construção própria, com base no Relatório de Avaliação do funcionamento dos mamógrafos no âmbito do SUS e nos conceitos apontados por Martins e Marini sobre metodologias na Administração por Resultados.

Essa comparação permitiu demonstrar que as visitas realizadas para verificar os mamógrafos foi fiel ao modelo Cadeia de Valor, mesmo que no relatório consolidado não se

tenha mencionado esse ou outro modelo, concluindo que os técnicos não planejaram a sua aplicação, mas efetivamente o fizeram, porque são profissionais da área da saúde ou que conhecem as políticas do SUS, bem como os caminhos que se devem percorrer na saúde para identificação de resultados.

Nesse caso, a finalidade da ação era fazer apenas um diagnóstico, contudo, com uma Auditoria por Resultados poderia ser feito um trabalho ampliado e orientado para identificação dos resultados, de forma mais aprofundada, direcionado a verificar os porquês em relação, por exemplo, do não comparecimento para realização do exame ou dos problemas com a marcação, afim de verificar questões de eficácia e efetividade, mais especificamente.

Essas três análises demonstraram que as técnicas e métodos da Administração por Resultados podem ser aplicadas de duas formas: primeiro no processo de trabalho, ou seja, no planejamento e execução das auditorias; segundo, na aferição de desempenho dos programas.

No caso da ESF percebe-se uma análise do segundo tipo, em que os resultados foram verificados na estratégia, com mudanças na legislação, contudo, essa mudança gerou uma satisfação também para os auditores que passaram a registrar menos não conformidades em relação à carga horária dos médicos.

Em relação ao PFPB, foram aplicadas as duas formas, tanto ocorreram resultados no processo de trabalho, com a mudança do protocolo nº 15 para o nº 17, alterando a metodologia de trabalho, reduzindo o tempo de realização e aumentando a quantidade de auditorias realizadas; como também foram verificados resultados para o programa, alterando portaria, aumentando a identificação das fraudes e permitindo restituir o sistema, aplicar multas e retirar do programa os fraudadores, permitindo limpar o sistema para que permaneçam aquelas empresas que realmente tragam benefício à sociedade, de forma a manter o sistema que atende a tamanha quantidade de usuários.

A análise em relação à verificação dos mamógrafos, por sua vez, deixou claro o segundo enfoque, a aplicação de uma metodologia da Administração por Resultados na busca por encontrar resultados para a Política de Atenção à Saúde da Mulher. O trabalho realizado pelo Denasus possibilitou o desdobramento da ação tanto na unidade auditada, agilizando a recolocação em uso dos aparelhos ou daqueles ainda em caixa; como também na área técnica responsável pelo programa para acompanhar o cumprimento das recomendações do relatório consolidado, entre eles uma proposta de mudança na legislação, de forma a atingir todos aqueles resultados esperados e listados na tabela.

6.3. PROPOSTA PARA O ESTABELECIMENTO DA AUDITORIA POR RESULTADOS PARA O SNA

A proposta desta dissertação é aproveitar a experiência acumulada do Denasus na execução das auditorias e agregar os métodos e técnicas da Administração por Resultados para que possa ser instituída para o SNA uma nova metodologia de auditoria.

A metodologia que estou propondo segue os mesmos critérios e parâmetros de eficiência, eficácia e efetividade que estão descritos na Administração por Resultados.

Por esse motivo, foram comparados os modelos e técnicas da Administração por Resultados com os dados das auditorias do Denasus. Assim, ficou claro que o Denasus contribui para o alcance de resultados na gestão e inclusive nos três estudos de caso verificou-se que cada ação de auditoria teve relação com um desses modelos/técnicas/ferramentas da Administração por Resultados.

Em um ou noutro ponto as auditorias demonstraram que buscam resultados na política/programa ou estratégia de saúde. Contudo, essas auditorias não abordam por completo todas as características necessárias para uma Auditoria por Resultados, que deve aprofundar mais nos aspectos da efetividade, para verificar resultados envolvendo tanto o aspecto do cumprimento de metas, quanto o impacto gerado na população, de forma a mudar positivamente o quadro epidemiológico de saúde local, regional, estadual e/ou nacional.

Essas ações pontuais de alcances de resultados ocorrem em razão da nova gestão pública, que busca a mudança de paradigmas da administração burocrática e legalista para a visão de uma gestão voltada para resultados, que está refletida também no anseio profissional dos auditores em ver o seu trabalho ser desenvolvido de forma mais ágil, orientada, com o propósito de alcançar resultados tanto no sentido de aprimoramento das políticas do SUS, como de acesso e resolutividade para o usuário e população de um modo geral.

Ao longo da dissertação, é possível perceber que o papel do Denasus no controle do SUS é constatar as disparidades entre o planejamento e a execução para permitir o redirecionamento do programa ou política na busca por resultados para a população. Pelas análises aqui realizadas, as questões constatadas nas auditorias iam desde a identificação de que os municípios não estavam conseguindo executar alguma ação prevista na política, até de que os auditados tentavam burlar o programa. O que demonstra que o Ministério deveria realizar algumas mudanças necessárias para adequar à realidade da execução, buscar evitar as fraudes, além de ser importante buscar soluções com os auditados.

Deve-se ter em mente que o papel de uma Auditoria por Resultados é fazer um diagnóstico da situação de determinada ação ou programa no município ou até mesmo numa determinada região ou estado ou mesmo a nível nacional para identificar os gargalhos na política e permitir ajustes e redirecionamentos em tempo oportuno para que sejam alcançados os resultados esperados, entretanto, não é o objetivo da auditoria avaliar a completude da política ou programa, no sentido amplo, comparando os dados a resultados de anos anteriores desde sua implantação.

Dessa forma, procuro clarear qual é a parte da "avaliação" citada na legislação que cabe à auditoria, até porque o controle é exercido pelo monitoramento, auditoria e avaliação, como já colocado; e, o papel da auditoria é um e o da avaliação é outro.

O trabalho da auditoria apresenta a situação encontrada, ou até poderíamos dizer, os resultados parciais percebidos *in loco* naquele dado momento ou período, por amostragem, de forma a subsidiar a área técnica responsável para que ela faça os ajustes necessários e possa proceder no futuro à avaliação propriamente dita.

A avaliação envolve necessariamente o todo, depois de algum tempo de implantação da política, cinco, dez anos, por exemplo. A meu ver, a avaliação pode até se utilizar do diagnóstico apresentado pela auditoria, registrando os resultados alcançados no nível local, mas a avaliação não se esgota aí.

A metodologia de Auditoria por Resultados aqui proposta baseia-se nos padrões de auditoria operacional adotados pela Intosai, observando os critérios (dimensões de análise) de eficiência, eficácia e efetividade, em relação à estrutura, processos e resultados.

Mas diferencia-se no sentido de que a Auditoria por Resultados dá ênfase para os resultados, necessariamente quanto à eficácia e à efetividade, não abrindo mão desses dois critérios, enquanto que a auditoria operacional realizada pelo TCU pode envolver todos ou apenas um dos critérios (TCU, 2010), que pode não ser a eficácia e/ou a efetividade, como no caso das auditorias do TCE-RJ nas AOSMS, como já dito, em que não foi avaliada a efetividade.

Os métodos da Administração por Resultados podem ser aplicados tanto para planejar as auditorias, como na constatação dos resultados das ações e serviços de saúde. Ou seja, que as auditorias sejam eficazes e efetivas tanto obtendo resultados positivos no processo de trabalho, para que tenha qualidade e técnicas apropriadas para obter sucesso ao constatar e evidenciar os resultados de uma política ou programa. Por esse motivo, o conceito de resultado aqui foi usado de forma ampla.

A Auditoria por Resultados também obedece a um ciclo, baseado no PDCA, envolvendo planejamento, execução, controle/avaliação e reorientação, como também se baseiam os manuais do Denasus e do TCU:

Figura 9 – Ciclo de Auditoria Operacional



Fonte: Adaptado de NAO, 1996, apud BRASIL / TCU, 2010, p.14)

Descrevendo, então, essa figura, o ciclo de auditoria operacional:

> se inicia com o processo de seleção dos temas. Após a definição de tema específico, deve-se proceder ao planejamento com vistas à elaboração do projeto de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria. Na fase de execução, realiza-se a coleta e análise das informações que subsidiarão o relatório destinado a comunicar os achados e as conclusões da auditoria. A etapa de monitoramento destina-se a acompanhar as providências adotadas pelo auditado em resposta às recomendações e determinações exaradas pelo TCU, assim como aferir o benefício decorrente de sua implementação (ISSAI 3000/3.1, 2004; TCU, 2005; apud BRASIL / TCU, 2010, p.14).

Da mesma forma, para o planejamento de uma Auditoria por Resultados, as ações devem ser planejadas com antecedência e observar uma amostra representativa para que o diagnóstico seja o mais fidedigno, possa representar o todo. Nessa fase estão inclusas tanto a programação por parte da direção, como a realização da fase analítica pela equipe de auditores, envolvendo o que e como auditar, ou seja, a definição e o conhecimento do objeto da auditoria, o escopo do trabalho, unidades que deverão ser visitadas, a programação da equipe de auditores com o perfil para a ação etc.

A Auditoria por Resultados também deve elaborar um plano de trabalho, observando os mesmos aspectos abordados no Manual de Auditoria do Denasus:

> a) Determinação precisa dos objetivos [...], a identificação completa sobre o que se deseja obter com a auditoria (objetivos, escopo e alcance da auditoria);
> b) Identificação do universo a ser auditado (se o levantamento de dados for por amostragem, deverá ser definido o critério e a extensão da amostra);
> c) Identificação dos documentos de referência, necessários para as análises preliminares (relatórios, protocolos, normas, legislação, instruções, manuais);
> d) Identificação das fontes de informação necessárias para a auditoria, observando a sua abrangência e confiabilidade;

> e) Estabelecimento de técnicas apropriadas e elaboração de roteiros para coleta de dados (listas de verificação, entrevistas, observação e outros). (BRASIL / Denasus, 2011, p.19-20).

Entendo ser importante implementar no Denasus a padronização dos roteiros, protocolos e relatórios de auditoria, individuais ou gerenciais, devendo ter uma mesma base e uma mesma estrutura, evitando que cada qual tenha as características das equipes que os elaboraram, diferenciando-se apenas no que se refere ao preenchimento com as informações das peculiaridades dos programas, políticas e estratégias.

Além do mais, deve se dedicar tempo e análise nessa fase de planejamento. A fase analítica, que antecede a auditoria, deve ser mais detalhada e mais técnica:

> No planejamento são utilizadas técnicas que auxiliam a traçar um diagnóstico do objeto de auditoria — interpretando as informações coletadas e identificando os principais problemas de desempenho — tais como análise SWOT, diagrama de verificação de risco, análise stakeholder, mapa de produtos, indicadores de desempenho e mapa de processos, análise de Ishikawa, análise RECI e marco lógico (TCU, 2009, p.17, apud BRASIL, TCU, 2011, p.249).

Quanto ao tempo, podem ser auditados dados referentes ao intervalo de um ano, três meses, menos ou mais. Quanto à amplitude, pode envolver toda a política, programa ou estratégia; ou uma parte dela; ou ainda uma região ou estado (a população-alvo). Por exemplo, pode ser verificado um aspecto pontual da política em todo o território nacional, como no caso dos mamógrafos em que se optou por visitar todos (100%) daqueles que estão cadastrados para atendimento ao SUS, que equivale a uma parte, referente ao acesso à Política de Saúde da Mulher, no diagnóstico precoce para tratamento do Câncer de Mama.

Para verificar a necessidade de ampliar a amostra de uma auditoria, também é necessário realizar uma avaliação do controle interno da unidade auditada. Quanto menos organizado e estruturado for, maior deverá ser a amostra para identificação das inconsistências, e vice-versa. Essa avaliação é importante ser implementada pelo Denasus.

Outra questão também relevante é quanto à classificação das auditorias por parte do Denasus. A ação dos mamógrafos foi classificada como visita técnica, quando teve a complexidade e a importância de uma auditoria, pois envolveu a análise de estrutura, processo e resultados, verificando aspectos de eficiência, eficácia e efetividade.

Ainda outras ações foram classificadas como fiscalização, mas entendo que fortalece o Denasus classificar suas ações como auditoria, principalmente mantendo fidedignidade e consonância com os tipos definidos em seus manuais, que são auditoria de conformidade e auditoria operacional, e quem sabe agregar a Auditoria por Resultados.

De acordo com o segundo item do ciclo do PDCA, na fase de execução da auditoria, é importante contar com a colaboração de todos os envolvidos, os *stakeholders*, por isso, é necessário que a equipe se apresente ao auditado, observe o processo de trabalho etc. O

que chamo a atenção nessa fase é que quando o planejamento, que envolve a fase analítica, é bem feito, já se tem um conhecimento prévio dos dados e o que se deseja buscar, o que facilitará a coleta de informações *in loco*.

Essa fase é crucial, é nesse momento que se verifica a eficiência, eficácia e efetividade das políticas e programas, tanto verificando se as metas e os indicadores foram alcançados, se atingiu os objetivos gerais e se há impacto. Ou seja, tem que ir além, verificar se metas e indicadores estão adequados à realidade, por exemplo, em relação à quantidade de mamógrafos e sua distribuição pelo país, como apontado aqui.

Além desse, vários outros indicadores devem ser verificados, como por exemplo, se as mulheres na faixa etária definida para a política estão realizando, pelo menos uma mamografia a cada dois anos etc. Dados disponíveis nos sistemas de informações do MS.

Assim as informações podem ser colhidas in loco ou não. Nesse caso, as informações dos sistemas devem ser analisadas ainda no planejamento, na fase analítica, e verificadas as causas na execução, ou fase operativa como nomeia o Denasus, bem como a qualidade dos serviços prestados e a geração de valor para o usuário e à comunidade.

Deve-se ter em conta que para avaliar a efetividade, as informações não devem ser buscadas apenas internamente na instituição auditada e nos sistemas de informação do Ministério, mas tem que ir além, incluindo avaliações externas à instituição ou um programa, como observa a técnica de análise SWOT, que envolve os aspectos internos e externos.

Primeiramente devem ser observados quais são os aspectos internos e quem são os atores internos ao programa, por exemplo, para definir quem são os atores externos. Os envolvidos diretamente com a ação e coordenação de um programa são os atores internos, enquanto outros atores até dentro da própria instituição, como o gestor, pode naquela ocasião ser entendido como um ator externo, pois a influência dele no programa pode se dar de forma externa e até inconsciente. Outras ações de outras áreas da instituição ou outras instituições de outras temáticas podem influenciar nos resultados de um programa.

Dentre algumas técnicas que podem ser realizas estão os questionários, as visitas às unidades e entrevistas aos usuários e na comunidade, tanto para verificar a conformidade como na busca pela verificação dos impactos (efetividade).

As visitas às unidades são utilizadas para verificar a conformidade em relação à estrutura e processos, mas também para avaliar resultados, se foram abaixo do esperado pelo programa, de acordo com as metas definidas, ou acima do esperado.

Nas entrevistas aos usuários é necessária a elaboração de um roteiro prévio, utilizado para identificar não apenas seu grau de satisfação e a conformidade pelo

recebimento do produto ou prestação do serviço, mas para verificar mudanças de comportamento (impactos/efetividade), entre outros.

As visitas e entrevistas geralmente não são realizadas em 100% das unidades e usuários, portanto, podem ser selecionados de forma aleatória, mas não representará o programa como um todo, é apenas exemplificativo. Caso a intenção seja extrapolar os resultados para representar a avaliação do programa no município, estado ou país, devem ser utilizadas técnicas de amostragem, por profissional experiente, para que seja representativa.

A ação dos mamógrafos foi classificada como visita técnica, pois pretendia ser feita apenas um diagnóstico, entretanto, entendo que foi bem além, avaliando informações de eficiência e eficácia disponíveis internamente na instituição. Quanto a avaliações externas não foram abordadas nas visitas.

Em relação à efetividade, a informação sobre mortalidade materna por câncer de mama referente a 2009, citada no relatório, numa Auditoria por Resultados tem relevância se contextualizada com indicadores definidos, padrões internacionais, comparados com o ano anterior ou com demais dados colhidos na verificação in loco dos mamógrafos em 2010.

A comparação permitiria verificar uma queda ou aumento nesses dados, que poderiam demonstrar uma relação de causa e efeito ou uma evolução ou redução dessa mortalidade etc. Os dados devem ser relativizados e inclusive comparados a outros dados para se conclua que alguma atividade, ação ou a política, como um todo, está sendo efetiva.

Tem que alertar que o escopo da auditoria restringe-se a uma amostra, uma avaliação parcial, sendo que a avaliação global da política é uma ação que deve ser realizada pela área técnica, não sendo o papel da auditoria. A efetividade a ser verificada pelo Denasus se dá com a identificação dos impactos percebidos no local ou região. Além das informações que estão nos sistemas e bancos de dados, disponíveis a todos, utiliza-se de informações que dependem da percepção do auditor e daquelas prestadas pelos *stakeholders*, ou seja, todos os atores que de alguma forma tenham envolvimento com a execução das ações e programas ou daqueles que sejam beneficiados direta ou indiretamente.

Numa Auditoria por Resultados para o diagnóstico dos mamógrafos é essencial a realização de entrevista ao usuário, por exemplo, para aprofundar a análise em relação às faltas no dia do exame ou outras questões importantes, que não é possível constatar apenas com informações na unidade auditada; em complementação aos dados sobre o tempo de espera para realização do exame e para receber o resultado desses exames.

Tais dados querem demonstram que o atraso no início do tratamento, ou a impossibilidade de realizá-lo, ou mesmo se não for tratado, poderá não ser possível evitar a

mortalidade. Existem casos de desistência em prosseguir com o diagnóstico, pela morosidade para realização de exames, consultas etc.

Já em relação às auditorias no PFPB e na ESF são realizadas visitas aos usuários, mas não é uma exigência para todos os casos, apenas naquelas em que há indícios de irregularidades. A visita ao usuário e outras avaliações e aprofundamentos de informações do ambiente externo à unidade, como no caso daquelas advindas do controle social, por exemplo, são necessárias para uma Auditoria por Resultados.

O Ministério da Saúde considera que a "auditoria tem um papel preponderante na defesa dos interesses sociais, uma vez que: zela pela qualidade das ações e serviços de saúde [...], colabora com o gestor e com a gestão, [...] zela pela boa aplicação de recursos [...] papel importante para a efetividade do controle social" (BRASIL / MS, 2006, Anexos p.194).

Ou seja, é importante frisar que uma Auditoria por Resultados deve envolver o usuário e o controle social: "parte-se da premissa de que uma gestão orientada por resultados tem mecanismos de aferição do desempenho, da satisfação do usuário e de controle social, com incentivos vinculados a produtividade e eficiência" (Araujo MAD, 2010, p.230).

Além do mais, "a eficácia e a efetividade dos contratos não são avaliadas, o que resulta em uma gestão pouco capaz de atender aos requisitos de uma gestão orientada por resultados" (Araujo MAD, 2010, p.235).

De acordo com os três estudos de casos realizados, ficou claro que uma Auditoria por Resultados deve verificar nas políticas, programas e estratégias na saúde, primeiro, se há 'criação de valor' para as partes interessadas, *stakeholders* (clientes, fornecedores, parceiros, empregados, comunidade, governo), com indicadores que auxiliem na obtenção da máxima satisfação dessas partes, podendo se utilizar do modelo **Prisma de Desempenho**.

Além de satisfazer as necessidades e expectativas dos *stakeholders*, pode verificar quais contribuições eles têm e de que forma devem ser ouvidos. Adicionalmente se observa as estratégias que foram desenvolvidas para atender às demandas e atingir os objetivos; os processos para implementar essas estratégias; e a utilização das capacidades, dos recursos disponíveis para a execução da estratégia.

Segundo, deve constatar se há 'comprometimento da gestão', como preconiza o Modelo de **Gestão do Desempenho**, em que há um gerenciamento por meio de diretrizes da alta direção, com um controle interno forte para garantir a Gestão da Qualidade Total, que mantém foco no cliente, para atender as necessidades e expectativas (clientes internos ou externos); melhoria dos processos (ausência de retrabalho e erros); e a humanização tanto em relação aos profissionais de saúde, como por parte desses no atendimento aos usuários. Todos

devem ter a visão dos objetivos a serem alcançados e a necessidade de um trabalho diferenciado que busque a equidade, mas também a efetividade, eficácia, eficiência, economicidade, execução e excelência (6Es do desempenho).

Deve ser verificado numa Auditoria por Resultados, por exemplo, se existe um processo contínuo de melhoria (PDCA), segundo os padrões da qualidade, com um planejamento para execução das atividades, que sejam controladas, avaliadas e reorientadas sempre que necessário, mesmo que isso signifique inclusive revisão dos objetivos do programa, ajustes nos indicadores e até mudanças na legislação.

Então, aqui, quando se fala em avaliar uma política ou programa, não se trata apenas de uma realidade local. Localmente se verifica a realidade daquela gestão, mas torna-se mais interessante a avaliação do processo de melhoria contínua quando verificada a realidade nacionalmente ou por região, ou até em diversas regiões, de forma a perceber as necessidades e sustentar uma proposta de mudança na política de um modo geral.

Em terceiro lugar, uma Auditoria por Resultados deve considerar a 'Cadeia de Valor', ou seja, se há uma consonância nas atividades finalísticas e de suporte do programa/política, com os indicadores estabelecidos (que visam medir o desempenho da organização e aferir a execução das atividades primárias e secundárias). Como por exemplo, o caso em que a quantidade de mamógrafos distribuídos pelo país estava acima da quantidade estabelecida como necessária, mas considerando o alcance da população para utilização desses aparelhos e a necessidade real de utilização, a norma estava subestimada. "Uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas a respeito da eficácia do programa ou da atividade sob exame" (TCU, 2010, p.).

Ainda na fase de execução, você precisa a todo o instante checar, verificar se já foram colhidos todos os dados necessários e se a partir dos dados colhidos, novas informações serão necessárias. Essa já é uma forma de se realizar a terceira fase do ciclo do PDCA, o controle, no ciclo da auditoria, com o controle das informações e dados colhidos, avaliação do controle interno da instituição, ou seja, se possuir um controle interno (monitoramento, avaliação e auditoria), atuante e forte, já será um indicativo de que a amostra dos dados a serem analisados não precisara ser muito ampla, uma quantidade razoável de dados já será suficiente para verificação dos resultados. Já existem instrumentos desenvolvidos pela Intosai e outras instituições que trazem informações quanto a auditar os controles internos, que devem ser estudados, mas não irei aqui detalhar.

Além dessas e outras formas de controle, deve-se fazer o controle da qualidade do relatório de auditoria, como a equipe reunir-se sistematicamente para checar se as

informações colhidas por cada um satisfazem a completude do relatório; todos da equipe devem fazer e revisar o relatório, um relatório preliminar deve ser encaminhado ao auditado para justificativas pertinentes, podendo até tornar conforme uma constatação porventura caracterizada inicialmente como não conforme caso surjam novas explicações e documentos.

Então, passou-se para a quarta e última fase do PDCA, a reorientação, com a análise das justificativas, recomendações, conclusão e divulgação do relatório final de auditoria ao auditado, ao demandante, aos interessados, à área técnica do Ministério da Saúde, bem como ao Fundo Nacional de Saúde, quando por ventura houver ressarcimento de valores.

No caso da Auditoria por Resultados, nessa fase, a reorientação permite tanto aperfeiçoar os procedimentos de auditagem, como permite ao gestor e às áreas técnicas do Ministério da Saúde rever os processos, os indicadores, as estratégias de atuação e até mesmo os objetivos inicialmente propostos, ou visão e missão da instituição, política ou programa.

É preciso ter em mente que "a constatação de falhas, sem a exata correção das verdadeiras causas, é trabalho perdido... [sendo que]... a atividade em auditoria nos três níveis de gestão, Federal, Estadual e Municipal, inserida neste setor, configura-se como o caminho que pode conduzir a esse desiderato" (GUEDES [at. al.], 2012, p. 3), já que a qualidade e as inovações permitem um retorno muito mais rentável e duradouro a médio e longo prazos.

7. CONCLUSÃO

O Sistema Nacional de Auditoria (SNA) é o controle interno do Sistema Único de Saúde (SUS) e, se o SUS é executado no âmbito do Poder Executivo, então o SNA faz parte do sistema de controle interno do Poder Executivo, definido no art. 70 da Constituição Federal. E de acordo com o seu artigo 74, está definido que esse sistema de controle interno tem a finalidade de avaliar o cumprimento de metas; avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão; além de comprovar a legalidade.

Corroborando com a afirmativa, o SNA está previsto no art. 197 da CF/88, enquanto controle das ações e serviços de saúde e no inciso XIX, art. 16 da Lei 8.080/90, que ao traçar as diretrizes do SUS, determinou que o seu controle interno deveria ser realizado pelo SNA, ao qual compete a avaliação técnico-científica, contábil, financeira e patrimonial do SUS, de acordo com a Lei nº 8.689, com o exercício dessas atividades de forma descentralizada, como também é o SUS, organizado nas três esferas de governo, federal, estadual e municipal.

De acordo com o Decreto nº 1.651, o SNA deve exercer atividades de controle da execução (conformidade, legalidade), auditoria de regularidade dos procedimentos e também avaliação da estrutura, processos e resultados para aferir sua adequação aos critérios e parâmetros de eficiência, eficácia e efetividade.

Nesse sentido é que entendo que se faz necessário que o Departamento Nacional de Auditoria do SUS (Denasus), como componente federal e central do SNA, adote a metodologia de Auditoria por Resultados para realizar essa avaliação.

A auditoria tem um papel essencial no âmbito do controle, é fundamental na administração e está inserida no contexto da Nova Gerência Pública (NPM), inclusive resgatando conceitos como a qualidade total. Esse entendimento culmina na base necessária para poder discutir as questões postas para a Auditoria por Resultados proposta neste trabalho.

A nova gestão pública está buscando maneiras de se aperfeiçoar e o seu controle naturalmente está envolvido nessa mesma sintonia, como bem aborda a teoria sistêmica de Bertalanffy (CHIAVENATO, 2003). A auditoria procura novos métodos e evolução nas práticas de suas ações e na busca por resultados nas políticas por meio da sua contribuição a curto, médio ou longo prazo.

A auditoria também tem o seu papel na governança pública, estando organizada no controle externo e interno brasileiro, sendo importante refinar os seus conceitos, visualizar as suas aplicações e focar no seu ambiente de aplicação, para repelir uma possível visão restrita e retrograda.

O conhecimento sobre a história da auditoria, mais especificamente no SUS, é essencial, de forma a situar a evolução vivida, demonstrar as várias experiências de auditoria na Saúde que foram feitas no sentido de buscar resultados tanto na gestão, como na forma de gerir serviços públicos para a sociedade.

As teorias da ciência da Administração demonstram uma evolução dos conceitos e ajustes aos novos tempos e às novas necessidades. As metodologias da Administração por Resultados, abordadas por Martins e Marini (2010) dialogam sobre excelência, qualidade, eficiência, eficácia e efetividade com a finalidade de resultados para a organização e para o usuário.

As contribuições aqui trazidas com a comparação entre essas metodologias da Administração por Resultados e os resultados das ações do Denasus; seja em relação a melhorias no processo de trabalho do departamento ou em mudanças e evolução das políticas/programas/estratégias de saúde; traz um conhecimento novo, uma descoberta.

Os próprios técnicos e coordenadores daquele departamento, quando planejaram as suas auditorias, muito provavelmente não tinham se atentado para o uso das técnicas como foi comparado nesta dissertação. Entretanto, certamente havia o intuito de melhoria do trabalho, contribuição para a gestão do SUS e foco no usuário para acesso aos serviços públicos de saúde; uma sintonia comprovada e demonstrada ao utilizar a ciência da Administração.

Além disso, ao analisar os recursos, a estrutura e o desempenho (ou ainda: estrutura, processos e resultados), a auditoria do SUS deve ter em seus braços o alcance para verificar os fatores externos que influenciam nesses resultados ou os impactos dos programas, políticas e estratégias de saúde na população, com satisfação para o usuário.

E o caminho inverso também é verdadeiro! Da mesma forma, as constatações e recomendações de um relatório de auditoria podem gerar impactos nessas políticas, por exemplo, demonstrando a necessidade de mudanças e correções, numa forma de retroalimentar o SUS.

O Tribunal de Contas da União (TCU) também utiliza as técnicas e metodologias da Administração por Resultados nas suas auditorias operacionais e empenha um tempo considerável tanto na fase analítica (planejamento) quanto na fase operacional (no local).

O bom planejamento das ações reduz o tempo e os recursos empenhados na ação propriamente dita, mantendo o foco e direcionando para a identificação dos pontos críticos da instituição auditada.

Conhecendo as auditorias de resultados de Guiné-Bissau e da União Europeia, pude verificar que são bem semelhantes à auditoria de natureza operacional, mas ainda têm as suas especificidades de acordo com as suas realidades e de acordo com o resultado que se deseja com a auditoria. É possível concluir que a Auditoria por Resultados para a área da saúde também seja semelhante, entretanto, devendo ser listadas e detalhadas as suas especificidades.

A auditoria operacional verifica processos e resultados (eficiência e eficácia), não focando necessariamente em um ou outro aspecto. Já a Auditoria por Resultados se baseia também nos mesmos conteúdos, definições e métodos da auditoria operacional, mas o seu foco deverá estar direcionado para a eficácia e a efetividade, por sua essência.

Dessa forma, o SNA, enquanto controle interno do SUS, que por definição, está mais próximo ao órgão auditado, poderia abranger mais intensamente a eficácia e a efetividade, verificando o impacto das políticas na população e ir além daquela auditoria operacional, chegando a realizar uma Auditoria por Resultados.

A Auditoria por Resultados proposta para o SNA obedece a um ciclo, baseado no PDCA (planejamento, execução, controle/avaliação e reorientação), uma ferramenta direcionada para a excelência da qualidade, devendo ser buscada tanto no que diz respeito à execução dos seus trabalhos (primeiro enfoque), como na verificação dos resultados das políticas conseguidos pelos gestores/profissionais de saúde e impactados na população (segundo enfoque).

Em relação ao processo de trabalho foi verificada a busca pela qualidade e melhoria no planejamento e desenvolvimento das auditorias para identificar mais rapidamente e de forma direcionada as fragilidades na execução das políticas. Por outro lado, as experiências desenvolvidas atualmente ainda não estão totalmente padronizadas quanto aos protocolos, roteiros e relatórios, pois cada produto tem uma personalização de acordo com o grupo de técnicos que os criou.

Ainda assim, as bases utilizadas garantem algumas semelhanças existentes, como é o caso da utilização de um Sistema de Auditoria (Sisaud) e uma apresentação de relatório que busca minimamente ordenar os resultados de uma forma mais sistematizada, com constatações, evidências, recomendações, entre outros, para cada fato identificado na auditoria, além de outros avanços importantes que o Sisaud trouxe para o departamento.

Inclusive foi possível demonstrar que os trabalhos desenvolvidos pelo Denasus guardam relação com alguma metodologia empregada pela Administração por Resultados, concluindo que, na busca da melhoria do processo de trabalho, o Denasus tem aplicado ferramentas inconscientemente, mas instintivamente por um trabalho que almeja objetividade, eficiência, eficácia e efetividade.

Ao minimizar o tempo e custos das auditorias (eficiência), traçar roteiros e aplicar metodologias que respondam à demanda (eficácia), bem como localizar as conformidades e não conformidades e contraponto, por exemplo, com a realização de entrevistas com usuários (efetividade); este trabalho caracteriza-se assim como uma Auditoria por Resultados; e, da mesma forma, também agrega valor para o auditor, orientando e focando a sua atuação.

O segundo enfoque é quanto à constatação da eficiência na utilização dos recursos da política, a eficácia em atingir os objetivos do programa e metas estabelecidas, e a efetividade na melhoria da gestão, da resolutividade, satisfação do usuário e reorientação das políticas de saúde, com impacto para toda a população.

Como foi demonstrado, o Denasus realiza entrevistas com o usuário, mas apenas isso não é suficiente para verificar a efetividade de uma política, devendo envolver outros atores externos e aprofundar na avaliação, para caracterizar em completude que foi realizada

uma Auditoria por Resultados alcançados pelas políticas, demonstrados pela gestão e com a percepção da melhora de saúde da população.

A Auditoria por Resultados sugerida não pretende ocupar os espaços de monitoramento e avaliação, muito menos fazer o Denasus voltar à nomenclatura de Departamento de Controle, Avaliação e Auditoria (DCAA), até porque esse trabalho fez questão de trazer bem a diferença entre auditoria e avaliação.

Inclusive, em alguns estados e municípios, quando existe o componente do SNA, não está num setor isolado, mas sim no setor de controle, avaliação e auditoria; ou monitoramento, avaliação e auditoria; utilizando ainda uma nomenclatura antiga; mas que na verdade, muitas vezes o setor nem faz auditoria, se limitando a fazer autorização de AIH ou pequenas ações de monitoramento; muito menos há qualquer trabalho de avaliação.

Contudo, felizmente existem componentes estaduais e municipais realizando auditoria de fato! E há de se reconhecer a existência no nível local também de várias iniciativas inovadoras e que trazem mudanças e evolução às políticas de saúde, de forma que deveriam ser mais destacadas e disseminadas.

Ainda devo destacar que o papel do auditor continua sendo técnico, ele constata os fatos, confronta com os objetivos do programa, traz o impacto no nível local e extrapola para uma análise da realidade nacional, de forma a subsidiar a decisão do gestor. O SNA não tem poder de polícia e até mesmo no TCU o auditor emite um relatório com constatações e recomendações em relação às ações que devem voltar à conformidade.

Nas auditorias de regularidade do TCU quando por ventura se aplica sanção ou multa, é a instância superior quem decide assim. E, no caso do SNA, o auditor constata, recomenda e encaminha para decisão superior, ele não pretende ser o gestor.

Indubitavelmente, o que se busca é reconhecer que deve haver uma proximidade/interlocução entre as ações de todas as áreas, cada qual com o seu papel, de forma a fazer funcionar o que se chama de Sistema de Controle Interno.

Como sugestão, a auditoria deveria ampliar o relacionamento com as demais áreas e interligar seus sistemas, constando as demandas e os problemas das políticas ou da sua execução, as auditorias realizadas e os seus resultados, bem como as mudanças ocorridas após as auditorias.

Na experiência do dia-a-dia, realizando auditorias ou assessorando os coordenadores ou diretores no Denasus, foi possível perceber que não se registra todos os acontecimentos e avanços, principalmente quando os resultados do trabalho do auditor

dependem de outras pessoas, outros setores, já que fazem parte de uma cadeia de operações em que um deve completar o trabalho do outro.

Até mesmo o próprio demandante irá utilizar os dados da auditoria para efetuar resultados, mudanças na política, mas o Ministério da Saúde não desenvolveu um Sistema de Controle Interno, estrutural e informatizado, que pudesse unir todos os atores/setores de controle interno, de forma a ligar a demanda/denúncia, a correspondente auditoria e as ações efetivadas para corrigir as falhas, bem como mudanças nas políticas ou tomadas de decisão.

Entretanto, o Denasus toma ciência de alguns resultados somente em um momento futuro, em outra discussão ou quando se reavalia ou atualiza os seus métodos de trabalho. Pois, o trabalho é sistêmico e necessita procurar novos métodos e evoluir nas práticas de suas ações e na busca por resultados nas políticas por meio da contribuição da auditoria, seja no curto, médio ou longo prazo.

Os auditores também querem ver os resultados dos seus trabalhos, o que dignifica o profissional. Por vezes, algumas iniciativas surgem de forma individualizada, própria, já que um auditor deve sempre manter-se atualizado e a capacitação segue ainda insipiente, necessitando tornar-se um processo permanente, planejado e não esporádico.

Dessa forma, seria eficiente, eficaz, efetivo e inovador estabelecer uma consequência indireta da Auditoria por Resultados, no sentido de envidar esforços para ampliar o relacionamento com as áreas finalísticas do Ministério da Saúde e interligação dos seus sistemas, como retroalimentação permanente, em que constem os problemas originados nas políticas ou na execução das ações, as auditorias realizadas e seus resultados encontrados, agregando também a mudanças ocorridas posteriormente às auditorias.

Esse *feedback* é importante registrar, demonstrando transparência e concatenamento das funções de controle dentro do MS e com toda a rede SUS, de forma que seja visível e acompanhável por todas as esferas de gestão e pela população.

A visibilidade permite também à população cobrar dos gestores (*accountability*) e colaborar para a melhora da saúde na sua localidade. Inclusive permitindo que o controle local monitore e reavalie as ações e serviços de saúde, seus indicadores e resultados.

A criação e sistematização da Auditoria por Resultados para o SNA, feita pelo próprio Denasus poderá agregar a contribuição de toda a sua experiente força de trabalho, o seu diversificado corpo técnico. Poderá também relacionar outras ações de auditoria a uma ou mais metodologias utilizadas na Administração por Resultados, como foi aqui demonstrado.

Por conseguinte, que essa sistematização seja a primeira do país e possa servir de exemplo e inspiração para os demais órgãos de controle interno e externo, em consonância com as linhas seguidas por outros organismos internacionais.

Dessa forma, demonstrar a sua relevância, de forma a obter o apoio da gestão, para que se reconheça que é vital investir em controle e na verificação de resultados, uma vez que está intrínseco à boa gestão.

Na verdade, esta não é uma tarefa tão difícil, complicada ou dispendiosa, como pensam alguns. Mas, entretanto, devem ser considerados os benefícios que traz, permitindo reorganizar a gestão, desmantelar as fraudes, recompor os cofres públicos, ampliar o alcance e a oferta dos serviços de forma otimizada e resolutiva, retomando a confiabilidade no sistema.

As ações do Denasus têm evoluído naturalmente com as contribuições da nova gerência pública e cada vez mais tem focado nos resultados obtidos pela gestão, além da análise dos processos e a conformidade com a legislação, buscando contribuir para modificações e aprimoramentos das políticas públicas de saúde; mas sempre é importante continuar evoluindo e alçando voos mais desafiadores.

Um exemplo desse aprimoramento é o Termo de Ajuste Sanitário (TAS), um instrumento que contribui para a gestão local do SUS, nos municípios brasileiros, alocando de forma adequada os recursos, primando pela garantia do acesso e a qualidade da atenção à saúde oferecida aos cidadãos; conforme definido na ParticipaSUS[32] (BRASIL / Sgep, 2009), o que demonstra que a auditoria é um instrumento de gestão para fortalecer o SUS.

A nova concepção de saúde, pautada em princípios inerentes ao campo dos direitos humanos e sociais, exige dos técnicos e gestores da área, mudanças no sentido de apropriar novos conhecimentos e desenvolver novas técnicas, definindo padrões na forma de pensar e fazer auditoria (BRASIL / Sgep, 2009). Por isso, o Sisaud e o TAS foram algumas ações inovadoras de técnicas que o Denasus vem encontrando na busca da melhoria do SUS.

Com esse mesmo ímpeto, cada vez mais as auditorias do Denasus têm direcionado o foco para os resultados alcançados na gestão do SUS.

Por outro lado, ao imaginar que o SNA seja sólido e robusto o suficiente, inclusive o seu componente federal e central, o Denasus, pode-se pensar que é desnecessário e repetitivo registrar uma gama de conceitos e autores, mas não é bem o que está posto.

---

[32] A Política Nacional de Gestão Estratégica e Participativa no SUS (ParticipaSUS), aprovada pela Portaria nº 3.027/2007, orienta as ações de governo na promoção e aperfeiçoamento da gestão estratégica e democrática das políticas públicas no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), visando maior eficácia e efetividade, por meio de ações que incluem o apoio ao controle social, a educação popular, a mobilização social, a busca da equidade, o monitoramento e avaliação, a ouvidoria, a auditoria e a gestão da ética nos serviços públicos de saúde.

No Denasus, os técnicos não têm o cargo de auditoria e não tiveram um curso de formação para iniciarem suas auditorias, mas foram executando mesmo, primeiro auxiliando os colegas, tirando dúvidas ou questionando algumas rotinas, ou seja, "treinados" no dia-a-dia. Tanto que se comenta que é equivalente a "trocar o pneu com o carro em movimento".

Seria necessário que os técnicos que lá ingressam recebessem um curso de formação para minimamente conhecer o SUS e a auditoria. E ainda, posteriormente, um treinamento in loco, como é feito com os cargos de carreira, hoje existentes na administração pública, mas enquanto o cargo de auditor do SUS não é criado, é importante fortalecer os auditores do SUS, com todo o compromisso que os gestores que lá passaram já tiveram.

Um curso de formação pode permitir aos técnicos que lá ingressam aprofundar conhecimentos sobre o SUS e a auditoria. Posteriormente, ainda precisam de um treinamento in loco, como é feito com os cargos de carreira, hoje existentes na administração pública. Para tanto, o cargo de auditor do SUS precisa ser criado, mas enquanto isso não ocorre, é importante fortalecer os auditores do SUS e cumprir o compromisso assumido legalmente.

Por esses motivos e como a base teórica aqui reunida não é familiar para muitos no SNA, até pela rotatividade de profissionais em alguns componentes estaduais e municipais, desconhecendo algumas das publicações, conceitos, distinções, formas de abordagem e sobre a discussão internacional com a preocupação das instituições superiores de fiscalização quanto à Auditoria por Resultados, eles foram o foco da vasta coleta feita, mantendo uma base robusta na parte teórica, no intuito de mostrar que a auditoria tem uma origem relevante, devendo ser conhecida e divulgada no âmbito do controle, do setor público, do SUS e de seus usuários, para entender a necessidade de se evoluir na forma de auditar, bem como entender bem as questões abordadas na parte mais específica do trabalho.

Por outro lado, concomitantemente percebe-se que a comunidade acadêmica também se beneficia com a reunião dessa referência bibliográfica e as ligações e relações que foram possíveis desenvolver e ressaltar, em parte apresentadas no curso de mestrado e outros cursos, outra parte disponível em algumas publicações do Denasus e Ministério da Saúde, mas a maior parte acessível via internet, uma grande aliada para todas as horas.

Assim, entendo ter sido alcançado o objetivo do mestrado profissional, que é contribuir para o local de trabalho, colaborando com o SNA, seus auditores e futuras ações a serem desenvolvidas, ainda mais aqueles que, estão iniciando suas auditorias apenas com seus conhecimentos na sua área de graduação, especialização ou experiências anteriores.

Há que se discutir ainda que o SNA se caracteriza especificamente como controle interno do SUS, mas não necessariamente controle interno do Ministério da Saúde ou da

Secretaria Estadual ou Municipal de Saúde. As questões administrativas desses órgãos, de recursos humanos e materiais etc., ficam mais a cargo dos demais controles internos instituídos, da Controladoria Geral da União e dos respectivos Tribunais de Contas.

As competências e ações do SNA evoluíram da experiência do ex-INAMPS, de controle dos procedimentos médicos/hospitalares e dos convênios, ou seja, controle para verificar se os procedimentos pagos tinham sido realizados conforme declarados pelos prestadores de serviços e, da mesma forma, se os convênios repassados pelo órgão federal aos estados, municípios para obras de construção ou reforma ou, ainda, compra de equipamentos, por exemplo, haviam sido executados conforme plano de trabalho.

Outra crítica que se faz, contudo, sem entender que se trata da consequência dessas origens do ex-INAMPS, é quanto à separação dos auditores da área da assistência que verificavam os procedimentos, enquanto aqueles da área contábil analisavam os convênios. Com a extinção do INAMPS e repasse das ações de auditoria para o Ministério da Saúde, bem como o advento das políticas públicas criadas ao longo dos anos, o Denasus foi evoluindo no mesmo compasso para auditar essas políticas, não se atendo apenas a verificar os recursos financeiros repassados ou os procedimentos, passando então a surgir a consciência de uma equipe multiprofissional, que deve ter a visão da auditoria como um todo.

Há ainda outra característica na relação existente entre os atores do SNA. Fazendo uma comparação entre dois dos cinco estágios do modelo prescritivo de planejamento estratégico dos neoclássicos, colocados por CHIAVENATO (2003), auditoria externa e auditoria interna, é possível fazer uma extrapolação da ideia num outro tipo de análise. O componente municipal do SNA atua como uma auditoria interna, avaliando os pontos internos à sua gestão, ou seja, tem uma visão da gestão municipal. E por sua vez, o componente federal do SNA, o Denasus, acabaria atuando como uma auditoria externa, quando audita as outras esferas de gestão: estados e municípios (que diretamente executam os serviços no SUS).

Entretanto, nesse caso, na verdade cada componente do SNA audita o seu próprio recurso investido na saúde, uma vez que na saúde há o investimento de recurso tripartite. Assim, o componente federal do SNA, em primeira mão não audita os recursos próprios do tesouro estadual ou municipal, mas aqueles repassados pela União, contudo, pode verificar nos casos em que o estado ou município não tiver o seu componente de auditoria instalado, ou no desenrolar de uma auditoria, porventura for identificada uma irregularidade que envolvem também recursos das outras esferas, no caso, podendo sinalizar a irregularidade para o componente do SNA responsável, se houver.

Mas esta é outra discussão para os colegas fazerem, ou quem sabe um trabalho futuro. O importante é que, adicionalmente ao trabalho técnico que tem sido desenvolvido pelos auditores, também é necessário ocupar os espaços de discussão, além do essencial: vontade e decisão política para implantação e fortalecimento do SNA.

A estruturação do SNA, nos três níveis, fortalece a gestão, pois permitirá a verificação de seus processos e seus resultados, propiciando os ajustes necessários para economia de recursos humanos, físicos e financeiros, para cumprir com os preceitos do SUS quanto à equidade, acesso igualitário e universal, bem como resolutividade da rede. Afinal, "Uma boa gestão é aquela que alcança resultados. E no setor público, isso significa atender às demandas, aos interesses e às expectativas dos beneficiários, sejam cidadãos ou empresas, criando valor público" (MARTINS e MARINI, 2010, p.29).

Várias mudanças ocorreram desde a criação do SNA e hoje, inclusive, o Decreto 1.651, que o regulamentou, está em processo de discussão e atualização.

O fato é que o controle na administração pública tem o papel de oxigenar o sistema. É um órgão vital, que está intrínseco à boa gestão, transparente, responsável e comprometida em alcançar resultados.

Um controle bem estruturado no SUS gera resultados para os usuários, com a ampliação do exercício de cidadania e agilização de atendimento da demanda; para os prestadores de serviço, com maior efetividade dos serviços contratados, conveniados ou realizados diretamente, auxiliando na diminuição da judicialização da saúde; e por fim, para a qualidade dos serviços, permitindo o ajuste no desenvolvimento de políticas públicas, ampliando sua efetividade e dando-lhe maior controle e transparência (FULGÊNCIO, 2011).

O gestor que reconhece os benefícios de um controle forte na sua gestão e lhe dá o devido valor, colocando-o ao lado do seu gabinete, consegue prover mais para seu município/estado, com eficiência, eficácia e efetividade na gestão, permitindo administrar sua estrutura, seus processos e seus resultados, com qualidade, produtividade, de maneira mais tranquila, criativa, responsável, resolutiva, equânime, com sucesso e inovação.

Dessa maneira, uma Auditoria por Resultados no Sistema Único de Saúde, ao deixar em segundo plano o 'controle burocrático' (sabendo que este é necessário em alguns casos), irá colocar o seu foco nos resultados. Irá constatar, além do cumprimento da legalidade, os processos/procedimentos realizados, contudo, direcionando o olhar aos resultados obtidos, como aferição do desempenho, satisfação do usuário e os impactos na população (eficiência, eficácia e efetividade).

Como o desenvolvimento de uma Auditoria por Resultados passa consequentemente pelos conceitos da Administração por Resultados, temos consciência que existem algumas dificuldades para se realizar esse tipo de auditoria, inclusive semelhantes àquelas sinalizadas por Chiavenatto na Administração por Objetivos (APO), também chamada de Administração por Resultados, e às críticas dirigidas à Nova Gerência Pública (NPM).

Existem críticas e/ou cuidados que se devam tomar ao se implantar a APO e Chiavenato faz questão de citá-las e as considerações que devem ser observadas, entretanto, as críticas "são decorrentes dos abusos e da má interpretação da APO. [...] Em boas mãos a APO pode levar a organização a uma eficácia sem precedentes. [...] É apenas uma questão de saber como utilizá-la e implementá-la". (CHIAVENATO, 2003, p.247).

Por exemplo, a Auditoria por Resultados também exige maior tempo para planejamento da ação e estudo do tema, com aplicação de várias técnicas; envolve atores e fatores externos ao auditado; pode exigir um custo maior.

Todavia, essas dificuldades são possíveis de ser enfrentadas com planejamento e interesse do gestor em reconhecer a necessidade de envidar esforços para realizar as suas ações, de forma controlada e num processo de avaliação contínuo, para que efetivamente haja impacto na sociedade com os programas e políticas de saúde executados e revistos os seus projetos iniciais, quando não exequíveis no nível local.

Portanto, ao criar e sistematizar a Auditoria por Resultados para o SNA, deve-se levar em conta que é um tipo de auditoria que todos os componentes do SNA podem realizar para fortalecer a sua gestão local e, consequentemente, a gestão do SUS.

Enquanto componente central do SNA, ao Denasus fica a proposta para a sistematização e implantação da Auditoria por Resultados, uma inovação para o Brasil e para os organismos internacionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Amelia. *Auditoria como Estratégia para o Fortalecimento do Controle Interno do SUS*. – Universidade de Brasília, Faculdade de Ciências da Saúde, Programa de Pós-Graduação em Saúde Coletiva, Brasília, 2013. 93 p.

Araujo MAD. *Responsabilização pelo controle de resultados no Sistema Único de Saúde no Brasil*. Rev Panam Salud Publica. 2010; 27(3):230–6.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Normas brasileiras de contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01*. Brasília: CFC, 2012.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T- 12: Da auditoria interna*. Resolução CFC nº 986/03, 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA nº 315*. Diário Oficial da União de 29.01.2014, item 4 - Brasília: CFC, 2014.

BRASIL / Instituto Rui Barbosa. *Normas de Auditoria Governamental - NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo*. 2010. 88p.

BRASIL / Ministério da Fazenda / Secretaria Federal de Controle Interno. *Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Brasília: SFCI, 2001.

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Atenção à Saúde. Série E. Legislação de Saúde: Série Pactos pela Saúde 2006, v. 4, Tiragem: 4.ª edição – Brasília: SAS, 2007.

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Atenção à Saúde / Departamento de Atenção Básica. Atenção Básica e a Saúde da Família. Brasília: DAB, 2014. Disponível em: http://dab.saude.gov.br/atencaobasica.php. Visitado em 4/8/2014.

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos/ Departamento de Assistência Farmacêutica. *O Programa Farmácia Popular do Brasil*. Brasília: DAF, 2014. Disponível em: http://portalsaude.saude.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=9296&Itemid=478 [e] http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/leia-mais-o-ministerio/346-sctie-raiz/daf-raiz/farmacia-popular/l1-farmacia-popular/9678-farmacia-popular-do-brasil. Visitadas em 4/8/2014.

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. Sistema Nacional de Auditoria. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. *Auditoria do SUS: orientações básicas*. Brasília: Denasus, 2011.

BRASIL / Ministério da Saúde / Departamento de Regulação, Avaliação e Controle de Sistemas; Departamento Nacional de Auditoria do SUS. *Curso básico de regulação, controle, avaliação e auditoria do SUS*. – Brasília: Ministério da Saúde, 2006. – (Série A. Normas e Manuais Técnicos).

BRASIL / Ministério da Saúde / Grupo Nacional Força-Tarefa. *Avaliação do funcionamento dos mamógrafos no âmbito do Sistema Único de Saúde*. Brasília: Grupo Força-Tarefa, 2011.

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa / Departamento Nacional de Auditoria do SUS. *Conversando sobre auditoria do SUS*. – Brasília: Denasus, 2011.

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa / Departamento Nacional de Auditoria do SUS / Coordenação Geral de Auditoria / Coordenação de Planejamento e Operacionalização. *Farmácia Popular do Brasil "Aqui Tem Farmácia Popular" Relatório Consolidado – 2012*. Brasília: Coplao, 2013. 8 p.

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa / Departamento Nacional de Auditoria do SUS. *Relatório Gerencial Farmácia Popular do Brasil Aqui Tem Farmácia Popular*. Brasília: Denasus, 2014. 11 p., acessado em: 05/11/2014 às 08:55:56 por: Herlon Francisco dos Santos.

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa / Departamento Nacional de Auditoria do SUS. *Vamos conversar sobre auditoria do SUS?* – Brasília: Denasus, 2013. 20 p.: il. (Série Auditoria do SUS; v. 2)

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. *Política Nacional de Gestão Estratégica e Participativa no SUS - ParticipaSUS*. 2. ed. – Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2009. 44 p.

BRASIL / Ministério da Saúde / Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. *Relatório de Gestão do Exercício de 2012*. Brasília: Sgep, 2013. 193 p.

BRASIL / Ministério do Planejamento / Secretaria de Gestão. *Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores*. Brasília: Secretaria de Gestão, 2009.

BRASIL / Tribunal de Contas da União. *Auditoria interna e controle governamental* / Adelino Fernandes de Oliveira... [et. al.]. – Brasília: TCU, 2011. 352 p.

BRASIL / Tribunal de Contas da União. *Código de Ética dos Servidores do TCU*. Resolução-TCU nº 226/2009 (alterada pela Resolução-TCU nº 238/2010).

BRASIL / Tribunal de Contas da União. *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União: Revisão Junho 2011*. Portaria TCU nº 168, de 30/06/2011, BTCU-Especial nº 12/2011. Brasília: TCU, 2011.

BRASIL / Tribunal de Contas da União / Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog). *Manual de auditoria operacional*. – 3. ed. – Brasília: Seprog, 2010.

BRASIL / Tribunal de Contas da União / Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. *Dez passos para a boa governança*. – Brasília: Sec. Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 28 p.

BRASIL / Tribunal de Contas da União / Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. Versão 2 - Brasília: Sec. de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p.

BRASIL / Tribunal de Contas do Distrito Federal. *Manual de Auditoria: parte geral*, 2ª v. Brasília: TCDF, 2011. 146 p.

BRESSER-PEREIRA, LC. *O modelo estrutural de gerência pública*. Revista de Administração Pública, 42(2):391-410, 2008.

BRITO, J. R. *Breve histórico do controle interno do poder executivo federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro*. Revista de negócios. N° 7. São Paulo. 2009. 24 p.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. - 7. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2003 – 6ª reimpressão.

COSTA, Frederico Lustosa da. *Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas*, RAP.2008, volume42 (5): pp. 829-74.

EUROPA / Tribunal de Contas Europeu (TCE) / Grupo CEAD / Divisão ADAR (Audit Development And Reports) / Equipa de metodologia. *Manual da Auditoria de Resultados*. Europa: TCE, 2006. Disponível em http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF. Visitada em 17/12/2014.

ESAD. *Auditoria de Resultados*. Disponível em http://www.esadmba.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=125:auditoria-de-resultados&catid=18:descricao-cursos. Visitada em 17/12/2014 às 21hs.

FARIAS, Pedro César Lima de; RIBEIRO, Sheila Maria Reis. *Regulação e os novos modelos de gestão no Brasil*. Revista do Serviço Público, Ano 53, Número 3, Jul-Set 2002, p. 79-93.

FONTENELLE, Rodrigo. *Auditoria para RFB 2014*. Centro de Estudos e Pesquisas de Economia e Gestão Governamental, 2014.

GUEDES, Diego Nunes *et. al*. *O papel do Sistema Nacional de Auditoria e sua base legal na otimização da Gestão de serviços oferecidos pelo SUS*. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 104, set 2012. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12225. Visitada em 05/11/2014.

GUINÉ-BISSAU / Tribunal de Contas. *Auditoria de Resultados*. Macau: Tribunal de Contas, 2009.

GÜNTHER, Hartmut. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*. Brasília, Mai-Ago 2006, Vol. 22 n. 2, pp. 201-210.

HOOD, C. *A public management for all seasons? Public Administration*, 69(1):3-19, 1991.

IESDE BRASIL S.A. *A evolução da administração*. Disponível em http://www.iesde.com.br. Visitada em 09/11/2014.

INOJOSA, Rose Marie. *Avaliação e controle do SUS: mudam-se as práticas?* Cad. FUNDAP, nº 19, p. 88-96, jan/abr. 1996.

JESSOP, B. *Governance and Metagovernance: on reflexity, requisite variety, and requisite irony*. Department of Sociology, Lancaster University, Lancaster, on-line paper, 2003.

LIMA, Liliane. *Controle Interno na Administração Pública: O Controle Interno na Administração Pública como um Instrumento de Accountability*. Brasília, 2012.

MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. *Um guia de governança para resultados na administração pública*. Publix Editora, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. Atualizado por Veralice Celidonio Lopes Meirelles, 1998.

MELO, Marlene Barros de; VAITSMAN, Jeni. *Auditoria e Avaliação no Sistema Único de Saúde / Auditorship and evaluation in the Unified Health System of Brazil (SUS)*. São Paulo em Perspectiva, v. 22, n. 1, p. 152-164, jan./jun. 2008.

MOYA, Vanderlei. *Auditoria*. São Paulo: Secretaria Estadual de Saúde. Disponível em http://www.saude.sp.gov.br/resources/ses/perfil/gestor/homepage/auditoria/reunioes/auditoria_vanderlei_moya.pdf

NOBREGA, Sergio Wilson Sefer. *Operational auditing applied to municipal health systems: a study some the experience of Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*. 136f. Dissertatation (Master in Public Administration) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008.

PAES DE PAULA, A. P. *Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

PAES-SOUZA, R.; HELLMANN, AG. *Policy monitoring and evaluation systems: recent advances in Brazil's federal public administration*. In: Vaitsman, J.; Ribeiro, JM; Lobato, L. Policy Analysis in Brazil. Bristol: Policy Press, 2013.

PETERS, G. *Os dois futuros do ato de governar: processos de descentralização e recentralização no ato de governar*. Revista do Serviço Público 59 (3): 289-307, 2008.

RIBEIRO, José Mendes. *Desenvolvimento do sus e racionamento de serviços hospitalares*. Ciência & Saúde Coletiva, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, p. 771-782, jun. 2009. Disponível em: Scielo.

ROSA, Vitor Luis. *Evolução da Auditoria no Brasil*. 2012. 32 f. Monografia (Especialização em Auditoria em Saúde) - Centro Universitário Filadélfia – UniFil, Londrina-PR, 2012, 32 p.

SANTOS, Adriana Nascimento. *O Caso do Sistema de Auditoria: Um Avanço Tecnológico para o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde*. Monografia (MBA em Política e Gestão de Sistemas de Saúde) – Fundação Getúlio Vargas, 2003, 60 p.

SANTOS JÚNIOR, Adalberto Fulgêncio dos. Apresentação: *Um Sistema de Controle Interno para o SUS*. In: Encontro Regional do SNA, 2011, Fortaleza.

SANTOS JÚNIOR, Adalberto Fulgêncio dos. Apresentação: *Resultados das Auditorias Realizadas nas Prioridades de Governo em 2012*. In: Reunião de Chefes, Denasus, 2013, Brasília.

SILVA, P.G.K. *O papel do controle interno na administração pública*. Porto Alegre, v. 2, n. 2, 1º semestre 2002.

TCE. *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*./.– Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores; Tradução de: Guía para las normas de control interno del sector público, por Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 99 p.

VAITSMAN, Jeni. *Monitoramento e avaliação de programas sociais*. In: Brasil; Concepção e gestão da proteção social não contributiva no Brasil. Brasília: Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, UNESCO, 2009, pp. 157-169.