



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

SUZANA SANTOS DE LIMA

**AUDITORIA EM SAÚDE: UM ESTUDO EM ORGANIZAÇÕES
MILITARES DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

Salvador
2021

SUZANA SANTOS DE LIMA

**AUDITORIA EM SAÚDE: UM ESTUDO EM ORGANIZAÇÕES
MILITARES DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

Dissertação apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal da Bahia, como parte dos requisitos para obtenção do Título de Mestre em Administração. Área de concentração: Administração Pública e Governança.

Orientadora: Prof^a. Dr^a Maria do Carmo Lessa
Guimarães.

Salvador
2021

Escola de Administração - UFBA

L732 Lima, Suzana Santos.

Auditoria em saúde: um estudo em organizações militares do Exército Brasileiro / Suzana Santos Lima. – 2021.

192 f. : il.

Orientadora: Profa. Dra. Maria do Carmo Lessa Guimarães.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2021.

1. Brasil. Exército Brasileiro – Auditoria – Saúde.
 2. Administração dos serviços de saúde - Avaliação. 3. Governança pública. 4. Administração pública. 5. Saúde pública – Administração.
- I. Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração. II. Título.

CDD – 343.810143

SUZANA SANTOS DE LIMA

**AUDITORIA EM SAÚDE: UM ESTUDO EM ORGANIZAÇÕES MILITARES
DO EXÉRCITO BRASILEIRO.**

Dissertação apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal da Bahia, como parte dos requisitos para obtenção do Título de Mestre em Administração. Área de concentração: Administração Pública e Governança.

Aprovada em: 09 de Junho de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dr^a Maria do Carmo Lessa Guimarães
Doutora em Administração Pública pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Professora Titular Aposentada da Universidade Federal da Bahia (UFBA).

Prof^a. Dr^a Lorene Louise Silva Pinto
Doutora em Medicina e Saúde pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Universidade Federal da Bahia (UFBA).

Prof^a. Dr^a Leandra Andréia de Souza
Doutora em Ciências pela Universidade de São Paulo (USP)
Universidade Federal de São Carlo (UFSCar).

Prof^a. Dr^a Carla Christina Passos
Doutora em estudos interdisciplinares sobre mulheres, gênero e feminismo pela UFBA
Enfermeira do Exército Brasileiro
Chefe do Serviço de Enfermagem do Hospital Geral de Salvador (HGeS).

Dedico esse trabalho aos gestores e auditores em saúde do Exército Brasileiro que não obstante as dificuldades do caminho, quer seja pandemia, pouco efetivo, escalas ou outras atribuições peculiares à cadeira militar, não esmorecem no propósito de continuar buscando garantir uma assistência de qualidade aos usuários do sistema de saúde do Exército e não se furtam de, com responsabilidade, zelo, prontidão e dedicação, buscar a correta aplicação dos recursos à saúde e promover economia ao sistema. Muitas vezes exercem suas atividades com prejuízo das atividades pessoais e do convívio familiar. Ainda assim, permanecem firmes na sua missão!

AGRADECIMENTOS

A construção desse trabalho se deu num processo de muito aprendizado, abnegação e pausas necessárias, cuja caminhada me ensinou que precisamos aprender a esperar o tempo de cada coisa. Minha gratidão ao próprio processo por ter me ensinado tanto.

Agradeço a Deus, meu refúgio constante, presença inquestionável na minha vida que tem me sustentado em todas as minhas lutas e me permitido tantas vitórias.

À minha família referência de aprendizado e de afeto. Por vocês, busco todos os dias, ser uma pessoa melhor.

A minha orientadora, professora Doutora Maria do Carmo Lessa Guimarães, pela dedicação, orientações e paciência na condução desse processo.

A professora Vera Mendes pelo incentivo para que eu desse os primeiros passos nessa jornada. Sempre uma referência no meu processo de aprendizado como pesquisadora.

Às Lucianas da minha vida, referências de amizade, acolhimento e cuidado com o outro, cuja força do afeto aponta para outras dimensões do existir. Minha gratidão sempre por ter encontrado vocês.

À Elaine com quem o vínculo se fortalece a cada dia a despeito da distância e Marcinha, amigas da vida toda, por todo apoio nesse processo e pela amizade e carinho de sempre.

Aos colegas do mestrado, companheiros de aprendizado, de alegrias e de conquistas, especialmente a Cristiane Jamile e Daiane, presentes desse processo, pelo apoio nas dificuldades, pelo carinho que me alimentou e me deu força para não desistir.

À Anaelia, anjo da guarda dos alunos no NPGA, sempre disposta a ajudar com empatia e boa vontade. Sua postura tornou todo esse processo muito mais fácil e fluido.

À Larissa Abbehusen, um anjo iluminado, por todo apoio e carinho.

Ao General Falcão, pela confiança, por ser uma referência na minha vida profissional e por toda contribuição e apoio na construção deste trabalho.

Aos meus amigos da Diretoria de Saúde, especialmente à Major Nádia por toda compreensão e acolhimento nesse processo.

À Ceci, por estar presente sempre na minha vida, por toda ajuda, contribuição e por ter me ensinado tanto sobre afeto e convivência.

Às “meninas” Edi, Iny e Kel, por serem refúgio e afeto sempre na minha vida.

Ao meu amigo Carlos Almir Balata Júnior, pela assessoria, pelo apoio e amizade.

À família Koltz, pela presença, apoio e amizade nesse período turbulento.

À todos aqueles que como retalhos de uma grande colcha, e de uma forma ou de outra, foram ajudando a costurar esse trabalho. Muitas vezes, durante essa caminhada, tropecei, mas sempre encontrei uma mão para me apoiar, uma palavra para me motivar e seguir em frente.

“[...]”
E aprendi que se depende sempre
De tanta, muita, diferente gente
Toda pessoa sempre é as marcas
Das lições diárias de outras tantas pessoas
E é tão bonito quando a gente entende
Que a gente é tanta gente onde quer que a gente vá
É tão bonito quando a gente sente
Que nunca está sozinho por mais que pense estar
É tão bonito quando a gente pisa firme
Nessas linhas que estão nas palmas de nossas mãos
É tão bonito quando a gente vai à vida
Nos caminhos onde bate bem mais forte o coração”
Gonzaguinha.

LIMA, Suzana Santos de. Auditoria Em Saúde: Um Estudo Em Organizações Militares do Exército Brasileiro. 2021. Orientadora: Maria do Carmo Lessa Guimarães.192 f. : il. Dissertação (Mestrado em Administração) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2021.

RESUMO

A auditoria em saúde é considerada uma ferramenta de assessoramento de gestão amplamente utilizada pelas organizações sejam elas compradoras ou vendedoras dos serviços de saúde para controle dos custos, monitoramento dos resultados e verificação da qualidade dos serviços prestados. No âmbito da Administração Pública é utilizada para auxiliar os órgãos de controle na verificação da correta aplicação dos recursos públicos. Este trabalho teve como objetivo conhecer o processo de auditoria em saúde de unidades gestoras do sistema de saúde do Exército Brasileiro, sendo elas organizações militares de saúde ou operacionais nas diferentes regiões do país e os fluxos de processos derivados do atendimento complementar à saúde do público interno da instituição prestado pela rede de serviços de saúde civil, credenciadas para este fim. A pesquisa foi classificada como um estudo descritivo e exploratório, de natureza quali-quantitativa. Inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica que buscou nas principais bases de dados estudos, publicados sobre as temáticas: controle na administração pública, auditoria em saúde e auditoria em Saúde no Exército Brasileiro. Fez parte do escopo do estudo também a análise de legislações, manuais e protocolos sobre o sistema de saúde e auditoria no Exército, relatórios de gestão e indicadores disponibilizados pela instituição. Para coleta dos dados foi aplicado um questionário com questões abertas e fechadas utilizando a plataforma de pesquisa *googleforms*. Participaram da pesquisa auditores de 45 organizações militares que são Unidades Gestoras do Sistema de Saúde do Exército Brasileiro (UG/FUSEx), localizadas nas cinco regiões do país. Da análise dos resultados foi possível constatar que a principal contribuição da auditoria em saúde para o sistema de saúde do Exército é a economicidade, sendo a verificação da qualidade da assistência também referida como contribuição. Entre as dificuldades apontadas, o estudo permitiu aferir que a auditoria em saúde nas unidades militares do Exército Brasileiro é ainda recente sendo que em 80% das Organizações Militares pesquisadas, o setor existe há menos de dez anos. As equipes carecem de quantidade suficiente de profissionais e de capacitação adequada para a realização do trabalho. A alta rotatividade no setor e o envolvimento dos profissionais em outras atividades também são apontadas como fatores limitantes e se traduzem em sobrecarga e prejuízo para o trabalho da auditoria. Pôde-se apurar ainda que não existe uma padronização dos processos de encaminhamento dos usuários nas Organizações Militares e que o tempo gasto nas atividades é alongado, comprometendo a resolutividade e a avaliação da gestão destas OM que, conforme os dados, é desfavorável na maioria delas. Conclui-se que em que pese a necessidade de melhorias e ajustes, a auditoria é uma ferramenta que auxilia a gestão das unidades gestoras do sistema de saúde do Exército que traz como resultado, a economicidade e o monitoramento da qualidade dos serviços prestados pela rede credenciada e que faz-se necessário a realização de novos estudos para aprofundamento do tema.

Palavras Chave: Controle na Administração Pública. Auditoria em Saúde. Exército Brasileiro.

LIMA, Suzana Santos de. Health Auditing: A Study in Military Organizations of the Brazilian Army. 2021. Advisor: Maria do Carmo Lessa Guimarães. 192 pp. il. Dissertation (Master in Business Administration) - Postgraduate Course in Business Administration, School of Administration, Federal University of Bahia, Salvador, 2021.

ABSTRACT

Health auditing has been considered a management advisory tool widely used by organizations, whether they are buyers or sellers to healthy service to control costs, monitor results, and verify the quality of services provided. The ambit of Public Administration has done to assist control bodies in verifying the correct application of public resources. This work aimed to understand the health audit process of management units of the Army's health system, which are military health and operational organizations in different the country of regions. All process flows have derived from complementary health care for the internal public of the country. Brazilian Army provided by the network of civil health services, accredited for this purpose. The survey has been sorted as a descriptive and exploratory study of a quality-quantity nature. Initially, a bibliographic search has carried out that searched the proposal databases for studies published on the themes: control in public administration, health audit, and Health audit in the Brazilian Army. The scope of the study also included the analysis of legislation, manuals, and protocols on the health and audit system in the Army, management reports, and indicators made available by the institution. A questionnaire was applied to open and closed questions using the google forms search platform. Managing Units of the Brazilian Army Health System (UG/FUSEx), auditors from 45 military organizations located in the five regions of the country participated in the research. The principal contribution of health auditing to the Army's health system is economy with the verification of the quality of assistance as well, which has pointed out as a contribution from the results from the analysis have checked. Among the difficulties pointed out, the study allowed to verify that the health audit in the military units of the Brazilian Army is still recent and that in 80% of the military organizations surveyed, the sector has existed for less than ten years. It has concluded that it must make improvements and adjustments, Audit has been a tool that assists the management of the management units of the Army's health system, which brings how a result, the economy, and the monitoring of the quality of services provided by the accredited network and that it is necessary to carry out further studies to deepen the theme.

Keywords: Control in Public Administration. Health Audit. Brazilian Army.

LISTA DE QUADRO E FIGURAS

Quadro 1	Características dos modelos de auditoria no âmbito da administração pública brasileira segundo os órgãos formuladores.....	72
Figura 1	Organograma simplificado do Exército Brasileiro.....	74
Figura 2	Localização geográfica e Estados que compõem os oito Comandos Militares do Exército.....	75
Figura 3	Relação entre Comandos Militares, Regiões Militares e Estados da Federação.....	76
Figura 4	Unidades de Saúde do Exército Brasileiro espalhadas pelo território nacional.....	81
Figura 5	Distribuição geográfica das Regiões Militares (RM) e OM/OMS participantes da pesquisa.....	91
Figura 6	Distribuição das Unidades Militares de Saúde que participaram da pesquisa.....	97
Figura 7	Esquematização do fluxo do processo dos encaminhamentos para assistência à saúde na rede credenciada previsto no SIRE.....	116
Figura 8	Nuvem de palavras mais frequentes do tema 1 - Implicação da auditoria no gerenciamento e controle dos recursos financeiros destinados a assistência à saúde no Exército Brasileiro.....	133
Figura 9	Nuvem de palavras mais frequentes no tema 2- Gestão de pessoas no fazer auditoria no âmbito do Exército Brasileiro.....	137
Figura 10	Nuvem de palavras mais frequentes na terceira temática - Normatização e fluxo dos processos de encaminhamento dos usuários do sistema de saúde do Exército.....	145
Figura 11	Nuvem de palavras mais frequentes na quarta temática - A auditoria e a qualidade da assistência prestada ao usuário do sistema de saúde do Exército.....	149

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	OM/OMS com encargos de Unidades Gestoras do Sistema de Saúde do Exército Brasileiro participantes desta pesquisa.....	27
Tabela 2	Distribuição das OM e das unidades UG/FUSEX vinculadas às RM, dados referentes ao número de beneficiários, encaminhamentos e valores por atendimento e por beneficiário e valores totais gastos anualmente por RM.....	92
Tabela 3	Comparação de valores de procedimentos médicos nas especialidades de ortopedia e hemodinâmica em algumas capitais brasileiras.....	98
Tabela 4	Distribuição das OMS segundo a sua classificação e o tempo de existência do setor de auditoria.....	99
Tabela 5	Principais dificuldades reportadas pelos respondentes das OMS pesquisadas.....	104
Tabela 6	Número de profissionais que atuam como auditores por posto ocupado na carreira militar e tempo vinculado ao setor de auditoria do EB.....	105
Tabela 7	Frequência das sugestões dos respondentes para aprimorar o serviço de auditoria em saúde das OMS	108
Tabela 8	Atividades desenvolvidas pelos setores de auditoria do total de OMS pesquisadas	112
Tabela 9	Instrumentos utilizados pelo setor de auditoria das OMS pesquisadas.....	114
Tabela 10	Contribuição ou benefício da auditoria em saúde para as OMS e para o sistema de saúde do exército brasileiro	114
Tabela 11	Distribuição do total das OMS por setores responsáveis por cada etapa do processo de auditoria	118
Tabela 12	Tipos de metas estabelecidas pelas OMS de acordo com os respondentes	119
Tabela 13	Avaliação do SIRE e a classificação das OM.....	123
Tabela 14	Correlação entre a menção obtida pela OM/OMS com os anos de existência do setor de auditoria.....	124
Tabela 15	Relação entre o conceito obtido pelas UG/FUSEx e o percentual de GE em cada etapa do processo considerado para a avaliação.....	125
Tabela 16	Relação entre dados de produtividade, número de profissionais para implantação das GE no SIRE e Conceito das UG/FUSEx.....	127
Tabela 17	Número e percentual de profissionais e de especialistas por OMS pesquisada.....	139

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Porcentagens da distribuição das 45 unidades de saúde ou operacionais gestoras do sistema de saúde do Exército Brasileiro, participantes do estudo por Estado federado	96
Gráfico 2	Tipos de auditorias realizadas pelas OMS respondentes.....	110
Gráfico 3	Desempenho das UG/FUSEx de acordo com a avaliação do SIRE.....	122
Gráfico 4	Porcentagens médias obtidas para cada etapa do fluxo de processos de encaminhamento de usuários do SSEx para assistência à saúde complementar na rede credenciada.....	126
Gráfico 5	Percentual dos temas levantados pelos profissionais da auditoria nas OM.....	132

LISTA DE SIGLAS

1° B Com	1° Batalhão de Comunicações
1° BIS	1° Batalhão de Infantaria de Selva
23° Cia E Cmb	23° Companhia Engenharia Combate
24° BIS	24° Batalhão Infantaria de Selva
28° BC	28° Batalhão de Caçadores
2ª Cia Inf	2ª Companhia de Infantaria
2° BE Cmb	2° Batalhão de Engenharia de Combate
2° BIL	2° Batalhão de Infantaria Leve
35° BI	35° Batalhão de Infantaria
36° BI Mec	36° Batalhão Infantaria Motorizada
38° BI	38° Batalhão de Infantaria
4ª Bda C Mec	4ª Brigada Cavalaria Mecanizada
59° BI Mtz	59° Batalhão Infantaria Motorizada
5ª Bda C Mec	5ª Brigada de Cavalaria Blindada
61° BIS	61° Batalhão de Infantaria de Selva
6° B Com	6° Batalhão de Comunicações
72° BI Mtz	72° Batalhão de Infantaria Motorizada
9° BI Mtz	9° Batalhão de Infantaria Motorizada
AMAN	Academia Militar das Agulhas Negras
AMH	Assistência Médico-Hospitalar
ART.	Artigo
BAvT	Batalhão de Aviação de Taubaté
C Mil A	Comandos Militares de Área
CCIEx	Centro de Controle Interno do Exército
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CCOMSEx	Centro de Comunicação Social do Exército
CENCIAR	Centro de Controle Interno da Aeronáutica
CGU	Controladoria Geral da União

CIE	Centro de Inteligência do Exército
CISSET	Secretarias de Controle Interno
CJACEx	Consultoria Jurídica Adjunta do Comando do Exército
CMA	Comando Militar da Amazônia
Cmdo 12ª Bda Inf L	Comando 12ª Brigada Infantaria Leve
Cmdo 13ª Bda Inf Mtz	Comando da 13ª Brigada Infantaria Motorizada
Cmdo 4ª RM	Comando da 4ª Região Militar
Cmdo Fron Acre/4º BIS	Comando de Fronteira do Acre/ 4º Batalhão de Infantaria de Selva
CML	Comando Militar do Leste
CMN	Comando Militar do Norte
CMNE	Comando Militar do Nordeste
CMO	Comando Militar do Oeste
CMP	Comando Militar do Planalto
CMS	Comando Militar do Sul
CMSE	Comando Militar do Sudoeste
COLOG	Comando Logístico
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Comission
COTER	Comando de Operações Terrestres
D SAU	Diretoria de Saúde
DCT	Departamento de Ciência e Tecnologia
DEC	Departamento de Engenharia e Construção
DECEx	Departamento de Educação e Cultura do Exército
DF	Distrito Federal
DGP	Departamento Geral do Pessoal
EB	Exército Brasileiro
EME	Estado Maior do Exército
F Ter	Força Terrestre
FUSEx	Fundo de Saúde do Exército

Gab Cmt Ex	Gabinete do Comandante do Exército
GESPÚBLICA	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
GEOR	Gestão Estratégica Orientada para o Resultado
HGeBe	Hospital Geral de Belém
HGeC	Hospital Geral de Curitiba
HGeJF	Hospital Geral de Juiz de Fora
HGeS	Hospital Geral de Salvador
HGeSM	Hospital Geral de Santa Maria
HGuA	Hospital de Guarnição de Alegrete
HGuBa	Hospital de Guarnição de Bagé
HGuFl	Hospital de Guarnição de Florianópolis
HGuJP	Hospital de Guarnição de João Pessoa
HGuMba	Hospital de Guarnição de Marabá
HGuN	Hospital de Guarnição de Natal
HGuPV	Hospital de Guarnição de Porto Velho
HMAB	Hospital Militar de Área de Brasília
HMAM	Hospital Militar de Área de Manaus
HMAPA	Hospital Militar de Área de Porto Alegre
HMAR	Hospital Militar de Área de Recife
HMASP	Hospital Militar de Área de São Paulo
HMilACG	Hospital Militar de Área de Campo Grande
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	International Federation Of Accountants
IIA	Institute Of Internal Auditors
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
INTOSAI	The International Organization Of Supreme Audit Institutions
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
MD	Ministério da Defesa
MDO	Medição do Desempenho Organizacional

NAGs	Normas de Auditoria Governamental
NHS	National Health Service
OADI	Órgãos de Assistência Direta E Imediata ao Comandante do Exército
OAS	Órgãos de Assessoramento Superior
OBE	Organização Básica do Exército
OCS	Organizações Civas de Saúde
ODG	Órgão de Direção Geral
ODS	Órgãos de Direção Setorial
OM	Organização Militar
OMS	Organização Militar de Saúde
OMS	Organização Mundial de Saúde
OPME	Orteses, Proteses e Materiais Especiais
OS	Organizações Sociais
OSCIP	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
P Med Gu	Posto Médico de Guarnição
PMedGu Aracajú	Posto Médico de Guarnição de Aracajú
PMedGu Boa Vista	Posto Médico de Guarnição de Boa Vista
PMedGu Cruzeiro do Sul	Posto Médico de Guarnição de Cruzeiro do Sul
PMedGu Dourados	Posto Médico de Guarnição de Dourados
PMedGu Maceió	Posto Médico de Guarnição de Maceió
PMedGu Pelotas	Posto Médico de Guarnição de Pelotas
PMedGu Ponta Grossa	Posto Médico de Guarnição de Ponta Grossa
PMedGu Rio Branco	Posto Médico de Guarnição de Rio Branco
PMedGu Santo Angelo	Posto Médico de Guarnição de Santo Angelo
PMedGu São Gabriel	Posto Médico de Guarnição de São Gabriel
PMedGu São Luis	Posto Médico de Guarnição de São Luis
PMedGu São Vicente	Posto Médico de Guarnição de São Vicente

PMedGu Taubaté	Posto Médico de Guarnição de Taubaté
PMedGu Uruguaiana	Posto Médico de Guarnição de Uruguaiana
PMedGu Vila Velha	Posto Médico de Guarnição de Vila Velha
PMedGuBH	Posto Médico de Guarnição de Belo Horizonte
PMedGuCuiabá	Posto Médico de Guarnição de Cuiabá
Pol Mil Porto Alegre	Policlínica Militar de Porto Alegre
PCA	Prestação de Contas Anual
PEEx	Plano Estratégico do Exército
PSA	Profissional de Saúde Autônomo
SAMMED	Sistema de Assistência Médico-Hospitalar dos Militares do Exército e seus Dependentes
SCI	Sistema de Controle Interno
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SGEx	Secretaria -Geral do Exército
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SIGIR	Sistema Integrador de Gestão Inteligente de Recursos
SIPLEx	Sistema de Planejamento do Exército
SIRE	Sistema de Registro de Encaminhamento
SNA	Sistema Nacional de Auditoria
SPSS	Statistical Package For The Social Sciences
SSEx	Sistema de Saúde do Exército
SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União
TCE	Tomada de Contas Especial
UG	Unidade Gestora
UG/FUSEx	Unidade Gestora do Fundo de Saúde Do Exército

SUMÁRIO

CAPÍTULO I.....	18
1 INTRODUÇÃO.....	18
1.1 ESTRUTURA DO TRABALHO	24
CAPÍTULO II.....	25
2 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	25
2.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO	25
2.2 ASPECTOS ÉTICOS	26
2.3 CRITÉRIOS DE INCLUSÃO	26
2.4 LÓCUS E UNIVERSO DA PESQUISA	27
2.5 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS	28
2.6 TRATAMENTO DOS DADOS	29
2.7 ANÁLISE DOS DADOS	30
CAPÍTULO III	32
3 O EXÉRCITO BRASILEIRO NO CONTEXTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA.....	32
3.1 ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CONCEITOS E EVOLUÇÃO	32
CAPÍTULO IV	42
4 CONTROLE INTERNO E EXTERNO A LUZ DO ESTADO E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA.....	42
4.1 A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DO CONTROLE INTERNO: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO.....	53
4.2 MODELOS DE AUDITORIA	60
4.3 AUDITORIA EM SAÚDE.....	63
4.4 EXÉRCITO BRASILEIRO: SEU SISTEMA DE SAÚDE (SSEX) E INSTRUMENTOS DE CONTROLE INTERNO	73
4.5 A AUDITORIA DAS UNIDADES DE SAÚDE DO EXÉRCITO BRASILEIRO	86
CAPÍTULO V	89
5 DIAGNÓSTICO DO PROCESSO DE AUDITORIA DE SAÚDE NAS UNIDADES GESTORAS DO FUNDO DE SAÚDE DO EXÉRCITO: RESULTADOS DO ESTUDO EMPÍRICO	89
5.1 O PERFIL DAS SEÇÕES DE AUDITORIA EM SAÚDE DAS OM/OMS	90

5.2 TEMPO DE EXISTÊNCIA DO SETOR DE AUDITORIA.....	98
5.3 PERFIL DA EQUIPE DE PROFISSIONAIS DE SAÚDE DA EQUIPE DE AUDITORIA DAS UG/FUSEX	101
5.4 TEMPO DE SERVIÇOS E EXPERIÊNCIAS ANTERIORES	105
5.5 AS MODALIDADES E ATIVIDADES DE AUDITORIA REALIZADAS NAS UNIDADES GESTORAS DO FUSEX: RESULTADOS DO ESTUDO DE CAMPO	109
5.6 FLUXO DOS PROCESSOS NO GERENCIAMENTO DO ENCAMINHAMENTO DOS USUÁRIOS PARA ASSISTÊNCIA À SAÚDE NA REDE CREDENCIADA .	115
CAPÍTULO VI.....	131
6 DIFICULDADES E OPORTUNIDADES NO PROCESSO DE AUDITORIA: A “VISÃO” DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA DAS UG/FUSEx E SUAS CONTRIBUIÇÕES	131
6.1 TEMA 1: IMPACTO DA AUDITORIA NO GERENCIAMENTO E CONTROLE DOS RECURSOS FINANCEIROS DESTINADOS A ASSISTÊNCIA À SAÚDE NO EXÉRCITO BRASILEIRO.....	132
6.2 TEMA 2- GESTÃO DE PESSOAS NO FAZER AUDITORIA NO ÂMBITO DO EXÉRCITO BRASILEIRO.....	137
6.3 TEMA 3- NORMATIZAÇÃO E FLUXO DOS PROCESSOS DE ENCAMINHAMENTO DOS USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO	145
6.4 TEMA 4- A AUDITORIA E A QUALIDADE DA ASSISTÊNCIA PRESTADA AO USUÁRIO DO SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO.....	149
CAPÍTULO VII.....	156
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	1565
REFERÊNCIA	161
APÊNDICES	175

CAPÍTULO I

1 INTRODUÇÃO

A mudança do perfil epidemiológico populacional, com a predominância de doenças crônicas degenerativas e declínio das infectocontagiosas, permitiram o aumento da população idosa em todo o mundo. Tais fatores alinhados a uma mudança significativa das condições socioeconômicas, maior acesso à informação e ao desenvolvimento de tecnologias em saúde resultaram no aumento dos custos associados ao cuidado de agravos e prevenção de doenças. Neste cenário, a auditoria em saúde tornou-se uma ferramenta de acompanhamento da qualidade da assistência prestada, bem como do controle dos custos (IBGE, 2010).

Os agravos em saúde relacionados à população brasileira, em particular da população idosa, em face do seu envelhecimento, observado na maioria dos países do mundo, são considerados problemas de saúde pública, uma vez que, são condições que ocorrem com certa frequência, possuem curso prolongado e demandam tratamentos complexos e onerosos, com uso de tecnologias sofisticadas e mão de obra qualificada (CORREIO e LEONCINE, 2014). Fato que se tornou objeto de maior preocupação das organizações prestadoras e compradoras de serviços de saúde, sejam elas públicas ou privadas, pela necessidade do uso racional dos recursos visando a sustentabilidade do financiamento da saúde. É neste contexto que a auditoria em saúde passa a ser tema presente na literatura sobre a organização dos sistemas de saúde (GRACILIANO e SIQUEIRA, 2011).

A auditoria é concebida como uma avaliação ou controle sistemático e formal de atividades, no intuito de determinar se as mesmas, estão sendo realizadas conforme os objetivos previstos (SANTOS *et al.*, 2012). Constitui-se em um processo de avaliação cíclico o qual está estritamente relacionado a padrões preestabelecidos, ou seja, a auditoria possui a finalidade de observar se o que vem sendo implementado na prática, está de acordo com os padrões, ao mesmo tempo em que faz sucessivas reavaliações e controles, visando melhorar a qualidade de um serviço ou intervenção, ao promover a aderência aos padrões (PAXTON *et al.*, 2006).

Dessa forma, a auditoria é considerada uma ferramenta de assessoramento de gestão e, no âmbito do serviço público auxilia os mecanismos de controle na verificação da correta

aplicação dos recursos públicos, no monitoramento dos resultados e na qualidade dos serviços entregues ao cidadão.

Na Administração Pública, o controle é traduzido como a atribuição de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro, e objetiva verificar se determinadas ações se dão conforme previamente estabelecido, no que tange a normas sociais, políticas, econômicas ou na gestão do bem público (MEIRELES, 2003). Para o Tribunal de Contas da União (TCU), o controle da administração pública é uma prerrogativa, uma função própria do Estado de Direito, cuja finalidade é assegurar que a estrutura formal criada para concretizar os objetivos de governo, no interesse do bem público, atue de acordo com o conjunto de normas e princípios que compõem o ordenamento jurídico (BRASIL, 2011a).

No Brasil, as reformas empreendidas no aparelho do Estado, nos últimos 30 anos, com o propósito de modernização da máquina pública, pretendiam maior eficiência, efetividade e transparência na condução dos negócios, com ênfase nos resultados, na boa gestão dos recursos e na satisfação da demanda dos cidadãos. Apesar de não se alcançar tais objetivos na sua plenitude, esses movimentos conduziram a criação e fortalecimento de mecanismos de controle que serão tratados neste estudo, voltados ao monitoramento do fazer público, à verificação da correta aplicação dos recursos do governo, à responsabilização dos atores políticos e ao incremento da *accountability*, com maior envolvimento da sociedade neste processo (LIMA 2009; PINHO 2016; MONTENEGRO *et al.*, 2018).

A partir da necessidade de controle e monitoramento das atividades prestadas pelos serviços de saúde, a auditoria passa a ser utilizada na assistência à saúde prestada pelo Sistema Único de Saúde (SUS), por prestadores de serviços de saúde privados, através de seus hospitais e clínicas especializadas, e por operadoras e planos de saúde do setor privado no intuito de garantir que a entrega destes serviços se dê de forma efetiva e que a cobrança dos procedimentos realizados seja pautada em normas legais. Deste modo, evita-se prejuízos às organizações prestadoras de serviços assistenciais de saúde e garante-se o cumprimento dos acordos contratuais firmados entre as partes (MORAIS, 2014). O controle e monitoramento de atividades de saúde são também realizados em organizações do Estado que possuem, por força de lei, serviços de saúde próprios para atender seu público interno e seus dependentes, a exemplo do sistema de saúde do Exército Brasileiro (SSEx), *locus* desta pesquisa.

Na esfera do SUS, as atividades de auditoria são atribuídas ao Sistema Nacional de Auditoria (SNA), instituído pela Lei Orgânica da Saúde de 1990, através do seu artigo 16,

inciso XIX, como órgão de controle sob a competência do SUS e regulamentado pelo decreto Lei nº 1.651 de 1995. Tal sistema possui entre suas responsabilidades, a avaliação técnica e financeira das ações de saúde pública, a fim de garantir a alocação e utilização adequada dos recursos, além da garantia do acesso e a qualidade da atenção à saúde oferecida aos cidadãos, bem como a preocupação com o acompanhamento das ações e análise dos resultados através de indicadores (BRASIL, 1990a; BRASIL, 1995; BRASIL, 1999; TAJRA *et al.*, 2014).

De modo semelhante, o Exército Brasileiro (EB) regulou a auditoria em saúde no âmbito interno, através da portaria 759 de 20 de dezembro de 2002. Esta portaria determina que, as Organizações Militares (OM) e Organizações Militares de Saúde (OMS) com encargos de Unidades Gestoras ¹do Sistema de Saúde do Exército Brasileiro (UG/FUSEx) em todo o país, devem constituir suas Comissões de Lisura de Contas Médicas, com o objetivo de realizar análise técnica e contábil das contas hospitalares resultantes da assistência prestada por unidades de saúde credenciadas regionalmente, bem como da produção interna das suas unidades de saúde. Configura-se também como propósito da auditoria nesta normativa, o acompanhamento da qualidade e a verificação da correta aplicação dos recursos empregados na assistência à saúde de seus usuários, evitando desperdícios e pagamentos indevidos, garantindo economicidade ao sistema (BRASIL, 2002a).

As organizações Militares, sejam elas de caráter operacional ou de saúde, têm entre suas atribuições, a garantia da assistência à saúde dos usuários a elas vinculadas, cuja assistência é prestada internamente ou através dos contratos firmados para prestação de serviços de saúde regionalmente, devendo essas OM, administrar as demandas de saúde deste público, através da seção FUSEx. Para possibilitar essa assistência, o EB conta com o Sistema de Saúde do Exército (SSEx). São beneficiados por este sistema os militares da ativa e inativos, pensionistas de militares e seus dependentes, com assistência prestada preferencialmente nas OMS. São de responsabilidade do Exército também, a assistência à saúde dos servidores civis e seus dependentes vinculados à instituição, cuja assistência é regulada através de legislação própria (BRASIL, 2008; BRASIL, 2020a; BRASIL, 2020b).

Quando se esgota a capacidade interna de atendimento à saúde do seu público, através de sua rede própria, constituída de hospitais militares, policlínicas, postos de saúde e laboratórios, o EB faz uso, de modo regionalizado, da rede de serviços de saúde privados,

¹ Unidades gestoras são as OM e OMS responsáveis pela averbação das despesas referentes aos atendimentos prestados aos beneficiários do Sistema de Saúde do Exército e pelo pagamento das despesas realizadas em Organizações Civis de Saúde ou Profissionais de Saúde Autônomos (BRASIL, 2020a).

como complementar, através de contratos administrativos. É o controle e monitoramento desta assistência complementar que interessa a este estudo (BRASIL, 2020b).

A auditoria em saúde no âmbito do EB, de modo análogo ao que acontece no SUS, configura-se em uma ferramenta de controle da administração pública, uma vez que está entre suas atribuições, acompanhar, verificar e fiscalizar a aplicação de recursos públicos destinados a assistência à saúde (MEIRELES, 2003). Além de ser entendida como um sistema de revisão de controle para levar informação à administração acerca da eficiência e da eficácia dos serviços em desenvolvimento, segundo Chiavenato (2006), a auditoria possui caráter educativo, não sendo função dos auditores apenas indicar os problemas e falhas, mas também elencar sugestões e soluções, atuando de forma educativa (CHIAVENATO, 2006). Neste sentido, para as organizações militares brasileiras a auditoria em saúde configura-se como ferramenta de gestão dos contratos celebrados com as organizações privadas prestadoras de serviço de saúde de modo regionalizado, para o acompanhamento e a fiscalização do seu correto cumprimento.

Em consonância ao cenário epidemiológico do país, a demanda relacionada à saúde no âmbito do EB se torna cada vez mais crescente, e os recursos públicos destinados à saúde cada vez mais escassos, o que torna necessário a utilização de ferramentas que auxiliem na gestão dos serviços de saúde, uma vez que há um desequilíbrio entre a demanda e oferta. Neste sentido o EB, através da sua Diretoria de Saúde (D Sau), órgão técnico-normativo e gerencial das questões relativas à saúde da instituição, subordinado ao Departamento Geral do Pessoal (DGP) vem implementando ações para garantir e fortalecer seu serviço de auditoria nesta área, tais como (i) investimento na formação de auditores em saúde, (ii) designação de auditores médicos e enfermeiros para as unidades gestoras do FUSEx que até recentemente não dispunham desse profissional, (iii) criação de protocolos e manuais para nortear o trabalho dos auditores. Observa-se, nas justificativas para tais ações, que as questões de custos, a busca da economicidade e da otimização dos serviços prestados pelas organizações de saúde credenciadas às unidades gestoras, assumem centralidade, sendo também foco dessas ações, a verificação da qualidade da assistência prestada (BRASIL, 2011b; BRASIL, 2017a; BRASIL, 2017b; BRASIL, 2017c; BRASIL, 2017d; BRASIL, 2017e; BRASIL, 2018a; BRASIL, 2019; BRASIL, 2020c; BRASIL, 2020d; BRASIL, 2020e; RENDEIRO, 2020;).

O panorama econômico, político e social do Brasil têm produzido, por sua vez, discussões na literatura sobre a questão da auditoria na saúde, evidenciando sua complexidade e seus desafios, com ênfase na economicidade. O conceito de economicidade contempla a

ideia da obtenção do melhor resultado estratégico possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico, sobretudo no que diz respeito a relação custo-benefício (OLIVEIRA, HORVATH e TAMBASCO, 1990; BUGARIN, 1999). Quando há um enfoque voltado para a saúde, este conceito se relativiza na medida em que o benefício em saúde nem sempre é mensurável de forma tangível, como pretendem os prestadores de serviços.

Esta pesquisa, reconhece que instrumentos de gestão financeira, a exemplo das auditorias, utilizadas tanto no âmbito interno quanto externo às instituições públicas prestadoras de serviços de saúde, em face do seu caráter de “controle”, de monitoramento e de avaliação, têm um papel a desempenhar na aplicação devida de recursos para a saúde e na busca da transparência desta aplicação, considerando que, nos contextos democráticos, a administração pública é exigida a prestar contas à população.

Em face deste reconhecimento, este estudo toma como objeto de pesquisa a organização e o processo da auditoria em saúde, como ferramenta de controle interno da gestão dos contratos de prestação de serviços médico-hospitalares, na esfera das organizações militares do Exército Brasileiro, com o intuito de conhecer e analisar o fluxo dos processos decorrentes do encaminhamento dos usuários do sistema de saúde do Exército, para atendimento na rede credenciada às instituições militares de modo regional, buscando identificar os desafios impostos a esta ferramenta no contexto destas organizações.

A gestão dos serviços públicos sempre foi área de interesse pessoal da autora desta pesquisa, em face da sua experiência acumulada como enfermeira auditora em uma unidade de saúde do Exército Brasileiro. Os desafios enfrentados por esta pesquisadora na gestão de um setor de auditoria em saúde, inserido num sistema com abrangência nacional, ainda recente, geraram inquietações sobre a eficácia da auditoria como ferramenta de gestão, sua estrutura e o modelo que vem sendo adotado pelas seções de auditoria em saúde das diversas UG/FUSEx, bem como as possíveis contribuições desta ferramenta para o sistema de saúde da instituição, além de questões relacionadas ao fluxo de processos das faturas hospitalares, considerando a diversidade regional do país bem como entendimentos controversos sobre o caráter deste procedimento e seus possíveis objetivos.

Diante disso, e por constatar uma escassez nos estudos e análises sobre o *modus operandi* das auditorias em saúde no âmbito do Exército que auxiliem no entendimento dos avanços, entraves e possibilidades do uso desta ferramenta, esta pesquisa busca conhecer a realidade das auditorias em saúde das diversas unidades militares de saúde e operacionais nas

diferentes regiões do país, dos fluxos de processos derivados do atendimento complementar à saúde do público interno do Exército prestado pela rede de serviços de saúde civil credenciada para este fim, bem como a utilização de ferramentas de avaliação de gestão disponibilizadas pela instituição, a exemplo do Sistema de Registro de Encaminhamentos (SIRE) para medir o desempenho destas unidades militares no que se refere a este atendimento complementar de modo regional. Tais questões resultaram na motivação de realizar a presente pesquisa, buscando resposta para a seguinte questão:

Como é operacionalizada a auditoria em saúde e os fluxos de processos derivados do atendimento complementar à saúde ao público interno do Exército Brasileiro, prestado pela rede de serviços de saúde civil credenciada às OM/OMS, nas diferentes regiões do Brasil?

Com o intuito de responder a esta questão de pesquisa este estudo tem como **objetivo geral**:

- Conhecer o processo de auditoria em saúde adotado por cada OM/OMS com encargos de Unidades Gestoras do Sistema de Saúde do Exército Brasileiro e os fluxos de processos resultantes da assistência complementar à saúde do público interno do Exército, prestado pela rede de serviços de saúde civil credenciada para este fim, através da realização de um diagnóstico sobre a operacionalização desse processo.

Para alcance do objetivo geral, foram desenvolvidos os seguintes **objetivos específicos**:

- i) Descrever o perfil das unidades de saúde e operacionais do Exército Brasileiro no que se refere às estruturas de auditoria em saúde e os fluxos dos processos resultantes da assistência complementar à saúde do público interno do Exército na rede credenciada de cada OM/OMS;
- ii) Compreender como se dá o processo de auditoria em saúde nas suas diferentes modalidades, no âmbito OM/OMS com encargos de Unidades Gestoras do Sistema de Saúde do Exército Brasileiro nas cinco regiões brasileiras, identificando as facilidades, dificuldades e singularidades vivenciadas pelos auditores nesse processo.
- iii) Analisar os relatórios de gestão das OM/OMS disponibilizados pelo Sistema de Registro de Encaminhamentos (SIRE) e pelo Portal Tupã e os indicadores de desempenho das seções de auditoria em saúde das unidades estudadas, identificando os resultados alcançados.

1.1 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta dissertação contempla sete capítulos. O primeiro, corresponde a esta introdução onde estão apresentados o contexto em que surge a questão desta pesquisa e os objetivos pretendidos. O segundo capítulo, traz os caminhos metodológicos que foram escolhidos para o desenvolvimento deste estudo. O terceiro capítulo, intitulado “O Exército Brasileiro no contexto da Administração Pública Brasileira” situa a instituição pesquisada na conjuntura do Estado brasileiro, dado que se trata de órgão da Administração Pública Direta e que deve, no exercício das suas atividades e no gerenciamento dos recursos públicos sob sua responsabilidade, observar as normas legais determinadas. O capítulo apresenta ao leitor, de modo sucinto, a instituição Exército Brasileiro, com sua estrutura, trazendo ainda a caracterização das unidades militares, objeto desse estudo, a descrição sobre os serviços de saúde do EB e sua distribuição no país, abordando suas atribuições e particularidades.

O quarto capítulo, com o título: “Controle Interno e Externo à Luz do Estado e da Administração Pública Brasileira”, traz um breve histórico da evolução da Administração Pública no Brasil através das seguidas reformas realizadas a partir da segunda metade do século XX e busca analisar, do ponto de vista conceitual, a auditoria em saúde como ferramenta de gestão, utilizada no controle interno das instituições públicas de saúde.

O quinto e o sexto capítulos apresentam e analisam os resultados obtidos através dos dados coletados na presente pesquisa, que revelam o modo como as auditorias em saúde vem sendo realizadas, em diferentes unidades militares de saúde ou operacionais, situadas nas distintas regiões do país, identificando as modalidades e procedimentos de auditorias utilizados. A partir deste diagnóstico, analisa as semelhanças, diferenças e seus condicionantes à luz do conceito de auditoria como ferramenta de gestão, para o exercício do controle interno. Analisa também o papel da auditoria no controle da aplicação dos recursos destinados a saúde, através de contratos de serviços com prestadores privados, bem como os fluxos de processos e indicadores referentes ao encaminhamento dos usuários do SSex para atendimento à saúde na rede privada credenciada.

Por fim, nas considerações finais, são apresentadas as principais conclusões deste estudo e sua correlação com os objetivos desta pesquisa, além de pontuar as contribuições resultantes deste trabalho e as sugestões para novos estudos.

CAPÍTULO II

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

2.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa tem como foco a análise da estruturação e funcionamento da auditoria em saúde das OM/OMS com encargos de Unidades Gestoras do Sistema de Saúde do Exército Brasileiro, bem como o entendimento do fluxo dos processos decorrentes do encaminhamento dos usuários do sistema para assistência complementar à saúde na rede credenciada. Trata-se de um estudo descritivo e exploratório, de natureza qualitativa e quantitativa, o qual se utiliza de questionários com auditores chave e pesquisa documental através dos sistemas gerenciais informatizados da instituição (Sistema de Registro de Encaminhamentos - SIRE e Portal Tupã). O estudo toma como foco os processos de trabalho de auditoria em saúde, realizados no período de 2019 e 2020, bem como os fluxos de processos da assistência complementar à saúde dos usuários do sistema. Este período do estudo justifica-se por ter sido evidenciado, desde a implementação desta ferramenta, uma intensificação das atividades de auditoria em saúde no âmbito do Exército Brasileiro (EB), além de se constituir no período mais próximo à realização da pesquisa.

Seu caráter descritivo e exploratório justifica-se, em concordância com Gil (2014), por proporcionar uma visão geral e aproximada do fenômeno estudado, explorando o problema, e assim fornecer informações para uma investigação mais precisa, além de descrever o que está acontecendo com mais detalhes, preenchendo as partes que faltam e expandindo nossa compreensão sobre uma temática pouco explorada e aprofundada.

Nesse sentido, este trabalho levanta e mapeia dados empíricos sobre o fluxo dos processos relativos à assistência à saúde dos usuários do sistema de saúde do Exército Brasileiro para a rede credenciada de saúde, bem como sobre o funcionamento da auditoria em saúde na esfera das Organizações Militares (OM) com encargos de Unidades Gestoras do Sistema de Saúde do Exército Brasileiro (UG/FUSEx). Com estas informações pretende-se conformar um diagnóstico destes processos, nas unidades gestoras selecionadas para o estudo, analisando a natureza da auditoria em saúde adotada por cada unidade, identificando dificuldades e singularidades vivenciadas pelos profissionais de auditoria em saúde nas OM/OMS, além da avaliação de como se dá o fluxo dos processos de contas hospitalares,

identificando os indicadores dos serviços de auditoria em saúde das UG/FUSEX das unidades estudadas e os resultados alcançados.

2.2 ASPECTOS ÉTICOS

A pesquisa foi realizada em observância aos preceitos éticos previstos na Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012, e na Resolução 510 de 07 de abril de 2016 que dispõem sobre as normas para realização de pesquisa no campo das ciências humanas e sociais (BRASIL, 2012; BRASIL, 2016).

O estudo foi submetido ao Comitê de Ética em Pesquisa da Escola de Enfermagem da Universidade Federal da Bahia (UFBA), sendo aprovado mediante **parecer número 4.195.151**. A pesquisa foi pautada no respeito aos princípios de autonomia, confidencialidade, equidade e justiça aos participantes da pesquisa, estando entre os cuidados para preservar o anonimato dos participantes, a criação de nomes fictícios para representar suas falas, além do compromisso dos pesquisadores quanto ao uso exclusivo dos dados para fins acadêmicos.

2.3 CRITÉRIOS DE INCLUSÃO

Foram selecionadas inicialmente para esta pesquisa as UG/FUSEx que apresentaram gastos mensais acima de R\$600.000,00 (seiscentos mil reais) com encaminhamentos de beneficiários do sistema para atendimento de saúde para a rede credenciada, durante o ano de 2019, através de contratos administrativos. Esse critério foi adotado, após consulta a algumas UG/FUSEx e à Diretoria de Saúde, além de considerar a vivência da pesquisadora como auditora em saúde do Exército Brasileiro. Constata-se que as unidades que encaminham valores superiores ao limite estabelecido nesta pesquisa são aquelas que concentram maior volume de encaminhamentos envolvendo procedimentos de alta complexidade e de alto custo. Acresce ainda, que, após análise dos relatórios da instituição com os valores encaminhados mensalmente pelas UG/FUSEx, disponibilizados pelo SIRE, identificou-se que o montante de R\$600.000,00 (seiscentos mil reais) consistiu num ponto de corte viável para que a pesquisa contemplasse todos os tipos de OM, incluindo algumas unidades operacionais, tornando o universo da pesquisa mais heterogêneo. Posteriormente, após finalização do prazo do trabalho de campo, duas unidades se voluntariaram a participar, as quais, embora não contemplassem esse montante de gasto, apresentavam valores expressivos de processos de encaminhamentos, e, em respeito aos participantes voluntários, elas foram incluídas nesta pesquisa, sem prejuízo para a composição do seu universo, cuja participação contribuiu para um diagnóstico mais

ampliado da operacionalização da ferramenta auditoria nas OM, totalizando 45 unidades estudadas.

2.4 LÓCUS E UNIVERSO DA PESQUISA

O lócus de estudo são as Organizações Militares (OM) com encargos de Unidades Gestoras do Sistema de Saúde do Exército Brasileiro, entre elas, hospitais de alta, média e baixa complexidade, postos de saúde e algumas unidades operacionais do Exército Brasileiro (EB), nas cinco regiões do país, que realizam encaminhamento de usuários do sistema para atendimento complementar de saúde na rede credenciada privada/civil.

O EB possui 142 unidades gestoras do sistema de saúde, e, deste total, foram selecionadas 45 OM/OMS com encargos de Unidades Gestoras do Sistema de Saúde, localizadas em diferentes regiões, as quais contemplam os critérios de inclusão definidos por esta pesquisa. Esta seleção das 45 unidades não teve nenhuma pretensão amostral pautada na significância, e não houve também intensão de análise comparativa entre o total de unidades gestoras do Exército. Desta forma, a seleção das unidades não segue as regras amostrais da pesquisa quantitativa e sim de representatividade pautada na pesquisa qualitativa, constituindo-se, portanto, no universo deste estudo (Sistema Tupã, 2020).

Tabela 1- OM/OMS com encargos de Unidades Gestoras do Sistema de Saúde do Exército Brasileiro participantes desta pesquisa, Brasil, 2020.

Tipo de Unidade	Número	Estado Federado
Hospitais Militares de Área	06	Brasília (HMAB) São Paulo (HMASP), Manaus (HMAM), Porto Alegre (HMAPA), Campo Grande (HMilACG), Recife (HMAR);
Hospitais Gerais	06	Hospital Geral de Belém (HGeBe), Curitiba (HGeC), Juiz de Fora (HGeJF), Fortaleza (HGeF), Salvador (HGeS), Santa Maria (HGeSM);
Hospitais de Guarnição	07	Hospital de Guarnição de Porto Velho (HGuPV), Natal (HGuN), João Pessoa (HGuJP), Florianópolis (HGuFl), Bagé (HGuBa), Marabá (HGuMba), Alegrete (HGuA);
Postos Médicos	17	Comando da 4ª Região Militar (PMedGuBH/Cmdo 4ª RM), Comando 13ª Brigada Infantaria Motorizada (PMedGu Cuiabá/Cmdo 13ª Bda Inf Mtz), 59º Batalhão Infantaria Motorizada (PMedGu Maceió/59º BI Mtz), 2º Batalhão de Infantaria Leve (PMedGu São Vicente/2º BIL), 28º Batalhão de Caçadores (PMedGu Aracajú/28º BC),

		24º Batalhão Infantaria de Selva (PMedGu São Luis/24º BIS), 38º Batalhão de Infantaria (PMedGu Vila Velha /38º BI), 5ª Brigada de Cavalaria Blindada (PMedGu Ponta Grossa/5ª Bda C Mec), 4ª Brigada Cavalaria Mecanizada (PMedGu Dourados/4ª Bda C Mec), 9º Batalhão de Infantaria Motorizada (PMedGu Pelotas/9º BI Mtz), (PMedGu Cruzeiro do Sul/61º BIS), (PMedGu Rio Branco/Comdo Fron Acre/4º BIS), (PMedGu Santo Angelo/1º B Com), (PMedGu Taubaté/BAvT), (PMedGu São Gabriel/6º B Com), (PMedGu Uruguaiana) (PMedGu Boa Vista/1º BIS)
Policlínica	01	Pol Mil Porto Alegre
Hospital Militar	01	Hospital Militar de Resende
Unidades Operacionais	07	Comando 12ª Brigada Infantaria Leve (Comdo 12ª Bda Inf L); 36º Batalhão Infantaria Motorizada (36º BI Mec), 35º Batalhão de Infantaria (35º BI), 2º Batalhão de Engenharia de Combate (2º BE Cmb), 2ª Companhia de Infantaria (2ª Cia Inf), 23º Cia e Cmb), 72º BI Mtz
TOTAL	45	

Fonte: dados da pesquisa, 2020.

2.5 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

O trabalho de pesquisa iniciou-se através da revisão da literatura existente sobre a estrutura do sistema de saúde do EB, desenvolvimento do controle na administração pública e no EB, com o foco na auditoria como um instrumento de gestão importante neste cenário, trazendo seus conceitos e suas modalidades. Constituiu-se também em fontes deste estudo, as legislações sobre o sistema de saúde pública no Brasil e do EB, a classificação das unidades de saúde da Força Terrestre, além dos relatórios de gestão em saúde do ano de 2020, consultados no SIRE e Portal Tupã, sistemas informatizados da instituição.

Realizou-se análise de legislações, manuais e protocolos sobre auditoria no Exército disponibilizados no site oficial da Diretoria de Saúde, relatórios de gestão e indicadores de avaliação disponibilizados pelos sistemas informatizados da instituição (SIRE e Portal Tupã), fluxos, estruturas de auditoria em saúde identificados nas respostas aos questionários respondidos, correspondentes às unidades selecionadas pelo estudo (BRASIL, 2011; BRASIL, 2017a; BRASIL, 2017b; BRASIL, 2017c; BRASIL, 2017d; BRASIL, 2017e; BRASIL, 2018a; BRASIL, 2019; BRASIL, 2020c; BRASIL, 2020d; BRASIL, 2020e).

Foram aplicados questionários com questões abertas e fechadas, previamente testados e aprovados para conhecer a percepção dos profissionais que atuam nos serviços de auditoria em saúde, sobre as dificuldades e oportunidades desta prática nas organizações militares do Exército. Para cada OM/OMS selecionada foi aplicado um questionário, respondido por auditores em saúde militares, que atuam nas seções de auditoria, e que, após convite, aceitaram participar da pesquisa. Todo processo de entrega e resposta dos questionários foi realizado por meio remoto com o auxílio da plataforma de pesquisa *googleforms*.

Para elaboração do questionário, levou-se em consideração o modelo de mapeamento de processos utilizado pelo Exército Brasileiro, contemplado no planejamento estratégico da instituição para o quadriênio 2019/2022 (BRASIL, 2019b), objetivando obter o perfil das unidades estudadas, bem como o levantamento dos problemas relacionados ao fluxo de processos relativos à assistência à saúde na rede complementar e operacionalização da auditoria em saúde naquelas unidades.

O questionário aplicado possui 48 (quarenta e oito) questões (APENDICE A), sendo 31 (trinta e uma) fechadas e 17 (dezessete) abertas. As questões fechadas contemplam múltiplas escolhas, formuladas da seguinte maneira: 21 (vinte e uma) com respostas binárias, sim ou não, quatro com mais de uma opção e seis com respostas dicotômicas (positivo/negativo) para mais de uma alternativa. A maioria das questões abertas foi formulada para que o respondente explicitasse, de forma objetiva, sua opinião acerca do processo de auditoria e o fluxo do processo de encaminhamento, sendo que em quatro delas deu-se a possibilidade dos respondentes alongarem-se sobre suas visões acerca do funcionamento do setor de auditoria.

2.6 TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados obtidos através dos questionários aplicados pelo *googleforms* foram tabulados através da plataforma e transformados em um arquivo *Excel (Microsoft Excel 2016)*. Para se obter a frequência das respostas, criou-se categorias numéricas para representar as questões com apenas uma afirmação verdadeira. Para as questões que permitiam mais de uma resposta verdadeira, cada proposição foi transformada em uma questão dicotômica verdadeira/falsa, a qual a partir das respostas dos respondentes foi criado um código numérico para afirmações verdadeiras/sim (1) e falsas/não (0), assim como ocorreu com as questões já neste formato. As questões abertas em que os respondentes explicitaram sua opinião, foram lidas e analisadas quantitativamente e qualitativamente. Para a análise quantitativa foi

possível criar variáveis dicotômicas, como explicado anteriormente, e categorias, em que valores numéricos foram atribuídos às respostas.

Para o tratamento dos dados e análise qualitativa, foram seguidas as etapas propostas por Bardin (1994, 2011) e Minayo (2012a). Inicialmente foi realizada a organização e leitura do material coletado, objetivando a apropriação das informações contidas no material analisado. Tal material contemplou as legislações específicas sobre o sistema de saúde do Exército e sobre auditoria, documentos internos da organização pesquisada, relatórios de gestão obtidos do sistema de registro de encaminhamentos (SIRE) e do Portal Tupã, as respostas dos questionários, além dos dados quantitativos, o que formou o corpus da análise, conforme prevê Bardin (1994).

A partir da organização e leitura exaustiva do material, foi feita uma síntese das diferentes questões abordadas nas respostas e informações trazidas nos relatórios, que resultou em quatro questões temas em que a auditoria, como ferramenta de gestão, impacta na operacionalização do sistema de saúde *(1) gerenciamento e controle dos recursos financeiros destinados a assistência à saúde; (2) gestão de pessoas na operacionalização da auditoria (3) normatização e fluxo dos processos de encaminhamento de pacientes para o setor privado; (4) a importância da auditoria em saúde para a qualidade da assistência prestada*. Segundo Bardin (2011), os temas que surgem com maior frequência na análise, são separados do texto e se tornam códigos viáveis para a realização da categorização dos dados descritos, ou seja, a partir da codificação dos dados registrados se torna possível a formação de unidades comparáveis de categorização para análise temática.

Para Minayo (2012b), o percurso analítico e sistemático, busca a objetivação de um tipo de conhecimento, tendo como pano de fundo: opiniões, valores, representações, ações humanas e sociais sob o cenário onde atuam os atores em intersubjetividade. Portanto, buscou-se dar significação às características encontradas no material analisado. Desse modo, a análise dos achados da pesquisa, dialogam com outros presentes na literatura, com vistas a embasar e enriquecer a discussão. Tanto os dados quantitativos quanto qualitativos foram compilados e analisados buscando responder à questão de pesquisa e alcançar os objetivos propostos.

2.7 ANÁLISE DOS DADOS

As informações numéricas e categóricas referentes às análises das respostas dos participantes da pesquisa foram tabuladas e tratadas com o auxílio do programa SPSS

(*Statistical Package for the Social Sciences*) na versão 17.0 (*SPSS Inc., Chicago, IL, USA*). Para a descrição do perfil da população estudada, os dados categorizados foram analisados de forma descritiva, através da frequência de ocorrência e os dados numéricos foram descritos e analisados por meio da observação da frequência e proporção dos dados.

O conteúdo das respostas descritivas dos respondentes foi tratado utilizando o software *MAXQDA Analytics 2020*, o qual possibilitou a marcação das respostas de acordo com a temática e considerando o contexto como um todo. Assim foi possível observar a frequência relativa das categorias definidas por esta pesquisa. A análise e interpretação de dados se deu através do cruzamento das informações obtidas e categorizadas à luz do referencial teórico adotado.

Para preservar a identidade dos participantes da pesquisa, foram utilizados nomes fictícios para se referir a dados das unidades pesquisadas e para as respostas dos participantes da pesquisa, tendo sido utilizado os códigos do alfabeto fonético internacional ² para referenciar esses dados e trechos dos discursos dos respondentes.

² O Alfabeto Fonético da OTAN é um sistema de código internacional por meio do qual pode-se conhecer a pronúncia correta das palavras em qualquer idioma. É utilizado principalmente por militares e na aviação para facilitar a comunicação por rádio, telefone e telegramas. Por ser um sistema simples, é utilizado também por tradutores, linguistas e outros profissionais.

CAPÍTULO III

3 O EXÉRCITO BRASILEIRO NO CONTEXTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

3.1 ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CONCEITOS E EVOLUÇÃO

O conceito de Administração Pública relaciona-se com o conceito de Estado e vice-versa, os quais apresentam três noções básicas na literatura no campo da teoria política: (i) como uma associação ou comunidade envolvendo uma instituição do governo; (ii) como uma dimensão da sociedade, abrangendo ou se opondo a outras dimensões sociais; (iii) como um aparato para o governo, a administração e a coerção (ISUANI, 1984). Nesta perspectiva, os conceitos de Estado e de Administração Pública estão intrinsecamente relacionados. Enquanto o Estado representa a síntese de um conjunto de forças e de instituições da sociedade, a Administração Pública é o conjunto destas instituições que representam o Estado. Ou seja, há uma interdependência entre estes dois conceitos (LIMA, 2009).

Esta interdependência entre Estado e Administração Pública encontra-se identificada no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado elaborado pelo ministro Bresser Pereira (1995, p.16) na gestão do presidente Fernando Henrique Cardoso, conforme texto abaixo:

O aparelho do Estado ou Administração Pública lato sensu, compreende (a) um núcleo estratégico ou governo, constituído pela cúpula dos três Poderes, (b) um corpo de funcionários, e (c) uma força militar e policial [...]. Quando somamos ao aparelho do Estado todo o sistema institucional-legal, que regula não apenas o próprio aparelho do Estado, mas toda a sociedade temos o Estado.

Esta concepção é trazida também por Santos (2017), que corrobora Bresser Pereira (2017), ao afirmar que o Estado tem a função de desenvolver políticas que busquem atender as necessidades do cidadão no que se refere a direitos básicos, tais como educação, saúde e segurança, tornando-se dever do Estado, planejar ações que utilizem os recursos públicos com responsabilidade, de forma eficiente e transparente. Esta rede de serviços é organizada pela Administração Pública, a qual Meireles (2003), conceitua como o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços.

Complementando esta discussão Di Pietro (2015, p.889), concebe a administração pública como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para o alcance dos interesses coletivos. Tal tarefa é definida pela autora como serviço público: “toda atividade

executada direta ou indiretamente, para satisfazer a necessidade coletiva, sob regime jurídico predominantemente público”.

Para o TCU brasileiro, a administração pública é o conjunto de meios institucionais (órgãos e pessoas jurídicas), patrimoniais, financeiros e humanos (agentes públicos), organizados para executar as decisões políticas, isto é, para a consecução dos objetivos de governo e está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de Direito (BRASIL, 2011a).

No sentido operacional, é o desempenho contínuo, com observância legal e técnica, voltado para a implementação de serviços básicos que visam garantir direitos do cidadão, cuja entrega, de acordo com a Constituição Federal é dever do Estado. Tais atividades, dada sua abrangência e magnitude, pressupõem a existência de planejamento, organização, direção, coordenação e, sobretudo, controle em variadas formas. Considera-se ainda que a responsabilidade em gerir o bem público associado ao controle sobre esta gestão ditam a face democrática do Estado (BALEEIRO, 2009).

Bresser Pereira (2015), ao analisar a evolução da administração pública no Brasil considera que ela passa por três tipos de modelos: patrimonialista, burocrática e gerencial. Na administração com princípios patrimonialistas, originada nos tempos do império, o Estado é visto como propriedade do Rei, não havendo definição clara sobre o que é patrimônio público ou privado. Caracteriza-se por privilegiar o clientelismo, o nepotismo e a corrupção, práticas que privilegiam os interesses particulares em detrimento do coletivo.

A despeito da evolução do modelo de gestão do Estado brasileiro, conforme se verá a seguir, autores como Pinho (2016) e Bresser Pereira (2017), apontam que, ainda nos dias de hoje, as características do modelo patrimonialista se fazem presente na administração pública, sendo comum os escândalos públicos relacionados a questões como nepotismo, corrupção e atendimento de interesses de grupos particularistas em detrimento do bem público.

O modelo de Estado com traços administrativos, concebidos por Weber (1964), como característicos de uma estrutura burocrática, inicia-se no Brasil a partir de 1930, no governo Vargas, numa tentativa de substituir o modelo de administração patrimonialista. Esta gestão burocrática do governo de Getúlio Vargas, constituiu-se na primeira experiência concreta de reforma administrativa do Estado brasileiro. Neste modelo, o Estado atua com forte intervenção no setor produtivo de bens e serviços, e é marcado pela aceleração da industrialização da economia advinda do desenvolvimento do capitalismo no Brasil. De caráter centralizador e autoritário, pautada na hierarquia e racionalização, a administração

burocrática tem seu funcionamento baseado na observância de normas e regulamentos, na divisão sistêmica do trabalho, padronização de rotinas, métodos e do desempenho, tendo por objetivo modernizar a burocracia, adequando os meios aos fins para se alcançar efetividade e eficácia das decisões e o controle dos processos (BRESSER PEREIRA, 1999; LIMA, 2009; BRESSER PEREIRA, 2015).

Porém, na tentativa de combater o clientelismo e a corrupção herdados do modelo patrimonialista, o Estado brasileiro tornou-se a partir da era Vargas, excessivamente burocrático, se distanciando do seu papel principal de servir à sociedade. Essa inadequação do modelo burocrático foi se tornando mais evidente à medida que o Estado liberal do século XIX assume novos papéis na regulação do sistema econômico interno e nas relações internacionais, na entrega dos serviços sociais aos cidadãos e na garantia de infra-estrutura dos serviços, se transformando no estado social e econômico do século XX (BRESSER PEREIRA, 2015).

A partir desta nova ótica, o Estado, que tinha funções limitadas de manter a ordem, a segurança jurídica, os contratos e a propriedade, passa a assumir a responsabilidade de garantir à população direitos básicos como educação, saúde, cultura, seguridade social básica, visando aumentar o padrão de vida dos cidadãos com benefícios sociais universais e direitos para além do pagamento de salários. Era necessário ainda, para atender à demanda de um mercado mais competitivo, alavancado pelo desenvolvimento do capitalismo, investir em ciência, tecnologia e meio ambiente (BRESSER PEREIRA, 1999; ALBUQUERQUE, 2006; LIMA, 2009; BRESSER PEREIRA, 2015; BRESSER PEREIRA 2017; SANTOS, 2017).

Neste contexto, a administração burocrática, segundo o diagnóstico realizado pelo Plano Diretor da Reforma Administrativa do Estado brasileiro de 1995, por ser lenta e por sua rigidez normativa, não dava conta da rapidez, da qualidade e do baixo custo dos serviços prestados, necessários para o bom desempenho do Estado, em uma conjuntura política de aprofundamento do regime democrático e de garantias de direitos sociais. Era preciso controlar o custo dos serviços e apresentar os resultados demandados com mais qualidade e efetividade (FERREIRA, 1999; LIMA, 2009; BRESSER PEREIRA, 2015; BRESSER PEREIRA, 2017; SANTOS, 2017).

Assim, iniciativas para reformar o Aparelho do Estado brasileiro inicia-se desde a década de 1960, com o Decreto-Lei nº 200 de 1967, cuja proposta tem como princípios, a racionalidade administrativa, o planejamento e o orçamento, a descentralização e o controle dos resultados. O modelo em questão, pretendia redimensionar o papel do Estado, numa

promessa de “menos governo e mais sociedade”. Buscava ainda, eliminar o populismo que impregnava o sistema, herança do modo patrimonialista de governar (BRESSER PEREIRA, 1999; BRESSER PEREIRA 2015; PINHO, 2016).

Esta proposta, segundo Costa (2008), se constituiu num ambicioso e sistemático projeto para o aprimoramento da administração federal. O objetivo era modernizar a burocracia estatal, tornando-a mais eficiente. Previa uma administração pautada pelo planejamento, coordenação, delegação de competência, descentralização, definindo ainda, as bases do controle externo e interno. Contudo, para este autor, este último princípio acabou por fortalecer órgãos da administração pública indireta como autarquias e sociedades de economia mista, enfraquecendo o núcleo central do governo e comprometendo o sucesso da reforma.

Conforme aponta Pinho (2016), tal tentativa de modernização do Estado brasileiro fracassou mais uma vez, permanecendo os vícios de uma administração burocrática e patrimonialista. A estratégia de fortalecimento das empresas estatais, com fragmentação das empresas públicas e perda do foco na ação governamental promovida pelo governo militar, na época, enfraqueceu a administração pública direta, sendo uma das causas do fracasso, apontada também por Bresser Pereira (2015).

Novas tentativas de modernização do aparelhamento público foram implementadas nas duas décadas que se seguiram, sem sucesso na sua totalidade, porém, conforme aponta Costa (2008), de algum modo, todas as medidas para melhorar a condução do Estado nas suas atribuições, contribuíram para uma nova visão da administração pública, com a introdução de conceitos, diretrizes e objetivos mais racionais, que serviriam de base para as subseqüentes reformas propostas.

De todo modo, o agravamento da crise no final do século XX exigia soluções no sentido de tornar o aparelhamento do Estado mais eficaz, menos lento e burocratizado. Albuquerque (2006), aponta a situação de “ingovernabilidade” definida como a inaptidão dos governos em resolver seus problemas, associada a pressão exercida por vários grupos que não queriam perder o que, para eles, eram conquistas e não privilégios, como causas para o agravamento dessa crise. A discussão acerca do enfrentamento dessa crise no âmbito econômico, alcançou também a administração pública com questões relacionadas ao papel do Estado e seu tamanho, modelos e processos de gestão, relações entre governo e sociedade e a organização dos serviços públicos.

Neste contexto, Bresser Pereira (2017), aponta o conflito que se estabeleceu, entre o modelo de Estado de bem estar social (*Welfare State*), que implica em aumentar as dimensões

e responsabilidades do Estado, visando oferecer serviços de consumo coletivo como saúde, segurança e educação com maior efetividade, e o modelo de Estado mínimo, voltado para resultados e redução de custos e efetividade dos serviços públicos, o qual, na visão dos seus formuladores, garante maior legitimação do seu papel na construção de uma sociedade mais justa. O modelo de Estado de bem estar social, que predomina nos países europeus, conflita, portanto, na visão de Bresser Pereira (2017), com a lógica neoliberal, que supõe ser o mercado capaz de regular todo o sistema econômico, defendendo a mínima intervenção do Estado nas questões econômicas e sociais, procurando assim, reduzir seu tamanho e enfraquecê-lo, mesmo que isso implique na perda de direitos sociais.

A partir de 1995, o governo Fernando Henrique Cardoso estabelece uma nova estratégia para a reforma, a qual, conforme os formuladores do projeto de Reforma Administrativa do Estado brasileiro, representou um esforço para sistematizar o enfrentamento dos principais problemas da administração pública e da busca do aumento da qualidade dos serviços prestados ao cidadão. Motivados por fatores de ordem econômica, política e tecnológica, tal estratégia apostava numa maior flexibilidade administrativa, com foco no alcance dos resultados e transparência na condução dos negócios públicos. Os objetivos, semelhantes às tentativas anteriores, eram a redução do tamanho da máquina administrativa, o aumento de sua eficácia e a criação de mecanismos voltados à responsabilização dos atores políticos (FERREIRA, 1999; LIMA, 2009).

Esta reforma pauta-se nas doutrinas do *New Public Management*, movimento ocorrido nos países capitalistas, em especial na Inglaterra, inspirada pelo pensamento neoliberal e por um conjunto de teorias econômicas e valores normativos, com o objetivo de aproximar o estilo de gestão do setor público ao do privado. Nesse sentido, se estabelece de um lado, a defesa da aplicação de princípios da administração empresarial à administração pública, restringindo ou removendo as diferenças entre gestão pública e privada e, por outro, o foco no processo de *accountability*, com ênfase no alcance dos resultados, na transparência das ações e na satisfação da demanda dos cidadãos (MONTENEGRO *et al.*, 2018).

Bresser Pereira (2017), defende que a reforma gerencial legitima o Estado social, uma vez que é pautada na busca da qualidade da prestação dos serviços públicos, com adoção de critérios rígidos de mérito e avaliação do desempenho, cuja forma de controle é alterada, ou seja, o foco no processo dá lugar ao foco nos resultados.

Segundo Pinho (2016), a partir da década de 1990, os governos brasileiros desencadearam uma série de esforços no sentido de garantir a eficácia na prestação dos

serviços públicos e de tornar cada vez mais transparentes as ações do governo. Entre essas ações, se destaca o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespublica) criado em 2005 e que se encontra em vigor até o momento. Tal programa, objetiva:

Fortalecer os sistemas de gestão da Administração Pública adotando práticas e tecnologias gerenciais que contribuam para a ampliação da capacidade de governança e governabilidade das suas estruturas executivas e que promovam o aprofundamento dos princípios definidos na Constituição Federal. (BRASIL, 2014a, p. 1).

Bresser Pereira (2017), corroborando com Pinho (2016), defende que a reforma gerencialista está em pleno curso, uma vez que, historicamente, as reformas da administração pública brasileira se constituem em processos demorados, levando 30 a 40 anos para se consolidar, e, ainda assim, mantendo traços dos modelos anteriores, a exemplo da evolução do modelo de administração patrimonialista para o da administração burocrática weberiana. Até os dias atuais convivem, aqui e acolá no Brasil, práticas consideradas de natureza clientelista, próprias do patrimonialismo.

Estas constatações são admitidas por autores como Pinho (2016) e Santos (2017), que mesmo reconhecendo avanços no que se refere ao aperfeiçoamento do modelo de gestão pública, com maior participação social nos processos decisórios e fortalecimento das instâncias de controle, não houve, na administração pública brasileira, uma ruptura completa com os modelos anteriores, na medida em que traços estruturais do patrimonialismo e da burocracia, continuam presentes.

Por outro lado, as transformações políticas, sociais e econômicas que o país vivenciou nas últimas décadas e que pressionaram uma ampliação da administração pública, com reformas visando seu aprimoramento, trouxeram instrumentos que agregaram as práticas vigentes, não sendo possível, portanto, avaliar a experiência de reforma em termos de sucesso ou insucesso absolutos. Autores como Costa (2008) e Pinho (2016), admitem que, com exceção daquelas tentativas que não chegaram a produzir efeitos legais e administrativos, todas as reformas, de algum modo, contribuíram para a melhoria da administração pública, com o aumento da oferta de bens e serviços, embora este aumento não esteja sendo acompanhado de uma melhoria na qualidade.

No bojo das reformas administrativas do Estado brasileiro, ganha destaque as dimensões da legalidade, da ética, transparência, *accountability* e controle social, sendo o controle, neste contexto, um dos aspectos mais relevantes da estrutura de governança corporativa das organizações do setor público, que integra em sua finalidade, o controle

interno. Este, por sua vez, abrange os objetivos, os planos, as informações, as políticas, os procedimentos, os processos, os sistemas, as atividades, as funções, os projetos, as iniciativas e empreendimentos de todos os tipos e em todos os níveis de uma organização, bem como outras questões que influenciam a cultura organizacional, contribuindo para assegurar a sua boa governança (IIA, 2012).

O conceito de *accountability*, traduz o sentido de responsabilidade (PINHO, 2016) e está associado ao conceito de democracia (BUTA, TEIXEIRA e SCHURGELIES, 2018). Para os autores, quanto mais enraizados os valores democráticos na sociedade, maior a *accountability*. Refere-se a obrigação ética, responsabilização de quem ocupa um cargo, em prestar contas segundo os parâmetros da lei, que infere sobre o não cumprimento desta diretiva, a possibilidade de ônus, com pena, e, desta forma, constitui-se como uma dimensão do controle. Nessa concepção, a informação e as justificativas são obrigações dos detentores de mandatos públicos, que devem informar, explicar e responder pelos seus atos (*answerability*). A punição (*enforcement*) é a capacidade das agências de imporem sanções e perdas de poder para aqueles que violem os deveres públicos (PINHO, 2016).

Para esta pesquisa é importante pontuar a discussão sobre governança e *accountability*, em face de sua interferência na prática do controle, o qual, por sua vez, vai incrementar a valorização da prática da auditoria, objeto deste trabalho. Na percepção do TCU do Brasil, a governança pública é um instrumento que assegura a *accountability*, reduz as incertezas sobre o que ocorre na gestão pública, assegurando que os recursos sob a responsabilidade dos gestores nesta área sejam empregados mediante estratégias que possibilite o alcance dos objetivos propostos em observância aos preceitos legais (BRASIL, 2011a).

Martins e Marini (2014) reforçam esse conceito ao trazer a ideia de conexão da governança pública que integra áreas da política, administração pública e sociedade, com a qualidade e capacidade organizacional, colocando estes dois princípios como componentes centrais da governança pública orientada para resultados. Para esses autores, a governança pública, ao se valer de conceitos de várias áreas do conhecimento, se apresenta como um sinalizador de um caminho a ser seguido na transformação do setor público, gerando valor, componente mais condutor da ação de governança. Os autores reforçam que uma boa gestão “é aquela que alcança resultados”.

Ferreira (1999), contribui, trazendo a relação entre os conceitos de governança e governabilidade. Para o autor, a primeira diz respeito à capacidade técnica, administrativa e financeira do governo de implementar as mudanças necessárias na gestão pública, enquanto

que a governabilidade se traduz nas condições de legitimidade para empreender tais transformações.

Os princípios e diretrizes da governança na administração pública brasileira estão definidos no decreto 9.203 de novembro de 2017, entre os quais destacam: (i) a melhoria regulatória, prestação de contas e responsabilidade; (ii) transparência; ações para a busca de resultados para a sociedade; (iii) modernização da gestão pública; (iv) monitoramento do desempenho das ações governamentais e resultados das políticas públicas; (v) implementação de controles internos, além (vi) de um processo decisório orientado por evidências e conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade (BRASIL, 2017f).

O mesmo dispositivo legal define a governança como o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2017f).

Por outro lado, cabe trazer neste estudo, o papel da governança na intermediação das relações entre Estado, setor privado e terceiro setor, que trata da relação de uma instituição pública com um segmento do setor privado, uma vez que esta pode ser utilizada na teoria de administração pública para qualificar as relações que o Estado (domínio dos políticos e burocratas) desenvolve com o setor privado (domínio das empresas e consumidores) e o terceiro setor (domínio da cidadania organizada em torno dos seus interesses) (PECI, PIERANTI e RODRIGUES, 2008).

Desse modo, observados os princípios da governança pública e o contexto das reformas do Estado, mais intensamente a partir da década de 80 nos países europeus e da América Latina para que o serviço público atenda às necessidades da sociedade, cujo cumprimento desse compromisso foi dificultado pela escassez de recursos dos Estados, surgem os mecanismos jurídicos que possibilitam o setor privado atuar na execução de atividades públicas (PECI, PIERANTI e RODRIGUES, 2008; BALATA JÚNIOR, 2017).

Assim, práticas de concessão, regulação e parcerias público/privado foram reguladas e implementadas no âmbito do novo modelo de gestão pública, baseado em relações contratuais com o setor privado e responsável por definir objetivos de políticas públicas a serem implementadas com a parceria do setor privado e do terceiro setor (PECI, PIERANTI e RODRIGUES, 2008).

No Brasil, foi, a partir do Plano de Reforma Administrativa do Estado brasileiro concebido e implementado com o governo de Fernando Henrique Cardoso, em meados da década de 90, que as Organizações Sociais (OS) - Organizações públicas não estatais; OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público) - organizações filantrópicas; Serviços Sociais Autônomos, foram criadas em vários Estados brasileiros. Para tais organizações, foram transferidas, através de contratos, a gestão de serviços públicos, inicialmente para as áreas de saúde, educação e cultura, cujas funções foram classificadas, neste plano, como atividades não exclusivas do Estado. Com a crescente implementação desta parceria público/privado envolvendo a contratualização das relações do Estado com o denominado terceiro setor, foi-se conformando a rede de governança no âmbito da esfera pública, a qual se traduz nos conceitos utilizados para se referir ao novo papel do Estado nas relações com o mercado e a sociedade civil, atuando como catalisador, articulador e facilitador destas relações (PECI, PIERANTI e RODRIGUES, 2008; BALATA JÚNIOR, 2017).

Este processo de contratualização e terceirização da gestão de serviços de natureza pública, envolvendo entes estatais e setores privados e filantrópicos (privados sem fins lucrativos), interessa a esta pesquisa pelo fato de que, os encaminhamentos dos beneficiários do sistema de saúde do Exército Brasileiro, para realizarem atendimentos complementares em unidades de saúde privada credenciadas, são viabilizados através de contratos administrativos, os quais são objeto de acompanhamento pelo setor de auditoria em saúde das UG/FUSEx, *locus* deste estudo. A auditoria, objeto desta pesquisa, se configura como aliada da governança pública na verificação do cumprimento destes contratos de compra de serviços de saúde.

É nesta perspectiva, que a discussão sobre governança e modernização do Estado brasileiro interessa a esta pesquisa, na medida em que reforça o sistema de controle como ferramenta que favorece a *accountability* das ações do Estado e a melhoria da gestão, com foco nos resultados das instituições públicas e numa melhor entrega dos serviços a que estas se propõem.

Além disso, o controle como ferramenta para o incremento da *accountability* possibilita a transparência, a qual, segundo Braga (2011), constitui-se em um dos princípios essenciais para tornar as ações do gestor público acessível ao público. Ou seja, sua conduta e as informações decorrentes dela, garantindo a disponibilidade ampla desses dados e não apenas aquelas que se deseja apresentar, devem ser cada vez mais transparentes e publicizadas. Para este autor, a transparência segue um movimento ascendente, onde os

cidadãos demandam cada vez mais informações sobre as ações do Estado e a aplicação dos recursos públicos, cabendo aos governos disponibilizar ferramentas que promovam o acompanhamento da gestão pública face ao contexto democrático atual associado ao avanço da tecnologia que facilitou o exercício do controle social. Neste contexto, a transparência se constitui numa chave para uma gestão pública de qualidade. O autor aponta ainda que “sem transparência, o controle social caminha às escuras e o próprio governante pode deixar de captar situações indesejáveis na máquina estatal por ele comandada” (BRAGA, 2011, p.52).

A evolução e os modelos de controle na administração pública brasileira são tratados no capítulo seguinte deste trabalho.

CAPÍTULO IV

4 CONTROLE INTERNO E EXTERNO A LUZ DO ESTADO E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Desde os primórdios da evolução humana, a sociedade convive sob a égide de diversas normas de conduta, de cunho social, moral, religioso, de costumes ou jurídico, cujo ordenamento destas regras, estabelecendo limites e sanções entre os indivíduos e o próprio Estado, caracterizaria a civilização. A regulação social busca evitar a instabilidade e o caos, permitindo a convivência na coletividade, sendo criadas instituições para assegurar que o comportamento individual estivesse de acordo com as demandas do grupo (DURKHEIM, 1999; BOBBIO, 2001).

Por outro lado, a sensação humana do poder tem sido associada ao controle da conduta de outras pessoas, sendo esta atividade, parte integrante da relação entre a sociedade e o Estado. Assim, as instituições superiores de controle financeiro têm origem na preocupação gerencial de administrar bem os recursos públicos e de limitar o poder do executivo (BALEEIRO, 2004; LIMA, 2009). Existindo objetivos a serem alcançados, padrões estabelecidos e regras a serem seguidas, o controle permanente e sistemático se apresenta como uma necessidade (LIMA, 2009).

Para Castro (2011), o foco do controle na administração pública brasileira tem variado de acordo com o modelo de gestão pública adotado. Para ilustrar esta variação, observa-se na literatura, diferenças entre o modelo de administração burocrática e o gerencialista, só para citar os dois mais recentes. O primeiro foca no processo administrativo e tem um caráter mais conformador, enquanto que o segundo foca nos resultados. A evolução do sistema de controle na gestão pública se intensificou a partir da década de 1960, com a realização de reformas, promulgação de leis e normas, objetivando maior transparência e o alcance de melhores resultados no fazer público, concentrando-se na década de 2000, no combate à corrupção, direcionado para uma visão de correição.

Nesta perspectiva evolutiva, constata-se, no período do governo militar, a promulgação do Decreto-Lei nº 200/67, o qual determinou, em seu art. 6º, que as atividades da Administração Federal obedeceriam aos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. No art. 13, o referido

decreto explicita que o controle seria exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, abrangendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria (LIMA, 2009). No entanto, o modelo de controle adotado a partir dos princípios do Decreto-Lei 200/67, não contemplava a busca dos resultados alcançados pela administração pública, com caráter excessivamente cartorial, limitando-se a verificação da conformidade dos processos, ou seja, entre o planejado e executado, sobretudo do ponto de vista orçamentário/financeiro (BRASIL, 1967; LIMA 2009).

Os movimentos a favor da “transparência” da gestão pública tiveram uma maior concretude a partir dos últimos 30 anos com as mudanças no cenário político brasileiro, proporcionadas pelas reformas no aparelho do Estado, empreendidas em decorrência da promulgação da Constituição Federal em 1988. A partir desses movimentos, são identificados eventos que se constituíram em marcos legais, que vão viabilizar a *accountability* na discussão sobre a gestão pública no Brasil e trazem à tona a preocupação crescente da sociedade com os temas controle e transparência, esta última associada ao conceito de *accountability*. (BALEIRO, 2004; PINHO, 2016).

Esta intenção de aprimorar os mecanismos de controle sobre as atividades governamentais e os agentes públicos orientou os fundamentos da nova gestão pública implementada pelo Plano de reforma administrativa do Estado brasileiro, em 1995 com o governo do presidente Fernando Henrique Cardoso. É com este plano de reforma que a utilização dos mecanismos de controle passa a cogitar a possibilidade de ultrapassar os limites da conformidade das contas públicas, pois apenas a identificação do cumprimento dos procedimentos normativos/formais não se mostrava suficiente.

A proposta de mudança de foco do processo para o resultado, busca identificar questões que reduzam o gasto público e tragam qualidade aos processos, além da criação de mecanismos voltados à responsabilização dos atores políticos. Nesse processo, observa-se na formulação de políticas públicas, a exigência de um papel mais ativo e participativo da sociedade civil, frente aos desafios enfrentados pelo Estado, através da fiscalização da aplicação dos recursos públicos e da exigência do princípio da transparência, *accountability* e ética na condução dos negócios públicos (BRESSER PEREIRA, 1999; FERREIRA, 1999; GRACILIANO e SIQUEIRA, 2011; PINHO, 2016; SANTOS, 2017; MONTENEGRO *et al.*, 2018).

Para Albuquerque (2006), o sistema de controle da administração pública, passa a considerar os resultados alcançados, numa perspectiva menos formalista, ou seja, a metodologia rígida utilizada pelo sistema de controle, é vista como um entrave à agilidade da máquina pública, pois favorece a obstrução do processo decisório por parte dos gestores. A nova lógica metodológica intencionada pelo modelo de administração de cunho gerencial, defende organizações mais flexíveis, com descentralização da autoridade, implantação de estratégias e indicadores de desempenho, com vistas ao alcance dos objetivos pretendidos. Este autor defende que um sistema de controle pautado em bases gerencialistas, auxilia as organizações no cumprimento das ações que lhe foram delegadas, bem como facilita a missão do gestor na correta condução do bem público e garante uma entrega eficaz do serviço público à sociedade, objetivo principal da administração pública.

No entanto, autores como Pinho e Sacramento (2009), afirmam que apesar dos esforços no sentido de implantar o modelo de administração gerencial, a partir da reforma do Estado, que favoreça a *accountability*, o país ainda mostra as dificuldades dessa ação. Isto porque ainda estão presentes, na realidade brasileira, fortes traços do patrimonialismo, os quais ainda levam o Estado e sua administração como agências que defendem interesses particularistas em detrimento dos interesses coletivos. Nogueira (2009), complementa que no plano estatal a modernização do aparelho do Estado não pode se completar uma vez que práticas racionais e antigas continuam arraigadas na estrutura administrativa, cuja burocracia ganhou legitimidade pelo apego a um passado, o qual, segundo o autor, se imaginava superado. Apesar de ter se tornado um Estado modernizado, continua impregnado de patrimonialismo, e a burocracia ratifica seu poder através do recurso a mecanismos clientelistas e fisiologistas.

Neste sentido, MARTINS (2011, p. 8), assim se posiciona:

Somos, estruturalmente, uma sociedade de história lenta, um conjunto de relações socialmente arcaicas mediatizando, viabilizando e, ao mesmo tempo, tolhendo e limitando o desenvolvimento econômico, social e político, ralentando-lhe o ritmo e cobrando-lhe tributos, às vezes definidos como corrupção. É o Brasil moderno pagando propina ao Brasil arcaico para se viabilizar e na mediação dessa promiscuidade definindo-se na singularidade que lhe é própria, a singularidade de um país que não fez propriamente revoluções históricas, senão pela metade e inconclusas.

Pinho (2016), remete o sucesso de uma reforma na administração a um lastro na política e na democracia que transcende a administração pública *per se*, através da interação com sistema político, com valores ligados às expectativas da sociedade e menos para fins

preferenciais ou tecnocráticos, o que se concretiza em países mais desenvolvidos e não se dá em “países de extensa burocracia com acentuado legalismo, formalismo e forte autoridade hierárquica” (MOTTA, 2013, *apud* PINHO, 2016, p. 133). Já Nogueira (2009), considera que a ruptura com um padrão conservador de modernização, passa obrigatoriamente, pelo amadurecimento de uma encorpada sociedade civil e pela aceitação de uma ideia também madura de democracia extirpando a concepção de um Estado como uma estrutura estranha à sociedade.

Desse modo, cabe apontar que a administração pública é uma organização complexa, e por representar o Estado, que é, por sua vez, um conglomerado de forças e interesses divergentes, não é possível resolver assim tão simplesmente os problemas no controle dos gastos públicos, apenas com metodologias e procedimentos. Daí a importância do enfrentamento com questões como a transparência e *accountability* pois elas remetem para a sociedade e seu poder de pressão sobre os gestores públicos.

Há um certo consenso na literatura sobre o papel da sociedade nas transformações sociais e políticas necessárias para a construção de um Estado eficiente, capaz de desenvolver uma política social de interesse comum, a longo prazo, com transparência e controle social, e que assuma sua responsabilidade ante a sociedade, garantindo a todos os cidadãos os direitos sociais previstos na Constituição Federal. Para Nogueira (2009), a questão que se coloca na atualidade é como politizar e unificar a sociedade civil, fortalecendo seu papel de controlar e acompanhar as ações do Estado, pensando esta sociedade como algo integrado à economia, a política e ao Estado, como arena em que o conjunto de atores priorizem as questões coletivas, superando os particularismos.

De modo mais formal, considerando o desenho federativo brasileiro e a separação dos Poderes, o controle previsto na Constituição do Estado Federal de 1988, se baseia nos sistemas de freios e contrapesos, no sistema de controle interno de cada Poder, no sistema de controle externo exercido pelo Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas e, ainda, em todos os mecanismos de atuação da sociedade que permitam uma espécie de controle social por meio de conselhos, recursos administrativos e judiciais (LIMA, 2009). No parágrafo único do artigo 70, a Constituição Federal de 1988, p.57, estabelece: “Dever genérico de prestação de contas a toda pessoa física ou entidade pública ou particular que utilize, arrecade, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos pelos quais responda o Poder Público”.

Di Pietro (2015, p. 879), reforça essa dinâmica entre os poderes e o controle ao definir o controle da administração pública como: “O poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Numa perspectiva legal, Carvalho Filho (2011), considera que o controle é o chamado poder de autotutela da administração pública. É um controle de legalidade e de mérito, exercido pelos órgãos de administração de todos os poderes sobre suas próprias atividades, com vistas a mantê-las dentro da lei, segundo exigências técnicas e econômicas para atender às necessidades dos serviços. Na ótica das ciências jurídicas, o controle fundamenta-se nas normas do direito administrativo e no disposto no capítulo VII da Constituição Federal, que estabelece como princípios básicos da Administração Pública a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (LIMA, 2009).

Numa perspectiva mais social e política Lima (2009), afirma que, a função controle é parte integrante da relação entre a sociedade e o Estado. Marçola (2011), em concordância com Lima (2009), admite que os controles externo e interno permitem a avaliação permanente das ações dos gestores públicos, com o poder que lhe é outorgado pela sociedade. Ou seja, constitui-se como mecanismo de preservação das instituições públicas e de prevenção da ilicitude. Sem controle não seria possível tanto assegurar a responsabilidade pública, que depende de uma fiscalização, quanto os atos do Estado, como pressuposto dos princípios constitucionais (MARÇOLA, 2011).

Autores como Baleeiro (2004) e Lima (2009), estabelecem que, de acordo com esta relação entre a sociedade e o Estado, podem ser apontadas quatro categorias de controle: (i) da sociedade sobre si mesma, e (ii) sobre o Estado, e (iii) do Estado sobre si mesmo, e (iv) sobre a sociedade. No primeiro caso, tal controle é exercido através das sanções aplicadas quando se deixa de observar o cumprimento dos papéis, a legitimação dos costumes, normas e hábitos sociais. Já o controle da sociedade sobre o sistema político é exercido através de uma ampla gama de mecanismos institucionais e extra-institucionais, sobre os centros decisórios do sistema político. Por outro lado, o controle que o Estado exerce sobre a sociedade tem como expressão máxima o uso legítimo da força contra os cidadãos que não obedecerem às normas acordadas coletivamente.

A dimensão do controle que interessa a este estudo, é aquela que o Estado exerce sobre si mesmo. Os sistemas democráticos modernos possuem diversos mecanismos de

controle mútuo, através da criação de instâncias relativamente autônomas, com poderes de revisão sobre a atuação de outras instituições. Trata-se do controle do Estado pelo Estado que vai de uma instância a outra da esfera pública e pode ser classificado como o controle interno ou administrativo, que se refere ao autocontrole, exercido pelos Poderes sobre seus próprios atos e agentes (BALEIRO, 2004; LIMA, 2009).

A despeito da evolução dos mecanismos de controle que permearam os movimentos de reforma da administração pública e do esforço das agências de controle que conseguiram dar uma maior transparência às ações governamentais, o que permite um maior acesso da sociedade a estas questões, ainda há muito o que se avançar no fortalecimento destas ferramentas. Isto porque existe a necessidade de se garantir que sejam alcançados os objetivos da administração pública, de bem gerir os recursos sob sua responsabilidade e de assegurar a entrega dos resultados esperados na gestão do serviço público. Contudo, estudos como o de Costa (2008) e Pinho (2016), apontam que as estruturas e instrumentos até então estabelecidos, não vêm se mostrando capazes de controlar, ou seja, de averiguar o cumprimento das normas legais na aplicação correta dos recursos públicos para alcance dos objetivos pretendidos, tais como garantia do atendimento à sociedade nos seus direitos básicos de saúde, educação e segurança com qualidade.

A classificação entre controle externo e interno está relacionada à inserção ou não dos órgãos de controle na estrutura administrativa a ser controlada. Assim, o controle interno é organicamente inserido na estrutura organizacional que está sendo controlada, enquanto o controle externo é representado pelo Poder Legislativo (LIMA, 2009). Na classificação de Castro (2011), o controle externo dos gastos públicos atua em defesa da sociedade, enquanto o controle interno atua auxiliando os dirigentes na gestão das organizações, representando a segurança do administrador.

Para Marçola (2011), a configuração dos controles interno e externo estabelecidos no ordenamento jurídico brasileiro buscam nortear o agir ‘politicamente responsável’ e o ‘administrativamente eficiente’ do gestor público no propósito de aprimorar a gestão pública brasileira.

Desse modo, as atuações dos órgãos de controle externo são importantes na vigilância do poder público e não se limitam apenas à fiscalização posterior dos atos praticados. Sua fiscalização está assegurada também pelo “poder geral de cautela”, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal e incluem funções relacionadas à fiscalização financeira, apoio ou rejeição às iniciativas do Poder Executivo pelo Poder Legislativo, além de atividades de

cunho consultivo, informativo, judicante, sancionador, corretor, normativo e de controle pelo cidadão através da ouvidoria (BRASIL, 1998; LIMA, 2009; MARÇOLA, 2011).

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, reforça esse entendimento ao afirmar que qualquer que seja a instituição deste sistema, no caso do Brasil, os Tribunais de Contas, têm a função essencial de assegurar e promover o cumprimento da obrigação de prestar contas no setor público, incluindo-se a promoção de boas práticas de gestão econômico-financeira (INTOSAI, 2005).

No Brasil, o Tribunal de Contas, como órgão de controle formalmente instituído, surgiu em 1890, criado pelo então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, colocado em posição de autonomia com funções de revisão e julgamento, como mediador independente entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o que a executa. Era visto não apenas como o vigia, mas também a mão forte da legislatura sobre a administração, dificultando as discrepâncias da linha das leis das finanças (BALEEIRO, 2004).

Nos países democráticos, os Tribunais de Contas são instrumentos importantes e fundamentais, em face de suas funções na defesa da correta aplicação dos recursos públicos. As democracias consolidadas possuem Tribunais de Contas com longa tradição e uma estrutura organizacional bem definida (MARQUES NETO, 2010; CONTI e CARVALHO, 2011; CASTRO, 2011).

Os Tribunais de Contas no Brasil não pertencem à estrutura administrativa do poder legislativo. Constituem-se em órgãos autônomos e se inserem no contexto das atividades exclusivas de Estado como órgãos de controle externo, tendo em vista que a sua atividade fiscalizadora é inerente ao exercício do Poder Público e objetiva coibir abusos do patrimônio público e do exercício do poder por parte das autoridades (LIMA, 2009; MARÇOLA, 2011).

Já o controle interno, é aquele exercido pela Administração Pública sobre si mesma, incluindo os órgãos da administração direta e indireta, com o objetivo de verificar a regularidade dos atos realizados e controlando as operações financeiras, além de prestar auxílio ao controle externo quando necessário. É considerado principalmente pela literatura contabilista, como uma das principais formas de controle na atividade pública (BALEEIRO, 2004; CONTI e CARVALHO, 2011).

Outra definição relevante para o sistema de controle interno (SCI) é o especificado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013) que o define como um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros

profissionais da entidade e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Marçola (2011), ao corroborar com esse conceito, afirma que o controle interno é uma ação traçada por pessoas que fazem a gestão da organização diminuir riscos e aumentar as chances de atingir seus objetivos, e, no caso da administração pública, deve ainda assegurar que as ações estejam pautadas pelos princípios constitucionais.

Em relação às atribuições do Controle Interno do Poder Executivo Federal, destacam-se aquelas direcionadas à defesa do patrimônio público, bem como aquelas relacionadas à auditoria interna, à correição, prevenção e combate à corrupção, ouvidoria, controladoria, supervisão técnica, orientação normativa e melhoria da transparência e integridade da gestão (BRASIL, 2019c).

Toda esta estrutura está montada e ajustada com o objetivo de buscar a modernização da gestão pública no Brasil, discutida na seção anterior, onde o controle interno foi alçado a um patamar de importância cada vez maior no âmbito da gestão das organizações, cujas mudanças influenciaram à contabilidade, à auditoria e à *accountability* (MONTENEGRO *et al.*, 2018).

Para estes autores, as influências das novas concepções internacionais que se expandiam no cenário mundial e delinearam novos papéis para o Estado, bem como o determinado na Carta Magna Brasileira de 1988, além das legislações publicadas a partir desta, imprimiram ao controle interno, no âmbito público, uma nova filosofia de atuação, voltada para os resultados e atendimento das demandas sociais da população, cuja natureza de atuação auxilia no fortalecimento dos mecanismos de controle do desempenho e responsabilização da atuação do gestor público, com destaque às ações de fiscalização e auditoria (MONTENEGRO *et al.*, 2018).

Albuquerque (2006), colabora com esta discussão ao afirmar que as reformas gerenciais na gestão pública, atribuem um aumento de responsabilidades dos gestores e uma maior rigidez nas especificações de desempenho. Tais mudanças repercutiram na forma de atuação dos organismos de controle. Para o exercício do acompanhamento e medição do desempenho, as agências de controle passaram a desenvolver uma nova modalidade de auditoria, que ficaria conhecida, entre outros rótulos, como auditoria operacional ou auditoria de desempenho, a ser discutido adiante, neste trabalho, por se tratar do objeto de estudo desta pesquisa.

Neste sentido, as mudanças observadas na Administração Pública brasileira, a partir da década de 1990, produziram uma evolução nas ações de controle, antes limitadas à verificação da conformidade e ao cumprimento das normas legais, avançando para, além de medir o desempenho da gestão pública, com a busca da melhoria dos processos, analisar os resultados e propor melhorias com vistas a uma gestão dos serviços públicos mais eficiente.

É possível admitir que este avanço no foco das ações do sistema de controle da gestão pública busca garantir a visibilidade dos resultados e permite envolver a sociedade nesse processo de avaliação da gestão do bem público e dos serviços prestados à população. Essa proposta encontra respaldo nos princípios da INTOSAI, que considera a administração pública como responsável pelo desenvolvimento de sistemas adequados de controle interno para proteger seus recursos e, constitui sua obrigação garantir a existência e o funcionamento adequado desses controles com o objetivo de reduzir ao mínimo o risco de erros e de irregularidades (INTOSAI, 2005).

Castro (2011) e Conti e Carvalho (2011), corroboram com estes pressupostos ao afirmar que toda organização pública possui controle interno, estando no seu escopo de atuação uma vasta lista de finalidades, entre elas, (i) a observação das normas legais; (ii) assegurar a exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade das informações prestadas; (iii) combater erros, desperdícios, abusos, improvisos, fraudes, práticas antieconômicas e a irresponsabilidade administrativa, evitando prejuízos sociais e econômicos, por meio de princípios, técnicas e instrumentos.

Conti e Carvalho (2011), ainda admitem que para dar conta de atingir os objetivos e finalidades do controle interno, é necessário que haja autonomia dos órgãos que o exercem, para dessa forma, através do assessoramento à alta administração, atender o previsto no art. 74 da Constituição Federal. Neste artigo, a Constituição Brasileira obriga a Administração Pública a realizar a avaliação do efetivo cumprimento das metas estabelecidas e avaliar os resultados da gestão orçamentária, além de correlacionar o sistema de controle interno com a garantia da qualidade do gasto público. Castro (2011), acrescenta que para um controle interno efetivo é necessário garantir a capacidade da organização em assessorar a administração para ter eficiência nos processos e segurança nos atos, com atuação de caráter prévio para os atos e preventivo para as ações.

No processo de aprimoramento dos mecanismos de controle têm destaque ainda a Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estipula as diretrizes de finanças públicas voltadas para a competência na gestão fiscal e a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que

organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2000; BRASIL, 2001).

Atualmente, a estrutura e organização do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal estão definidas na Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, com o estabelecimento de suas finalidades, atividades e competências; e no Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 e suas alterações. São esses dois instrumentos legais que norteiam, atualmente, as atividades do sistema de controle interno no Executivo Federal (BRASIL, 2000; BRASIL, 2001).

De modo mais específico, o art. 22 da Lei nº 10.180/2001 e o art. 8º do Decreto nº 3.591/2000 citados acima, trazem a organização deste sistema, que é integrado pela Controladoria-Geral da União (CGU), como órgão central, ao qual está sob sua atuação todos os órgãos do Poder Executivo Federal, exceto os órgãos vinculados às secretarias de controle interno³.

Ainda sobre o arcabouço legal que ampara as ações do controle, se destaca, no fortalecimento desse sistema na gestão pública brasileira, a Lei de Responsabilidade Fiscal. Em vigor desde 2000 e publicada no bojo das discussões do movimento de reforma do Estado, se configurou num marco da busca por uma administração pública mais transparente e eficaz. O referido diploma legal tem sido, desde então, um instrumento importante no exercício do controle, pois obriga os gestores a, entre outras medidas, dar mais transparência às suas ações, o que trouxe maior qualidade nas informações e aprimorou o acesso e acompanhamento dos cidadãos ao fazer público, através dos portais da transparência, redes sociais e outras formas de publicidade das ações e objetivos do governo. Além disso, a referida lei impôs mais rigor na aplicação dos recursos públicos, onde prevê a responsabilização e punições para os gestores que façam mau uso do dinheiro público ou deixe de cumprir a legislação vigente. Tal visibilidade, ao nosso ver, ainda que não contemple o ideário de participação social e transparência necessária nas ações do governo, se constitui

³ As Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa se configuram como unidades de controle setoriais. No caso do Ministério da Defesa (MD), além da CISSET/MD, existem as unidades setoriais de controle interno de cada Força Armada, que são o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) e o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR). Todas essas unidades de controle interno são submetidas a orientação normativa e supervisão técnica da CGU, em especial, da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) (BRASIL, 1988; 2000; 2001).

num caminho sem volta em direção a um fazer público mais transparente e inclusivo (BRASIL, 2000).

No Brasil, numa tentativa de alinhamento da metodologia de controle às melhores práticas internacionais de auditoria no setor público, muitas normas vêm sendo editadas pelo executivo, com o objetivo de responder à demanda crescente por mais transparência motivadas pelos recorrentes casos de corrupção e desvios de recursos públicos, para busca de uma maior responsabilização do gestor público⁴.

Do mesmo modo, as instituições internacionais consideradas referências nas áreas de administração, contabilidade e auditoria, tais como o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO); a *International Federation of Accountants* (IFAC) e a *The International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), vêm em busca de aperfeiçoar cada vez mais as normas voltadas ao controle interno, conscientes de seu importante papel na gestão das organizações públicas ou privadas (MONTENEGRO *et al.*, 2018).

Vale ainda chamar atenção para o fato de que, na discussão sobre controle interno há uma preocupação recorrente de defesa deste como forma de inibição da corrupção, como se tal instrumento só se justificasse em um ambiente de desvio de recursos públicos. Este entendimento faz com que o controle interno deixe de ser tratado como uma questão gerencial cotidiana e como componente intrínseco a toda gestão. Castro (2011), ao observar esta minimização do conceito de controle argumenta que mesmo admitindo a importância do combate à corrupção, é necessário ampliar o entendimento do controle como uma prática sistemática de gestão que possibilita priorizar a busca dos bons resultados, com caráter preventivo e permanente. Nas palavras do autor, “O risco é ficar correndo atrás do erro em vez de trabalhar em busca do acerto, preocupando-se apenas com a má administração quando o que interessa é a excelência da gestão” (CASTRO, 2011, p. 297).

Corroborando com estas preocupações de Castro (2011), Cavalcante (2018), afirma que, por mais que os controles se aperfeiçoem e se expandam, não conseguem atuar de forma eficaz para evitar que se perpetue a prática de atuação de modo pontual, identificando fraudes e irregularidades semelhantes, muitas vezes nos mesmos órgãos, e adotam uma postura

⁴ Em 2017 foram publicadas pelo Ministério da Transparência e da CGU duas normas para a atividade de Auditoria Interna Governamental: a Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017, que é o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal; e a Instrução Normativa no 8, de 06 de dezembro de 2017, que facultou o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017h; BRASIL, 2017i).

denominada por ele de ‘enxugar gelo’ dado o caráter recorrente das irregularidades identificadas, sem que se busque uma solução sistêmica para os problemas. Para o autor, a Administração Pública, por sua vez, fica “a mercê” dos critérios dos órgãos de controle, se restringindo a providenciar respostas pontuais para os problemas apontados, em lugar de promover mudanças sistêmicas para resolvê-los e evitar sua repetição. Ou seja, instituir um caráter preventivo às ações de controle e não apenas punitivo.

É neste contexto de discussões, ainda controversas, sobre a extensão do sistema de controle interno na administração pública que a ferramenta da auditoria, se sobressai como instrumento de gestão e assume funções e papéis singulares. Seu conceito e seus modelos serão objetos de discussão no item seguinte deste capítulo.

4.1 A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DO CONTROLE INTERNO: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

As estruturas de controle interno das organizações são constituídas da gestão orçamentária, financeira e de risco, do treinamento de pessoal e da auditoria interna (IFAC, 2019). Constitui-se em instrumento de monitoramento das ações da organização com vista ao cumprimento dos seus objetivos relacionados ao desempenho operacional e financeiro, conformidade com as leis e regulamentos e ao alcance dos resultados (COSO, 2013; IFAC, 2019).

Castro (2011), um dos idealizadores do atual Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, explica que a Auditoria Interna Federal faz o papel de assessoramento interno ao Governo, junto a outras atividades como: informação de qualquer fato que cause ou possa vir causar danos ao Estado e apoio ao controle externo. Ainda, alcança esferas diversas de Governo e particulares, quando recebem recursos federais. O autor deixa claro que a auditoria interna é um importante instrumento de auxílio no controle da vasta estrutura de gestão do Poder Executivo Federal.

Para Braga (2011), todo órgão deve ter sua auditoria interna para verificação do cumprimento da legislação, acompanhamento dos seus processos e assessoramento à administração. Na esfera da administração pública, tal instrumento atua na verificação da aplicação de recursos destinados a órgãos de outras esferas do governo, dando apoio ao controle externo nesta fiscalização.

Marques e Almeida (2004), chamam a atenção para que não se confunda os conceitos de auditoria interna e controle interno, já que a primeira, está ligada à alta administração para

verificar o controle interno em todas as áreas da administração pública, especialmente a financeira, orçamentária e de licitações, no intuito de confirmar sua eficácia, legalidade e segurança e compõe a estrutura do controle interno das instituições. Para o alcance destes objetivos, a auditoria deve contar com o suporte da alta administração, que deve assegurar sua autonomia e independência.

Castro (2011), lembra que a auditoria passou a ser vista como atividade de assessoramento, após o surgimento do *Institute of Internal Auditors* (IIA), em *New York*. O enfoque era no controle administrativo, com a finalidade de garantir que estes fossem adequados na avaliação da eficácia, eficiência e efetividade, com informações fidedignas que espelhassem a realidade financeira e econômica da entidade.

Autores como Moreira e Tashima (2012) e Braga (2011), trazem o conceito de auditoria governamental das Normas de Auditoria Governamental (NAGs), definida como o exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da contabilidade do sistema de controle interno (SCI).

Já Castro (2011, p.376), traz a definição de auditoria, transcrita a seguir:

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca da melhor alocação de recursos atuando não só para corrigir os desperdícios, mas para inibir a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial.

Ainda para o autor, a auditoria interna revisa e avalia a eficiência e adequação dos outros controles existentes, além de auxiliar a alta administração na tomada de decisões e, nesse sentido, configura-se em um mecanismo de controle (CASTRO, 2011).

Sobre a auditoria no setor público, a INTOSAI assim se pronuncia através da ISSAI 100:

O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições

apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis (INTOSAI, 2013, p. 3).

Autores como Marques e Almeida (2004), Marçola (2011) e Braga (2011), apontam que a auditoria interna se mostra como aliada do administrador público na consecução dos objetivos de sua gestão. Esta aliança se dá, uma vez que não é possível que o administrador esteja em todos os locais e execute pessoalmente todas as atividades da administração, em espaços em que se torna necessário delegar responsabilidades e, ao mesmo tempo, controlar essas atividades de forma a assegurar que a organização esteja funcionando conforme o planejado e o esperado. Assim, o gestor tem a auditoria interna atenta para o alcance dos resultados operacionais e aperfeiçoamento da administração pública em observância às questões relacionadas à avaliação dos programas da entidade e da sua gestão. Braga (2011), complementa que a avaliação de processos por meio de auditoria contribui na aferição da transparência e na elaboração de orientações gerenciais, que possibilitem a melhoria do processo na gestão.

Sobre esta questão, Alves (2013, p.81), numa pesquisa sobre a auditoria do setor público em Portugal aponta que: “A auditoria no sector público proporciona transparência e credibilidade na governação, assegurando que as suas acções são éticas e legais e que as contas do estado reflectem de forma fidedigna os resultados das operações”.

A crença e/ou defesa desses objetivos da auditoria como ferramenta de gestão, em particular da gestão pública, fazem com que alguns autores (MARQUES e ALMEIDA, 2004; CASTRO, 2011; MARÇOLA, 2011; BRAGA, 2011 e ALVES, 2013) considerem que sua ampliação é um imperativo para o adiantamento da confiança que a sociedade deposita nas entidades do setor público, pois contribuem para elevar a eficiência no uso dos recursos públicos, melhorar a gestão e prestação de serviços e reforçar a *accountability* na administração desses bens (INTOSAI, 2005).

A discussão sobre auditoria e seu papel no controle da gestão pública é inerente a regimes democráticos. Sua existência e resultados são reveladores do grau de amadurecimento das democracias ocidentais. Sobre esta questão, Marques e Almeida (2004), apontam que embora se registre um avanço cada vez maior deste campo no setor público, o processo não se encontra generalizado, o que se constitui em um desafio cada vez maior aos governos dos países.

Os movimentos e reformas ocorridos especialmente a partir da década de 1980, os quais objetivaram a modernização do Estado, promoveram uma descentralização da

Administração Pública e aumentaram a preocupação sobre os gastos públicos. Neste contexto, a auditoria ganha destaque para garantir a credibilidade das ações governamentais, na busca pela transparência no fazer público e pelo aperfeiçoamento sistematizado e contínuo do controle do desempenho e da atuação do gestor público, com a prioridade na análise dos resultados obtidos (BORDIN, 2015; MONTENEGRO *et al.*, 2018).

Para Marques e Almeida (2004), os antigos procedimentos de fiscalização, realizados de maneira posterior à execução das ações com o propósito principal de verificar o atendimento aos dispositivos legais, mostraram-se insuficientes, sendo necessário a implementação de novos mecanismos de controle. Para esses autores, embora ainda haja um longo caminho a ser percorrido, no que se refere ao fortalecimento da auditoria, sua prática se faz cada vez mais necessária para avaliar a correta aplicação dos recursos públicos. Dada a diversidade de objetivos e modelos de trabalho das entidades públicas e das empresas privadas, é necessário que a auditoria esteja em constante desenvolvimento e modernização dos seus métodos para uma adequação às necessidades das entidades da qual fazem parte.

A Constituição Federal, em seu artigo 74 define a finalidade da auditoria no âmbito público que contempla a verificação da legalidade e legitimidade das ações da gestão pública e avaliação dos resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial operacional, contábil e finalística, bem como na aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (BRASIL, 1988).

A discussão sobre o tema da economicidade no âmbito do setor saúde, bem como sobre os conceitos dos indicadores e termos utilizados, de forma recorrente, na avaliação da aplicação dos recursos, em todas as organizações, inclusive as públicas, é profícua e contempla particularidades e algumas controvérsias. Tal discussão perpassa pela questão da sustentabilidade dos sistemas de saúde, dialogando também com as questões políticas, cujas dimensões estão interligadas. Diante disso, esta pesquisa pretende apenas chamar atenção para um possível consenso, existente na literatura, sobre o entendimento relativo a finalidade da economicidade, que vem sendo traduzido, no campo da economia da saúde, como garantia de eficiência, eficácia e efetividade dos serviços de saúde, em consonância ao previsto na Constituição Federal Brasileira de 1988 (BRASIL, 1988; ALVES, CARNUT e MENDES, 2019).

No que diz respeito aos conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, vinculados ao campo da economia e da avaliação de políticas públicas, e que são utilizados para subsidiar as

auditorias, ainda que se reconheça a existência de uma gama de definições sobre eles, nesta pesquisa, são compreendidos da seguinte forma: (i) eficiência como uma melhor utilização dos recursos disponíveis, podendo ser traduzida também como o grau de alcance dos resultados desejados. (ii) A eficácia como o alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis. Quanto mais próximo dos resultados previamente estabelecidos, mais eficaz. (iii) E a efetividade é a análise sobre os resultados de uma ação relacionados com seus benefícios, ou seja, a relação entre os resultados alcançados e os objetivos propostos (BRASIL, 1988; BUGARIN, 1999; CASTRO, 2006).

A eficiência e a economicidade se associam, segundo De David (2010), sendo a eficiência uma noção mais ampla e diz respeito à melhor forma para se alcançar o objetivo ou realizar determinada atividade. Enquanto a economicidade se restringe à otimização dos custos, a eficiência visa maiores ganhos sociais.

Estas definições têm importância na discussão sobre a auditoria como ferramenta de gestão do controle na administração pública, haja visto que ela surge no século XX na Inglaterra e Estados Unidos, como uma forma de garantir não somente a economicidade, mas a eficiência, eficácia e efetividade na área da saúde. A auditoria médica, por exemplo, é proposta pela Organização Mundial de Saúde (OMS), como um artifício através do qual os recursos e procedimentos empregados são avaliados em relação a sua adequabilidade, qualidade, eficácia e economicidade (BRASIL, 2009a).

Inicialmente seu objetivo principal era o de avaliar a qualidade da assistência prestada ao paciente, de modo a nortear a prática dos profissionais. Porém, atualmente, a forte presença da competitividade entre serviços de saúde fez com que os tratamentos se tornassem mais dispendiosos financeiramente, reafirmando a necessidade de otimizar seus custos (SCARPARO e FERRAZ, 2008; MENDONÇA e CARVALHO, 2016).

Essa nova demanda faz com que sejam requeridos profissionais capacitados na área, bem como uma visão econômico/contábil a fim de que o processo de auditoria seja operacionalizado. Desse modo, essa ferramenta foi incorporada às instituições de saúde públicas e privadas a fim de que os aspectos qualitativos da assistência, os processos internos e as contas hospitalares fossem analisados (SCARPARO e FERRAZ, 2008).

Assim, a auditoria é um recurso fundamental para que empresas busquem a veracidade de seus dados, bem como eliminem eventos que não condizem com seus objetivos e na definição de tomada de decisões, sempre visando a integralidade de todas as etapas da assistência ao usuário. Espera-se que os recursos sejam bem empregados e desperdícios sejam

evitados, reforçando o conceito de economicidade. Outro fator que contribui para a relevância da auditoria em saúde é a garantia de emprego dos recursos para aquilo que estavam programados, objetivando a qualidade dos atendimentos e impedindo que situações como a corrupção de alguns profissionais desvie verbas e recursos para benefícios próprios (SANTOS *et al.*, 2012; MENDONÇA e CARVALHO, 2016).

Apesar do modelo de auditoria adotado pela administração pública, a partir do projeto de reforma administrativa do Estado brasileiro, desde a década de 90, ser baseado em princípios utilizados no gerenciamento de empresas privadas, com pretensões de introduzir melhorias na eficiência e no controle do *output* e na gestão por objetivos, não há evidências de que estas tenham sido atingidas. Isto porque, tais pretensões pautam-se em premissas questionáveis, pois as organizações públicas têm natureza diferente das privadas: Enquanto as empresas privadas focam na apropriação das demonstrações financeiras, nos resultados e também nos fluxos de caixa, as organizações públicas se interessam, sobretudo, pela gestão dos fundos públicos avaliando se as decisões foram pautadas nos critérios de legalidade. Por esta razão a auditoria nas organizações de natureza pública está mais voltada para um controle de conformidade (MARQUES e ALMEIDA, 2004).

Assim, em concordância com Marques e Almeida (2004), o avanço de uma modalidade de auditoria que transcenda a conformação da legalidade na aplicação de recursos financeiros e leve a avaliação dos resultados da aplicação desses recursos de forma legal, requer o aprimoramento de ferramentas que possibilite uma avaliação mais ampla a fim de garantir uma gestão financeira dos recursos públicos legalmente apoiada e socialmente efetiva e mais eficaz no sentido de garantir uma entrega dos serviços que atenda às necessidades dos cidadãos com a rapidez necessária.

No entanto, a complexidade e especificidade que envolvem as ações de governo, tornam mais lento o processo de tomada de decisão no campo estatal. Soma-se a essa questão, a resistência à mudança pelos servidores públicos, o que dificulta a realização de uma auditoria que dê conta desta avaliação mais ampla que contemple aspectos legais e a efetividade dos seus resultados.

Nesse sentido, há recomendações da realização de auditorias frequentes como estratégia para contribuir e assessorar o administrador público, uma vez que este instrumento pode prever, corrigir e cercear práticas que trazem prejuízos ou resultem em má aplicação do recurso público, além de dispor de ferramentas e indicadores adequados para verificação e

análise dos resultados obtidos pela organização que está sendo avaliada (MARQUES e ALMEIDA, 2004; BRAGA, 2011; CASTRO, 2011; MONTENEGRO *et al.*, 2018).

Para Marques e Almeida (2004), o trabalho interno da auditoria possibilita identificar e sugerir a correção dos desperdícios e procedimentos fora da conformidade, com atuação de forma preventiva, no intuito de evitar estes erros e os prejuízos que poderão advir deles, e, portanto, auxiliar o trabalho dos Tribunais de Contas e diminuir suas atuações. Os autores estão amparados pelo TCU que em seu Manual (Brasil, 2011a), citado por Braga (2011), defende que a auditoria avançou de um modelo que privilegiava a detecção de erros e fraudes para um instrumento de orientação e prevenção, se consolidando como ferramenta de assessoramento à gestão, atuando de forma continuada e independente.

Estas “recomendações” e assertivas sobre a auditoria, presentes na literatura e em documentos institucionais levantados por esta pesquisa, sugerem que ela constitui, para o gestor da instituição, em uma ferramenta de controle importante, dado a natureza de seu trabalho, pois contribui para garantir maior transparência e correção ao assessorar estes gestores na tomada de decisão. Nessa perspectiva é considerada um mecanismo de controle social que defende o interesse de toda a sociedade, uma vez que o objeto de auditoria é o bem público (CASTRO 2011; BRAGA, 2011; BRASIL, 2016; AZEVEDO, 2016; BRASIL, 2017c; SOUSA, 2019).

Quanto a transparência, Braga (2011) aponta que esta segue um movimento ascendente na sociedade desde a década de 1990 e se traduz nas normas de padronização dos procedimentos e no fortalecimento de instâncias de participação popular, com atuações sistemáticas e pontuais dos cidadãos e da imprensa no acompanhamento do fazer público. Para o autor, os cidadãos demandam, em um contexto democrático, acesso à informação, conhecimento da atuação do Estado e do destino eficiente de seus tributos e o atendimento das demandas da sociedade. Nesta conjuntura, a tecnologia facilitou o acesso das informações pelo cidadão, sendo possível, através da internet, acompanhar informações sobre pessoas e organizações de qualquer parte do mundo, além de poder também acompanhar as ações governamentais, num processo considerado sem volta, com tendência a uma visibilidade cada vez maior através da criação de ferramentas que tornem possível o acompanhamento dessas ações.

Neste sentido, a auditoria vem sendo vista como auxiliar dos órgãos públicos no atendimento das reivindicações postas, no que se refere à transparência e retorno à sociedade quanto às ações aqui discutidas. Cappelli, Leite e Araújo (2010) e Braga (2011), trazem a

relação entre auditoria e transparência, e aponta que esta é realizada através da auditabilidade que se traduz na capacidade de aferir práticas para validação, controle, confiabilidade e rastreabilidade das informações e informações governamentais.

Portanto, a transparência, nas suas dimensões política, social, gerencial e comunicativa, torna-se mais abrangente, e não se limita apenas a dar satisfação sobre questões no campo orçamentário da administração, pois passa a incorporar uma visão mais sistêmica. Com o envolvimento das questões de gestão de processos e pessoas, fato que obriga o gestor a se preocupar em dar retorno à sociedade nas questões de eficiência e eficácia no atingimento dos objetivos do governo. Assim, pode-se definir transparência da gestão como a atuação do órgão público no sentido de tornar sua conduta cotidiana e os dados dela decorrentes, acessíveis ao público em geral (BRAGA, 2011).

Por outro lado, ao se discutir o papel da auditoria como ferramenta que objetiva a melhoria do desempenho da gestão, é importante que se desvista esse instrumento do conceito errôneo que lhe atribui um caráter punitivo ou impositivo, conforme aponta Marques e Almeida (2004). Em concordância com esses autores, esta pesquisa admite que a auditoria é um instrumento de assessoria e apoio à gestão, à qual não cabe apenas tomar medidas de correção, mas sim propor melhorias e correções no sentido de aprimorar e otimizar os processos da gestão para obtenção de melhores resultados.

Neste sentido, a auditoria organiza e analisa as informações da instituição, aponta os melhores caminhos para as boas práticas, assessora o gestor, estabelece metas e monitora indicadores, tudo objetivando que os programas sejam conduzidos da melhor forma, para que o Estado possa “fazer o que deve fazer”, e seja impedido “de fazer o que não deve ser feito” (MARQUES e ALMEIDA, 2004). Cabe ao gestor, no entanto, a liberdade para tomar esta ou aquela decisão. O TCU, reforça este entendimento ao sinalizar que a auditoria, que tinha uma atuação mais voltada para a detecção de erros e fraudes, avançou no sentido preventivo e orientador, reforçando o caráter de assessoria de gestão (BRASIL, 2011a).

4.2 MODELOS DE AUDITORIA

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) baseada nos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (INTOSAI, 2013) classificam a auditoria governamental em auditoria financeira, operacional e de conformidade.

A auditoria financeira é aquela voltada à verificação da informação financeira e sua conformidade com a estrutura do relatório da área e o marco regulatório aplicável, com a finalidade de apurar a existência de distorções, fraudes ou erros nestas informações. Já a auditoria de conformidade, objetiva verificar se as operações financeiras e as informações da instituição estão de acordo com as normas legais que regem o órgão auditado, além de avaliar a conduta dos agentes públicos responsáveis pela gerência da instituição. A auditoria operacional, por sua vez tem foco no aprimoramento da gestão através da verificação das intervenções, programas e o alinhamento destes com princípios de economicidade, eficiência e efetividade. O desempenho da instituição é avaliado através da utilização de critérios específicos e orientações, no sentido de adequar os problemas e desvios encontrados sempre com o objetivo de melhoria do processo (BRAGA, 2011; INTOSAI, 2013).

Autores como Braga (2011), Castro (2011) e Moreira e Tashima (2012), trazem uma outra classificação para a auditoria governamental segundo a Controladoria Geral da União (CGU), que é o órgão central de controle interno do poder executivo federal, e de acordo com o objetivo de cada uma delas. Assim, tem-se a Auditoria de Avaliação da Gestão cujas finalidades são: (i) certificar a regularidade das contas de um gestor público pela avaliação de questões relacionadas a legalidade das ações, (ii) verificar a execução adequada dos contratos, (iii) a correta aplicação ou guarda dos recursos públicos, (iv) examinar documentos, sistemas de controle administrativo e contábeis além da (v) avaliação dos resultados e execução do programa de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

Para esses mesmos autores, um outro tipo de auditoria, é a de Acompanhamento da Gestão que se constitui no acompanhamento das ações e que pode ser chamada também de auditoria concorrente, porque ocorre de modo concomitante às ações. Busca mostrar melhorias no processo e atua de modo preventivo. Nesta classificação, encontramos também a Auditoria Contábil que de modo análogo à Auditoria Financeira se atem à análise dos registros dos valores apresentados em demonstrações financeiras, por verificar sua adequação e fidedignidade. Busca informações que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade sob análise da situação econômico-financeira do patrimônio, junto com os resultados do período administrativo examinados e as demais situações nelas demonstradas (CASTRO, 2011; MOREIRA e TASHIMA, 2012).

Nesta classificação, encontra-se mais uma vez a auditoria operacional. Corroborando com a classificação da INTOSAI (2013), os autores apontam que este modelo consiste numa

atividade de assessoramento ao gestor público, para avaliar se os objetivos da instituição estão sendo alcançados e se os recursos estão sendo utilizados de forma eficiente, na busca de auxiliar a administração na melhoria dos procedimentos realizados, com foco na eficiência, economicidade e legalidade e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial (CASTRO, 2011; BRAGA, 2011; MOREIRA e TASHIMA, 2012).

Já Albuquerque (2006) e Azevedo (2016), ao analisar as práticas de auditorias do TCU identificam dois modelos de auditorias: o de conformidade e a operacional. A auditoria de conformidade, para estes autores, tem como propósito, examinar a legalidade e a legitimidade na gestão pública, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Busca verificar o atendimento às leis e a obediência aos procedimentos previstos em normas ou considerados mais adequados, além da verificação, dos aspectos de moralidade e legitimidade dos atos administrativos.

Observa-se assim, que a ideia de controle, conforme pensado desde os primórdios da inserção da auditoria na administração pública, assume uma centralidade no modelo de conformidade. Isto porque, como explica Albuquerque (2006), no Brasil, as chamadas cortes de contas brasileiras exerceram um controle de natureza formal, voltado para a verificação da regularidade da execução dos gastos públicos, da legalidade dos atos administrativos e da fidedignidade dos demonstrativos financeiros e segue o padrão de atuação que predominava no mundo capitalista.

Com o processo de redemocratização nos países latino americanos, observado a partir da década de 80, as propostas de reforma da administração pública, passam a tomar como foco o desempenho e atendimento ao cidadão, diante das cobranças da sociedade por maior controle dos gastos e da qualidade dos serviços públicos. Neste contexto, as exigências dos resultados avaliados nas auditorias também mudaram e passam de algo mais cartorial e procedimental, com foco na conferência de informações prestadas e na identificação de irregularidades e fraudes, para algo mais voltado para os resultados e à qualidade dos serviços públicos prestados (AZEVEDO, 2016).

Desse modo, desenvolveu-se a chamada auditoria operacional, cujo foco é a verificação da efetividade, equidade, qualidade, eficiência e economicidade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública, na busca pela identificação de fragilidades dos controles internos, e possíveis oportunidades de maximização de resultados, prescrevendo

aos órgãos auditados recomendações de auditoria que consistem em apontamentos objetivos e claros em acordo com os gestores responsáveis (ALBUQUERQUE, 2006; BRASIL, 2011a). A auditoria operacional é também chamada de auditoria analítica por utilizar fluxos e técnicas de organização e métodos buscando melhorar os padrões, reduzir perdas e minimizar riscos da administração (ALBUQUERQUE, 2006).

A auditoria operacional é também concebida como auditoria de desempenho e tem seus princípios pautados no movimento de reforma gerencial do Estado, com ênfase na flexibilidade, maior autonomia dos gestores e um controle voltado para o alcance dos resultados e não mais focado na conferência documental, que limita o potencial deste instrumento, cuja contribuição se mostra mais efetiva quando voltada para a melhoria dos processos gerenciais (BRASIL, 2011a).

Ainda segundo o TCU, a auditoria operacional consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, no intuito de auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial (BRASIL, 2011a).

Braga (2011), vai além ao afirmar que a auditoria operacional, por seu caráter mais flexível, mostra-se mais adequada às demandas analisadas considerando a complexidade e variedade das questões que envolvem a gestão pública, quando comparada à auditoria tradicional, mais voltada para a conformidade que adota padrões mais fixos, com vistas apenas ao cumprimento das normas. Neste sentido, a auditoria operacional busca analisar os resultados e os meios para alcançá-los, contribuindo ainda de forma efetiva para a uma maior transparência das ações.

A auditoria em saúde, tema deste estudo, dado seu aspecto técnico e dinâmico, cujo bom desempenho deve ser pautado na utilização de protocolos, indicadores e metas com vistas a verificar e proporcionar a qualidade da assistência à saúde, bem como a economicidade dos recursos empregados pode ser classificada no modelo operacional.

4.3 AUDITORIA EM SAÚDE

A auditoria em saúde envolve atividades como: monitoramento da qualidade da assistência, relacionamento com a rede de serviços de saúde contratados, avaliação e autorização de procedimentos médicos e auditoria de contas médicas. É uma ferramenta utilizada tanto por operadoras, planos de saúde e autogestão, quanto por prestadores de

serviços de saúde com o objetivo de gerenciar os custos e a qualidade da assistência. Não se refere apenas a controle de gastos, mas objetiva também associar o custo/efetividade⁵ ou custo/benefício⁶ com a qualidade da assistência prestada, considerando assistência de qualidade aquela que oferece saúde com eficiência, eficácia e efetividade, buscando a satisfação do usuário (PINHEIRO, 2007).

A auditoria utilizada como ferramenta de controle financeiro não é atividade recente. Foi verificada forma primitiva de auditoria realizada por inspetores de contas em 2.380 a.C, tendo seu nascedouro nos órgãos de controle do governo. Porém, como profissão reconhecida, consolida-se com a contabilidade, e amplia sua atuação durante a Revolução Industrial. O modo de produção capitalista, que a utilizou como ferramenta de controle financeiro e patrimonial, contabilizando gastos e ganhos dos negócios das grandes empresas na época, impulsionou a auditoria contábil (MARQUES, 2015).

No Brasil, há relatos de que o surgimento da auditoria se deu na época colonial, quando juízes eram designados como fiscalizadores da coroa, a quem cabia a conferência do recolhimento dos impostos ao tesouro, evitando ou punindo fraudes (MOREIRA e TAHSIMA, 2012). Vários setores da economia, entre eles o de saúde, que também se insere no modo de produção capitalista, visando a otimização dos lucros, passaram a utilizar a atividade da auditoria, o que requer melhor desempenho dos profissionais e das instituições (SCARPARO e FERRAZ, 2008).

Especificamente no setor hospitalar, o primeiro relato de auditoria remete ao início do século XX, utilizada como ferramenta de verificação da qualidade da assistência, mediante análise de registros em prontuários. Porém, essa atividade assumiu definitivamente seu papel nas instituições de saúde a partir da década de 1980, associada aos avanços tecnológicos, à expansão da globalização de mercados, à informatização, à concorrência entre os prestadores de serviços e ao aumento das exigências dos clientes. Atualmente, é adotada como instrumento de controle e regulação da utilização de serviços de saúde e, especialmente na

⁵ O Custo efetividade é uma técnica analítica da avaliação econômica em saúde utilizada para mensurar as consequências do uso de tecnologias ou intervenções em saúde, que ao comparar duas ou mais estratégias disponíveis, permite a análise da relação entre os custos e os benefícios decorrentes da intervenção ou tecnologia estudada, objetivando subsidiar a tomada de decisão no sentido de escolher a alternativa que oferece melhor relação entre seus custos e os resultados (BRASIL, 2009d).

⁶ Nesta mesma linha, o custo-benefício é uma análise realizada do sentido de medir a viabilidade econômica de determinada intervenção ou tecnologia, buscando mensurar o valor monetário dos custos e dos benefícios de uma determinada intervenção, objetivando avaliar o impacto do emprego do recurso numa ação ou tecnologia em saúde (BRASIL, 2009d).

área privada, tem dirigido o seu foco para o gerenciamento dos custos da assistência prestada, e por isto está atrelada aos contratos (KURCGANT, 2006).

Santos *et al.*, (2012, p.5), trazem o conceito de auditoria em saúde extraído do Manual de Normas de Auditoria, segundo o qual:

A auditoria consiste no exame sistemático e independente dos fatos obtidos através da observação, medição, ensaio ou de 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 de saúde e seus resultados estão de acordo com as disposições planejadas.

Segundo estes autores, o processo de auditoria tem como finalidade aferir a preservação do que foi estabelecido no contrato, avaliar objetivamente os componentes dos processos administrativos e verificar o cumprimento das normas e requisitos estabelecidos. O objetivo é o de proporcionar ao auditado a oportunidade de aprimorar os processos sobre sua responsabilidade, em busca da melhoria progressiva da assistência à saúde, permitindo a identificação de conformidades e não conformidades, se consolidando como estratégica no processo de construção e manutenção do SUS (SANTOS *et al.*, 2012).

No Brasil, até a década de 1980, a auditoria em saúde funcionava de modo incipiente. Consta entre os primeiros documentos oficiais desta atividade, uma publicação de 1983, do Conselho Regional de Medicina do Paraná, que aponta como um dos seus objetivos, a elevação do padrão técnico, administrativo e ético dos profissionais da área, além da melhoria das condições hospitalares (MORAIS, 2014).

A partir de 1990, essa ferramenta se consolida e ganha importância com a criação do Sistema Nacional de Auditoria (SNA) instituído pela Lei Orgânica da Saúde, cuja normativa possibilitou o acompanhamento, a fiscalização, o controle e a avaliação técnico-científica, contábil, financeira e patrimonial das ações e serviços de saúde, do também recém-criado Sistema Único de Saúde (SUS). Assim prescreve o § 4 do art 33 da referida norma:

O Ministério da Saúde acompanhará, através de seu sistema de auditoria, a conformidade à programação aprovada da aplicação dos recursos repassados a Estados e Municípios. Constatada a malversação, desvio ou não aplicação dos recursos, caberá ao Ministério da Saúde aplicar as medidas previstas em lei (BRASIL, 1990a, p.15).

A partir deste marco inicial, vários dispositivos legais foram elaborados e publicados no sentido de aprimorar este instrumento. No ano de 2011, foi publicado o Decreto nº 7.508, regulamentando a Lei Orgânica da saúde e dispoendo sobre critérios e conceitos para organização do SUS, se constituindo numa nova base normativa que contribuiu para a efetivação da auditoria como ferramenta de gestão, ao estabelecer em seu artigo 40 que é

atribuição do SNA, o controle e a fiscalização do Contrato Organizativo de Ação de Pública de Saúde, através de serviço especializado. Desde então, a auditoria tem sido encarada como mecanismo eficiente no aprimoramento do sistema de saúde brasileiro. Isso se justifica pelo fato de a auditoria permitir a identificação das conformidades e não conformidades evidenciadas por meio de avaliação e análise constantes das práticas de saúde nos diversos níveis de complexidade (BRASIL, 2011c; TAJRA *et al.*, 2014).

A ampliação do controle no setor público brasileiro, no campo da saúde pública, ocorre concomitantemente ao crescimento da demanda por serviços de saúde pela população, tanto no âmbito público/estatal, com a criação do SUS, responsável pela oferta da assistência à saúde pública, como na regulação da oferta de serviço de saúde complementar oferecida pela iniciativa privada (BRASIL, 1990a). Tal crescimento foi alavancado por um maior desenvolvimento da tecnologia em saúde, pelo maior acesso da população aos serviços de saúde, como também pela mudança do desenho populacional atual que se caracteriza pelo aumento da expectativa de vida e a prevalência de doenças crônico-degenerativas. Este contexto exigiu do setor de saúde, o incremento da aparelhagem de controle que dê conta de racionalizar e otimizar os recursos nesta área, com vistas à economicidade e a otimização dos subsídios destinados à saúde (CORREIO e LEONCINE, 2014; FARAGE, 2014; ANDREOTI *et al.*, 2017). E para Brandão (2009), existe relação da auditoria com a verificação do que está sendo realizado, o que é adequado e foi planejado, com aplicabilidade não apenas financeira, mas também de verificação da qualidade da assistência prestada.

Segundo as orientações do Ministério da Saúde publicadas em seus manuais, a auditoria, no âmbito do SUS, tem o propósito de assegurar o acesso oportuno e a qualidade da assistência oferecida à população, através do monitoramento dos serviços de saúde e da qualidade da gestão e análise dos resultados, contribuindo com a gestão nesta área, apontando as fragilidades e potencialidades do sistema de saúde. Essa ferramenta contribui para o planejamento e a adequação das políticas e das ações de saúde, desempenhando também papel importante no controle do desperdício dos recursos públicos e colaborando para a transparência e a credibilidade da gestão. Quando constatadas situações de malversação, desvio ou não aplicação dos recursos, o Ministério da Saúde deve fazer a avaliação das medidas legais aplicáveis à situação (BRASIL, 2014c; BRASIL, 2017i).

Encontramos na literatura sobre o assunto, o concorde de diversos autores sobre estes objetivos e finalidades da auditoria que a colocam como um instrumento de apoio e assessoramento à gestão por meio do levantamento das necessidades, identificação das

distorções e irregularidades, verificação dos resultados e monitoramento de indicadores, preocupação com o destino do emprego dos recursos públicos, com o desenvolvimento de estratégias de controle de custos, cujo caráter educativo e orientador favorece uma mudança positiva na postura no fazer saúde e estimula a geração de novos conhecimentos na área visando aprimorar a assistência à saúde e assegurar a qualidade deste serviço (SCARPARO *et al.*, 2009; GUERRER, 2012; TAJRA *et al.*, 2014; ANDREOTTI *et al.*, 2017; AZEVEDO, GONÇALVES e SANTOS, 2018).

Para Andreotti *et al.*, (2017), a auditoria traz benefícios para as instituições prestadoras e compradoras de serviços de saúde e para o paciente, uma vez que tem por objetivos finais, a qualidade da assistência prestada, a satisfação do paciente/cliente, a avaliação e mensuração dos custos, buscando uma relação custo/benefício favorável para os envolvidos no processo, evitando prejuízos e custos desnecessários.

Dentre as profissões da área de saúde, são pioneiras na regulamentação da atividade de auditor, a medicina e a enfermagem. A auditoria médica está respaldada pela resolução 1.614, de 2001, do Conselho Federal de Medicina (CFM) e a de enfermagem, aprovada pelo Conselho Federal de Enfermagem (COFEN), mediante Resolução nº 266/01. (CFM, 2001; COFEN, 2001).

Vários estudos apontam a predominância de profissionais médicos e especialmente dos enfermeiros na auditoria em saúde, cujos profissionais atuam principalmente em instituições hospitalares ou em operadoras e planos de saúde. A contribuição destes últimos é significativa e está em crescente expansão em razão da sua qualificação na área, conhecimento técnico-científico e experiência adquirida no gerenciamento da assistência, planejamento e execução do trabalho, cujos atributos são utilizados na avaliação da qualidade do serviço prestado e na redução de custos desnecessários, auxiliando as instituições no desafio de manter uma assistência à saúde de qualidade e racionalizar os custos com estes serviços (SCARPARO *et al.*, 2009; PINTO e MELO 2010; SANTOS *et al.*, 2012; FARAGE, 2014; GUIMARÃES e ESPIRITO SANTO, 2014; GUERRER, 2012; ANDREOTTI *et al.*, 2017; SCHEK *et al.*, 2017; AZEVEDO, GONÇALVES e SANTOS, 2018).

Desse modo, o conhecimento e experiência do enfermeiro confere a este profissional uma maior visão administrativa pelo caráter holístico da sua atividade facilitando sua avaliação e contribuição para a qualidade da assistência e da gestão desses processos, além da verificação da questão quântica, econômica e financeira, destacando ainda a habilidade para lidar com o processo de geração e conferência da conta hospitalar produzida a partir do

serviço de saúde prestado, aferindo lisura no processo e contribuindo para que os serviços sejam remunerados de modo justo, promovendo o equilíbrio necessário para a sobrevivência dos atores desse processo num mercado caracterizado pelo alto custo de materiais, insumos e tecnologia empregados no processo do cuidar (SCARPARO *et al.*, 2009; PINTO e MELO 2010; SCHEK *et al.*, 2017).

Dessa forma, conforme Schek *et al.*, (2017), os processos de auditoria em enfermagem, quando bem conduzidos, auxiliam na avaliação e condução de modo abrangente, dos custos e da gestão da qualidade prestada ao usuário, o que possibilita a descoberta das inadequações e das inconformidades no processo de trabalho assistencial, as quais vão interferir nos resultados da auditoria de contas hospitalares (SCARPARO *et al.*, 2009; PINTO e MELO, 2010; SCHEK *et al.*, 2017).

Por outro lado, alguns destes estudos apontam a necessidade de aprofundar o conhecimento nesta área dada a complexidade das questões envolvidas neste processo que vão desde os custos elevados na assistência à saúde até a mensuração da qualidade desses serviços. Segundo os autores, a área da auditoria ainda carece de informações e estudos, merecendo a atenção dos pesquisadores sobre esta temática para uma auditoria cada vez mais qualificada. Aponta-se ainda a necessidade de envolver outros profissionais de saúde nesse processo, buscando atender, inclusive o que prevê o sistema nacional de auditoria que salienta a necessidade de contemplar equipes multidisciplinares nas auditorias tendo em vista que outras categorias de profissionais da saúde como nutricionistas, fisioterapeutas, farmacêuticos, fonoaudiólogos, dentistas, psicólogos, entre outros, integram as equipes que prestam assistência e cuidados aos pacientes e devem portanto participar do processo de avaliação destas práticas objetivando a melhoria da assistência e a aplicação correta dos recursos para tal (FARAGE, 2014; BRASIL, 2014b; AZEVEDO, GONÇALVES e SANTOS, 2018).

O Ministério da Saúde, classifica a auditoria quanto à natureza em regular, realizada de modo rotineiro e planejado ou extraordinária, que objetiva apurar denúncias ou indícios de irregularidade. As auditorias regulares, se classificam, quanto à execução, em analítica e operativa. A primeira, avalia a obediência dos serviços de saúde às regras e padrões estabelecidos através da análise de relatórios e documentos, cujo procedimento é precedido de um planejamento e antecede a auditoria operativa. Já a segunda, caracteriza-se por ser mais dinâmica e consiste no acompanhamento da assistência realizada através de visitas, análise de prontuários, documentos e de solicitações de procedimentos, além da verificação direta do

atendimento das exigências legais e normativas que regulam as atividades de saúde, através de técnicas de medição, observação e análise de documentos com vistas a apurar a adequação e os resultados alcançados pela instituição auditada (BRASIL, 1988, BRASIL, 2017j).

As auditorias em saúde podem ser classificadas ainda quanto a forma de intervenção (interna ou externa); o tempo (contínua ou periódica); e ao limite (total ou parcial). De acordo com o tipo, podem ser de conformidade, quando verifica legalidade dos atos de gestão, quanto ao aspecto assistencial, contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial e a operacional voltada à avaliação dos serviços e sistemas de saúde no que se refere aos seus resultados (SIQUEIRA, 2014; AZEVEDO, GONÇALVES e SANTOS, 2018).

Já Moraes (2014), aponta que a auditoria em saúde se desenvolve em três segmentos: operacional, analítica e clínica. No segmento operacional, foca-se o controle da utilização dos serviços, o relacionamento entre as partes envolvidas no processo e sua padronização. Este tipo de auditoria é realizado observando os princípios e finalidades para esta modalidade, por órgãos de controle como o TCU e o Ministério da Saúde, que a qualificam como aquela que busca verificar a qualidade dos processos através da mensuração dos resultados alcançados, a observância de princípios como a economicidade, qualidade e efetividade, sem deixar de verificar o cumprimento dos aspectos legais (BRASIL, 2011a; MORAIS, 2014; BRASIL, 2014b).

Este modelo ou segmento de Auditoria conforme denominado por Moraes (2014) é convergente com o modelo operacional de auditoria definido pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2005), segundo a qual, a auditoria operacional tem o foco na melhoria da gestão e monitoramento dos resultados através de técnicas de medição e acompanhamento da gestão. Na discussão sobre auditoria em saúde, autores como Vaitsman (2008), Bazzanella e Slob (2013) e Andreotti *et al.*, (2017), também corroboram esses conceitos ao sinalizar a importância da auditoria operacional no acompanhamento da assistência, cujas ações, muitas vezes, se dão no monitoramento “*in loco*” dessa assistência, avaliando as estruturas e processos, na realização de coleta de dados com objetivo de levantar as falhas no processo e propor melhorias, com vistas à economicidade e eficácia do processo analisado.

Na área da saúde, a auditoria analítica é tratada como uma classificação à parte e busca sistematizar os processos e resultados da auditoria em saúde, subsidiando a tomada de decisões dos gestores, baseada na análise dos indicadores e informações produzidas pela auditoria operacional. A auditoria clínica, por sua vez, conforme conceito do *National Health*

Service (NHS) utilizado por Morais (2014), é voltada para a análise sistemática da qualidade dos cuidados de saúde com base no estudo dos cuidados oferecidos, obtidos por análise de prontuários e documentos da assistência. Vale ressaltar que em todos os segmentos e modalidades, as atividades da auditoria devem ser exercidas por profissionais com respaldo legal previsto em legislação específica (MORAIS, 2014).

Do ponto de vista de análise de processos e verificação da economicidade na saúde, dá-se ênfase neste estudo à auditoria operacional, que contempla as modalidades de auditoria prévia ou prospectiva, concorrente e retrospectiva ou posterior. Encontra-se na literatura, vários autores que utilizam esta nomenclatura para classificar as atividades de rotina dos auditores nos diferentes momentos de acompanhamento da assistência prestada em saúde (SANTOS *et al.*, 2012; GUERRER 2012; MORAIS, 2014; MARQUES, 2015; ANDREOTTI *et al.*, 2017; AZEVEDO, GONÇALVES e SANTOS, 2018).

Entre as atividades da auditoria prévia, modalidade da auditoria operativa, estão a análise e autorização de procedimentos eletivos solicitados e negociação de quantidades e valores de materiais utilizados. Objetiva analisar a adequação de proposta de tratamento a cada caso, seguindo diretrizes de saúde e/ou determinações previstas em contratos, e possibilita a disponibilização do melhor recurso para o atendimento, com menor custo (MORAIS, 2014).

Para Andreotti *et al.*, (2017), a auditoria concorrente, é aquela que acontece concomitantemente com a realização do procedimento autorizado ou assistência propriamente dita e consiste em visitas hospitalares, consultas a prontuário e discussão com equipe assistente, buscando otimizar a assistência prestada com foco na qualidade e redução custos. É uma modalidade que ganha cada vez mais projeção uma vez que promove mudanças no processo de trabalho das instituições de saúde pelo contato direto com pacientes e equipe multiprofissional, promovendo a melhora na qualidade da assistência e redução de custos (GUERRER, 2012; ANDREOTTI *et al.*, 2017).

A auditoria retrospectiva, por sua vez, é aquela que ocorre após a realização do evento. Consiste na análise da documentação e revisão da conta gerada pelo atendimento ou procedimento. Contempla a análise de critérios estabelecidos com base em informações analisadas no prontuário do paciente. É realizada por meio de revisão sistemática após a alta do cliente da instituição e/ou unidade de internação. Tem por princípio básico a verificação da correta cobrança dos serviços prestados, e deve ser realizada à luz dos contratos acordados entre as partes e dos parâmetros de assistência à saúde estabelecidos em protocolos das

especialidades médicas e dos órgãos normatizadores da saúde (BAZZANELLA e SLOB, 2013; MORAIS, 2014). Para *Andreotti et al.*, (2017), deve ser vista como um processo complementar à análise realizada na auditoria concorrente.

Neste tipo de auditoria surge o conceito de “glosa” que se traduz nas cobranças indevidas verificadas pelo auditor, quer seja por questões técnicas como procedimentos sem indicação ou autorização, ou valores em desacordo com o contrato, além de quantidades excessivas em relação ao necessário para realização do procedimento. Nesse contexto, ressalta-se a importância do registro correto dos procedimentos realizados pela equipe que assiste o paciente, uma vez que este serve de parâmetro para a cobrança e respalda o auditor quanto à glosa, quando este registro não é feito de modo adequado. Apesar de representar uma economia por deixar de se pagar o que é indevido, o índice de glosa deve estar próximo a zero, representando o entendimento das regras estabelecidas em contrato. Neste sentido, convencionou-se como aceitáveis, índices de glosa inferiores a 3% (três por cento) (MORAIS, 2014).

Em seu estudo, Rodrigues, Perroca e Jericó (2004), conceituam glosa como a recusa, parcial ou total, de conta por prestação de assistência à saúde, por serem considerados ilegais e/ou indevidos para pagamento. Podem ser classificadas em administrativas e técnicas. As primeiras são decorrentes de falhas operacionais no momento da cobrança, falta de interação entre o plano de saúde e o prestador de serviço (instituição hospitalar), ou ainda, falha no momento da análise da conta do prestador. As glosas técnicas estão relacionadas à apresentação dos valores de serviços e medicamentos utilizados e aos procedimentos médicos adotados considerados não pertinentes após avaliação do auditor. Essas glosas ou correções são geradas quando qualquer situação gerar dúvidas em relação às regras e práticas adotadas pela instituição de saúde (RODRIGUES, PERROCA e JERICÓ, 2004; BAZZANELLA e SLOB, 2013).

A realização da auditoria em suas diversas fases, proporcionam uma economia, por vezes, não mensurável, já que o acompanhamento dos eventos pelo auditor, favorece a otimização dos mesmos por sua atuação na regulação dos procedimentos, identificando e prevenindo divergências, caracterizando seu caráter educador e preventivo (MORAIS, 2014).

Para Vaitsman (2008, p.159), a auditoria, nas suas diferentes modalidades, “envolve um processo sistemático, crítico e contínuo, que analisa as ações e decisões de pessoas e instituições que prestam serviços na área de saúde”, objetivando a melhoria dos processos de

gestão. Para o autor, esta ferramenta busca garantir maior benefício com menor risco e maior eficiência possível através da análise dos resultados e controle dos processos.

O Quadro 1, a seguir, sintetiza os principais modelos de auditoria, presentes na literatura e suas respectivas características.

Quadro 1- Características dos modelos de auditoria no âmbito da Administração Pública brasileira segundo os órgãos formuladores, Brasil, 2020

MODELOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL	CARACTERÍSTICAS
INTOSAI	
Auditoria financeira	Centra na informação financeira e em sua conformidade com a estrutura do relatório financeiro e o marco regulatório aplicável.
Auditoria Operacional	Centra nos resultados das intervenções, programas e o alinhamento destes com princípios de economicidade, eficiência e efetividade.
Auditoria de conformidade	Centra nas operações financeiras e sua adequação as normas legais que regem o órgão auditado, além de avaliar a conduta dos agentes públicos responsáveis pela gerência da instituição
CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO	
Auditoria de Avaliação da Gestão	Centra na verificação da regularidade e legalidade das contas de um gestor público e sua correta aplicação e dos resultados e execução do programa de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.
Acompanhamento da Gestão	Busca mostrar melhorias no processo e atua de modo preventivo. Também considerada auditoria concorrente, porque ocorre de modo concomitante às ações.
Auditoria Contábil	Centra-se na análise dos registros dos valores apresentados em demonstrações financeiras, sua adequação e fidedignidade com os princípios fundamentais de contabilidade.
Auditoria Operacional.	Atividade de assessoramento ao gestor público para avaliar se os objetivos da instituição estão sendo alcançados e se os recursos estão sendo utilizados com eficiência, economicidade e legalidade.
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	
Auditoria de conformidade	Examina a legalidade e a legitimidade na gestão pública, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial e dos aspectos de moralidade e legitimidade dos atos administrativos.
Auditoria Operacional	Verifica a efetividade, equidade, qualidade, eficiência e economicidade, de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.
Auditoria Operacional analítica	Utiliza fluxos e técnicas de organização e métodos buscando melhorar os padrões, reduzir perdas e minimizar riscos da administração.
Auditoria Operacional de desempenho	Não está focada na conferência documental, e sim para a melhoria dos processos gerenciais.
AUDITORIA DE SAÚDE	
CARACTERÍSTICAS	
Auditoria Operacional	Foca no controle da utilização dos serviços, no relacionamento entre as partes envolvidas no processo e a padronização destes. Contempla as modalidades de auditoria prévia, concorrente e retrospectiva.
Auditoria operacional prévia	Análise e autorização de procedimentos eletivos solicitados e negociação de quantidades e valores de materiais utilizados.
Auditoria operacional concorrente	Concomitante com a realização do procedimento autorizado, consiste em visitas hospitalares, consultas a prontuário e discussão com equipe assistente, buscando otimizar a assistência prestada com foco na qualidade e redução custos.
Auditoria operacional retrospectiva	Após a realização do evento, análise da documentação e revisão da conta gerada pelo atendimento ou procedimento. Verificação da correta cobrança dos serviços prestados, e deve ser realizada à luz dos contratos

	acordados entre as partes e dos parâmetros de assistência à saúde estabelecidos em protocolos das especialidades médicas.
Auditoria Analítica	Sistematiza os processos e resultados da auditoria em saúde, baseada na análise dos indicadores e informações produzidas pela auditoria operacional.
Auditoria Clínica	Analisa sistematicamente a qualidade dos cuidados de saúde com base no estudo dos cuidados oferecidos, obtidos por análise de prontuários e documentos da assistência.

Fonte: Elaboração da autora, 2020

Observa-se assim que a auditoria possui papel relevante no assessoramento do processo de tomada de decisão dos gestores da saúde, através do levantamento dos problemas, monitoramento da qualidade, avaliação das estruturas, medição do desempenho e verificação do cumprimento das normas e legislações que regulam o setor saúde, cuja atuação permeia todo o processo de que envolve a assistência à saúde, desde seu planejamento, passando pelo acompanhamento da entrega do serviço e a posterior análise dos resultados, tanto do ponto de vista financeiro, quanto de monitoramento da qualidade da assistência. Tal atividade requer, portanto, uma estrutura que garante recursos físicos, humanos, além de processos organizados com metas bem definidas para o alcance dos objetivos propostos.

Em vista disso, considerando o contexto da auditoria em saúde no âmbito do Exército Brasileiro é que foi realizada esta pesquisa para entender como se dá o processo de auditoria nas Organizações Militares gestoras do sistema de saúde da instituição, considerando a complexidade e as particularidades deste sistema bem como os fluxos dos processos referentes ao encaminhamento dos usuários do sistema para a rede credenciada. O Capítulo a seguir, apresenta o sistema de saúde do EB com suas particularidades, além de trazer os aspectos da auditoria interna da instituição e seus mecanismos de controle.

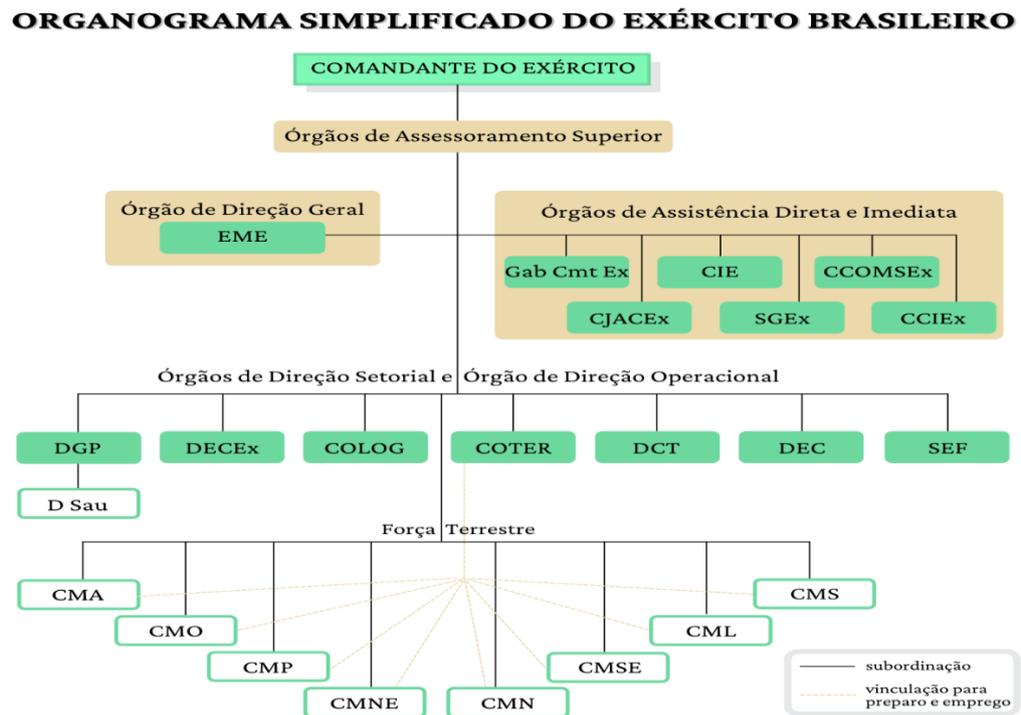
4.4 EXÉRCITO BRASILEIRO: SEU SISTEMA DE SAÚDE (SSEX) E INSTRUMENTOS DE CONTROLE INTERNO

O Exército Brasileiro (EB), instituição onde está inserido o objeto deste estudo, faz parte da estrutura administrativa do Estado, como órgão da Administração Pública Direta, conforme prevê a lei 10.683 de maio de 2003. Juntamente com a Marinha e a Aeronáutica, integram as Forças Armadas do Brasil e constituem-se em instituições nacionais permanentes e regulares, cujos princípios norteadores são a hierarquia e a disciplina. Destinam-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e a manutenção da lei e da ordem, sob a autoridade suprema da Presidência da República. Do ponto de vista organizacional, o EB possui estrutura própria, e reúne todas as funções inerentes à sua administração, assim como

sistema de controle interno (BRASIL 1988; BRASIL, 2003; BRASIL, 2020e). Para garantir o cumprimento de suas missões constitucionais, o EB está presente em todo o território nacional e possui uma estrutura hierarquizada e complexa que conta com aproximadamente 655 organizações militares espalhadas pelo Brasil (BRASIL, 2019d).

A organização Básica do Exército (OBE) que tem o Comandante do Exército como o mais alto escalão de enquadramento das Organizações militares está assim estruturada: Órgão de Direção Geral (ODG); órgãos de Assessoramento Superior (OAS); Órgãos de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército (OADI); Órgãos de Direção Setorial (ODS); Força Terrestre (F Ter) e Entidades Vinculadas. A Diretoria de Saúde (D Sau) é um órgão de apoio setorial, subordinado ao Departamento Geral do Pessoal (DGP), responsável pelo gerenciamento dos assuntos relacionados ao Sistema de Saúde da Instituição. Esta estrutura está representada na figura abaixo (BRASIL, 2014b).

Figura 1 – Organograma simplificado do Exército Brasileiro.



Fonte: Elaboração da autora, adaptada do organograma oficial do site do EB (2020).

Legenda: Estado Maior do Exército (EME); Gabinete do Comandante do Exército (Gab Cmt Ex); Centro de Inteligência do Exército (CIE); Centro de Comunicação Social do Exército (CCOMSEx); Consultoria Jurídica Adjunta do Comando do Exército (CJACEx); Secretaria -Geral do Exército (SGEx); Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx); Departamento -Geral do Pessoal (DGP); Departamento de Educação e Cultura do Exército (DECEx); Comando Logístico (COLOG); Comando de Operações Terrestres (COTER); Departamento de Ciência e Tecnologia (DCT); Departamento de Engenharia e Construção (DEC); Secretaria de Economia e Finanças (SEF); Diretoria de Saúde (D Sau); Comando Militar da Amazônia (CMA); Comando Militar do Oeste (CMO); Comando Militar do Planalto (CMP); Comando Militar do Nordeste (CMNE); Comando Militar do Norte (CMN); Comando Militar do Sudoeste (CMSE); Comando Militar do Leste (CML); Comando Militar do Sul (CMS).

A Força Terrestre, subordinada ao Comando de Operações Terrestres (COTER), e é constituída de oito Comandos Militares de Área (C Mil A) distribuídos pelo território brasileiro em oito sedes: Comando Militar da Amazônia (CMA) em Manaus-AM; Comando Militar do Norte (CMN) em Belém-PA; Comando Militar do Nordeste (CMNE) em Recife-PE; Comando Militar do Planalto (CMP) em Brasília-DF; Comando Militar do Leste (CML) no Rio de Janeiro-RJ; Comando Militar do Sudoeste (CMSE); Comando Militar do Oeste (CMO) em Campo Grande e Comando Militar do Sul (CMS) em Porto Alegre. Os comandos militares tem sob sua subordinação, as 12 Regiões Militares que estão representadas na figura 3 juntamente com os Estados federados que as compõem. Já a abrangência geográfica e os Estados da federação que compõem cada comando militar estão representados na figura 2 abaixo (BRASIL, 2014b).

Figura 2: Localização geográfica e Estados que compõem os oito Comandos Militares do Exército



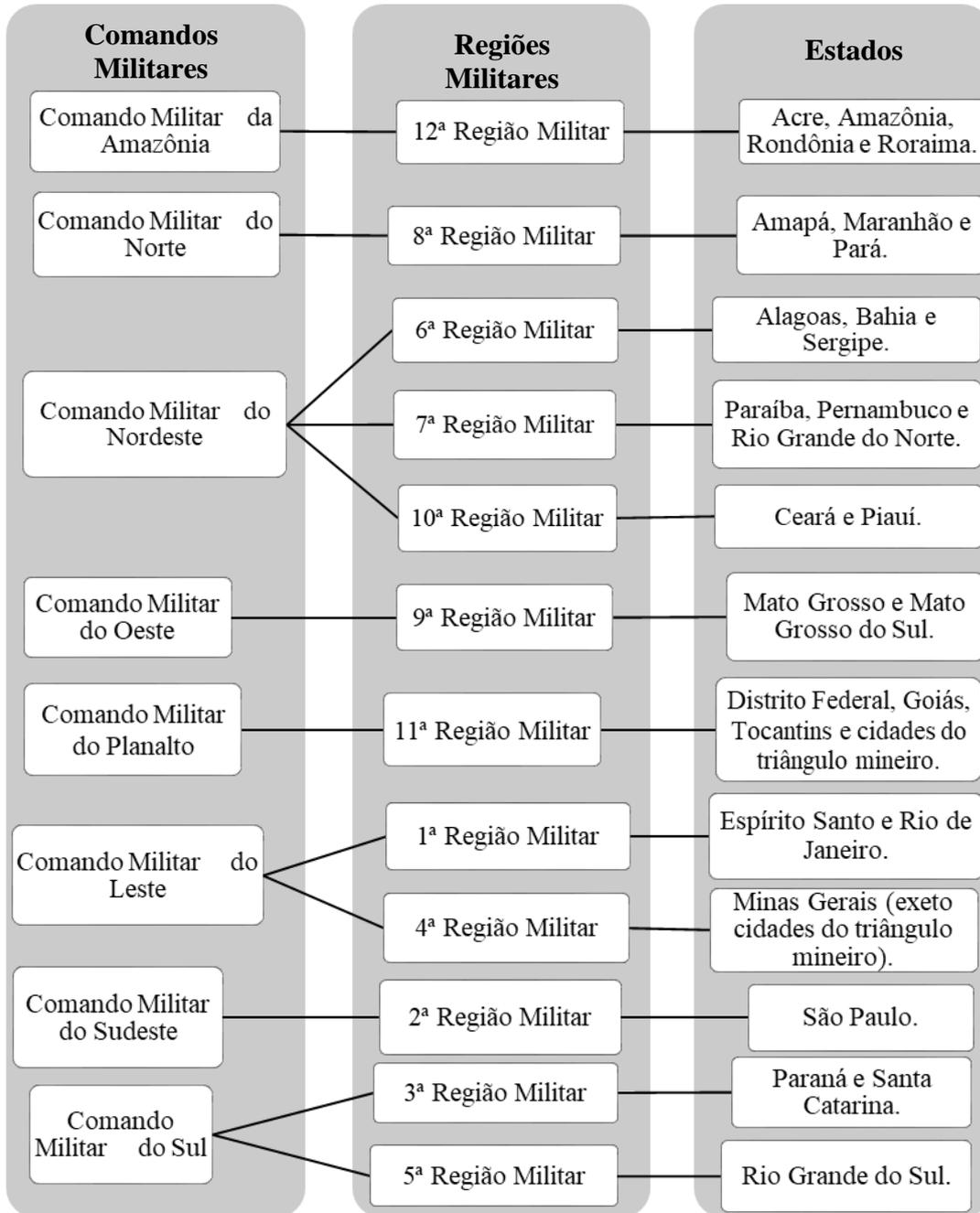
Fonte: site do Exército Brasileiro, (2020).

Nesse nível hierárquico são realizadas ações como o planejamento, preparo e emprego das tropas em suas respectivas áreas de atuação, e estão sob sua subordinação, unidades militares de diversas naturezas, localizadas estrategicamente de modo a contemplar todas as regiões geográficas brasileiras. Estão entre elas as 12 regiões militares, Divisões de Exército, Brigadas e demais Organizações Militares. Estas, por sua vez, coordenam as atividades logísticas de suprimento, manutenção, transporte, saúde, ensino e pessoal, além de

participarem de ações relacionadas ao sistema do Serviço Militar obrigatório (FERRO e RAMOS, 2011).

A composição das Regiões Militares por Estados da Federação e a subordinação das Regiões aos Comandos Militares está demonstrada na Figura 3 abaixo.

Figura 3 – Comandos Militares e as Regiões Militares e Estados Federados que os compõem.



Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Segundo informações extraídas do portal Tupã, ano 2020, das unidades militares espalhadas pelos Estados brasileiros, 142 são unidades gestoras do sistema de saúde da instituição, denominadas Unidades Gestoras do Fundo de Saúde do Exército (UG/FUSEx), e, está entre suas responsabilidades, gerir os recursos destinados a assistência à saúde dos usuários do sistema, prestando assistência internamente ou encaminhando pacientes para atendimento na rede credenciada do sistema regionalmente (BRASIL, 2020a).

As unidades de saúde fazem parte da cadeia hierárquica apresentada acima e estão subordinadas administrativamente às Regiões Militares e tecnicamente à Diretoria de Saúde que é o órgão de apoio setorial, técnico-normativo e gerencial, pertencente à estrutura do DGP, ao qual cabe o planejamento, coordenação, controle, supervisão e avaliação das atividades relativas à saúde, no âmbito do EB. Entre as atribuições da Diretoria de Saúde estão (i) a avaliação e auditoria das atividades relativas ao Sistema de Saúde da instituição e da assistência à saúde suplementar dos usuários do sistema; (ii) realização de estudos e propostas para o aperfeiçoamento e racionalização das políticas e recursos no campo das suas atividades; (iii) controle e normatização no que lhe cabe, do exercício profissional das profissões relacionadas à atividade de saúde; (iv) elaboração de manuais e protocolos sobre assuntos relacionados a assistência à saúde dos usuários do sistema e (v) revisão da legislação que regula as questões relacionadas à saúde no âmbito da instituição (www.dsau.eb.mil.br).

A assistência à saúde do público interno do Exército Brasileiro, configura-se em uma das atribuições da Força Terrestre. Para a instituição, a manutenção de um sistema de saúde próprio é fundamental ao treinamento dos integrantes das Forças Armadas, ao preparo da reserva mobilizável e, especialmente, ao apoio às operações militares. A gestão de saúde no Exército é uma questão desafiadora pela complexidade das estruturas, pela vasta extensão territorial do país e pelo grande efetivo envolvido. Em muitas situações, as atividades militares são realizadas em regiões inóspitas com necessidade de apoio de saúde permanente, que estão além das possibilidades dos sistemas de saúde civis.

O direito à assistência à saúde deste público é previsto no estatuto dos militares, lei 6.880 de dezembro de 1980, que prevê na alínea “e”, do inciso IV do artigo 50 que trata dos direitos dos militares:

- e) a assistência médico-hospitalar para si e seus dependentes, assim entendida como o conjunto de atividades relacionadas com a prevenção, conservação ou recuperação da saúde, abrangendo serviços profissionais médicos, farmacêuticos e odontológicos, bem como o fornecimento, a

aplicação de meios e os cuidados e demais atos médicos e paramédicos necessários (BRASIL, 1980).

O Decreto nº 92.512 de abril de 1986, regulamenta a Assistência Médico-hospitalar (AMH) devida aos militares das Forças Armadas e seus dependentes, onde se estabelece as normas, condições de atendimento e indenizações para a assistência médico-hospitalar ao militar e seus dependentes e dá outras providências. A norma prevê que a assistência saúde deve ser prestada por instituições de saúde militares ou civis através de convênios ou contratos e define a origem dos recursos para custear essa assistência. Na Força Terrestre, sua regulamentação foi atualizada pela Portaria nº 492 de 19 de maio de 2020 que aprovou as instruções gerais para o Sistema de Assistência Médico-Hospitalar aos Militares do Exército, seus Dependentes e Pensionistas Militares (SAMMED) (BRASIL, 1986; BRASIL, 2020a).

O SAMMED é destinado a prestar assistência médico-hospitalar (AMH) aos militares da ativa e na inatividade e subdivide-se em SAMMED/FUSEx ou FUSEx, SAMMED isentos e SAMMED dependentes. O primeiro grupo é constituído por militares da ativa e inativa e seus dependentes e de pensionistas de militares. O segundo grupo é formado por alunos dos Centros e Núcleos de Preparação de Oficiais da Reserva (CPOR/NPOR) e pelos cabos e soldados do Efetivo Variável (Cb/Sd EV). Estes militares não contribuem para o sistema de saúde e nem incide a cobrança de coparticipação sobre as despesas pela assistência prestada. O terceiro grupo é o do SAMMED/dependentes e são aqueles dependentes de militares que não preencheram os requisitos para se cadastrarem como beneficiários do FUSEx, mas que são amparados pelo Estatuto dos Militares. A este grupo cabe a cobrança da indenização integral sobre as despesas com a assistência recebida. Outro grupo com cobertura para assistência à saúde pelo sistema de saúde do EB são os Ex-Combatentes e seus dependentes amparados pela lei 8.059 de julho de 1990, cujas regras são estabelecidas pela Diretoria de Saúde do EB através de nota informativa. A assistência para este grupo, assim como para o SAMMED isentos é gratuita. (BRASIL, 1990b; BRASIL, 2020a; BRASIL, 2020b).

Cabe ainda à instituição, a assistência à saúde dos servidores civis admitidos por concurso público, para as diversas organizações militares. Esta assistência é regulada por legislação própria que prevê condições de contribuição e arrecadação específicas para este público (BRASIL, 2008b).

A seção FUSEx, setor interno das organizações militares, é responsável por gerir as ações que visam garantir a AMH aos Militares do Exército, Pensionistas Militares, Servidores

Civis e os dependentes legais, conforme prevê legislação própria para cada grupo (BRASIL, 1986; BRASIL, 2008a; BRASIL 2008b; BRASIL 2020a; BRASIL 2020b).

Os recursos para esta assistência são provenientes de dotações orçamentárias originadas principalmente de recursos baseados no produto do Fator de Custos de Atendimento Médico-Hospitalar pelo número de beneficiários do SAMMED a serem assistidos e de receitas próprias oriundas das contribuições mensais obrigatórias para o FUSEx, além de indenizações hospitalares provenientes de atos médicos e serviços afins (BRASIL, 2020a; BRASIL, 2020b).

O Fundo de Saúde do Exército (FUSEx) se constitui numa fonte de recursos que se destina a complementar a assistência à saúde de militares e de seus familiares. Funciona à semelhança dos planos de saúde. Foi criado pela Portaria Ministerial nº 3.055, de dezembro de 1978, de acordo com o Decreto nº 73.787, de março de 1974, alterado pelo Decreto 79.440, de março de 1997 e é constituído de recursos financeiros oriundos de contribuições obrigatórias de seus usuários e indenizações provenientes da coparticipação de 20% ou de 100%, dependendo da situação, quando há o atendimento à saúde, cujos recursos são destinados a complementar o custeio da assistência Médico-hospitalar através dos contratos com a rede de saúde particular para este fim. (BRASIL, 2020b).

Atualmente o FUSEx está regulamentado pelas Instruções Gerais – EB10-IG 02-032, aprovadas pela Portaria 493 de 19 de maio de 2020 e das Instruções Reguladoras (IR) 30-38, que tratam do gerenciamento da assistência à saúde, do cadastro de beneficiários e das indenizações e restituições propriamente ditas (BRASIL 2008; BRASIL, 2020b).

Os militares do grupo SAMMED/FUSEx contribuem com o desconto obrigatório de 3,5% (três e meio por cento) sobre a remuneração além da coparticipação de 20% (vinte por cento) das despesas pela assistência médico hospitalar recebida pelo militar, dependentes, cabendo esta regra também aos pensionistas. Neste sentido, os custos elevados da assistência à saúde é uma questão importante também para o beneficiário do FUSEx, uma vez que este custo representa um impacto financeiro importante para aquele que necessita desse tipo de serviço fim (BRASIL, 2020b).

O Sistema de Saúde do Exército (SSEx) apresenta níveis de estrutura e complexidade diversificados, sendo classificados conforme a seguir: Hospital Central do Exército que possui nível quaternário de assistência, seis Hospitais Militares de Área, seis Hospitais Gerais, onze Hospitais de Guarnição, três Policlínicas Militares, vinte e oito Postos Médicos e Organizações Militares de Saúde Especiais. Esta classificação, bem como as atividades e

especialidades médicas que cada grupo de OMS deve dispor para atendimento aos usuários do sistema estão previstas em normativas específicas para esse fim (BRASIL, 2009b; BRASIL 2009c; BRASIL, 2009d).

De acordo com essa classificação, os Postos Médicos de Guarnição (P Med Gu) são as unidades de menor complexidade do sistema de saúde do EB. Podem ser do tipo I, II, III e IV e estão localizados nas guarnições que não possuam hospital ou policlínica militar. As unidades tipo I possuem estrutura básica e as unidades do tipo II, estrutura intermediária. Ambas são consideradas OMS apenas para fins de aplicação das normas do Sistema de Saúde do Exército e ocupam instalações da OM à qual estão vinculados. Já os tipos III e IV são considerados OMS, nível subunidade, sem autonomia administrativa e possuem estrutura própria. Os P Med Gu tipo I devem prestar atendimento ambulatorial nas especialidades de clínica médica, ginecologia-obstetrícia, pediatria; Odontologia e Farmácia, na especialidade de bioquímica. As unidades tipo II devem dispor também do serviço de fisioterapia. Os tipos III e IV, considerados unidades intermediárias tem sua capacidade de atendimento ampliada contemplando serviço de imagem no tipo III e cirurgia geral, ortopedia e cardiologia, além das especialidades previstas nas unidades básicas (BRASIL, 2009c; BRASIL, 2009d).

As Policlínicas Militares são unidades ambulatoriais com atendimento nas diversas especialidades médicas, de odontologia e farmácia (bioquímica). O EB dispõe de três unidades, sendo duas localizadas na cidade do Rio de Janeiro e uma em Porto Alegre (BRASIL, 2009b; BRASIL, 2009c).

Já os hospitais militares são classificados como de Guarnição (tipo I, II, III e IV), Gerais, Militares de Área e o Hospital Central do Exército, se constituindo em unidades de pequeno, médio e grande porte, possuindo capacidade para atendimento nas diversas especialidades médicas e odontológicas conforme sua capacidade (BRASIL, 2009b; BRASIL, 2009c).

A classificação do sistema de saúde prevê ainda as unidades especiais: Centro de Recuperação de Itatiaia; Instituto de Biologia do Exército; Hospital Escolar da AMAN e Odontoclínica Central do Exército (BRASIL, 2009b).

Cabe ressaltar que a normativa que trata da classificação das unidades de saúde prevê a existência da auditoria e lisura de contas hospitalares nos hospitais militares e nas policlínicas, não estando previsto na legislação este serviço nos postos de saúde, nem tão pouco nas UG/FUEx operacionais. Esse dado reforça a importância da discussão sobre a importância da existência do serviço de auditoria nas unidades militares que gerenciam

recursos destinados à assistência à saúde dos usuários do sistema, independente do seu porte (BRASIL, 2009c).

As unidades do sistema de saúde do EB de acordo com seu nível de complexidade e localização estão representadas na figura 4 a seguir.

Figura 4 – Unidades de Saúde do Exército Brasileiro espalhadas pelo território nacional.



Fonte: Site da Diretoria de Saúde do EB, 2020.

Quando a capacidade de atendimento dessas OMS se esgota (atualmente o SAMMED possui aproximadamente 721 mil beneficiários), o atendimento à saúde prestado pelas unidades de saúde militares é ampliado para uma rede de aproximadamente 9.940 Organizações Civas de Saúde (OCS) e 3.580 Profissionais de Saúde Autônomos (PSA), contratados, conveniados ou credenciados regionalmente no território brasileiro, de acordo com o portal Tupã (BRASIL, 2020a).

Para monitorar a qualidade da assistência prestada e verificar a correta aplicabilidade dos recursos destinados à assistência à saúde quer seja no âmbito interno ou externo, sendo esse último caso, os contratos celebrados com as instituições de saúde civil para serviços de saúde complementar, o Exército utiliza a auditoria em saúde, ferramenta de assessoramento

da gestão e um importante instrumento de auxílio ao controle interno da administração pública, analisada nesta pesquisa (CASTRO, 2011).

Do mesmo modo, o controle interno se configura como um dos aspectos mais relevantes da estrutura de governança corporativa das organizações do setor público. No Exército, se configura como a avaliação, controle e monitoramento do conjunto de sistemas, processos, operações, funções e atividades sob a alçada da instituição, pelos auditores internos, embasados no planejamento anual de auditoria determinado pelo Comandante do Exército (CASTRO, 2011; BRASIL, 2013; BRASIL, 2020f).

No Exército Brasileiro, o controle interno está subordinado ao Ministério da Defesa na situação de Unidade Setorial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e sujeito à supervisão técnica e às orientações normativas da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa, permanecendo com a subordinação administrativa ao Comandante do Exército. Dentro da estrutura da Força Terrestre, ao Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), compete planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, com atuação sobre todos os agentes e entidades que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre ativos públicos sob responsabilidade do Exército (BRASIL, 2013; BRASIL, 2017g).

O Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) é órgão de assessoramento do Comandante do Exército (Cmt Ex) nos assuntos de competência do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e apoia a Ciset, do Ministério da Defesa, na missão institucional, além de compor a Comissão de Controle Interno do Ministério da Defesa, apoiando o TCU, dentro dos limites da sua responsabilidade (BRASIL, 2013; BRASIL, 2017g).

O CCIEEx tem a sua estrutura composta por uma Chefia e Subchefia, um Estado-Maior Pessoal, Conselho Consultivo, Assessorias de Relações Institucionais, de Apoio para Assuntos Jurídicos, de Informações Estratégicas, de Auditoria de Gestão e Fiscalização, de Pessoal, Seções de Contatos, Controle e Registros, de Operações, Planejamento e Estudos, de Pessoal, de Informática, de Inteligência e de Logística. Além da composição estrutural, existe um conselho consultivo, com estrutura temporária, que tem por finalidade conhecer, acompanhar, definir e estabelecer metas estratégicas a serem aprovadas, voltadas para ações relacionadas às atividades fins e atividades meio. Dentre outras atribuições, é também prevista a deliberação sobre assuntos inerentes ao controle interno, emitindo recomendações e determinações voltadas ao caráter geral ou específico, além de propor diretrizes para o

funcionamento das atividades de controle. Cumpre ainda ao CCIEEx, apoiar as OM do Comando do Exército na aplicação e manutenção de controles efetivos e na gestão dos riscos inerentes aos procedimentos administrativos (BRASIL, 2013; BRASIL, 2017g).

A dinâmica de funcionamento do controle se desenvolve através da comunicação vertical da Força Terrestre, para os órgãos de controle Externo, passando pelo Ministério da Defesa, ao órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, e, quando pertinente a comunicação é compartilhada com o órgão responsável pela contabilidade, segundo o fluxo organizacional proposto no regimento interno do CCIEEx (BRASIL, 2017g).

Do mesmo modo, consta no manual de auditoria (BRASIL, 2013) que os fatos irregulares ou ilegais, após identificados, são apurados e tratados de acordo com a legislação em vigor, e quando passíveis de apuração por Tomada de Contas Especial (TCE), são submetidos a apreciação do Comandante do Exército, autoridade Máxima no âmbito da Força Terrestre. Ainda, dentro das funções do controle interno estão previstas de serem executados e processados, relatórios de Prestação de Contas Anual (PCA), sendo após isso, procedido o respectivo Relatório de Auditoria, o Certificado de Auditoria e o Parecer do Chefe do Centro de Controle Interno do Exército, cuja documentação é encaminhada ao TCU (BRASIL, 2013; BRASIL, 2017g).

Para o EB as atividades de controle contam com o trabalho presente, diário e disponível de 12 (doze) inspetorias de contabilidade e finanças, distribuídas no território nacional, vinculadas às Regiões Militares, que acompanham e fiscalizam o emprego de recursos destinados ao Exército, através das Unidades Gestoras (UG), através da observância do cumprimento do previsto em leis, decretos, portarias e orientações no que se refere a gestão dos recursos públicos no âmbito da instituição (BRASIL, 2013).

Desse modo, o Controle Interno não é por si só um evento finalístico, mas um meio pelo qual se monitora e se orienta os rumos da gestão de recursos federais empregados para desenvolver atividades de adequação de mecanismos de controle social sobre os programas contemplados com recursos da União. Configura entre as atividades do controle interno do EB, a verificação e monitoramento do desempenho administrativo da gestão das unidades do Comando do Exército e entidades vinculadas, por meio do processamento e monitoramento de indicadores de desempenho, da comprovação da legalidade e legitimidade dos atos emanados, os quais obtém como resultado as avaliações quanto a economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária de patrimônio, de pessoal e demais atividades administrativas e operacionais (CASTRO, 2011; BRASIL, 2013; BRASIL, 2014b).

De acordo com o manual de auditoria do EB, o controle também é exercido através de auditorias presenciais e monitoramento de dados registrados nos sistemas vinculados às aquisições e contratos de bens, materiais e serviços. Tal normativa prevê a fiscalização da aplicação de recursos financeiros para pagamento de pessoal, bem como o controle sobre atos de admissão e concessão de benefícios de desligamento, aposentadorias, reformas e pensões de militares e servidores civis. Observa-se na leitura dos documentos e relatórios que as atividades de controle interno incumbem ainda, propor ao comandante do Exército a normatização das atividades ideais para a realização contínua e eficaz do acompanhamento das atividades, sem, no entanto, impedir o andamento das atividades na velocidade adequada às diversas frentes para consecução eficiente dos objetivos constantes do planejamento estratégico da instituição (BRASIL, 2013; BRASIL, 2017g).

Cabe apontar que as equipes de auditoria em saúde das unidades gestoras do SSEX, que tem a função de atuar como assessores da gestão nessas unidades, verificando a qualidade da assistência prestada, regulando os atendimentos prestados, verificando o cumprimento dos contratos celebrados com as OCS credenciadas, bem como a aplicação dos recursos destinados à assistência dos usuários do sistema, são também submetidos à monitorização e acompanhamento do sistema de controle do EB através das visitas de auditoria das inspetorias de contabilidade e finanças (ICFEx) que, conforme programação prévia, analisam documentos da unidade auditada, numa auditoria de caráter conformacional, uma vez que objetiva verificar o cumprimento das normas legais na gestão dos recursos públicos (BRASIL, 2013; BRASIL, 2017g).

Dentre os objetivos identificados como necessários de serem atingidos nas atividades de controle, encontra-se a apuração de eventuais irregularidades ou cometimento de ilegalidades, praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais no âmbito da instituição (BRASIL, 2013; BRASIL 2017g).

Segundo orientações contidas em documentos como o manual de auditoria, as normas para prestação de contas dos recursos utilizados pelas unidades gestoras do Exército Brasileiro e o Regimento Interno do CCIEx, os gestores da instituição consideram importante que os agentes inseridos no sistema de controle interno da gestão estejam instruídos para bem desenvolver suas atividades e tenham, através do conhecimento, condições de se anteciparem aos eventos indesejáveis. Para isso, sistematicamente, os envolvidos são qualificados para o desempenho de suas funções a partir de treinamentos em serviços e cursos de atualização e pós graduação subsidiados pelo Exército, tendo em vista que a Instituição necessita investir na

capacitação de seus auditores e na implantação de tecnologias objetivando a otimização dos seus resultados. Nessa linha de pensamento, todos os dirigentes de OM, são responsáveis por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos institucionais. O levantamento em fontes secundárias realizado por esta pesquisa evidencia que os Controles Internos são compostos de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas, conferências e trâmites de documentos e informações, operacionalizados de forma integrada, para monitorar, orientar, acompanhar e avaliar o andamento das ações, processos e projetos, de forma a fornecer segurança para o alcance dos objetivos (BRASIL, 2013; MONTEIRO *et al.*, 2015; BRASIL, 2017a; BRASIL, 2017g; BRASIL, 2019d).

Por outro lado, pesquisa realizada por Monteiro *et al.*, (2015), em uma unidade de auditoria contábil do EB, pertencente ao sistema de controle interno da instituição, constatou o que os autores chamaram de “uma lacuna de conhecimento” no que se refere a capacitação para auditoria em saúde. Segundo o estudo, 60% dos entrevistados relataram não ser capacitados para auditarem unidades de saúde em virtude da alta complexidade técnica dos processos de internação, envolvendo a análise do uso de medicamentos e procedimentos médicos complexos, apontando um perfil menos voltado para a qualidade da gestão e mais relacionado à auditoria de conformidade que objetiva a fiscalização da gestão na observância ao previsto nas normas de contabilidade pública.

Esse dado preocupa uma vez que se pressupõe um conhecimento e domínio maior dos auditores sobre o objeto auditado, objetivando a orientação e assessoramento para melhoria dos processos, princípios de uma auditoria moderna, com foco na qualidade e eficiência nos processos.

As lacunas de conhecimento, para Monteiro *et al.*, (2015), denotam vulnerabilidades, necessitando de uma reavaliação no que se refere a capacitação desses auditores. Uma solução seria a inclusão de profissionais com experiência em auditoria em saúde nas equipes de auditoria do controle interno do EB, para obtenção de melhores resultados e melhoria contínua dos processos, uma vez que a composição destas equipes normalmente inclui profissionais de contabilidade e administração, ou com formação em ciências militares, não fazendo parte delas, profissionais de saúde, mesmo estando entre as unidades auditadas, organizações de saúde de alta complexidade.

4.5 A AUDITORIA DAS UNIDADES DE SAÚDE DO EXÉRCITO BRASILEIRO

O EB se insere no sistema de saúde do país, dispondo de fundo de saúde próprio e rede hospitalar, com o uso da saúde suplementar mediante celebração de contratos administrativos com organizações privadas prestadoras de serviços de saúde. A organização do sistema visa atender à grande demanda advinda dos usuários do SSex, onde a rede contratada complementa a assistência prestada pela rede própria quando esta esgota sua capacidade de atendimento, especialmente no que se refere a atendimentos de maior complexidade, se valendo do princípio da complementaridade do SUS, previsto na Constituição Federal:

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada. § 1º. As instituições privadas poderão participar de forma complementar do Sistema Único de Saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos (BRASIL, 1998, p.155).

Neste sentido, a auditoria em saúde se configura como ferramenta de gestão de contratos, traduzida no acompanhamento e fiscalização do correto cumprimento desses contratos, e se dá de modo regionalizado entre as unidades gestoras e as organizações privadas prestadoras de serviço de saúde.

Tal recurso é, no entanto, recente no âmbito do EB. Enquanto o SNA foi criado em 1993, pela Lei nº 8.689 e regulamentada pelo Decreto-Lei nº 1.651/95, no EB, a auditoria em saúde foi instituída através da Portaria nº 759, de 20 de dezembro de 2002, que aprova as Normas para Implantação e Funcionamento das Comissões de Ética Médica, de Revisão de Prontuário Médico, de Lisura de Contas Médicas e de Controle de Infecção Hospitalar em Organizações Militares de Saúde do Exército (BRASIL, 1993; BRASIL, 1995; BRASIL, 2002a).

No que se refere aos objetivos e às ações, a auditoria em saúde no EB, através da Comissão de Lisura de Contas Médicas deve:

Efetuar revisão técnica, contábil das contas hospitalares e ambulatoriais, procedentes de prestadores contratados/credenciados pelo Sistema de Saúde do Exército, para evitar possíveis distorções, controlar a qualidade dos serviços e, sobretudo, zelar pelo criterioso emprego dos recursos financeiros (BRASIL, 2002a, p. 07).

Já o Sistema de Auditoria Nacional (SNA) busca auxiliar no processo de consolidação do SUS, uma vez que contribui, para alcançar as metas estabelecidas nos princípios básicos e éticos do atual sistema público de saúde. Além de analisar o funcionamento do SUS com o

objetivo de evitar possíveis fraudes, realizar correções nas distorções existentes e verificar a qualidade da assistência e o acesso dos usuários às ações e serviços de saúde (SANTOS *et al.*, 2012).

O auditor, além de monitorar a alocação adequada dos recursos financeiros, em vista a satisfação das demandas e das necessidades da coletividade no âmbito do SUS, atua como equalizador para que o serviço apresente um baixo custo com um alto índice de quantidade e qualidade. Analisa, ainda as informações coletadas para subsidiar o planejamento das ações pelos gestores do SUS (SANTOS *et al.*, 2012).

Se percebe, portanto, que a auditoria é uma ferramenta de gestão com os mesmos propósitos dos mecanismos de controle utilizados na saúde pública e no Exército Brasileiro, uma vez que, as ações em ambos os casos são voltadas para a questão da qualidade da assistência prestada, para o acesso do usuário aos serviços, bem como para o controle dos recursos destinados à saúde nos sistemas, com o objetivo de buscar a eficácia, eficiência, efetividade e economicidade, podendo ser considerada, em ambos os casos, uma ferramenta recente, uma vez que, tanto no âmbito do EB quanto do SUS, a auditoria em saúde na sua atual configuração, existe há menos de 30 anos. No entanto, conforme informações obtidas com este estudo, desde a sua criação, a auditoria em saúde no Exército Brasileiro, vem se fortalecendo e se consolidando como ferramenta de gestão para otimização dos recursos do FUSEx e gestão de contratos.

Ante um universo de recursos e demandas públicas, a auditoria interna é concebida parceira do administrador público na consecução dos objetivos da gestão. Neste contexto, considera-se administrador público, aquele que tem a responsabilidade de gerir ações que utilizam recursos para fins públicos. Portanto, inclui-se neste rol, autarquias, órgãos, empresas públicas, fundações, institutos, entre outros, e em todos os níveis, que fazem parte do “corpo público da sociedade”, partindo do pressuposto de que os setores são geridos por administradores que, se não foram escolhidos diretamente pelo povo, foram designados por aqueles votados e eleitos pela via democrática (MARÇOLA, 2011; CASTRO, 2011).

Neste sentido, na visão de Maçola (2011), não é possível para o gestor, monitorar todas ações sob sua tutela, nem tampouco exercer diretamente toda atividade da administração. Para o autor, é necessário delegar responsabilidades e, ao mesmo tempo, controlar essas atividades de forma a assegurar que a organização esteja funcionando conforme o planejado, pautado nos princípios da gestão pública previstos nos dispositivos legais. É nesta seara que a auditoria interna se apresenta como ferramenta de gestão.

Diante dessas considerações resta apontar que a auditoria se constitui em uma ferramenta de ampla gama de aplicações que pode ser utilizada tanto no âmbito público quanto privado. Especificamente na esfera da administração pública, onde se encontra inserido o objeto deste estudo, está prevista a auditoria, nas suas diferentes modalidades, para garantir o atendimento dos dispositivos legais aos quais as organizações públicas estão submetidas, o acompanhamento dos resultados com vista a melhoria dos processos e a adequada aplicação dos recursos públicos.

A revisão aqui empreendida aponta que as análises sobre controle, não apenas na literatura jurídica, como também no campo da ciência política e da administração, que a concepção de auditoria está intrinsecamente relacionada com a ideia de controle. Esta constatação talvez explique o fato do modelo de conformidade da auditoria ser predominante na administração pública e a quase ausência de práticas de auditoria que transcendam a questão do controle contábil e alcance também um caráter pedagógico com foco na avaliação dos resultados e não apenas nos meios utilizados na aplicação dos recursos financeiros previamente alocados.

A despeito dos instrumentos disponibilizados pelos órgãos reguladores da auditoria, os estudos até então identificados na literatura consideram que a auditoria no âmbito da gestão pública se limita, na maioria das vezes, à verificação do atendimento ao previsto na legislação. São ainda poucas experiências de auditoria que se pautem em um planejamento adequado e no uso das ferramentas disponíveis para um olhar aprofundado sobre as ações governamentais, o que permitiria a análise crítica dos seus resultados, utilizando metodologias que reverta a cultura do “apagar incêndio”, onde se tenta resolver as demandas à medida em que elas surgem com medidas limitadas, desprovidas de planejamento.

Os capítulos a seguir apresentam os resultados deste estudo, sua análise e discussão, buscando correlacioná-los com outros estudos analisados para a construção deste trabalho.

CAPÍTULO V

5 DIAGNÓSTICO DO PROCESSO DE AUDITORIA DE SAÚDE NAS UNIDADES GESTORAS DO FUNDO DE SAÚDE DO EXÉRCITO: RESULTADOS DO ESTUDO EMPÍRICO

O diagnóstico construído a partir dos resultados do estudo empírico realizado por esta pesquisa, está estruturado e apresentado neste capítulo, em quatro seções. A primeira, contempla a análise descritiva da população estudada, traçando um perfil das seções de auditoria em saúde das UG/FUSEx. A segunda analisa os modelos de auditoria praticados pelas UG/FUSEx. A terceira analisa o fluxo dos processos para encaminhamento dos usuários do SSEX para a rede complementar de saúde, composta por unidades de saúde do setor privado credenciado e a quarta e última, pondera algumas dificuldades e oportunidades identificadas no fazer a auditoria nas OM/OMS do Exército brasileiro.

O perfil das auditorias em saúde das UG/FUSEx pesquisadas foi estabelecido a partir das seguintes variáveis: i) relação entre número de usuários e gastos com assistência à saúde por Região Militar (RM); ii) tempo de existência da auditoria e sua relação com o tipo de unidade, (iii) profissionais integrantes da equipe de auditores (iv) posto do respondente e o seu tempo de permanência no setor de auditoria; (v) realização de capacitação. As modalidades de auditoria praticadas, estão identificadas, na segunda seção, através dos tipos de atividades de auditoria em saúde realizadas e dos instrumentos utilizados pelos auditores para realização do trabalho. Para a análise do fluxo dos processos de encaminhamento de pacientes do Exército para serviços de saúde credenciados, foram identificados o setor responsável por cada etapa do fluxo dos processos e os resultados da avaliação de gestão das UG/FUSEx disponibilizados pelo SIRE.

A análise das dificuldades e oportunidades identificadas no processo de auditoria das unidades gestoras do sistema de saúde do Exército Brasileiro, bem como das contribuições sugeridas, está apresentada no sexto e último capítulo deste trabalho e partem da visão dos profissionais de auditoria das OM participantes desta pesquisa. Neste capítulo, busca-se estabelecer, com mais precisão metodológica, um diálogo com os integrantes dos serviços de auditoria das OM do Exército Brasileiro, que vivem o dia a dia desses serviços.

A análise das percepções dos informantes chave, acerca do processo de operacionalização da auditoria nas unidades de saúde do EB, requereu, um esforço de síntese, para categorização das respostas que resultou em um conjunto de questões levantadas pelos participantes, elencado em quatro temas: (1) *gerenciamento e controle dos recursos financeiros destinados a assistência à saúde*; (2) *gestão de pessoas na operacionalização da auditoria*; (3) *normatização e fluxo dos processos de encaminhamento de pacientes para o setor privado*; (4) *a importância da auditoria em saúde para a qualidade da assistência prestada*.

Esta síntese de temas, categorizados, permitiu conformar um diagnóstico mais amplo e ordenado, proposto por este estudo, sobre como vem sendo operacionalizada a auditoria em saúde nas organizações militares. Organizações estas que são gestoras do sistema de saúde do Exército, as quais recebem recursos institucionais para prover a assistência à saúde dos seus beneficiários. Esta análise objetiva identificar os possíveis fatores intervenientes no desenvolvimento da auditoria como ferramenta de gestão, buscando também entender como funciona o fluxo do processo de encaminhamento dos usuários à rede de serviços de saúde privados credenciados para a assistência complementar, nos casos em que a capacidade da rede própria da instituição não dá conta de atender à toda demanda de saúde posta pelos seus usuários.

5.1 O PERFIL DAS SEÇÕES DE AUDITORIA EM SAÚDE DAS OM/OMS

A partir dos dados coletados foi possível construir o perfil das seções de auditoria das Organizações Militares pesquisadas, bem como a dinâmica de funcionamento do fluxo dos processos relativos ao encaminhamento dos usuários do Sistema de Saúde do Exército (SSEx), para a rede privada/credenciada. Nos documentos consultados, verifica-se que o Exército Brasileiro conta com 655 (seiscentos e cinquenta e cinco) Organizações Militares (OM) de diversas naturezas, distribuídas no território nacional, e classificadas administrativamente e hierarquicamente em oito Comandos Militares que se desdobram em 12 Regiões Militares (BRASIL, 2019d).

Entre as OM, 142 são unidades gestoras do sistema de saúde da instituição e são responsáveis por gerir os recursos destinados à assistência à saúde dos militares da ativa e inativos, seus dependentes e servidores civis, ou seja, os recursos provenientes do FUSEX (Fundo de Saúde do Exército), e do Tesouro, como contrapartida da União. Estas unidades gestoras podem ser OM de saúde ou operacionais, distribuídas estrategicamente no território

brasileiro, de modo a atender as demandas de saúde dos seus beneficiários, nas diferentes regiões do país. Informações extraídas do portal Tupã, apontam que as OM aqui selecionadas são unidades gestoras que administram recursos para a saúde e ilustram o universo das UG/FUSEx participantes desta pesquisa. A Figura 5 abaixo apresenta a abrangência geográfica das Regiões Militares e traz a demarcação das OM aqui analisadas.

Dentre as OM, foram selecionadas para esta pesquisa, 45 unidades militares gestoras do sistema de saúde do Exército Brasileiro, organizações de saúde de diferentes complexidades e unidades operacionais voltadas para atividades fins do Exército que recebem recursos para financiamento da assistência à saúde dos usuários do sistema. O universo deste estudo consta de 16 postos médicos de guarnição, os quais correspondem a 35,68% das unidades pesquisadas, e compreendem unidades de saúde sem autonomia administrativa, vinculadas a uma das OM operacionais. Além dos postos médicos, 15,6% (n=7) destas unidades são hospitais de guarnição; 17,8% (n=8) unidades operacionais, 13,3% (n=6) são hospitais gerais, seis unidades são hospitais militares de área, 01 policlínica militar e um hospital militar escolar, representando 2,2% cada um. Os participantes da pesquisa totalizam assim, 37 unidades de saúde e oito unidades operacionais.

Figura 5- Distribuição geográfica das Regiões Militares (RM) e OM/OMS participantes da pesquisa.



Fonte: Elaboração da autora. Adaptada do site do Exército Brasileiro, 2020.

A observação da distribuição das regiões militares permitiu ter uma visão ampla do funcionamento dos processos de encaminhamento para assistência à saúde complementar dos usuários do SSEX, nas diferentes regiões do país. A partir dos dados coletados no SIRE/D Sau, construiu-se a Tabela 2, a qual demonstra a diferença de gastos com assistência à saúde

por RM, anualmente, bem como o número de usuários beneficiados pelo sistema para fins de assistência à saúde. Para dar maior significância aos dados revelados, foi calculado a média de custo por usuário por cada atendimento prestado na rede credenciada em cada RM. Os dados foram extraídos dos relatórios de gestão do SIRE e do Portal TUPÃ relativos ao ano de 2020, cuja relevância se dá ao cruzar tais informações com a realidade das OM, retratadas nesta pesquisa em relação a pessoas, estrutura e capacitação para o alcance dos resultados apresentados, contextualizando os achados com as práticas mercadológicas de saúde em cada região. As informações obtidas e analisadas confirmam as diferenças e particularidades, mesmo considerando unidades com diferentes focos de atividades, mas com características comuns, ou seja, com a responsabilidade de garantir a assistência à saúde aos usuários da Força militar, quer seja no âmbito interno ou externo.

Tabela 2- Distribuição das OM e das unidades UG/FUSEX vinculadas às RM, dados referentes ao número de beneficiários, encaminhamentos e valores por atendimento e por beneficiário e valores totais gastos anualmente por RM, Brasil, 2020.

RM	Nº total de OM vinculadas às RM	Total de unidades UG /FUSEX	nº de beneficiários por RM	nº Total de encaminhamentos realizados por RM	valor total de encaminhamentos por RM (2020) (R\$)	valor médio por atendimento por RM (R\$)	valor médio por beneficiário (R\$)
1ª	117	14	154.729	87.675	73.380.503	836,96	474,25
2ª	54	15	57.623	174.120	145.527.830	835,79	2.525,52
3ª	107	27	102.607	261.652	101.083.638	386,33	985,15
4ª	26	08	38.402	178.715	95.289.356	533,19	2.481,36
5ª	51	20	56.350	174.294	83.352.865	478,23	1.479,20
6ª	14	05	18.645	75.241	73.754.802	980,25	3.955,74
7ª	45	09	55.712	119.631	97.579.450	815,67	1.751,50
8ª	31	09	31.990	99.104	56.764.288	572,77	1.774,44
9ª	48	15	46.149	141.606	65.612.270	463,34	1.421,75
10ª	15	04	22.845	71.677	44.514.959	621,05	1.948,56
11ª	85	09	82.238	289.759	208.345.688	719,03	5.533,45
12ª	62	07	54.548	81.042	64.648.057	797,71	1.185,16
Total	655	142	721.838	1.754.516	1.109.853.711	632,57*	1.537,54*

Fonte: Portal Tupã, 2020

Os dados da Tabela 2 também revelam que as regiões militares com maior número de OM são a 1ª RM e a 3ª RM, as quais abrigam estados da região sudeste e da região sul respectivamente. Dados do Ministério da Defesa, complementam essa informação ao apontarem que a região sudeste do país é a primeira em concentração de militares das Forças Armadas, com 49,14% do efetivo total, segundo maior efetivo de militares com 16,49%. Já a região norte concentra apenas 8% desse efetivo (BRASIL, 2020e).

Apesar da região sudeste possuir um maior número de OM e de beneficiários, mais especificamente na 1ª Região Militar, conforme observado na tabela 2, chama atenção o fato de que não foi observado um número grande de encaminhamentos de pacientes para a rede privada credenciada ao sistema de saúde da região. Isto porque, esta região, abriga a unidade de maior complexidade do sistema de saúde do EB - o Hospital Central do Exército (HCE), unidade de nível quaternário assistencial, localizado no Rio de Janeiro. Por seu porte e nível de complexidade, tem condições de atender grande parte da demanda de saúde da cidade e da região, sem a necessidade de complementar a assistência à saúde de seus beneficiários com atendimento prestados por serviços de saúde do setor privado (BRASIL, 2009b; BRASIL, 2009c).

Os dados da Tabela 2 também demonstram que a 11ª RM, no ano de 2020, apresenta um maior número de encaminhamentos de pacientes para assistência à saúde na rede credenciada, quando comparada a outras regiões militares. Esta Região abriga o Distrito Federal, os estados de Goiás e Tocantins e as cidades do triângulo mineiro. Ela também se apresenta como a terceira RM em número de beneficiários do sistema, o que poderia justificar este elevado gasto com saúde. Contudo, a média do custo de cada beneficiário é de R\$ 5.533,45, o que só faz reforçar o fato de que, nesta região, se gasta muito com a contratação de serviços privados, comparativamente com as outras regiões.

Os dados apresentados fazem refletir que não há relação entre o número total de beneficiários e os gastos feitos com seus encaminhamentos para a rede credenciada, não obedecendo, portanto, uma relação direta, que seria, quanto mais beneficiários mais gastos. A 6ª RM, por exemplo, aparece em último lugar em número de usuários entre as 12 RM existentes no país, com apenas 18.645 beneficiários. No entanto, apresenta o segundo maior gasto com despesas com os encaminhamentos de pacientes. Esta situação faz pensar na existência de diversos outros fatores que possuem interferência nos gastos com saúde pelas UG/FUSEx

Assim, é possível que esta relação entre o valor de encaminhamento e número de beneficiários esteja relacionada com questões de mercado, uma vez que este valor por encaminhamento varia de acordo com a complexidade da assistência a ser prestada e práticas regionais de mercado no que se refere a preços de serviços de saúde e insumos para estes serviços.

Em conformidade com este raciocínio, esta pesquisa não observa uma relação entre o número de organizações militares existentes nas 12 regiões militares e o gasto em encaminhamento de pacientes. Ou seja, ainda que se espere que a presença de um número maior de beneficiários do sistema possa implicar num maior gasto com encaminhamentos, este trabalho não identificou uma relação entre o número de OM de uma RM e seus gastos com encaminhamentos de pacientes. À título de exemplo, chama atenção o fato de a 3ª RM abrigar um maior número de beneficiários, e, no entanto, ter a menor relação custo de procedimento por atendimento e a segunda em custo de procedimento por beneficiário conforme demonstrado na Tabela 2.

Neste sentido, chama a atenção também nos dados apresentados, a grande variação do custo por atendimento quando comparamos as regiões militares. A região que apresenta esse custo mais baixo é a 3ª RM cujo valor médio por atendimento é de R\$386,36, sendo a variação para a RM com custo mais alto, a 6ª RM, com valor médio por atendimento de R\$980,25, de 153,71%.

É mais provável que um dos fatores que interfere nos custos dos encaminhamentos de usuários do SSEX para serem atendidos pelos serviços não próprios das OMS, é a forma como atua o mercado de saúde no Brasil. Ainda que esta questão não seja objeto de estudo desta pesquisa, é incontestável que este mercado é bastante complexo, cujas variáveis e regras variam muito de uma região para outra, com um mesmo produto ou procedimento apresentando grandes variações de preços entre as regiões. Esta discussão encontra respaldo na literatura no campo da gestão de sistemas de saúde, sobretudo na área da economia da saúde, a partir de estudos que evidenciam o impacto da mercantilização desta área, na vida das organizações e da própria população em geral. Os procedimentos de saúde estão cada vez mais sofisticados, exigindo tecnologias mais onerosas, sendo adotados na assistência à saúde, pelos prescritores com muita frequência, principalmente no âmbito hospitalar, que, por sua vez, atendem também casos mais graves. Além disso, as empresas e laboratórios que produzem e comercializam produtos de saúde, atuam muitas vezes com uma lógica

exclusivamente mercadológica, o que não propicia um processo de negociação mais flexível com chances de rever preços pelos gestores de saúde.

Os fatores que influenciam essas diferenças de custo nos procedimentos médicos se constituem numa lacuna na literatura, cabendo estudos futuros no sentido de entender essa dinâmica.

A Diretoria de Saúde, órgão técnico normativo, ao qual estão subordinadas tecnicamente as UG/FUSEx, atua como uma central de regulação de auditoria de contas médicas, através da Divisão de Regulação de Auditoria em Saúde (DRAS), à qual cabe realizar a análise e regulação dos procedimentos solicitados, além de emitir normas e protocolos para facilitar o trabalho das OM gestoras de recursos para assistência à saúde, também chamadas de ‘ponta da linha’. Informações obtidas de documentos deste setor, apontam que todos os procedimentos e internações de caráter clínico e eletivo, cujo valor final estimado esteja acima de 20 mil reais, originados nas UG/FUSEx, em âmbito nacional, são encaminhados para análise da equipe de auditoria da DRAS (BRASIL, 2011b; BRASIL, 2017c).

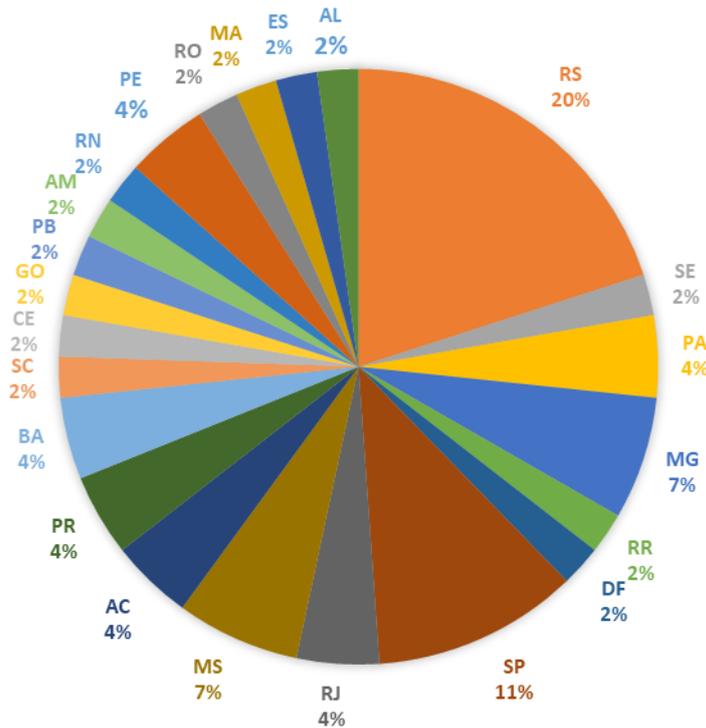
Norma da Diretoria de Saúde (D Sau) estabelece que os procedimentos de alto custo passam pela apreciação deste setor, cuja avaliação envolve critérios técnicos, econômicos e sociais, além de considerar que o sistema de saúde do EB possui caráter nacional, o que implica dizer que, quando o paciente necessita ser encaminhado para a realização de procedimentos mais onerosos, cabe a D Sau gerenciar esse processo e encaminhá-lo para a resolutividade do seu problema de saúde. Este encaminhamento é feito para uma das OMS ou OCS na cidade de vinculação do usuário ou em outra região, que gere menor custo ao sistema, após avaliação do processo, visando a economicidade para o sistema e a garantia do atendimento da necessidade do usuário (BRASIL, 2017c).

Cabe ainda mencionar o papel das equipes de auditoria das RM que também avaliam os processos de encaminhamentos dos usuários para rede credenciada, cabendo a este nível hierárquico, a análise e autorização dos processos entre R\$ 5.000,01 e R\$ 20.000,00, além de atuar como intermediadores entre a UG/FUSEx e a D Sau (BRASIL, 2017c).

Voltando a atenção a distribuição geográfica, observa-se que as OM participantes da pesquisa encontram-se localizadas nas cinco regiões brasileiras em uma das 12 regiões militares. O Gráfico 1 mostra a distribuição das unidades militares participantes da pesquisa, por Estado Federado do Brasil, e a Figura 6, demonstra a distribuição por região geográfica. Estes dados mostram a dispersão das unidades militares pelo território brasileiro e a

complexidade deste sistema de saúde. Segundo documentos institucionais consultados, essa dispersão justifica-se em face do extenso território e das suas diferenças culturais, epidemiológicas e sociais, às quais o sistema precisa se adequar para garantir a assistência à saúde que os usuários têm direito (BRASIL, 1980; BRASIL, 2019b).

Gráfico 1- Porcentagens da distribuição das 45 unidades de saúde ou operacionais gestoras do sistema de saúde do Exército Brasileiro, participantes do estudo por Estado federado. Brasil, 2020.

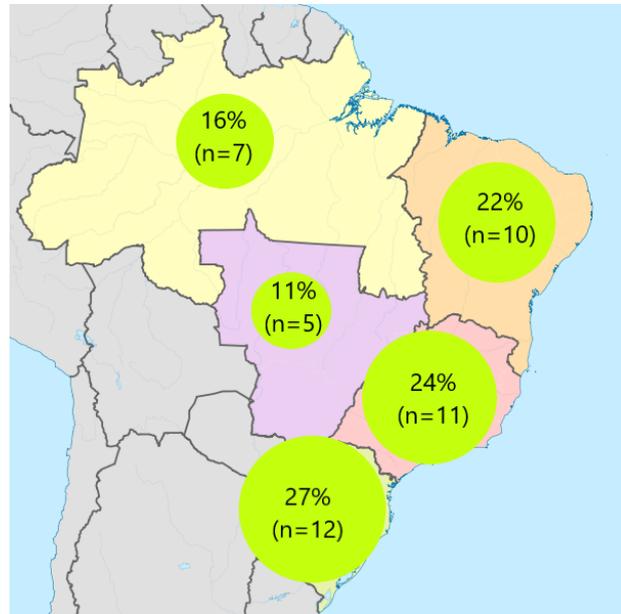


Fonte: Elaboração da autora, 2020.

Legenda: Acre - AC; Alagoas - AL; Amazonas - AM; Bahia - BA; Ceará - CE; Distrito Federal - DF; Espírito Santo - ES; Goiás - GO; Maranhão - MA; Mato Grosso do Sul - MS; Minas Gerais - MG; Pará - PA; Paraíba - PB; Paraná - PR; Pernambuco - PE; Roraima - RR; Rondônia - RO; Rio de Janeiro - RJ; Rio Grande do Norte - RN; Rio Grande do Sul - RS; Santa Catarina - SC; São Paulo - SP; Sergipe - SE.

Conforme observa-se no Gráfico 1, e segundo os critérios de inclusão adotados nesta pesquisa, o Estado com maior número de OM participantes da pesquisa é o Rio Grande do Sul, com 9 unidades respondentes, seguido por São Paulo, com cinco unidades e Minas Gerais e Mato Grosso do Sul com três unidades cada. Nos demais estados, Pará, Rio de Janeiro, Acre, Paraná, Bahia e Pernambuco apenas duas unidades, de cada um deles, participaram da pesquisa e, em Sergipe, Roraima, Distrito Federal, Santa Catarina, Ceará, Goiás, Paraíba, Amazonas, Rio Grande do Norte, Roraima, Maranhão, Espírito Santo, Alagoas apenas uma unidade, de cada um deles, integra o universo pesquisado.

Figura 6- Distribuição das Unidades Militares de Saúde que participaram da pesquisa Brasil, 2020.



Fonte: Elaboração da autora, 2020

Ao analisar a localização das Unidades militares em relação a regiões geográficas brasileiras, verifica-se também uma distribuição irregular e desigual. Observa-se na Figura 6 que entre as unidades pesquisadas, o maior percentual se concentra na região sul com 27% (n=12) do total de unidades participantes da pesquisa, considerando unidades de saúde e unidades operacionais, seguida pela região sudeste, com 24% (n=11). Estes dados acompanham a distribuição das OM entre as regiões geográficas brasileiras, chamando atenção para o fato de que a região nordeste, apesar de concentrar menor número de OM, quando comparada com as regiões sul e sudeste, registra uma participação semelhante à daquelas regiões de acordo com os critérios de inclusão adotado. É possível que esse dado se justifique pelo fato da região nordeste abrigar três regiões militares (6ª, 7ª, 10ª RM), o que eleva os custos com encaminhamentos de pacientes para unidades privada credenciadas, além de ser uma região que apresenta preços mais elevados na assistência à saúde, como pode ser observado na Tabela 2.

Nessa perspectiva, com o intuito de trazer e entender as diferenças de encaminhamento inerentes a cada região, foram analisados dados de relatórios da Divisão de Regulação de Auditoria em Saúde (DRAS) da Diretoria de Saúde do EB. De uma maneira geral, estes dados apontam para a diferença de valores/custos de um mesmo procedimento entre as regiões. Tais informações reforçam o papel da auditoria neste contexto, no sentido de

atuar para coibir abusos, buscando soluções que atendam às necessidades dos usuários e promova a correta aplicação e a economicidade dos recursos destinados à saúde no âmbito da instituição EB.

A Tabela 3, a seguir, apresenta, à título de comparação entre regiões militares, valores de dois procedimentos de acordo com contratos celebrados entre as UG/FUSEx e OCS credenciadas, realizados com maior frequência pelos usuários do SSEX, segundo dados da Diretoria de Saúde, e que ilustram as diferenças de preços praticados entre as diferentes regiões brasileiras.

Tabela 3 – Comparação de valores de procedimentos médicos em algumas capitais brasileiras, Brasil, 2020.

Região Militar	Cidade	Procedimento	Valor total do procedimento	Valor OPME
11 ^a	Brasília	Procedimento A	19.806,00	7.291,00
4 ^a	Belo Horizonte	Procedimento A	13.035,00	7.294,00
6 ^a	Salvador	Procedimento A	27.452,26	14.216,40
7 ^a	Natal	Procedimento A	23.730,00	11.670,00
11 ^a	Brasília	Procedimento B	26.283,69	NI
3 ^a	Porto Alegre	Procedimento B	26.054,48	11.451,60
4 ^a	Belo Horizonte	Procedimento B	16.000,00	9.833,00
6 ^a	Salvador	Procedimento B	26.051,00	18.327,10
7 ^a	Natal	Procedimento B	29.419,12	NI

Fonte: DRAS/Diretoria de Saúde, 2020.

Esses achados reforçam a importância do papel da Diretoria de Saúde, através da DRAS, que atua na análise e regulação desses processos, cujos valores sejam considerados de alto custo (superiores a 20mil reais), já apresentado nesse trabalho, cuja abrangência nacional permite comparar os valores praticados nas regiões brasileiras. A partir deles é possível assessorar os setores de auditoria em saúde das UG/FUSEx, no sentido de melhorar as negociações, objetivando reduzir o custo dos procedimentos ou recomendar a transferência do paciente para outra região, com menor custo, após avaliação do contexto médico e social do usuário.

Diante desse cenário complexo, a ferramenta da auditoria assume um papel importante, sendo vista, cada vez mais, como necessária para se obter um equilíbrio entre necessidades do paciente e a economicidade para os sistemas de saúde.

5.2 TEMPO DE EXISTÊNCIA DO SETOR DE AUDITORIA

No EB a auditoria dos processos de saúde foi instituída no ano de 2002, há 18 anos, através da Portaria nº 759 do Comandante do Exército, com o intuito de promover um maior

controle dos recursos públicos destinados à assistência à saúde do público interno e de monitorar a qualidade do serviço prestado, sendo, portanto, uma ferramenta de gestão ainda recente na instituição. Desde então as Organizações Militares passaram a implementar suas comissões de lisura de contas médicas, como são denominadas na referida norma e a estruturar suas seções de auditoria, que dado o pouco tempo, desde sua criação, ainda carece de aprimoramento na sua estrutura e da criação de instrumentos visando o suporte técnico das equipes espalhadas pelas UG/FUSEx (BRASIL, 2002a).

Essa recenticidade do serviço chamou a atenção desta pesquisadora, instigando o estudo dos desafios enfrentados pelas UG/FUSEx na adequação deste serviço para dar conta da complexidade das demandas que lhe são apresentadas.

Neste propósito, foi apurado nos dados levantados por esta pesquisa, que os setores de auditoria em saúde, no âmbito das unidades do EB, foram criados a partir do ano de 2006, em obediência à norma citada no parágrafo anterior, sendo que apenas 09 das unidades pesquisadas, tiveram a auditoria constituída há mais de 10 anos. Em outras 10 unidades, o setor foi criado entre os anos de 2012 a 2016, com tempo de existência, portanto entre 6 e 10 anos. Em 26 unidades que representam 57,8% das 45 unidades pesquisadas, a seção de auditoria foi criada há menos de 5 anos. Destas últimas, 6 delas foram criadas no ano de 2019, com tempo de existência de pouco mais de um ano. Esses dados estão apresentados na Tabela 4.

Tabela 4- Distribuição das OMS segundo a sua classificação e o tempo de existência do setor de auditoria, Brasil, 2020.

OMS	Tempo do setor			Total N
	1 a 5 anos % (N)	6 a 10 anos % (N)	+ de 10 anos % (N)	
Hospital de Guarnição	62,5% (5)	25% (2)	12,5% (1)	8
Hospital Geral	0% (0)	33,3% (2)	66,7% (4)	6
Hospital Militar de Área	50% (3)	33,3% (2)	16,7% (1)	6
Posto Médico	64,7% (11)	17,6% (3)	17,6% (3)	17
Unidade Operacional	87,5% (7)	12,5% (1)	0% (0)	8
Total de OMS	57,8% (26)	22,2% (10)	20% (9)	45

Fonte: dados da pesquisa, 2020.

Ao analisar a relação entre o tempo de criação da seção de auditoria das OM e o tipo de unidade, chama a atenção a criação recente do setor de auditoria em saúde nas unidades operacionais. Em 87,5% das unidades desta categoria, os participantes da pesquisa relataram que a existência deste setor se deu de um a cinco anos, enquanto a maioria dos hospitais pesquisados possui a seção há dez anos ou mais, conforme demonstra a Tabela 4.

Embora seja esperado que uma unidade hospitalar, a qual apresenta dentre as suas características serem de alto custo, requerendo um maior controle, o pioneirismo das unidades hospitalares na criação das seções de auditoria também possui outras justificativas. Os hospitais militares são localizados em capitais ou cidades de grande porte, que tem sob sua responsabilidade um maior número de usuários e uma maior capacidade para atendimento de demandas mais complexas de saúde, quer seja no âmbito interno ou na rede credenciada ao sistema. Estas características justificam a necessidade de ter setores de auditoria bem estruturados para avaliação dos processos. Por outro lado, o fato de se tratar de unidade de saúde que conta com diversos especialistas facilita a composição da equipe para atuar nessa área.

Já nas unidades operacionais e postos médicos (que se localizam dentro ou nas proximidades das unidades operacionais), por serem unidades que se situam, em sua maioria, distantes de outras de maior porte e de referência para a instituição, impõe-se que elas disponham de estrutura adequada e de setores de auditoria em saúde em condições de dar conta das demandas dos usuários, uma vez que, a inexistência de unidade militar de saúde de maior complexidade nas proximidades, aumenta a necessidade de encaminhamentos de pacientes para a rede credenciada, aumento os gastos com assistência à saúde para o sistema.

Tais encaminhamentos exigem análises criteriosas quanto à sua indicação, materiais utilizados e os valores cobrados, dado a grande variação de preços, praticada nas regiões brasileiras, conforme já discutido anteriormente. Além da necessidade de verificar se tais cobranças e solicitações estão de acordo com as condições acordadas em contratos celebrados com as instituições prestadoras dos serviços. Estas questões levantam elementos que indicam a necessidade do setor de auditoria em saúde com o objetivo de buscar a correta aplicação dos recursos públicos, garantindo um atendimento de qualidade e, ao mesmo tempo, a saúde financeira do sistema de saúde da instituição.

Esta preocupação é compartilhada por Rendeiro (2020), em seu estudo com 114 UG/FUSEx, comparando com outro estudo realizado pelo mesmo autor em 2013, ao levantar o efetivo de médicos e de enfermeiros no setor de auditoria de contas médicas em unidades militares do EB. O autor, ao analisar dados do Sistema de Registro de Encaminhamentos (SIRE) e Portal Tupã, observou que, aproximadamente 35% do total dos recursos empregados nos encaminhamentos para assistência à saúde dos usuários do sistema, nos últimos três anos, estavam sob a responsabilidade de Unidades Gestoras, não hospitalares, ou seja, Unidades de Tropa e Postos Médicos de Guarnição, que não possuem equipe de profissionais de saúde

auditores. Para o autor, independente do porte da unidade geradora da despesa em saúde, o aparelhamento da auditoria se constitui em oportunidade para o monitoramento da correta aplicação do recurso para tal fim e para a promoção da economicidade para o sistema. O autor conclui que a ausência de profissionais capacitados nas OM, quer sejam as operacionais ou de saúde, comprometem o processo como um todo e pode acarretar despesas desnecessárias.

Os dados apresentados neste tópico apontam que a auditoria de saúde no Exército é um processo em construção, dada a sua criação recente e a complexidade que envolve a assistência à saúde, num contexto caracterizado por uma maior demanda requerida pelos usuários, pelo aumento da expectativa de vida, e pela disponibilidade de tecnologia cada vez mais moderna para os diagnósticos e tratamentos dos problemas de saúde/doença, e um maior acesso à informação, cujos custos dessa assistência é cada vez mais alto. Este cenário requer que as instituições de saúde invistam nos setores de auditoria, com estrutura adequada, profissionais capacitados e em número suficiente para atender a demanda, observando as particularidades de cada região.

5.3 PERFIL DA EQUIPE DE PROFISSIONAIS DE SAÚDE DA EQUIPE DE AUDITORIA DAS UG/FUSEX

Segundo a Norma Técnica de Auditoria Médica (2017), elaborada pela D Sau, as equipes de auditoria devem ser compostas por profissionais de saúde, cuja composição das equipes devem prever no mínimo: médico auditor, médico visitador, enfermeiro auditor, auxiliar faturista, auxiliar técnico, auxiliar administrativo e protocolista. Consta ainda na referida norma, a previsão da participação de farmacêuticos e dentistas nesta equipe (BRASIL, 2017c). O perfil profissional destas equipes de saúde encontrado nas OM pesquisadas, indica que, trabalham no setor de auditoria, 112 médicos, 94 enfermeiros, nove odontólogos, oito fisioterapeutas, cinco fonoaudiólogos, sete farmacêuticos, um administrador e um estatístico. As categorias de profissionais de saúde mais presentes na equipe de auditores são médicos e enfermeiros.

Tais resultados coincidem como os achados de estudos presentes na literatura, que confirmam a predominância destes profissionais, especialmente dos enfermeiros, nas equipes de auditoria (SCARPARO *et al.*, 2009; PINTO e MELO 2010; SANTOS *et al.*, 2012; FARAGE, 2014; GUIMARÃES e ESPIRITO SANTO, 2014; GUERRER, 2012; ANDREOTTI *et al.*, 2017; SCHEK *et al.*, 2017; AZEVEDO, GONÇALVES e SANTOS, 2018; RENDEIRO, 2020).

Chama atenção o fato de que, mesmo existindo um número total maior de médicos, em comparação com o número total de enfermeiros, em todas as OM, o número máximo de profissionais enfermeiros, designados às unidades separadamente, é superior ao dos médicos. Ou seja, o número máximo de médicos, em cada unidade, é de oito, enquanto o de enfermeiros é de 12. Ao analisar a quantidade de profissionais por tipo de OM, observa-se que 70,5% dos respondentes admitem ter na equipe até três médicos, enquanto 88,6% possuem até três enfermeiros na equipe. Entretanto, o perfil encontrado dentro das OM pesquisadas aponta para uma falta de sincronia com o estabelecido na Norma Técnica de 2017, uma vez que existem unidades que não possuem médicos e enfermeiros (6,8%, n=3) Apesar deste achado, estes profissionais apresentam maior destaque nas equipes de auditoria quando comparados a outras categorias profissionais de saúde, por constituírem o maior número do efetivo das OM. Outro dado que chama atenção é que na maioria das OM pesquisadas, as chefias do setor de auditoria é ocupada por enfermeiros, confirmando os achados de outros estudos que apontam uma maior afinidade deste profissional com esta área, cuja natureza de sua atividade permite uma visão mais ampla do processo da assistência, aliada à formação com foco mais gerencial, o que facilita o desenvolvimento de habilidades e experiências que otimizam os resultados na auditoria (SCARPARO *et al.*, 2009; PINTO e MELO 2010; GUERRER, 2012; SANTOS *et al.*, 2012; FARAGE, 2014; GUIMARÃES e ESPIRITO SANTO, 2014; ANDREOTTI *et al.*, 2017; SCHEK *et al.*, 2017; AZEVEDO, GONÇALVES e SANTOS, 2018; RENDEIRO, 2020).

Por outro lado, o baixo número de outros profissionais de saúde nas equipes de auditoria verificado por esta pesquisa, está em desacordo com o que prevê a Norma do Sistema Nacional de Auditoria, a qual recomenda a necessidade de inserir outros profissionais de saúde na equipe de auditores, como meio para garantir uma composição multidisciplinar nas auditorias em saúde (FARAGE, 2014; BRASIL 1990). Em 31 unidades respondentes, não constam dentistas, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, farmacêuticos, administradores e estatísticos, no setor de auditoria em saúde, assim como em 11 unidades existem apenas três outros profissionais de saúde, que não médicos e enfermeiros. Estes achados revelam que a distribuição dos profissionais de saúde nas unidades, por categoria profissional, não vem sendo um requisito obrigatório para a conformação da equipe de auditores. É possível ter uma equipe de auditores sem médico e sem enfermeiros, como também sem profissionais de saúde de todas as outras categorias.

Rendeiro (2020), chama a atenção para esse fato, ou seja, a existência de unidades que não possuem profissionais médicos ou enfermeiros auditores na equipe de regulação e auditoria. No seu estudo, o autor, constatou que 18 das 114 UG/FUSEx por ele estudadas, não contam com profissionais de saúde em suas equipes de auditoria, apontando como uma das causas desta ausência, a compreensão inadequada de que a auditoria é uma atividade administrativa, podendo, portanto, ser exercida por profissionais de outras áreas. Para o autor, a falta de profissionais com a capacitação necessária e devida experiência no setor de auditoria leva a frequentes erros de gestão que podem comprometer a produtividade e a economicidade dos processos.

Por outro lado, esse mesmo autor, aponta um avanço na formação das equipes de auditoria em saúde das unidades militares do Exército que gerenciam recursos para a assistência à saúde dos usuários do sistema nos últimos anos. Ao comparar dados de estudos realizados pelo autor em 2013 e 2020, observou-se que houve um aumento significativo de enfermeiros nas equipes de auditoria em saúde das UG/FUSEx, passando de 33,3% UG/FUSEx que contavam com esse profissional em suas equipes em 2013 para 75,4% em 2020. Esse dado mostra uma preocupação dos gestores em saúde da instituição em aprimorar o processo de auditoria nas UG/FUSEx, mostrando ainda o entendimento da importância desta ferramenta na gestão dos recursos públicos. O estudo não apontou aumento significativo de profissionais de saúde de outras categorias nas UG/FUSEx estudadas (RENDEIRO, 2020).

Salienta-se ainda que a equipe de auditores precisa conhecer o funcionamento dos serviços auditados, bem como deve ser composta por profissionais capacitados para realizar estas atividades, o que traz benefícios para a eficiência na gestão dos recursos destinados à saúde da família militar. Espera-se que esta capacitação pressuponha a formação na área de saúde, especialização desejável na área de auditoria e a maior vivência profissional possível na área (BAZZANELLA e SLOB, 2013; RENDEIRO, 2020).

O que nos faz refletir sobre as principais dificuldades relatadas pelos respondentes desta pesquisa, onde fatores como falta de capacitação é apontada por 31,1% (n=14) dos profissionais, visto na tabela 5. Além do informado, os auditores afirmam que outras questões interferem na melhoria e eficiência do fluxo de processos da auditoria em saúde. A interferência mais citada é o envolvimento dos profissionais da auditoria em atividades externas ao setor, dificuldade apontada por 33,3% (n=15) dos respondentes. Entre estas atividades, foram apontadas a necessidade de viagens para “missões” e/ou plantões em outros setores, cujas atividades fazem parte da rotina militar. A segunda dificuldade apresentada foi

o efetivo insuficiente para as atividades relacionadas ao processo de auditoria com 28,9% (n=13), onde os relatores informam que o número de pessoas responsáveis para a realização dos processos necessários desde a geração da guia de encaminhamento até o pagamento da fatura, é menor que o necessário. As dificuldades apontadas pelos respondentes mostram pontos importantes onde o sistema de auditoria em saúde do EB apresenta falhas e/ou impasses para sua melhor eficácia e eficiência. As atividades de auditoria em saúde são complexas e exigem profissionais capacitados, focados no processo e alinhados com o objetivo de garantir ao beneficiário a qualidade do serviço prestado e ao sistema, a economia dos recursos públicos investidos.

Tabela 5- Principais dificuldades reportadas pelos respondentes das OMS pesquisadas, Brasil, 2020.

DIFICULDADES	N	%
Sem dificuldades	1	2,2
Envolvimento dos profissionais em questões externas	15	33,3
Rotatividade de profissionais	8	17,8
Falta de capacitação	14	31,1
Rede credenciada restrita ou resistente	7	15,6
Transporte	3	6,7
Efetivo diminuído	13	28,9
Falta sistemas operacionais	10	22,2
Falta de recursos	8	17,8
Contratos	4	8,9

Fonte: dados da pesquisa, 2020

Esta falta de capacitação dos recursos humanos evidenciada no perfil das seções de auditoria analisadas parece estar relacionada a reduzida compatibilidade entre o modelo de trabalho do EB e as atividades desenvolvidas pela auditoria, em função da alta rotatividade característica deste modelo que dificulta a retenção de profissionais e a consolidação de seus conhecimentos sobre a prática dessas atividades de natureza técnica acentuada.

Neste sentido, Rendeiro (2020), aponta que a ausência de médicos e/ou enfermeiros capacitados para realizar as atividades de auditoria, considerando todas as suas modalidades, principalmente no que se refere a análise dos procedimentos de média e alta complexidade, que envolvem internações hospitalares, pode gerar desperdícios dos recursos, despesas desnecessárias, decorrentes do desconhecimento técnico na realização desta atividade, comprometendo a eficiência do processo como um todo. O estudo de Rendeiro (2020) aponta que esta falta de capacitação e de formação adequadas se dão especialmente entre os profissionais médicos que atuam em unidades de tropa, as quais, de modo geral, possuem pouco tempo de formação acadêmica e portanto, de experiência profissional, sendo muitas vezes, o primeiro emprego após a conclusão do curso de graduação. Para este autor, o

investimento e a priorização de pessoal capacitado, auxilia na preservação dos recursos destinados a assistência à saúde dos usuários do sistema.

5.4 TEMPO DE SERVIÇO E EXPERIÊNCIAS ANTERIORES

A discussão sobre tempo de serviço e experiências progressas são consideradas requisitos para um desempenho elevado dos profissionais em determinados cargos ou em setores específicos. Observou-se nesta pesquisa, uma associação entre o “posto⁷” ocupado pelo profissional respondente da pesquisa e o tempo dele no setor de auditoria. Sabe-se que quanto maior o posto ocupado mais experiência tem o profissional e tempo no EB. Assim, a posição que ocupa o respondente na unidade de saúde pode remeter à sua experiência, uma vez que o posto de Tenente é o primeiro da carreira militar para os profissionais de nível superior, enquanto para o posto de Coronel, o militar necessita ter, até o momento, pelo menos 25 anos de serviço, o que só é possível para os militares de carreira. Entre os respondentes desta pesquisa, 44,4% (n=20) são Tenentes, enquanto 28,9% (n=13) são Capitães, e 15,6% (n=7) são Majores. Os demais postos, Tenente Coronel e Coronel ficaram com 4,4%, ou seja, só foram identificados dois Tenentes Coronéis e dois Coronéis na equipe de auditores. E apenas um Aspirante a Oficial. Estes achados revelam que a maioria dos integrantes dos setores de auditoria das OM participantes desta pesquisa, são mais novos no Exército, pois são ocupados por Tenentes. Pode-se inferir que os auditores que compõem as equipes de auditoria, na sua maioria tem pouca experiência na área, como pode ser visto na tabela 6.

.Tabela 6 – Número de profissionais que atuam como auditores por posto ocupado na carreira militar e tempo vinculado ao setor de auditoria do EB, Brasil, 2020.

Posto do respondente	1 a 5 anos	6 a 10 anos	+ de 10 anos	Total
Aspirante a oficial	2,6% (1)	0	0	2,2% (1)
Tenente	51,3% (20)**	0	0	44,4% (20)
Capitão	30,8% (12)	20% (1)	0	28,9% (13)
Major	7,7% (3)	60% (3)*	100% (1)	15,6% (7)
Tenente Coronel	2,6% (1)	20% (1)	0	4,4% (2)
Coronel	5,1% (2)	0	0	4,4% (2)
Total	86,7% (39)	11,1% (5)	2,2% (1)	100% (45)

Fonte: Dados da Pesquisa, 2020

⁷ Segundo o estatuto dos Militares o Posto “Posto é o grau hierárquico do oficial, conferido por ato do Presidente da República ou do Ministro de Força Singular e confirmado em Carta Patente” Corresponde ao lugar que o militar ocupa na hierarquia da instituição e equivale ao cargo. No Exército, têm-se os Postos de Tenente, Capitão, Major, Tenente-Coronel; Coronel; General de Brigada, General de Divisão e General de Exército.

Um outro dado relevante é o tempo de permanência do respondente no setor de auditoria, quando se observa que 39 dos respondentes permanecem por no máximo cinco anos no setor e, apenas seis responderam que estão na função de auditores há mais de cinco anos. Esse achado é preocupante pelo fato de revelar uma alta rotatividade entre os profissionais de auditoria no âmbito das unidades do Exército. Há um consenso na literatura no campo de estudo sobre processos de trabalho, sobre a questão da rotatividade de profissionais, em organizações, inclusive ou sobretudo, nas organizações públicas e os prejuízos que esta questão pode trazer para a produtividade e a qualidade dos processos nas organizações.

Vale ressaltar que entre as dificuldades apontadas no tópico anterior, 17,8% (n=8) dos respondentes afirmam que a alta rotatividade dos profissionais no setor de auditoria interfere na atuação do auditor, pois consideram que a rotatividade de pessoal é um fator que influencia no seu desempenho e no desenvolvimento das atividades. As altas taxas de mudanças na medida em que interferem na descontinuidade destes projetos e atividades com a alternância de indivíduos com *performance e expertises* diferenciadas, e, muitas vezes com grau de comprometimento também diversos, podem comprometer os resultados almejados no que se refere a busca da qualidade da assistência e da economicidade para o sistema sobre o qual atua a auditoria.

Francisco Longo (2007), define a taxa de rotatividade de pessoal como a quantidade dos desligamentos voluntários do emprego ao longo de um ano, cuja taxa pode ser medida pela porcentagem sobre o emprego total. Para o autor, uma alta taxa de rotatividade, também chamada de *turnover* indica falhas na gestão de pessoal além de uma baixa competitividade de salários e condições de trabalho. Por outro lado, uma taxa de rotatividade muito baixa poderia indicar falta de renovação na equipe, o que também pode ser considerado prejudicial para o desempenho da organização, devendo portanto, se buscar um equilíbrio nesta questão, buscando medidas para, caso estudado, diminuir ou mitigar os efeitos da alta rotatividade para que esta não comprometa o bom desempenho da auditoria.

Esta alta rotatividade caracteriza o modelo de trabalho do EB, sendo decorrente das constantes transferências dos militares de carreira, previstas pela legislação e que são uma rotina dentro da Força Terrestre e fazem parte da sua política de pessoal, que, segundo sua visão, busca proporcionar aos militares uma vivência nacional. Outras características do modelo de trabalho da instituição que leva à rotatividade é a contratação temporária de profissionais para suprir necessidades específicas e a obrigatoriedade da prestação do serviço militar imposta pela legislação, o que leva a constantes trocas de funções dentro das OM,

motivadas por essas mudanças e desligamentos quando estes vínculos se encerram ou ainda por necessidades internas (ALMEIDA, 2019).

Dessa forma, as formas de captação de profissionais de saúde pelas Forças Armadas se dão através de concurso público, contratação temporária voluntária ou para cumprimento do serviço militar obrigatório.⁸ A contratação para o trabalho temporário pode ser apontada como uma das causas da rotatividade, verificada neste estudo. O profissional médico, por exemplo, normalmente é convocado para o cumprimento do serviço militar obrigatório, logo após a conclusão do curso de medicina, quando o profissional ainda não fez sua especialização ou residência específica. Esta situação faz com que esses profissionais após o cumprimento do ano obrigatório, opte pelo desligamento para realização da complementação de sua formação profissional.

Por outro lado, em virtude deste modelo de trabalho que prevê constantes movimentações e trocas de funções, o militar que assume funções administrativas, nem sempre possui formação técnica ou experiência na área em que vai atuar e nem lhes é oferecido capacitação ou treinamento para assumir a nova função, cujo conhecimento necessário acaba sendo uma busca individual, após assumir a função (ALMEIDA, 2019). Lobato (2013), em sua pesquisa realizada em uma unidade militar, aponta que, o curto espaço de tempo de permanência do militar nessas organizações, além de dificultar a aquisição de um conhecimento consistente, este acaba por se perder ao longo do tempo, uma vez que grande parte desses militares não mais voltará a atuar nessas funções.

Para os respondentes da pesquisa a rotatividade de profissionais, impacta nas atividades de auditoria, e é vista como uma dificuldade e um impedimento para a entrega de um trabalho de excelência, além de interferir na qualidade da gestão das unidades de saúde. Medeiros *et al.*, (2010), corroboram com esta percepção e complementam ao analisar, especificamente, a rotatividade de médicos, a qual, segundo eles, tem aumentado proporcionalmente ao aumento do número de equipes. A pesquisa de Medeiros *et al.*, (2010), sinaliza que um modelo de gestão autoritário e rígido, característico de organizações como o Exército, parece gerar descontentamento e insatisfação da equipe, estimulando a rotatividade de profissionais. Outros estudos apontam que o regime de trabalho, a falta de material, os baixos salários e a precariedade dos vínculos de trabalho também estão associados a alta

⁸ Conforme prevê a lei nº 4.375, de 17 de agosto de 1964, retificada pela Lei nº 4.754, de 18 de agosto de 1965 e regulamentada pelo decreto nº 57.654, de 20 de janeiro de 1966 que prevê o serviço militar obrigatório para todo brasileiro do sexo masculino (BRASIL, 1965; BRASIL, 1966)

rotatividade entre profissionais de saúde de modo geral, além das amplas oportunidades de trabalho oferecidas aos médicos, em particular. Estes profissionais, quando empregados por meio de modalidades de contratação precária, migram de um município a outro conforme a proposta financeira que lhes são apresentadas (STANCATO e ZILLI, 2010; *PIERANTONI et al.*, 2015; TONELLI *et al.*, 2018). Os respondentes desta pesquisa apontaram a rotatividade dos profissionais de saúde, bem como o envolvimento dos mesmos em questões externas (missões) como fatores que produzem as principais dificuldades para o desenvolvimento das atividades de auditoria.

Os assuntos abordados como dificuldades voltam a ser apresentados quando os respondentes trazem sugestões para o aprimoramento do setor de auditoria, na tabela 7. Os profissionais informam a necessidade de realização de capacitações com 46,7% (n=21), além de um maior número de profissionais habilitados para a função com 33,3% (n=15). Aliadas a estas questões, os respondentes apontam a necessidade da dedicação destes profissionais à auditoria de forma exclusiva, cujo percentual somado ao percentual dos respondentes que sugeriram a diminuição da rotatividade, obteve-se o índice de 33,3% (n= 15).

Tabela 7- Frequência das sugestões dos respondentes para aprimorar o serviço de auditoria em saúde das OMS, Brasil, 2020.

SUGESTÕES	SIM	NÃO
Dedicação exclusiva à auditoria	20% (n=9)	71,1% (n=32)
Aumento do número de profissionais capacitados	33,3% (n=15)	57,8% (n=26)
Sistema operacional eletrônico	13,3% (n=6)	77,8% (n=35)
Diminuição da rotatividade	13,3% (n=6)	77,8% (n=35)
Capacitações	46,7% (n=21)	44,4% (n=20)
Transporte exclusivo	4,4% (n=2)	86,7% (n=39)
Padronização do serviço	11,1% (n=5)	80% (n=36)
Autonomia	6,7% (n=3)	84,4% (n=38)
Sem sugestões	2,2% (n=1)	88,9% (n=40)

Fonte: Dados da Pesquisa, 2020

Estes achados chamam a atenção para a necessidade de os gestores refletirem sobre a política de pessoal e o impacto da rotatividade de pessoas nos processos de gestão e produção nas organizações, apontando para necessidade de se atentar para questões relacionadas a seleção e treinamento de pessoal, com políticas que busquem a captação de pessoas vocacionadas para atenderem as exigências e especificidades do serviço, promovendo o entendimento do que se espera desses profissionais no âmbito da instituição, favorecendo a permanência nesses serviços que requerem um grau diferenciado de conhecimento,

favorecendo uma maior satisfação profissional, além de reduzir custos gerados por esse processo.

As atividades desenvolvidas pela auditoria em saúde remetem a uma execução sistemática de ações as quais exigem conhecimento técnico dos profissionais envolvidos, com expertise sobre aspectos que permeiam a assistência à saúde. Este conhecimento está vinculado a uma formação técnico-acadêmica, e a experiência assistencial no âmbito hospitalar que confere uma visão sistêmica e alia importantes aspectos da auditoria. A atuação destes profissionais de acordo com a lei, está atrelada a legislações emitidas pelo Ministério da Saúde, ANVISA e ANS e protocolos das especialidades médicas. São requeridos desses profissionais minimamente os seguintes atributos: (i) saber analisar tabelas e parâmetros de custos de procedimentos e materiais hospitalares, (ii) entender e executar análises estatísticas e de dados epidemiológicos, (iii) conhecer e compreender as regras estabelecidas para o Serviço de Saúde do Exército e suas relações com o setor privado, (iv) ter afinidade com o trabalho que realiza e (v) serem comprometidos com sua capacitação e atualização profissional (RENDEIRO, 2020). Nesse sentido, para a garantia de um sistema eficiente e eficaz no setor de auditoria em saúde é necessária uma base profissional capacitada e dedicada de forma exclusiva ao setor.

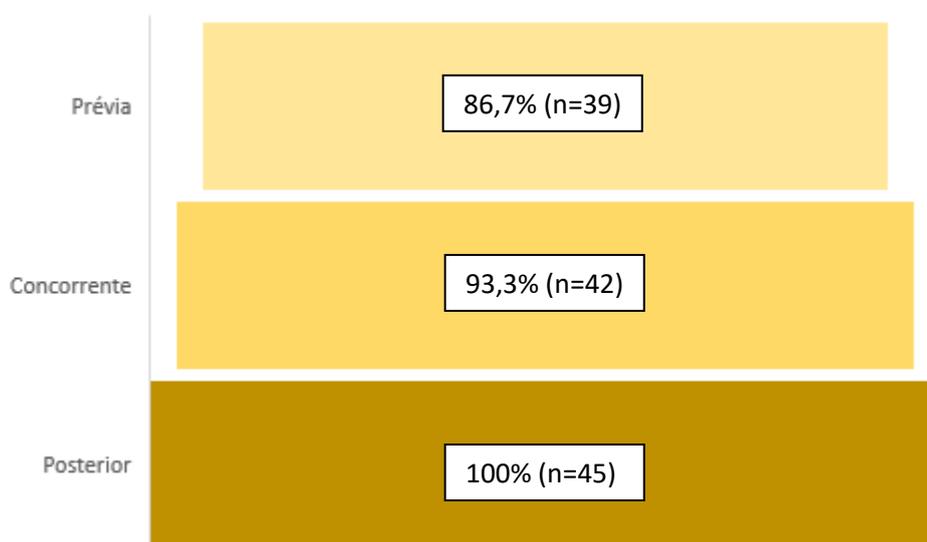
5.5 AS MODALIDADES E ATIVIDADES DE AUDITORIA REALIZADAS NAS UNIDADES GESTORAS DO FUSEX: RESULTADOS DO ESTUDO DE CAMPO

Os achados relativos ao funcionamento das seções de auditorias pesquisadas, mostram que a maioria das OM realizam três tipos de modelo de auditoria em saúde, a (i) prévia, a (ii) concorrente e a (iii) posterior, como pode ser visto no Gráfico 2. Observa-se que a auditoria posterior é a que mais predomina entre as OM pesquisadas, pois 100% dos respondentes afirmam realizá-la. Este modelo de auditoria ocorre após a realização do procedimento, através da conferência da fatura hospitalar, o qual corresponde a auditoria de conformidade, segundo uma outra tipificação dos modelos de auditoria. Contudo, a quase totalidade das unidades investigadas também realizam a auditoria concorrente, modalidade que ocorre concomitantemente com o procedimento ou internação. Este tipo de auditoria é considerado importante, uma vez que os profissionais conseguem monitorar a qualidade da assistência prestada ao usuário, otimizar o tempo de internação e evitar custos com procedimentos desnecessários.

Também se verifica um número alto de unidades (n=39), em que os participantes disseram que a auditoria prévia é realizada pela OM. Esta modalidade de auditoria constitui-se na análise do procedimento solicitado, sua indicação, materiais solicitados e valores dos materiais e procedimentos. Vale ressaltar, contudo, que nas seis unidades restantes, segundo dados levantados nesta pesquisa, a auditoria prévia é realizada por outros setores, a exemplo da seção FUSEx. Esse tipo de auditoria é considerado importante para a redução dos custos, uma vez que é nesta etapa do processo que são verificados a pertinência do procedimento solicitado bem como a verificação de cobrança ou quantidade abusiva dos materiais ou solicitação de procedimentos considerados desnecessários.

Desse modo, constata-se que, para o gerenciamento adequado dos processos de encaminhamento de usuários para a rede credenciada, é importante que se realize as três modalidades de auditoria, o que permite o acompanhamento técnico do processo desde sua solicitação até a verificação do valor correto a ser pago pelo serviço prestado. Pode-se inferir, pelos resultados encontrados que as UG/FUSEx pesquisadas se preocupam com esta questão, uma vez que quase a totalidade delas fazem uso dessas ferramentas de gestão para o gerenciamento dos seus processos.

Gráfico 2- Tipos de auditorias realizadas pelas OM respondentes. Brasil, 2020.



Fonte: Elaboração da autora, 2020

As atividades desenvolvidas pelas auditorias nas diferentes OM também demonstram distintos aspectos. Em comum a todas as OM pesquisadas, está a realização de auditoria da conta hospitalar na seção, após o recebimento da fatura, que se traduz na auditoria posterior e

tem características mais voltadas a uma auditoria de conformidade, pois, objetiva verificar se as contas estão de acordo com as regras contratualizadas e na legislação, se constituindo, portanto, em uma análise documental. Por outro lado, uma auditoria das contas hospitalares mais fidedigna, requer, segundo manuais de auditoria, que esta ocorra na instituição onde o procedimento acontece, de posse do prontuário do paciente, para checagem dos procedimentos realizados e materiais e medicamentos utilizados. Esta pesquisa aponta que em torno de 15% (n=7) das OM pesquisadas, este procedimento é realizado no setor da auditoria, sem a possibilidade de verificar o prontuário do paciente, que por questões éticas, previstas pelo Conselho Federal de Medicina (CFM), não pode ser disponibilizado, aos compradores dos serviços, para verificação fora do local de origem (CFM, 2018).

A segunda atividade de auditoria realizada com mais frequência pelas OM é a visita ao paciente internado, com emissão de relatório. Segundo os respondentes, 95,6% (n=43) das unidades pesquisadas visitam os pacientes com alguma frequência, sendo que a maior frequência encontrada, foi de uma vez por semana. Esta atividade está no escopo da auditoria concorrente, uma modalidade da auditoria operacional, investigativa, focada no paciente, que permite que os auditores médicos e de enfermagem estejam presentes na unidade de atendimento, com o objetivo de acompanhar *in loco*, a assistência prestada ao paciente, ou seja, ter maior contato com os pacientes, familiares e equipe assistencial, e realizar uma coleta de dados, como um *chek list*, identificando possíveis deficiências dos serviços. Autores apontam que este tipo de auditoria, de cunho inter e multidisciplinar, garante uma melhor resposta no que se refere a qualidade da assistência e na redução de custos, já que entre os seus resultados, está a redução do tempo de internação, além de evitar procedimentos desnecessários, com benefícios para o usuário e para os compradores dos serviços. Apesar de ainda pouco utilizada, a auditoria concorrente representa uma aposta para o futuro, pois prevê melhorias no processo de trabalho, com ganho de efetividade que beneficia todos os envolvidos no processo (VIANA *et al.*, 2016; ANDREOTI *et al.*, 2017; RENDEIRO, 2020).

Neste sentido, os dados desta pesquisa, ao revelar a existência de um número alto de UG/FUSEx, que realizam atividades inerentes ao modelo de auditoria concorrente, demonstram haver uma preocupação das OM com a qualidade e a humanização da assistência, com foco na aplicação dos recursos públicos, sem desperdícios. Tal diagnóstico é corroborado por alguns autores ao relacionarem o modelo de auditoria concorrente a uma maior qualidade da assistência, menor tempo de tratamento e redução dos custos hospitalares (ANDREOTI *et al.*, 2017).

As atividades de auditoria também realizadas com frequência (tabela 8), são (i) a análise e solicitação de internação/procedimentos de urgência, atividade da auditoria prévia e (ii) análise/autorização de materiais/procedimentos durante a internação, atividade que está no escopo da auditoria concorrente. Cada uma delas foi referida por 86,7% (n=39) das unidades pesquisadas. Atividades como (i) análise de processos para autorização de procedimentos eletivos, (ii) liberação do procedimento e (iii) negociação de orteses, próteses e materiais descartáveis (OPME), obtiveram frequências menores, embora expressivas, com 80% (n=36), 77,8% (n=35) e 62,2% (n=28) respectivamente. Todas elas envolvem análises que precedem a realização dos procedimentos e, portanto, fazem parte do modelo de auditoria prévia.

Os dados levantados neste estudo confirmam que a negociação de OPME é, entre as atividades previstas de auditoria, a menos realizada pelos auditores nas OM, ou seja, 37,8% (n=17), dos respondentes disseram que não a realizam, conforme demonstra a Tabela 7. Este é um dado preocupante, uma vez que os OPME são materiais que envolvem alto custos, podendo, quando utilizados, representar até 80% da conta hospitalar, apresentando também grande variação de valores praticados nas diferentes regiões do país, conforme já apontado neste estudo.

Tabela 8- Atividades desenvolvidas pelos setores de auditoria do total de OMS pesquisadas, Brasil, 2020.

Atividades	SIM	%	NÃO	%
Análise de processo para autorização de procedimento eletivo	36	80%	9	20%
Solicitação da autorização (RM/DSau) para o procedimento	34	75,6%	11	24,4%
Análise e solicitação de internação/procedimentos de urgência	39	86,7%	6	13,3%
Liberação do procedimento	35	77,8%	10	22,2%
Visita a paciente internado com emissão de relatório	43	95,6%	2	4,4%
Análise/autorização de materiais/procedimentos durante a internação	39	86,7%	6	13,3%
Negociação de OPME	28	62,2%	17	37,8%
Auditoria da conta hospitalar in loco	38	84,4%	7	15,6%
Auditoria da conta na seção, após o recebimento da fatura	45	100%	0	0%
Total	45	100%		

Fonte: Dados da Pesquisa, 2020

Quanto aos instrumentos utilizados para a realização das atividades da auditoria, podemos observar na Tabela 8 que a totalidade das OM estudadas utiliza os contratos celebrados com as OCS, cujos instrumentos são atualizados e publicados, além da utilização de manuais/normas/pareceres/protocolos/orientações da D Sau.

A grande maioria das OM, 86,7%, disse utilizar como ferramenta para verificação de preços de medicamentos e materiais, a Revista Brasíndice. Em relação a consulta à legislação do sistema de saúde do Exército Brasileiro, resoluções/manuais/pareceres elaborados pela ANVISA e ANS, 75,6% dos respondentes referiu-se buscar, em cada um destes órgãos, o amparo legal para as decisões relacionadas a liberação de materiais para os procedimentos realizados. Outros instrumentos referidos pelas OM, participantes desta pesquisa são a (i) consulta à Revista Simpro, utilizada como referência de preço para materiais descartáveis e OPME, 73,3%; (ii) normas/orientações da ICFEx com 62,2%; e os GUIDELINES de especialidades médicas, com 55,6% de referência. Os instrumentos menos utilizados são as (i) tabelas próprias de materiais, ao verificar que 82,2% dos respondentes disseram não a utilizar, bem como a não utilização da tabela de medicamentos, confirmada por 64,4% dos auditores participantes desta pesquisa. Dados disponíveis na tabela 9.

As tabelas próprias são instrumentos elaborados internamente pelas operadoras, planos e fundos de saúde com listagem e precificação de materiais e medicamentos e visam substituir os catálogos ou revistas, tradicionalmente aceitas no mercado de saúde, como a Brasíndice e a Simpro. As tabelas próprias vêm se consolidando no mercado e têm a pretensão de garantir preços mais justos além de contemplarem as diferenças regionais e as condições de cada operadora. Contudo, conforme atestado neste estudo, o uso destas tabelas próprias é ainda tímido entre as OM pesquisadas, sendo o uso das revistas Simpro (para materiais descartáveis e OPME) e Brasíndice (para medicamentos), cujos catálogos se caracterizam por apresentar preços elevados, ainda predominantes como regra contratual entre as OM e as Organizações Civis de Saúde (OCS) credenciadas ao sistema. Neste sentido, o número elevado de OM que ainda utiliza estes catálogos, autoriza que se admita a necessidade de rever o uso dessas referências e evoluir para a elaboração de instrumentos próprios em busca da economicidade para o sistema.

Os dados levantados no trabalho de campo desta pesquisa registram uma preocupação dos auditores em seguir as normas, protocolos e legislações que regulam o processo de auditoria, o que caracteriza uma auditoria de conformidade, na medida em que busca atender as normas vigentes. Tal postura revela também um fazer auditoria de cunho operacional, uma vez que os protocolos, normas e *Guidelines* em saúde são elaborados e revisados objetivando dar uma melhor resposta às demandas dos usuários além de garantir segurança nos procedimentos e no uso de insumos de saúde. Ademais, para que a auditoria cumpra os objetivos previstos nos sistemas de controle do serviço público, é necessário que esta

contemple tanto a verificação da conformidade quanto a eficácia dos seus processos através do acompanhamento dos resultados obtidos.

Tabela 9- Instrumentos utilizados pelo setor de auditoria das OMS pesquisadas, Brasil, 2020.

Instrumento	SIM	%	NÃO	%
Legislação sobre o sistema de saúde	43	95,6%	2	2,2%
Contratos celebrados com as OCS devidamente atualizados e publicados	45	100%	0	0%
Manuais/normas/pareceres/protocolos/demais orientações da D Sau	45	100%	0	0%
Tabela própria de material	16	35,6%	29	64,4%
Tabela própria de medicamentos	8	17,8%	37	82,2%
Revista Simpro	33	73,3%	12	26,7%
Revista Brasindice	39	86,7%	6	13,3%
Normas/orientações da ICFEx	28	62,2%	17	37,8%
Resoluções/manuais/pareceres ANVISA	34	75,6%	11	24,4%
Resoluções/manuais/pareceres ANS	34	75,6%	11	24,4%
Guidelines publicadas pelas especialidades médicas	25	55,6	20	44,4%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2020

Sobre a contribuição ou benefício da auditoria em saúde para as UG/FUSEx e para o sistema de saúde do Exército Brasileiro, a quase totalidade dos respondentes, 93,3%, afirma que o setor traz economicidade ao sistema. A garantia da qualidade do serviço foi considerada importante para 48,9% dos respondentes, seguida da importância da auditoria para o funcionamento das OM e verificação do cumprimento dos contratos, com 31,1% e a manutenção do sistema foi a resposta para 8,9% dos respondentes (tabela 10). Os dados apontam para um olhar sobre a auditoria ainda voltado para a questão de custos, sendo a avaliação da qualidade dos serviços secundária, ainda que já tenha relevância. A discussão sobre economicidade e qualidade como contribuição da auditoria será retomada adiante, no próximo tópico.

Tabela 10- Contribuição ou benefício da auditoria em saúde para as OMS e para o sistema de saúde do exército brasileiro, Brasil, 2020.

CONTRIBUIÇÃO	SIM	NÃO
Economicidade	93,3% (n=42)	6,7% (n=3)
Garantir a qualidade do serviço	48,9% (n=22)	51,1% (n=23)
Funcionamento/processamento dos contratos	31,1% (n=14)	68,9% (n=31)
Manutenção do sistema	8,9% (n=4)	91,1% (n=41)

Fonte: Dados da Pesquisa, 2020.

A auditoria em saúde, dada a complexidade dos processos sobre os quais os auditores precisam se debruçar, deve ser respaldada por protocolos, manuais e publicações técnicas para que as decisões contemplem o direito do usuário à assistência à saúde de modo integral e com qualidade, sem deixar de observar o princípio da economicidade, garantindo que os recursos

públicos destinados a esta assistência sejam bem aplicados, sempre buscando contemplar o princípio que reza a observância de oferecer o melhor serviço pelo menor custo possível. Observou-se nos dados apresentados neste tópico, que os auditores demonstram preocupação em buscar suporte que amparem suas ações, além de contemplar todas as etapas do processo do encaminhamento para assistência à saúde complementar, ao desenvolver em sua maioria, atividades nas modalidades de auditoria prévia, concorrente e posterior, mostrando comprometimento em acompanhar o processo do início até o seu desfecho.

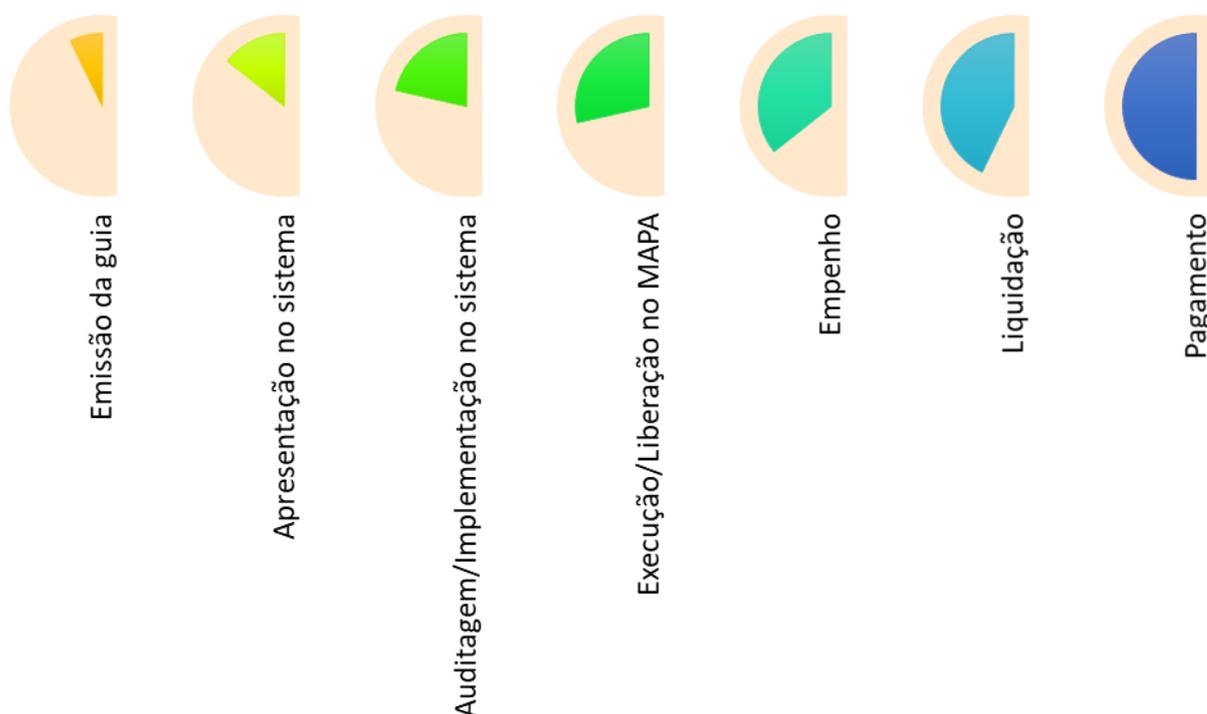
5.6 FLUXO DOS PROCESSOS NO GERENCIAMENTO DO ENCAMINHAMENTO DOS USUÁRIOS PARA ASSISTÊNCIA À SAÚDE NA REDE CREDENCIADA

O fluxo do processo de encaminhamento dos usuários do sistema para atendimento de saúde na rede credenciada das OM, é monitorado e gerenciado pelo Sistema de Registro de Encaminhamentos (SIRE), sistema corporativo do Departamento Geral do Pessoal (DGP), que juntamente com outros quatro sistemas, compõe o Sistema Integrador de Gestão Inteligente de Recursos (SIGIR). Criado pela Portaria nº 036- DGP de 15 abril 2002, o sistema está em operação desde 2006. A finalidade do SIRE é a do controle informatizado do atendimento médico-hospitalar efetuado pelo Sistema de Saúde do Exército, estando entre suas atividades, (i) acompanhar as despesas desde a sua origem e (ii) acompanhar o desempenho das OM subordinadas a cada escalão de comando. Sua metodologia trata de forma integrada todas as rotinas do sistema, sejam administrativas, financeiras ou assistenciais (BRASIL, 2002b). Para isso o SIRE dispõe de ferramentas, relatórios e indicadores que buscam medir as atividades realizadas na sua plataforma, desde a geração de guias de atendimento e encaminhamento, até dados de produtividade, valores gastos, recursos disponibilizados e avaliação de gestão das OM que fazem uso do sistema. Os relatórios de gestão do SIRE, conforme especificado na metodologia, foram fontes desta pesquisa, no intuito de conhecer o desempenho das UG/FUSEx selecionadas para o estudo, no processo de encaminhamento de usuários para a rede credenciada das OM regionalmente.

O fluxo do processo de encaminhamento de pacientes para a rede credenciada contemplado no SIRE, constitui-se das etapas a seguir : (i) a geração da guia encaminhamento (GE) do usuário para o atendimento na OCS; a (ii) apresentação da guia no sistema – fase em que se considera que o usuário foi atendido na rede credenciada e a fatura gerada referente a este atendimento foi entregue à UG/FUSEx para auditoria; (iii) apresentação da GE no sistema; (iv) auditoria da GE, que consiste na implantação da GE no sistema. A etapa seguinte

é (v) a de execução, que é a consolidação das GE auditadas e liberação do “mapa” que consiste numa espécie de autorização para posterior liberação de crédito para pagamento; (vi) liquidação que consiste na liberação do crédito; e, por fim o (vii) pagamento com emissão de ordem bancária para a OCS contratada que prestou o serviço médico-hospitalar nas modalidades previstas em contrato. O processo está representado na figura 7.

Figura 7- Esquemática do fluxo do processo dos encaminhamentos para assistência à saúde na rede credenciada previsto no SIRE, Brasil, 2020.



Fonte: Elaboração da autora, 2020.

O sistema ainda prevê fases intermediárias, de cunho gerencial a saber: (i) o arquivamento da GE, que se dá quando nenhuma outra ação é executada com guia. Após sua emissão, no tempo de 180 dias, ela é arquivada, gerando demérito para a OM e contando negativamente na sua avaliação. A segunda fase é a do (ii) vencimento da GE. Quando a guia de encaminhamento (GE) não é apresentada no sistema em até 90 dias, ela é então considerada vencida. Esta situação também conta negativamente na avaliação das OM. Para que este demérito não aconteça, a OM precisa monitorar suas guias, buscando garantir que estas sejam processadas em tempo hábil para o sistema, excluindo aquelas não utilizadas pelo usuário, segundo os manuais de padronização das auditorias. Portanto, sabe-se que esse processo requer gestão eficiente e comprometida, com o envolvimento de outras seções das

OM, além da seção de auditoria, o que exige integração entre os diversos setores envolvidos no processo.

É importante esclarecer que o sistema registra as fases de geração da GE e depois a apresentação da GE no sistema, porém, algumas outras atividades como o recebimento e o protocolo das faturas referentes a assistência médico-hospitalar, realizada pelas OCS/PSA credenciados, também fazem parte do fluxo do processo. Neste sentido, foi possível observar que o fluxo de processos não ocorre de maneira uniforme. As funções são designadas a diferentes setores, conforme verificado nas UG/FUSEx estudadas. De acordo com os achados desta pesquisa, a maioria das UG/FUSEx, 88,9% (n=40) a geração de guia se dá pelo FUSEx, o qual é o setor responsável pela etapa inicial do processo. Em apenas 15,6%, o setor de encaminhamento emite guias. Outros setores também foram vistos como responsáveis por essa emissão, a exemplo da recepção em 6,6% (n=3) dos casos.

Quanto ao recebimento das faturas nas UG/FUSEx, 64,4% citam a auditoria como responsável, sendo seguida pela seção FUSEx, com 24,4%. Duas unidades informaram que o setor das contas médicas e duas que o protocolo da OMS são os responsáveis pelo recebimento das faturas. Apenas uma unidade referiu-se que a seção administrativa é quem assume esta função. Para a implementação da guia no SIRE, o setor de auditoria novamente aparece com maior porcentagem de UG/FUSEx como setor responsável, 55,6%, seguida pelo FUSEx com 33,3%, contas médicas com 4,4%, e seção administrativa e setor de encaminhamento com 2,2% cada. Estes achados estão apresentados na Tabela 11 a seguir.

Ainda sobre os dados relativos ao fluxo dos processos apresentado na Tabela 11, quanto a contemplação do mapa, o FUSEx aparece como responsável em 30 das 45 UG/FUSEx analisadas, seguida pela auditoria com 20%, e para cada setor de contas médicas e tesouraria temos 4,4%. A seção administrativa e a SALC foram responsáveis em apenas uma OM. A solicitação da nota fiscal tem a seção FUSEx como responsável para a maioria das UG/FUSEx, alcançando 77,8%, seguido pelos setores de auditoria, contas médicas e SALC (4,4% cada), e 2,2% para cada setor: administrativo, tesouraria, fiscalização administrativa e seção de contratos. A tesouraria é considerada, pela quase totalidade das UG/FUSEx, 97,8%, como responsável pelo pagamento das faturas, e, apenas uma OM aponta como responsável a seção administrativa. Por último o arquivamento da fatura é considerado responsabilidade do FUSEx para 48,9% dos respondentes da pesquisa, seguido pela auditoria, 37,8% e das contas médicas com 4,4%. Os setores administrativos, arquivo e conformidade, foram referidos como responsáveis por apenas uma OM.

Tabela 11- Distribuição do total das OMS por setores responsáveis por cada etapa do processo de auditoria, Brasil, 2020.

Setores/Seções	Geração da guia	Recebimento da fatura	Implementação no SIRE	Contemplação no MAPA	Solicitação da NF	Pagamento da Fatura	Arquivamento da fatura
FUSEx	88,9% (n=40)	24,4 (n=11)	33,3% (n=15)	66,7% (n=30)	77,8% (n=35)	0% (n=0)	48,9% (n=22)
Setor de Encaminhamento	15,6% (n=7)	0% (n=0)	2,2% (n=1)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)
Auditoria	4,4% (n=2)	64,4% (n=29)	55,6% (n=25)	20% (n=9)	4,4% (n=2)	0% (n=0)	37,8% (n=17)
Posto Médico da Guarnição	4,4% (n=2)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	2,2% (n=1)
Recepção	2,2% (n=1)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)
Contas Médicas	0% (n=0)	4,4% (n=2)	4,4% (n=2)	4,4% (n=2)	4,4% (n=2)	0% (n=0)	4,4% (n=2)
Protocolo da OMS	0% (n=0)	4,4% (n=2)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)
Seção Administrativa	0% (n=0)	2,2% (n=1)	2,2% (n=1)	2,2% (n=1)	2,2% (n=1)	2,2% (n=1)	2,2% (n=1)
SALC	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	2,2% (n=1)	4,4% (n=2)	0% (n=0)	0% (n=0)
Tesouraria	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	4,4% (n=2)	2,2% (n=1)	97,8% (n=44)	0% (n=0)
Fiscalização ADM	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	2,2% (n=1)	0% (n=0)	0% (n=0)
Seção de Contratos	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	2,2% (n=1)	0% (n=0)	0% (n=0)
Conformidade	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	0% (n=0)	2,2% (n=1)

Fonte: dados da pesquisa, 2020.

Os dados apresentados acima inferem uma ausência de padronização no fluxo dos processos o que pode contribuir para um descontrole ou falta de organização nas atividades. Considerando que todas as unidades são responsáveis por gerir um mesmo sistema, é provável que a padronização, neste sentido, poderia facilitar o controle por parte das instâncias superiores e a comparação do desempenho das UG/FUSEx nesse processo, além da criação e monitoramento de metas e indicadores para acompanhar os resultados alcançados por cada unidade gestora.

Em relação as metas estabelecidas, fica claro que não há uma uniformidade nas UG/FUSEx pesquisadas quanto a esta questão. Algumas unidades afirmam não possuir metas preestabelecidas, enquanto, a maioria delas apresentam diversas metas, sendo que a de maior frequência é a realização da auditoria de todas as guias recebidas no mês, com 17,8% (n=8). Em segundo lugar encontra-se a questão das glosas, ao observar que 15,6% dos respondentes não têm uma definição sobre a taxa ideal de glosas. Para muitos a diminuição deste percentual é o desejável, e, apenas uma unidade refere-se que o ideal seria abaixo de 10%, e um outro afirma ser abaixo de 3%. A terceira meta mais frequente foi a implantação das guias no SIRE

em prazos predefinidos pela unidade (13,3%), e a quarta foi a realização de auditoria *in loco* (11,1%). As metas citadas pelos respondentes estão demonstradas na tabela 12 abaixo.

Tabela 12- Tipos de metas estabelecidas pelas OMS de acordo com os respondentes, Brasil, 2020.

METAS	N	%
Não possui metas estabelecidas	8	17,8%
Auditoria de todas as guias recebidas no mês	8	17,8%
Diminuição de encaminhamentos	1	2,2%
Diminuição de dias de internação	2	4,4%
Porcentagem de glosa	7	15,6%
Visitas aos pacientes	2	4,4%
Diminuir custos	3	6,7%
Implantar indicadores	1	2,2%
Documentação nostálgica	2	4,4%
Auditoria in loco	5	11,1%
Implantação no SIRE	6	13,3%
Atualização cadastro/Negociação OPME	1	2,2%
Capacitação permanente de integrantes	2	4,4%
Faturas lisuradas até o final do mês	1	2,2%
Pagar despesas	2	4,4%
Produtividade	3	6,7%
Tempo de processamento	2	4,4%
Melhorar condições de contrato	1	2,2%
Melhoria do referencial de custo	1	2,2%
Manter a seção em conceito excelente de gestão/ ganhar prêmio de gestão	2	4,4%

Fonte: dados da pesquisa, 2020.

As metas estabelecidas pelas UG/FUSEx tiveram o objetivo de aprimorar e estimular o servidor a realizar serviço de auditor com um propósito, no intuito de se chegar à excelência do processo administrativo. No entanto, esta afirmação se torna contraditória ao se analisar o modelo de gestão orientada para o resultado, o qual privilegia o alcance dos objetivos e metas em vez de ocupar-se com os meios de alcançá-los (NETO, 2015). Nesse sentido, a gestão estratégica orientada para o resultado (GEOR) é definida por Bechelaine, Silveira e Neves (2012) como um sistema que relaciona metas organizacionais com o desenvolvimento da empresa. Assim, os objetivos proporcionam um senso de direção para a organização, guiam as decisões e servem de parâmetros para avaliação de desempenho.

O modelo da GEOR permite uma melhor avaliação do funcionamento do setor público fundamentado no desempenho do programa e na otimização dos custos. Permite ao gestor priorizar o beneficiário em suas necessidades e não na organização do processo. O estabelecimento de metas e objetivos com foco e clareza gera um maior controle do alcance do setor, admite um melhor nível de qualidade dos serviços e pode, portanto, propor melhorias, assim como organiza a gestão para a obtenção de melhores indicadores de

resultados. Permite assim a comparação do desempenho entre unidades e/ou ao longo do tempo (WALTERS, ABRAHAMS e FOUNTAIN, 2003).

Estas informações de desempenho são oriundas da concretização dos objetivos estipulados, ou seja, o alcance dos resultados concretos esperados, e eles serão mensurados pela evolução de indicadores no período de execução do programa, o que possibilita uma avaliação objetiva da atuação do setor analisado (GARCES e SILVEIRA, 2002). As informações obtidas sobre o desempenho, traduzidas em indicadores, são usadas para melhorar a tomada de decisão. Portanto, é uma dimensão fundamental para a gestão estratégica, pois constituem o fluxo de atividades necessárias para alcançar os resultados da organização (RIBEIRO *et al.*, 2011).

A formulação e gestão de indicadores são mencionados como boa prática de gestão para monitoramento e melhoria dos processos em vários documentos norteadores da gestão e governança no EB, tais como o Mapa Estratégico do Exército, o Plano Estratégico do Exército e os manuais técnicos de Gestão de Processos, Gestão de Indicadores de Desempenho e de Auditoria Interna de Processos de Negócio. Também se identifica que a metodologia de Medição do Desempenho Organizacional (MDO), parte integrante do Sistema de Planejamento do Exército (SIPLEx), afirma que o processo estratégico de informação torna a instituição capaz de gerenciar seu próprio desempenho e fomenta a cultura de processos nas práticas gerenciais (BRASIL, 2013; BRASIL, 2014b; BRASIL, 2016; BRASIL, 2019b).

Deste mesmo modo, a análise dos dados desta pesquisa revelou que, apesar do estabelecimento de metas, as seções de auditoria não possuem indicadores para monitoramento dos seus resultados, conforme declara 97,9% dos respondentes da pesquisa.

A gestão organizacional no Exército tem como principal base regulatória, atualmente, o Plano Estratégico do Exército (PEEx) 2019-2023, que, em seu Objetivo Estratégico nº 10, persegue o aumento da efetividade da gestão do bem público e, na Estratégia 10.2.1, busca a racionalização dos processos. A Estratégia Atividade correlata 10.2.1.2, promete prosseguir na implantação da gestão por processos na Alta Administração e prevê ações voltadas ao mapeamento, análise e melhoria de processos de maneira sistêmica e com capacidade de abranger todas as unidades do Exército Brasileiro (BRASIL, 2019b).

No Plano Estratégico do Exército, os indicadores são tratados como instrumentos que permitem identificar e mensurar questões relacionadas a algum fenômeno, problema ou resultado de uma intervenção na realidade (BRASIL, 2019b). Para a instituição, a medição e avaliação do alcance dos objetivos planejados e ainda, a verificação dos recursos empregados

e os efeitos produzidos, são importantes como estratégia de gestão e torna possível a melhoria dos processos (BRASIL, 2016b). Defende que para mensuração das ações e resultados, faz-se necessário registrar, coletar e avaliar dados relativos aos resultados dos processos, definindo os números possíveis de serem atingidos, através da definição de metas, que auxiliam no planejamento da gestão, no assessoramento na tomada de decisão, e na prevenção de situações indesejadas, de modo a garantir que o processo melhore continuamente.

Segundo ainda o Plano Estratégico do Exército, ao se definir indicadores de modo criterioso, monitorando continuamente os processos, de forma alinhada aos objetivos da organização, é possível identificar as oportunidades de melhoria e aprimorar os fluxos de trabalho, garantindo agilidade nas atividades e redução do tempo na execução destas. Esses indicadores devem demonstrar a capacidade dos processos em alcançar os resultados planejados, facilitando a proposição de ações corretivas quando estes resultados não são alcançados (BRASIL, 2019b).

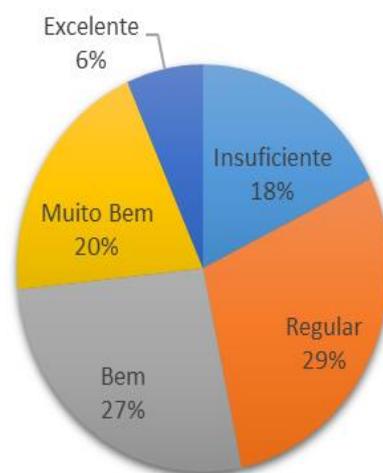
Entre as medições e indicadores disponíveis no SIRE, foi selecionado para análise neste estudo, o relatório de avaliação das UG/FUSEx que mensura o processo de gerenciamento de encaminhamento dos usuários como um todo, por entender que a análise desta avaliação contribui para alcançar os objetivos desta pesquisa e elucidar as inquietações que motivaram o presente estudo, no sentido de entender como se dá o fluxo do processo de encaminhamento dos usuários para a rede credenciada e quanto tempo as OM gastam em cada etapa do processo.

Nesta metodologia de avaliação, o sistema considera todas as GE geradas no último quadrimestre, excluindo o mês imediatamente anterior ao da avaliação e atribui pontuação para cada etapa do processo executada no sistema, considerando o critério quantitativo (o número de GE contempladas em cada fase do processo) e o tempo gasto pela OM para resolução destas etapas. As etapas de apresentação até o pagamento das GE devem ser realizadas dentro do mês da avaliação, considerando as GE geradas no período selecionado. Tais etapas estão representadas na figura 7. O sistema conta pontuação negativa quando nenhuma etapa do processo foi executada entre 90 dias e 180 dias. As pontuações são transformadas em conceitos atribuídos à OM após a soma dos pontos obtidos na execução das etapas previstas, que podem ser classificados, de acordo com a pontuação, como: (i) insuficiente; (ii) regular; (iii) bem; (iii) muito bem e o (iv) excelente, conceito máximo a ser conquistado pela OM avaliada.

Esta avaliação de desempenho realizada pelo SIRE tem como objetivo motivar as organizações militares a manter um padrão de excelência na gestão do sistema de saúde no que lhe compete. O sistema considera como excelente, um tempo de três meses entre o “start” do processo, que é a geração da guia de encaminhamento para o atendimento do usuário nas unidades civis de saúde credenciadas, até o pagamento da fatura gerada pelo atendimento prestado. Para este estudo, foram verificadas as avaliações das UG/FUSEx participantes, disponibilizadas pelo sistema, em 30 de setembro de 2020, considerando as GE geradas no período de 01 de abril a 31 de julho de 2020.

Da análise dos relatórios, observou-se que, 29% das UG/FUSEx, obtiveram o conceito “Regular” no período avaliado, seguido pelo conceito “Bem” (27%). A menção, “Muito Bem” foi atribuída a 20% das UG/FUSEx participantes, enquanto 18% receberam a menção “Insuficiente”. Apenas 6% foram avaliadas como “Excelente”, segundo os critérios observados pelo SIRE na gestão do processo de encaminhamento dos usuários para assistência complementar de saúde na rede credenciada. Os dados estão apresentados no gráfico 3.

Gráfico 3- Desempenho das UG/FUSEx de acordo com a avaliação do SIRE, Brasil, 2020.



Fonte: Elaboração da autora, 2020

Ao se correlacionar a avaliação das UG/FUSEx com as classificações das OM pesquisadas, temos que os hospitais de guarnição e os hospitais gerais não apresentaram o conceito “Insuficiente”, entretanto 50% das unidades operacionais estão nessa posição, bem como 33,3% dos hospitais militares de área e 11,8% dos postos médicos de guarnição. O conceito ou menção “Regular” obteve porcentagens em todas as categorias de OM, sendo os

hospitais gerais, a categoria com maior percentual (83,3%), seguido por 33,3% dos hospitais militares de área, 25% das unidades operacionais. Três postos médicos de guarnição e um dos hospitais de guarnição obtiveram avaliação regular.

Nenhum hospital geral ou unidade operacional obteve a menção “Bem”. Entretanto, oito dos postos médicos de guarnição ficam nesta condição, seguido por três dos hospitais de guarnição, e um dos hospitais militares de área. Para a menção “Muito Bem”, três dos hospitais de guarnição a alcançam, seguido por três dos postos médicos de guarnição. Apenas uma unidade das categorias hospitais gerais, hospitais militares de área e unidades operacionais, alcançaram o conceito “Muito Bem”. Já o conceito “Excelente”, considerado um indicador de que a UG/FUSEx está conseguindo gerir com eficiência esse processo, só foi alcançado por um hospital de guarnição, um posto médico de guarnição e uma unidade operacional, entre as 45 unidades estudadas. Esses dados estão apresentados na tabela 13.

Tabela 13- Avaliação do SIRE e a classificação das OM, Brasil, 2020.

OM	Conceito/Menção				
	Insuficiente	Regular	Bem	Muito Bem	Excelente
Hospital de Guarnição	0% (n=0)	12,5% (n=1)	37,5% (n=3)	37,5% (n=3)	12,5% (n=1)
Hospital Geral	0% (n=0)	83,3% (n=5)	0% (n=0)	16,7% (n=1)	0% (n=0)
Hospital Militar de Área	33,3% (n=3)	33,3% (n=3)	16,7% (n=1)	16,7% (n=1)	0% (n=0)
Posto Médico de Guarnição	11,8% (n=2)	17,6% (n=3)	47,1% (n=8)	17,6% (n=3)	5,9% (n=1)
Unidade Operacional	50% (n=4)	25% (n=2)	0% (n=0)	12,5% (n=1)	12,5% (n=1)

Fonte: Dados da Pesquisa, 2020

Os dados apontam para uma necessidade de ações que busquem melhorar a gestão desse processo uma vez que, de modo geral, 47% das UG/FUSEx (soma das menções “Insuficiente” e “Regular”) obtiveram conceitos considerados ruins, segundo os critérios do sistema. Ou seja, estas OM não conseguiram dar resolutividade à guias geradas em relação a quantidade e no tempo esperado e 27% apresentam um desempenho apenas razoável ao alcançar o conceito “Bem”. Ao correlacionar o desempenho das unidades no processo de gerenciamento dessa assistência complementar à saúde com o tempo de criação da seção de auditoria, observou-se que quase a totalidade das OM que obtiveram o pior desempenho tiveram suas seções de auditoria criadas recentemente. Por outro lado, foi possível observar também que na maioria das OM que estiveram no “Bem” e “Muito Bem” também tem a criação da auditoria de modo recente, sendo instaladas no período de 1 a 5 anos. Portanto, não

é verdadeiro dizer que as UG/FUSEx com seções de auditoria em saúde recentes apresentam resultados insatisfatórios (tabela 14).

Tabela 14- Correlação entre a menção obtida pela UG/FUSEx com os anos de existência do setor de auditoria, Brasil, 2020.

MENÇÃO	1 a 5 anos	5 a 10 anos	Mais de 10 anos	Total
RUIM	75% (n=3)	0	25% (n=1)	100% (n=4)
BOM	66,7% (n=12)	16,7% (n=3)	16,7% (n=3)	100% (n=18)
MUITO BOM	45% (n=9)	35% (n=7)	20% (n=4)	100% (n=20)
TOTAL	57,1% (n=24)	23,8% (n=10)	19% (n=8)	100% (n=42)

Fonte: Dados da Pesquisa, 2020.

Para entender a atribuição dos conceitos, verifica-se que a pontuação das UG/FUSEx, no período analisado, referente às GE apresentadas, auditadas/implantadas, executadas, empenhadas, liquidadas e pagas, além da pontuação para as guias arquivadas e vencidas, já que a pontuação é atribuída de acordo com a porcentagem de GE, emitidas e processadas no período da avaliação. Os dados analisados permitem inferir uma preocupação do setor de auditoria em produzir bons resultados na gestão desse processo, já que nas duas etapas que são da responsabilidade deste setor nas UG/FUSEx, de modo geral, alcançaram percentual de resolutividade das GE próximas de 90%, na apresentação das GE 87,97%, e na auditoria/implantação das GE 84,92%, percentuais que garantiram pontuação muito próxima à máxima para aquele item. Esta preocupação também é evidenciada quando 66% dos respondentes da pesquisa afirmam ter como meta do setor, auditar todas as faturas e implantar as GE no sistema, dentro do mês de recebimento.

Por outro lado, ao analisar as etapas seguintes, realizadas por outros setores, conforme demonstrado no gráfico 4, observa-se uma queda nesta resolutividade: Do total de GE geradas por todas as UG/FUSEx no período analisado, 62,02% foram empenhadas; 59,11% liquidadas e apenas 42,17%, ou seja, menos da metade delas foram pagas no prazo previsto pelo sistema. Pode-se deduzir que não há uma articulação entre os setores envolvidos no processo para que a avaliação final seja satisfatória, uma vez que o bom resultado nesse caso, depende do esforço conjunto das seções envolvidas no processo.

Outra questão que impacta negativamente nesta avaliação são as GE arquivadas e vencidas, apesar de representarem, em média 5% das GE selecionadas para avaliação no período observado. Significa dizer que se passaram cento e oitenta dias, no caso das guias arquivadas, e noventa dias, no caso das guias vencidas, sem que tenha se realizado alguma

etapa do processo, para se concluir o processo com a efetivação do pagamento do serviço prestado.

Tabela 15- Relação entre o conceito obtido pelas UG/FUSEx e o percentual de GE em cada etapa do processo considerado para a avaliação, Brasil, 2020.

Conceito	Arqui- vadas (%)	Vencidas (%)	Apresen- tadas (%)	Auditadas (%)	Execu- tadas (%)	Empe- nhadas (%)	Liqui- dadas (%)	Pagas (%)
Insuficiente	16,3	9,7	80,2	79,2	76,6	12	11,7	11,9
Regular	5,2	6,7	85,6	81,5	76,3	43,1	45,5	30,3
Bem	2,9	6,2	86,1	84,4	79,8	87	77,8	48,4
Muito Bem	0,02	1,4	93,9	91,9	85,7	92,2	86,5	62,4
Excelente	0	0,18	98	96,1	92,8	95	93,3	90,7

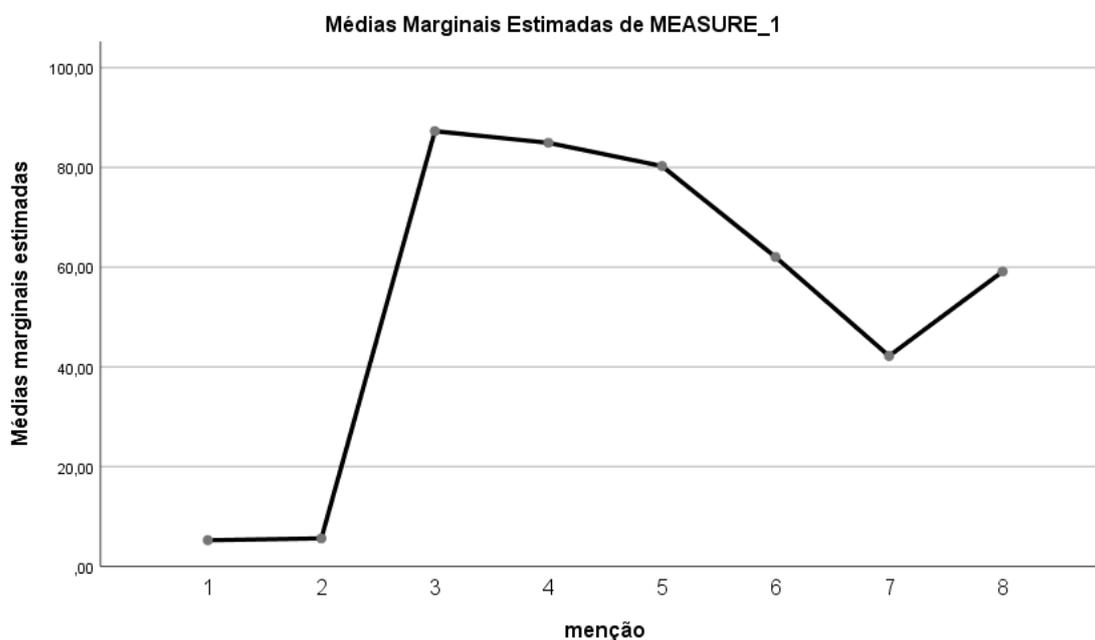
Fonte: Dados da Pesquisa, 2020.

Os dados apresentados na tabela 15, trazem a relação entre o conceito obtido e o percentual de GE contempladas em cada etapa do processo. Assim, é possível inferir que as UG/FUSEx com menção “Excelente” possuem baixas porcentagens para guias arquivadas (0%) e vencidas (0,18%) e valores acima de 90% para as demais etapas do processo. As OM que obtiveram menção “Muito Bem” apresentam números insignificantes (próximos a zero) para guias arquivadas (0,02%) e vencidas (1,4%), mas apresentam valores abaixo de 90% para guias executadas (85,7%), liquidadas (86,5%) e pagas (62,4%). Para as OM avaliadas como “Bem” observa-se percentuais maiores que 6% para as guias arquivadas e (2,9%) para as guias vencidas, conferindo pontuação negativa por ter deixado de gerir as GE no tempo previsto pelo sistema (menor que noventa dias).

As UG/FUSEx que obtiveram índice “Insuficiente” apresentaram valores acima de 16% para as guias arquivadas (16,3%) e vencidas (9,7%). O critério para estas etapas é apresentar percentuais próximos a zero, evitando pontuação negativa nessas etapas. Nas etapas em que as UG/FUSEx deveriam apresentar resolutividade de mais de 90% das GE geradas no período de avaliação, estas unidades apresentaram índices de resolutividade muito baixos, com percentuais de 11,9%, 11% e 7%, para as etapas de empenho, liquidação e pagamento das GE, respectivamente.

De modo geral, pode-se inferir que quanto mais alto o percentual de guias arquivadas e vencidas e quanto mais baixo o percentual para as demais etapas do processo, pior é a avaliação da UG/FUSEx. Esses dados podem ser observados no gráfico 4 apresentado a seguir:

Gráfico 4 - Percentagens médias obtidas para cada etapa do fluxo de processos de encaminhamento de usuários do SSEX para assistência à saúde complementar na rede credenciada, Brasil, 2020.



Fonte: Dados da Pesquisa, 2020.

Legenda: 1- Guias Arquivadas (5,22%); 2- Guias Vencidas (5,57%); 3-Guias Apresentadas (87,27%); 4-Guias Auditadas (84,92%); 5- Guias Executadas (80,27%); 6- Guias Empenhadas (62,02%); 7- Guias Pagas (42,17%); 8- Guias Liquidadas (59,11%).

Esses resultados apontam para atrasos no processo e demora nos pagamentos que podem influenciar negativamente as negociações dos novos contratos a serem celebrados entre as UG/FUSEx e a rede privada, tendo como consequência final um impacto na economicidade para o sistema, uma vez que os pagamentos dos serviços realizados em prazos alargados tornam os preços dos serviços mais caros, além de não assegurar o atendimento à saúde que o beneficiário necessita.

Um outro fator que pode interferir nos resultados apresentados é o efetivo para implantação das guias no sistema. Muitas das UG/FUSEx estudadas (35,5%) afirmaram não possuir pessoal suficiente para desenvolverem esta atividade. A tabela 16 a seguir apresenta a relação entre a quantidade de GE, valores implantados e o número de profissionais disponíveis em cada OM, para realização dessa tarefa. Foram criados nomes fictícios na identificação das OM para preservar seu anonimato.

Tabela 16 – Relação entre dados de produtividade, número de profissionais para implantação das GE no SIRE e Conceito das UG/FUSEx, Brasil, 2020.

UG Sigla	UG Tipo	Qtd/ mês	Valor auditado no mês	Nº Prof sire	Valor médio auditado por profissional	Qtde média auditada	Conceito da OM
Uniform	UG Fusex	651	629.609,26	5	125.921,85	93	I
Mike 2	Posto Médico	1.753	1.793.445,41	7	256.206,49	219	B
Zulu 2	Hosp Militar	1.170	1.252.468,90	8	156.558,61	146	B
Tango 2	UG Fusex	902	574.043,10	1	574.043,10	150	E
Yankee 1	Posto médico	1.183	640.109,43	6	106.684,90	394	I
Quebec 1	UG Fusex	2.520	985.000,43	3	328.333,48	630	R
Sierra 1	UG Fusex	1.553	1.391.687,45	4	347.921,86	777	I
Alfa 2	H Mil A	1.455	4.581.720,56	2	2.290.860,28	727	R
Papa 2	Posto Médico	448	224.477,49	2	112.238,75	64	MB
Quebec 2	Posto Médico	373	96.299,71	7	13.757,10	124	MB
Oscar 1	Posto Médico	985	483.498,44	3	161.166,15	492	R
India 2	H Gu	364	80.378,32	2	40.189,16	121	MB
Hotel 2	H Gu	491	161.440,87	3	53.813,62	123	B
Foxtrot 1	H Ge	3.102	1.526.488,05	4	381.622,01	1.551	MB
Bravo 2	H Mil A	4.563	2.565.914,86	2	1.282.957,43	761	I
Romeo 1	H Gu	633	181.352,64	6	30.225,44	158	MB
Zulu 1	Pol Mil/outro	1.938	458.229,22	4	114.557,30	484	MB
Juliet 1	Posto Médico	4.850	2.930.857,83	5	586.171,57	1.617	B
Echo 1	H Ge	4.121	3.118.318,91	3	1.039.439,64	1.373	R
November 1	Posto Médico	1.496	518.706,18	6	86.451,03	299	B
Delta 2	H Ge	3.925	2.207.770,36	5	441.554,07	1.963	R
Hotel 1	H Gu	1.460	1.063.185,69	2	531.592,85	730	MB
Lima 1	Posto Médico	1.546	1.865.656,68	2	932.828,34	515	B
Tango 1	UG Fusex	739	622.092,00	3	207.364,00	148	R
Echo 2	H Ge	2.860	3.224.037,31	5	644.807,46	730	R

Victor 2	Posto Médico	1.473	1.357.825,65	6	226.304,28	245	B
Victor 1	UG Fusex	738	232.717,20	6	38.786,20	369	R
Golf 2	H Gu	1.635	1.527.546,70	2	763.773,35	545	B
Golf 1	H Gu	1.604	1.941.537,13	3	647.179,04	802	MB
Charlie 2	H Mil A	2.881	2.527.894,38	2	1.263.947,19	1.440	MB
Mike 1	Posto Médico	1.314	985.018,42	3	328.339,47	657	B
Delta 1	H Ge	2.686	1.847.090,30	2	923.545,15	672	R
India 1	H Gu	1.075	282.399,18	4	70.599,80	286	E
November2	Posto Médico	1.317	700.116,83	5	140.023,37	165	E
Juliet 2	Posto Médico	2.536	1.900.877,86	8	237.609,73	317	B
Charlie 1	H Mil A	4.196	1.777.738,20	8	222.217,27	524	R
Yankee2	H Ge	2.672	2.024.133,89	1	2.024.133,89	2.672	R
X-Ray	UG Fusex	479	174.336,09	3	58.112,03	479	I
Sierra 2	UG Fusex	1.506	800.570,50	1	800.570,50	188	I
Alfa 1	H Mil A	15.314	13.221.896,45	8	1.652.737,06	1.915	B
Oscar 2	Posto Médico	67	18.927,81	2	9.463,90	17	I
Romeo 2	Posto Médico	940	354.660,60	4	88.665,15	235	R
Papa 1	Posto Médico	733	332.323,76	4	83.080,94	367	R
Foxtrot 2	H Gu	1.460	1.331.384,65	2	665.692,32	365	R
Bravo 1	H Mil A	3.172	3.127.470,58	4	781.867,65	793	I

Fonte: Dados da Pesquisa, 2020.

Apesar de 35,5% dos respondentes da pesquisa apontarem a falta de pessoal como uma das dificuldades do setor de auditoria, na atividade de implantação das GE, não foi possível estabelecer a relação entre número de profissionais, a quantidade de GE implantadas no SIRE e os conceitos da avaliação da UG/FUSEX no SIRE. Os dados revelam que mesmo as OM que apresentaram um baixo número de GE implantadas, por profissional, apresentaram também baixo conceito na avaliação do SIRE. A menor proporção número de profissionais por quantidade de guias auditadas, foi de noventa e três guias mensais por profissional. A

UG/FUSEx, neste caso obteve conceito “Insuficiente”, o que indica um gerenciamento insatisfatório do processo em geral. Na maior proporção entre número de guias e profissionais, encontram-se dois mil seiscentos e setenta e duas (2.672) GE implantadas, por profissional, com conceito “Regular”. Por outro lado, foi possível observar em uma das unidades estudadas, o número de um mil, novecentos e sessenta e três (1.963) GE implantadas, por profissional, com conceito “Muito Bem”. Outro dado que chama atenção é que entre as unidades com conceito “Excelente”, o número de GE implantada por profissional foi baixo. Apenas três unidades, uma operacional, um hospital de guarnição e um posto médico obtiveram esse conceito nesta avaliação, com relação entre número de GE implantadas e profissionais de 150, 286 e 165 respectivamente.

Uma outra observação a partir da análise dos dados, é a variação da quantidade de profissionais disponíveis nas unidades para a atividade de implantação das GE. Os dados apontam que, enquanto uma unidade, por exemplo, dispõe de um único profissional para implantar 2.672 GE, algumas unidades dispõem de um número de profissionais que permite um número baixo de GE implantadas no mês por profissional, sendo que em 5 unidades, tem-se 01 profissional para implantar até 100 GE, em 9 unidades cada profissional implanta até 200 GE e em 4 unidades a implantação por profissional é de até 300 GE. No outro extremo temos 7 unidades com 1 profissional para implantar mais de um mil GE, entre essas, uma unidade conta com 1 profissional para implantar 2.672 GE, o que pode gerar sobrecarga e atraso na implantação das GE. Este estudo não mensurou se os profissionais envolvidos, desempenham outras atividades, o que pode acontecer, já que 12 dos 45 respondentes apontaram o acúmulo de funções e atividades como uma questão que impacta no trabalho da auditoria.

No que se refere ao impacto do número de profissionais na avaliação da OM, cabe salientar, conforme já discutido na sessão anterior, que a avaliação do SIRE contempla atividades realizadas por outros setores e que este estudo buscou levantar apenas o número de profissionais que atuam na seção de auditoria. Os dados já mostrados até aqui revelam que as etapas seguintes à implantação das GE no sistema, têm maior impacto no baixo desempenho do processo do que as atividades de auditoria realizadas, pois se observa um percentual decrescente de resolutividade das GE nessas etapas.

Pode-se inferir, a partir da análise dos dados, que existem problemas no gerenciamento do processo para mensuração da quantidade adequada de profissionais e sua relação com o

volume de atividades a serem executadas pela auditoria e pelos demais setores envolvidos no processo.

Em consulta a profissionais da Diretoria de Saúde, atores chave na elaboração de normativas e protocolos que norteiam o trabalho da auditoria nas UG/FUSEx, identificou-se que há, em curso, uma revisão da Norma Técnica de Auditoria Médica, a ser publicada, estabelecendo critérios e sugerindo um número de profissionais adequado para o quadro de auditores e demais setores que desenvolvem atividades relacionadas ao gerenciamento do processo da assistência complementar à saúde dos usuários do sistema nas UG/FUSEx, levando em consideração o número de encaminhamentos por mês e os valores correspondentes para a rede credenciada.

Os cálculos realizados pela diretoria de Saúde, para sugerir o número adequado de profissionais de nível superior e/ou de nível técnico, toma como base o valor mensal gasto com essa assistência complementar mensalmente. Esse cálculo deve ser realizado tomando como base a média histórica de produtividade das UG/FUSEx. Dos dados obtidos, no momento da pesquisa de campo, apenas uma UG/FUSEx possui número de profissionais considerado adequado, de acordo com o cálculo estimado pela Diretoria de Saúde, o que indica que a maioria das unidades trabalha com um número de profissionais abaixo do necessário para o desenvolvimento das atividades.

A discussão sobre o número de pessoal suficiente para a seção de auditoria desenvolver todas as suas atividades previstas, remete a necessidade levantada pelos participantes desta pesquisa, de padronizar os processos para facilitar a gestão. Consideram que a dispersão das unidades gestoras do sistema que se espalham pelo território nacional, requer o estabelecimento de direções a serem seguidas, para que se possa obter resultados semelhantes em todas as unidades do sistema. Nesta perspectiva a Norma Técnica da Auditoria Médica (NTAUMEx) busca também essa padronização, ao estabelecer as atividades que devem ser executadas por cada setor e os prazos estimados para suas execuções. (BRASIL, 2017c).

CAPÍTULO VI

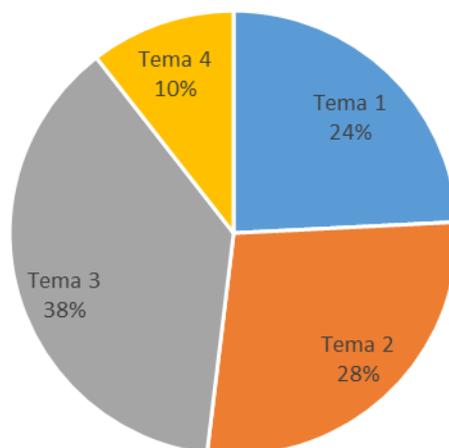
6 DIFICULDADES E OPORTUNIDADES NO PROCESSO DE AUDITORIA: A “VISÃO” DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA DAS UG/FUSEx E SUAS CONTRIBUIÇÕES

Este capítulo descreve a opinião dos respondentes sobre questões relacionadas ao trabalho da auditoria nas UG/FUSEx, envolvendo as dificuldades e oportunidades para o cumprimento das metas estabelecidas que norteiam a realização do trabalho do auditor, bem como as contribuições do trabalho da auditoria para o sistema de saúde do Exército, com sugestões para aprimorar este serviço nas unidades estudadas, apontadas pelos participantes desta pesquisa. Ao reproduzir trechos das falas dos respondentes, foram criados nomes fictícios, conforme descrito na metodologia deste trabalho, com o intuito de preservar a identidade dos participantes.

Ao analisar os discursos dos respondentes do setor de auditoria, que participaram desta pesquisa, um conjunto de situações foi levantado revelando os principais problemas por eles enfrentados, no desenvolvimento das atividades. Tais situações, foram categorizadas em temáticas, utilizando software *MAXQDA Analytics 2020*, classificadas da seguinte forma: (i) Tema 1- Implicação da auditoria no gerenciamento e controle dos recursos financeiros; (ii) Tema 2- gestão de pessoas no fazer auditoria; (iii) Tema 3- normatização e fluxo dos processos de encaminhamento dos usuários para o setor privado; (iv) Tema 4- a importância da auditoria em saúde para a qualidade da assistência prestada.

Foram registradas 314 palavras representativas dos quatro temas supracitados, e observa-se, na análise desses resultados, que o tema 3, relacionado ao fluxo de processos, é o mais referido (38%) e, o menos referido é o tema 4 (10%), que trata da importância da qualidade do serviço prestado, como demonstra o Gráfico 5 abaixo.

Gráfico 5- Percentual dos temas levantados pelos profissionais da auditoria nas OM, Brasil, 2020.



Fonte: Dados da Pesquisa, 2020

Legenda: Tema 1- Implicação da auditoria no gerenciamento e controle dos recursos financeiros; Tema 2- gestão de pessoas no fazer auditoria; Tema 3- normatização e fluxo dos processos de encaminhamento dos usuários para o setor privado; Tema 4- a importância da auditoria em saúde para a qualidade da assistência prestada.

6.1 TEMA 1: IMPACTO DA AUDITORIA NO GERENCIAMENTO E CONTROLE DOS RECURSOS FINANCEIROS DESTINADOS A ASSISTÊNCIA À SAÚDE NO EXÉRCITO BRASILEIRO

Ao observar as palavras, ou núcleos temáticos, considerados representativos dos quatro temas categorizados nesta pesquisa, verifica-se que algumas palavras se repetem com certa frequência. Para o primeiro tema, os respondentes referem-se à economicidade como principal contribuição da auditoria no gerenciamento e controle dos recursos financeiros. A auditoria em saúde no Exército, para eles, permite um melhor controle sobre os recursos públicos voltados para a saúde e resulta em diminuição de gastos, evita desperdícios e impede distorções. Tais situações são, para os auditores, aquelas que representam a economicidade.

Além disso, referem-se sobre a diminuição das taxas de glosas, a valores ideais abaixo de 10% e 3%, embora não explicitem as razões desses percentuais serem considerados ideais. No entanto, de acordo com a literatura, índices mais baixos de glosa indicam contratos mais elaborados e processos de negociação mais ajustados entre comprador e vendedor dos serviços de saúde, além de indicar processos de faturamento mais eficientes e relações mais éticas (Morais, 2014). É clara a preocupação dos respondentes em relação a uma melhor gestão e controle dos gastos públicos uma vez que é deste controle, segundo eles, que depende

a eficácia, eficiência e efetividade do setor de auditoria com vistas à sustentabilidade deste sistema, bem como de um fluxo de processos bem estabelecido e profissionais qualificados, ainda que tais condições não tenham sido observadas nas OM, conforme apontam os dados dessa pesquisa apresentado na Figura 8.

Figura 8- Nuvem de palavras mais frequentes do Tema 1 - Implicação da auditoria no gerenciamento e controle dos recursos financeiros destinados a assistência à saúde no Exército Brasileiro, Brasil, 2020.



Fonte: Dados da Pesquisa, 2020.

Vale a pena chamar atenção para o fato de os respondentes terem atribuído grande relevância à questão da economicidade, quando 98% deles a apontam como sendo a maior contribuição do trabalho dos auditores em saúde para o sistema de saúde do Exército Brasileiro. Temas como redução dos custos, responsabilidade nos gastos, racionalização e melhor emprego dos recursos, correta aplicabilidade dos recursos públicos, sustentabilidade e equilíbrio do sistema, controle de gastos, inibição das distorções e evitar desperdícios, emergiram das falas dos respondentes com muita frequência.

Para ilustrar este entendimento, seguem trechos transcritos das respostas ao questionário, dos participantes da pesquisa, sobre qual a maior contribuição do trabalho da auditoria para o sistema de saúde do Exército:

“Não tenho dúvida de que o serviço de auditoria de contas médicas é vital para a manutenção do nosso sistema de saúde. É através das nossas ações que conseguimos reduzir custos, acompanhar a execução dos contratos, corrigir distorções, melhorar a qualidade dos serviços prestados aos nossos usuários” (Charlie 1).

A preocupação com a boa gestão dos recursos aparece em outras respostas como reproduzido a seguir: *“Redução de custos; uso racional dos recursos; normatização de procedimentos de auditoria”* (Mike 2).

As respostas dos auditores remetem a uma associação entre a boa gestão dos recursos, a economicidade e a qualidade dos serviços, como pode ser atestado a seguir:

“Qualidade na assistência aos usuários com baixo custo” (Mike 1).
“[...] as glosas que geram economicidade para o sistema FUSEx e melhoria da qualidade no serviço prestado pelas OCS/PSA” (Yankee 1).

“[...] minimizar erros nas conferências dos documentos, auxiliando no controle dos gastos, assistindo melhor o paciente” (Oscar 2).

Uma outra resposta, além de relacionar a importância da auditoria com as questões acima, traz a ideia de que, ao promover economicidade, esta ferramenta pode ampliar o acesso dos usuários ao sistema *“Permite que os recursos sejam bem aplicados e, conseqüentemente, possam ser disponibilizados para mais beneficiários”* (Quebec 1).

Nos trechos a seguir os auditores participantes acrescentam ainda a questão da sustentabilidade do sistema:

“Favorecer o acesso do usuário FUSEx aos serviços de saúde que ele necessita, de forma a garantir a devida economicidade, visando a sustentabilidade do sistema de saúde do Exército” (Juliet 1).

“A busca da qualidade da assistência, funcionamento do contrato, economicidade, manutenção do sistema” (Bravo 2).

“O Trabalho da Auditoria contribui para a Saúde Financeira do Fundo de Saúde do Exército, além de gerenciamento dos custos hospitalares e da qualidade da assistência à saúde” (Romeo 2).

Todas essas expressões escritas pelos respondentes reforçam a ideia de que, para eles, a contribuição da auditoria está na gestão responsável dos recursos e na promoção da economicidade.

Estes discursos dos respondentes encontram amparo na definição do princípio constitucional de economicidade do artigo 70 da Constituição Federal Brasileira, cujo princípio prediz a obtenção do resultado esperado a partir do menor custo possível, fazendo com que seja mantida a qualidade dos bens ou da prestação do serviço (BRASIL, 1988).

A Carta Magna Brasileira prevê que o indivíduo tem direito ao acesso e assistência à saúde de modo efetivo nos âmbitos preventivo, curativo e promocional. O mesmo documento postula que a efetividade de direitos fundamentais deve ser garantida a partir do bem-estar e dignidade humana através do melhor emprego de recursos (BRASIL, 1988; DE DAVID, 2010).

No campo da saúde, a geração de economicidade pode ser descrita nas aquisições de bens ou simplificação do gerenciamento, incluindo ações como a capacitação da equipe de compras, alterações no processo e abordagem de aquisição e otimização do gerenciamento dos dados. Para tal, é recomendado que todos os profissionais de saúde colaborem com uma aquisição de eficiência e economicidade (BRASIL, 2020g).

Contudo, é importante chamar atenção, para o conceito minimalista de economicidade dos auditores respondentes ao ser compreendida apenas numa perspectiva financeira, ou seja, o balanço entre receita e despesas assume centralidade nesta conceituação. No campo da saúde pública, especificamente da economia da saúde, o tema da economicidade é concebido de forma mais ampla, por considerar que a saúde, a doença e a morte são eventos não redutíveis a uma lógica de custo benefício. Para Lima (2008), economicidade não pode ser compreendida meramente como obtenção de vantagem financeira, mas, sim, vantagem social. Portanto seu conceito não se resume a conter gastos ou obter o menor custo, mas obter o maior retorno social na aplicação dos recursos públicos.

Para De David (2010), a eficiência e a economicidade se associam, sendo a eficiência uma noção mais ampla. Enquanto que a economicidade se restringe à otimização dos custos, a eficiência visaria maiores ganhos sociais.

LIMA (2008), reforça a ideia dos respondentes ao associar economicidade e qualidade. Para o autor, o princípio de economicidade compreende a relação custo e resultado, também englobando o benefício social e a garantia de um serviço ou produto de qualidade. Para Canotilho *et al.*, (2013), economicidade é o critério de menor uso de recursos públicos para se alcançar a maior quantidade de benefícios ou de beneficiários possíveis. Neste contexto a auditoria em saúde ganha destaque por ser uma ferramenta imprescindível na gestão da saúde pública brasileira, considerando os recursos disponibilizados para esse fim.

Embora sua implementação como ferramenta de gestão do sistema de saúde seja recente (AZEVEDO, GONÇALVES e SANTOS, 2018), o papel da auditoria como auxiliar no controle dos gastos públicos, na tentativa de garantia da economicidade do sistema, já vem sendo confirmado ao longo desses últimos anos. Além disso a realização de ações que

possibilitam o apoio à gestão por meio do levantamento de necessidades, identificação das distorções, irregularidades e não conformidades em relação à base normativa, elaboração de recomendações e identificação dos destinatários para a correção ou adequação de cada um dos pontos verificados, são também ações que fazem parte do conjunto de atividades desenvolvidas pela auditoria de saúde (TAJRA *et al.*, 2014).

Nos discursos dos respondentes encontramos mais referências que corroboram a discussão acima. A participante de nome fictício *Golf 2*, aborda a contribuição da auditoria na gestão como sendo “*Otimizar a gestão, controle de gastos*”, que se traduz em um dos objetivos da ferramenta. Neste outro trecho encontra-se respaldo também para a discussão sobre a questão do cumprimento das normas:

“O trabalho da seção de auditoria é vital para o funcionamento do Sistema de Saúde do EB, haja vista que mantém o equilíbrio do sistema, fazendo cumprir as normas vigentes e contratos firmados entre as partes, para que os custos sejam compatíveis com os recursos disponíveis” (Sierra 2).

Ainda sobre a questão da auditoria como ferramenta de controle, uma outra contribuição citada pelos respondentes aponta para a questão da segurança, proporcionada ao gestor, em relação aos recursos públicos sob sua responsabilidade:

“O trabalho da auditoria é fundamental pois evita desperdícios de recursos, evita possíveis fraudes nas contas hospitalares, gera segurança para os diretores em relação aos contratos que são firmados com as OCS/PSA” (Romeo 2).

“Impede e inibe distorções nas faturas das contas dos usuários com os serviços prestados, o que gera economicidade ao Fundo de Saúde e evita o desperdício de dinheiro público ” (Victor 2).

Todas estas contribuições da auditoria, são ressaltados pelos respondentes desta pesquisa ao se referirem a importância deste instrumento na gestão dos recursos públicos. Foram muito frequentes as demonstrações de preocupação dos participantes da pesquisa, em relação a necessidade de se contar com um processo organizado, normatizado, com parâmetros bem definidos do fluxo dos processos de encaminhamento dos usuários do sistema de saúde do Exército, como requisitos para o alcance dos objetivos de promover economicidade e resolutividade ao sistema da instituição.

6.2 TEMA 2- GESTÃO DE PESSOAS NO FAZER AUDITORIA NO ÂMBITO DO EXÉRCITO BRASILEIRO

As palavras representativas do tema 2, relativo à gestão de pessoas no fazer auditoria, presentes nos discursos dos respondentes auditores desta pesquisa, estão elencadas na Figura 9.

Figura 9- Nuvem de palavras mais frequentes no tema 2- Gestão de pessoas no fazer auditoria no âmbito do Exército Brasileiro, Brasil, 2020.



Fonte: Dados da Pesquisa, 2020.

A análise do discurso dos respondentes evidencia que a gestão de pessoas é referida com muita frequência a partir da palavra capacitação, a qual assume um sentido positivo, ou seja, os participantes referem-se à capacitação como uma ação importante e necessária da equipe do setor de auditoria em saúde. A falta de capacitação foi apontada pelos participantes da pesquisa como uma das dificuldades como já citado em capítulos anteriores desta pesquisa, comprometendo o desenvolvimento desta atividade.

Com base nesta constatação os participantes apontam como sugestão, a realização de cursos de capacitação para promover a profissionalização das equipes e garantir que o trabalho seja realizado com qualidade conforme ilustram os trechos abaixo dos respondentes:

“Dispensar recursos para prover capacitação obrigatória periodicamente, não somente pelo PROCAP, mas através de cursos civis locais ou até mesmo em forma de EAD” (Golf 2).

“[...] tudo isso para a redução de custos. Para aprimorar a auditoria: fazer capacitação para os profissionais envolvidos em

todas as portas de entrada do hospital que possam gerar encaminhamentos [...]” (Golf 1).

“Melhoria do SIRE ou uso de outro sistema por todas as OMS, capacitação constante para os militares [...]” (Yankee 2).

“cursos de aperfeiçoamento na área” (Juliet 2).

“Capacitações constantes, cursos, palestras (semestral)” (Papa 2).

Apesar da importância atribuída à capacitação pelos participantes da pesquisa, constata-se que a capacitação dos profissionais não é priorizada nas OM pesquisadas até o momento, na medida em que os dados analisados revelam que a capacitação dos profissionais no setor, não é uma prática rotineira. Em torno de 50% dos respondentes afirmaram não ser realizada em suas OM, capacitação ou treinamento para as atividades relacionadas a auditoria em saúde nem uma vez por ano, enquanto 44% afirmaram realizar apenas uma vez por ano.

Aliada à falta de capacitação e atualização dos auditores e técnicos, o baixo número de profissionais das equipes de auditoria em saúde pesquisadas com especialização na área, foi também um problema citado com frequência. De fato, das 45 unidades, 11,1% (n=5) não possuem especialistas em auditoria em saúde. Em 62,2,6% delas (n=28), existe menos de 50% da equipe com formação específica em auditoria em saúde. E apenas 22,2% (n=10) das unidades pesquisadas contam com mais de 50% dos profissionais da equipe especializados.

Rendeiro (2020), também constatou em seu estudo, que 36 dos 79 médicos reportados como atuantes em regulação e auditoria nas Unidades Gestoras por ele pesquisadas, têm, no máximo, 2 (dois) anos de formados e 23 (vinte e três) deles não completaram ainda 1 (um) ano, reforçando os dados também encontrados nesta pesquisa, conforme descrito acima. A inexperiência de uma parte dos profissionais que atuam nesta área crítica, constitui-se em uma dificuldade, pois as decisões tomadas por auditores envolvem alta complexidade e custos elevados dos procedimentos, além de exigir a capacidade de uma análise consubstanciada sobre as demandas dos usuários que têm direito a uma assistência de qualidade e que atenda às suas necessidades.

Nesta mesma direção, autores como Andreotti *et al.*, (2017), em estudo sobre auditoria de enfermagem, admite que esta prática exige conhecimento sobre contratos, sobre novos produtos, sobre a legislação que regula a atividade, a fatura hospitalar e prontuário. O domínio dessas questões exige formação específica e constante atualização dos profissionais envolvidos no processo (TAJRA *et al.*, 2014; FARAGE, 2014; ANDREOTTI *et al.*, 2017). O

estudo realizado por Andreotti *et al.*, (2017) revelou que 84% dos profissionais que atuam na área de auditoria em enfermagem não possuem especialização específica na área.

Além da falta de conhecimento há também, por parte destes profissionais, uma concepção de auditoria de cunho burocrática, contábil e financeiro, que visa apenas a sustentação econômica do hospital, podendo-se inferir que, apesar de se tratar de profissionais da área técnica, a auditoria não é compreendida como uma prática de caráter mais amplo em face da complexidade de fatores que estão envolvidos na assistência prestada pelos serviços de saúde seja de natureza pública e/ou privada.

Outro estudo realizado por Schek *et al.*, (2017), com 36 profissionais enfermeiros auditores, apontou que 50% dos entrevistados mostraram conhecimento inadequado sobre a temática. Corroborando com os resultados do estudo de Rendeiro (2020), esta pesquisa constata que, em apenas uma das 45 OM estudadas, todos os profissionais lotados na seção de auditoria apresentavam especialização, e outras possuem alguns profissionais com esta especialidade, variando entre 88% e menos de 50% das unidades que possuem especialistas em auditoria como se pode observar na Tabela 17.

Tabela 17- Número e percentual de profissionais e de especialistas por OMS pesquisada, Brasil, 2020.

OM/Categoria	N profissionais	N especialistas	% de especialistas
1-Posto Médico	7	2	29%
2-Hospital Geral	8	3	38%
3-Hospital de Guarnição	5	1	20%
4-Hospital Militar de Área	8	4	50%
5-Posto Médico	18	2	11%
6-Unidade Operacional	5	1	20%
7-Unidade Operacional	NI	1	NI
8-Posto Médico	4	2	50%
9-Posto Médico	2	1	50%
10-Posto Médico	5	2	40%
11-Hospital Geral	10	3	30%
12-Unidade Operacional	4	2	50%
13-Hospital de Guarnição	1	0	0%
14-Hospital Geral	12	7	58%
15-Posto Médico	7	0	0%
16-Posto Médico	11	3	27%
17-Unidade operacional	4	1	25%
18-Posto Médico	6	2	33%
19-Hospital de Guarnição	3	1	33%
20-Hospital Militar de Área	8	3	38%
21-Posto Médico	6	2	33%
22-Hospital Geral	8	7	88%
23-Unidade Operacional	2	2	100%

24-Posto Médico	10	3	30%
25-Posto Médico	14	1	7%
26-Hospital Militar de Área	6	4	67%
27-Unidade Operacional	4	1	25%
28-Posto Médico	9	1	11%
29-Hospital Geral	12	3	25%
30-Unidade Operacional	4	2	50%
31-Policlinica	5	3	60%
32-Posto Médico	5	2	40%
33-Posto Médico	6	1	17%
34-Hospital de Guarnição	7	3	43%
35-Posto Médico	5	2	40%
36-Hospital de Guarnição	20	5	25%
37-Hospital Militar de Área	11	4	36%
38-Hospital Militar de Área	4	3	75%
39-Posto Médico	5	2	40%
40-Hospital de Guarnição	9	2	22%
41-Hospital Militar	12	5	42%
42-Hospital Geral	11	1	9%
43-Hospital Geral	14	2	14%
44-Hospital Militar de Área	29	5	17%
45-Posto Médico	4	1	25%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020

Segundo dados levantados junto a Diretoria de Saúde, o DGP vem buscando capacitar seus auditores em saúde. Para tanto, foi criado o curso de especialização de Auditoria em Serviço de Saúde. Este curso, realizado na Escola de Saúde no Rio de Janeiro e criado em fevereiro de 2017, através da portaria 031-EME, já capacitou 98 militares da área de saúde (médicos, enfermeiros, farmacêuticos e odontólogos), Tem como objetivo qualificar oficiais para atuar nas equipes de auditoria interna e externa em serviço de saúde nas Organizações Militares de Saúde, na gestão e auditoria do uso de órteses, próteses e materiais especiais (OPME), bem como prestar assessoria aos setores responsáveis pela elaboração de contratos com Organizações Civis de Saúde e Prestadores de Serviços Autônomos (BRASIL, 2017a).

Como visto na Figura 9, anteriormente apresentada, um outro termo que adquire relevância como representativo do Tema 2, é o da rotatividade. Os respondentes referem em suas falas, a existência da alta rotatividade da equipe e a falta de exclusividade ao trabalho da auditoria, uma vez que os militares tem outras atribuições inerentes à profissão militar, como viagens para atividades em outras OM, escalas de serviço, além de outras atividades, configurando acúmulo de funções. As respostas dos participantes da pesquisa das diversas

unidades selecionadas, ao relatar as dificuldades encontradas no trabalho da auditoria do EB, convergem em uma só, a rotatividade e, suas sugestões contemplam ações que visam minimizar os impactos desta situação na rotina da auditoria, uma vez que algumas atividades desenvolvidas a exemplo da autorização de procedimentos que acontece mediante demanda e o acompanhamento de pacientes internados, dificultam a conciliação com outros afazeres sem prejuízo nos resultados, na qualidade do trabalho, ou na entrega ao usuário, pelo caráter presencial de tais atividades.

Oito participantes são diretos ao apontar essa questão, como pode ser visto a seguir “[...] *a rotatividade dos profissionais*” (ao se referir em dificuldades), e “[...] *diminuir a rotatividade dos profissionais*” (Charlie 2, Echo 2; Foxtrot 1; Bravo 2; Quebec 2, Zulu 1, Delta 1, Hotel 1). “[...] *utilização dos profissionais para atividades estranhas a auditoria, escala de serviço, etc*” (Yankee 1).

Respondentes de duas unidades abordam o impacto desta rotatividade no seguimento das atividades do setor, como dificuldades enfrentadas, a exemplo das respostas abaixo:

“Trocias constantes dos profissionais que fazem parte do setor de auditoria [...], alguns profissionais não possuem experiência, sendo adquirida com o tempo no próprio setor.” (Bravo 1).

“Descontinuidade do auditor médico ao final do ano, pois na maioria das vezes é um aspirante temporário que integra a equipe de auditoria e após término do serviço obrigatório a seção fica descoberta de tal profissional. Nunca se sabe no ano seguinte se haverá médico para a função e quantos serão disponibilizados” (Victor 2).

“Manter os profissionais capacitados” (Quebec 1) ou “[...] *manutenção das equipes de trabalho*” (Sierra 2).

Estes “depoimentos” também remetem a outras questões já discutidas neste trabalho, relacionadas ao modelo de captação de profissionais do EB, a insuficiência de capacitação desses profissionais, a falta de experiência na área, considerados requisitos importantes e que trazem segurança ao exercício da auditoria, por lidar com questões complexas na análise e atendimento das demandas dos usuários e também relacionada a gestão de recursos públicos.

Outras condições exigidas aos profissionais que assumem trabalhar no âmbito das unidades do Exército, e que podem agravar o problema da alta rotatividade, é o compromisso e disponibilidade para participarem de diversas atividades do meio militar, a exemplo de

formaturas, atividades de treinamento e deslocamento para atividades fora da sua cidade ou até mesmo fora do seu Estado. Estas atividades, inerentes à profissão militar, dificultam ou até mesmo inviabilizam a prática comum entre os profissionais de saúde de terem outros vínculos de trabalho, simultaneamente. Esta exigência de exclusividade do Exército também parece desestimular a permanência de alguns profissionais de saúde, nas unidades de saúde da instituição, especialmente os médicos selecionados para período temporário obrigatório, em atendimento à legislação, que, após cumprimento do tempo previsto de um ano, acabam solicitando o desligamento, vindo a prejudicar a continuidade do trabalho e promovendo a rotatividade.

Outra dificuldade importante repetida entre os respondentes da pesquisa é a sobrecarga alegada pelos profissionais auditores e que se relaciona com a discussão sobre as exigências do Exército, anteriormente apontadas, na rotina das atividades militares, quando são requeridos desses profissionais a participação em “missões” externas ou obrigações internas, que os obriga a se ausentarem do trabalho de auditor para cumprir estas necessidades, ilustrados nestas respostas:

“Utilização dos profissionais para atividades estranhas a auditoria, escala de serviço etc” (Yankee 1).

“Elevada carga de trabalho tipificada como missões, em outras áreas de atuação que não seja a auditoria, em que os membros do setor são incumbidos” (Juliet 1).

“Desvio da Função” (November 2).

“Conciliar a parte militar com o trabalho de auditor. Ausências da seção para ir para missões, campos, apoios” (Oscar 1).

“Auditores cumprem missões cumulativas com outros setores do Hospital” (Golf 1).

“Sobrecarrega de apenas um Profissional” (Victor 1).

“Troca de função dos militares” (Papa 2).

A tipificação do trabalho externo do militar auditor também é observada nas respostas que informam ser uma das dificuldades do setor de auditoria a falta de exclusividade dos profissionais que trabalham no setor o que compromete a eficiência, proatividade e dedicação dos profissionais, como pôde ser observado a seguir:

“Ausência de médico proativo e compromissado à função de auditoria, [...]. Permitir que os profissionais de auditoria tenham maior dedicação à atividade de auditoria em vez de missões militares

alheias ao serviço e que atrasam as demandas dessas atividades” (Sierra 1).

“Falta de exclusividade da equipe da auditoria” (Echo1, Golf 2).

“Acúmulo de funções dos profissionais envolvidos com a auditoria [...]. Deveria ter uma equipe exclusiva para a auditoria” (Romeo 1).

“[...] manter um efetivo mínimo com profissionais capacitados e exclusivos na seção já é suficiente” (Romeu 2).

Estes fatores citados acima relacionam-se com as características do modelo de trabalho do Exército que prever a necessidade de promover a vivência nacional para que os militares conheçam a realidade de outras regiões e organizações militares, amadurecendo os atributos e habilidades tratados nas escolas de formação da instituição, mas que, infelizmente, gera rotatividade de pessoal. Assim, segundo Almeida (2019), para se compreender a dificuldade de uma OM contar com militares com experiência nas funções administrativas, um primeiro aspecto a ser considerado é a sua política de movimentação de pessoal, característica da carreira do militar do Exército Brasileiro como já sinalizado anteriormente.

A política de pessoas é gerida pela Diretoria de Controle de Efetivos e Movimentação (DCEM), responsável por analisar os processos de transferência de militares e distribuí-los pelas diversas OM do país. Nesses processos de transferência, nem sempre a especialidade técnica ou as habilitações militares ou mesmo civis, adquiridas durante a carreira, são fatores determinantes para a escolha do local onde um militar irá servir ⁹ Almeida (2019).

Quanto a experiência dos profissionais em auditoria de saúde, foi possível observar, através do cargo ocupado pelo respondente, que predominam como chefes do setor o posto Tenente (44%, n=20), primeiro posto da carreira militar para oficiais, o que mostra um público jovem e ainda sem experiência na área, conforme descrito no item sobre o perfil dos auditores de saúde do EB. Esta situação foi confirmada, ao verificar que a maioria deles, não possuía especialização em auditoria em saúde.

⁹ Na Força Terrestre, cada OM tem sua peculiaridade e sua atividade-fim voltadas para uma especialidade, a exemplo das unidades ou subunidades operacionais das armas de Infantaria, Cavalaria, Artilharia, Engenharia e Comunicações, bem como as organizações militares de logística como os Batalhões Logísticos e os Depósitos de Suprimento, incluídas também, as unidades de saúde nas suas diferentes complexidades.

Os militares são distribuídos nessas organizações de acordo com a sua formação nas escolas do Exército, porém, dependendo dos efetivos existentes, podem assumir cargos ou funções administrativas de qualquer natureza, sem possuir a formação necessária para aquela função (ALMEIDA, 2019). Conforme o Estatuto dos Militares, no seu Art. 20, “Cargo militar é um conjunto de atribuições, deveres e responsabilidades cometidos a um militar em serviço ativo” e é provido com pessoal que satisfaça aos requisitos de qualificação exigidos para o seu desempenho (BRASIL, 1980). Na prática, contudo, esses requisitos nem sempre são levados em consideração, como evidenciado nos dados desta pesquisa, os quais demonstram que muitos militares assumem a função de auditor sem ter a capacitação ou especialização requerida.

O estudo de Oliveira e Pereira (2007), corrobora com este achado, ao chamar atenção para o fato de que existe entre os oficiais militares, sobretudo entre os oficiais médicos, uma falta de interesse, em determinadas especialidades, de prosseguir carreira após o término do serviço militar obrigatório. Os autores ainda apontam para o fato de que os servidores que se especializam após um ano de serviço nas OM “dão baixa” e passam a prestar assistência a hospitais públicos ou particulares. Este dado confirma as dificuldades identificadas entre os participantes desta pesquisa, no desempenho das atividades relacionadas à auditoria, na medida em que o tempo médio na função de auditores, segundo os respondentes, é de até cinco anos, o que contribui de forma incontestável para a alta rotatividade nas equipes e um prejuízo na fixação e continuidade do conhecimento necessário para o exercício da atividade da auditoria.

Esta descontinuidade traz a sensação, para os profissionais de algumas OM pesquisadas, de estarem sempre começando o processo, muitas vezes sem acesso ao que foi construído até então por outros profissionais que já se desligaram do serviço.

É interessante observar que a discussão sobre rotatividade e experiência profissional progressiva, estão presentes em outros estudos, realizados no âmbito de organizações de natureza diferente das organizações públicas bem como da organização Exército brasileiro. Um estudo quantitativo conduzido por Oliveira e Rocha (2017), com uma amostra de 299 trabalhadores brasileiros com nível superior, alunos ou ex-alunos de cursos de pós-graduação (*lato sensu e stricto sensu*) de uma escola de negócios do Rio de Janeiro, que atuam como empregados de empresas brasileiras de diferentes setores, com o objetivo de analisar antecedentes individuais e situacionais do engajamento no trabalho, mostrou que a rotatividade está também relacionada com a idade e tempo de empresa do profissional. Dados deste estudo apontam que quanto maior o tempo de empresa e a idade do empregado, menor sua intenção de sair. Esses resultados contribuem para a sustentação dos achados desta pesquisa no que diz respeito ao tempo médio que os profissionais auditores permanecem na instituição, que é de 1 a 5 anos. Conforme já discutido, estes profissionais, especialmente os médicos, ingressam no Exército muito jovens, permanecendo por pouco tempo, contribuindo para aumentar os índices de rotatividade da instituição.

A alta rotatividade e o grande volume e diversidade de atividades às quais os profissionais são submetidos, na percepção dos participantes desta pesquisa, parecem ser inerentes ao modelo de trabalho do EB, o que autoriza esta pesquisa a fazer uma alerta para a necessidade de atenção aos processos de gestão de saúde nas OM. Além disso as etapas

descritas pelos respondentes para desenvolver as atividades de auditoria bem como para o próprio fluxo dos processos de encaminhamento para atendimento complementar à saúde dos usuários do sistema, mostram-se distintas para cada OM respondente, o que sinaliza a necessidade de um ajuste nestes processos conforme discutido a seguir.

6.3 TEMA 3- NORMATIZAÇÃO E FLUXO DOS PROCESSOS DE ENCAMINHAMENTO DOS USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO

Em relação ao tema 3, sobre o fluxo dos processos, os respondentes trazem o sistema SIRE como principal foco, não só para se referirem a meta preestabelecida, de 100% das guias auditadas no mês, para a alimentação deste sistema, como também para apontar falhas por falta de praticidade do sistema. Outra preocupação é a promoção de protocolos eficazes para o fluxo dos processos de forma padronizada por todas as OM (Figura 10).

Figura 10- Nuvem de palavras mais frequentes na terceira temática - Normatização e fluxo dos processos de encaminhamento dos usuários do sistema de saúde do exército, Brasil, 2020.



Fonte: Dados da Pesquisa, 2020

Os dados desta pesquisa, ainda que não de forma contundente, sinalizam para alguns fatores que, na percepção dos participantes, se implantados, assegurariam um serviço de auditoria em saúde melhor estruturado e o alcance os resultados esperados. Tais fatores são: (i) formação de um sistema operacional, (ii) uniformidade do fluxo dos processos auditados e o (iii) conhecimento da realidade dos serviços ofertados. Um fluxo de processos de guias do EB, necessita de profissionais capacitados e habilitados para a realização de cada função,

desde a geração da guia até o arquivamento da fatura, entretanto como demonstrado nos dados apresentados acima, não consiste na realidade.

A falta de profissionais capacitados tende a gerar um processo mecanizado de desenvolvimento, com maior probabilidade de gerar um sistema engessado¹⁰, propício a alienação e desmotivação dos profissionais envolvidos, que pode ser observado na seguinte resposta: “*Conscientização da equipe de saúde sobre a atuação e importância da auditoria e seus processos*” (Foxtrot 1). Defende o respondente que a maior conscientização dos profissionais sobre a importância da auditoria, vai gerar uma melhoria das atividades do setor.

Nesse sentido, os respondentes desta pesquisa informam que a importância da auditoria está baseada no seu funcionamento de forma eficiente, que esteja relacionado diretamente na obtenção de resultados de excelência, como economicidade nos recursos destinados à assistência à saúde dos usuários do sistema, qualidade do serviço prestado e a manutenção do sistema de saúde. Algumas das respostas transcritas a seguir ilustram estas visões:

“O trabalho da seção de auditoria é vital para o funcionamento do Sistema de Saúde do EB, haja vista que mantém o equilíbrio do sistema, fazendo cumprir as normas vigentes e contratos firmados entre as partes, para que os custos sejam compatíveis com os recursos disponíveis. Outra importante função é garantir a qualidade dos serviços prestados pelas OCS/PSA conveniadas. Além disso, também auxilia na composição de melhores contratos” (Sierra 2).

“Não tenho dúvida de que o serviço de auditoria de contas médicas é vital para a manutenção do nosso sistema de saúde. É através das nossas ações que conseguimos reduzir custos, acompanhar a execução dos contratos, corrigir distorções, melhorar a qualidade dos serviços prestados aos nossos usuários” (Charlie 1).

“Racionalização da aplicabilidade dos recursos materiais e humanos médico-hospitalares que impactará na economicidade e promoverá uma assistência que atenda a real demanda de saúde do indivíduo, minimizando desperdícios e excessos de condutas invasivas desnecessárias ao quadro” (Sierra 1).

¹⁰ Este modelo engessado de gerenciamento do trabalho, traz traços do modelo taylorista/fordista, o qual, na visão de Matos e Pires (2006) estão presentes em organizações de saúde, especialmente nas hospitalares.

Outros participantes trazem sugestões para a melhoria do setor de auditoria, no qual especifica a necessidade de adequação do número de profissionais capacitados/habilitados para a realização das atividades, além da formulação de protocolos:

“Adequar o número de profissionais ao volume de encaminhamento nas seções de auditoria para garantir que o trabalho seja realizado de modo adequado; garantir a capacitação dos auditores para atuar nas seções de auditoria; criar protocolos e fluxos de processos padronizados com determinação de prazos para as etapas do processo” (Echo 2).

“Como sugestão, a nível da Instituição Exército, seria a realização de pelo menos um encontro centralizado por ano, organizado pela D Sau, com os Chefes das Seções de auditoria, visando a troca de conhecimentos, padronizações de procedimentos e atualização sobre novas legislações. Esse encontro seria de grande valia, principalmente para as guarnições mais isoladas que não dispõem ainda de um serviço de auditoria organizado” (Romeo 2).

Observa-se nestes trechos transcritos que os profissionais de auditoria vêm uma necessidade de organização e/ou padronização de processos do setor e das etapas da auditoria, como exemplificado a seguir:

“Organizar as etapas durante o processo de auditoria, verificar a conformidade entre os serviços autorizados aos beneficiários do sistema FUSEX” (Hotel 2).

“Ausência de uniformidade e protocolos no que se refere ao fluxo de processos e atividades da auditoria” (Echo 2).

“Normatização de procedimentos de auditoria” (Mike 2).

Em dois trechos é possível observar que a falta desta organização/padronização implica diretamente no número de erros cometidos pelas OM: “[...]falta de padronização do FUSEX (muitas vezes temos que atuar no sentido de sanar erros internos)” (Foxtrot 2).
“Minimizar erros nas conferências dos documentos” (Oscar 2).

Outro achado constante foi a apresentação de sugestões que pedem a melhoria do sistema de auditoria para melhor gerenciamento das guias e uniformização das condutas:

“Melhorar o gerenciamento das guias emitidas e contribuir para o assessoramento do FUSEX em conhecer melhor regras de remuneração e realização de editais de credenciamento melhores elaborados” (Victor 2).

“Fluxo de processos inadequado e manual, dificuldade em modernização do sistema. Implantação de sistema eletrônico” (Alfa 2).

“Não possuir um sistema informatizado (ainda ser feito em papel), portanto torna-se necessário um sistema de auditoria eletrônico” (Bravo 1).

“Falta de sistema/software para auditoria” (Uniform . X-Ray).

“Melhoria do SIRE ou uso de outro sistema por todas as OMS, capacitação constante para os militares” (Hotel 1).

Além do exposto também é explicitada a necessidade de treinamento para equipe no intuito da utilização do sistema operacional e uniformização dos processos, como: *“Treinamento de equipe, uniformização de condutas dentro do EB”* (Oscar 1). *“Há dificuldades na manipulação dos sistemas implantados no exército. E existe a necessidade de treinamento para a equipe de auditoria”* (Papa 1).

Frente os “depoimentos” transcritos e destacados, pode-se inferir que para o processo de encaminhamentos de usuários para a rede privada credenciada para complementar o atendimento à saúde se dê de modo eficiente, promovendo a boa aplicabilidade dos recursos destinados a este fim e a economicidade para o sistema de saúde do EB, é necessário investir em soluções como sistemas informatizados e padronização dos processos, dado o volume de recursos e a complexidade das atividades desenvolvidas pelas unidades gestoras distribuídas pelo território nacional.

Conforme discutido neste trabalho, fatores como insuficiência de pessoal, capacitação inadequada, ausência de sistemas e protocolos que auxiliem na gestão desses processos pode impactar negativamente nos resultados esperados. Os achados apontam para a necessidade de se buscar uma uniformidade, de modo que que todas as unidades do sistema tenham objetivos convergentes, com uma linguagem e estratégias alinhadas para alcançar resultados semelhantes.

Neste sentido, medidas para o exercício e fortalecimento de uma auditoria mais especializada, com profissionais capacitados e experientes, bem como um modelo de gestão voltado para os resultados com adoção de metas e monitoramento de indicadores de desempenho e padronização dos processos faz-se necessário para o alcance dos objetivos de garantir a atenção ao usuário e a manutenção do sistema, ou seja, a qualidade da assistência prestada aliada a economicidade dos recursos públicos.

6.4 TEMA 4- A AUDITORIA E A QUALIDADE DA ASSISTÊNCIA PRESTADA AO USUÁRIO DO SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO

Para o Tema 4 foi observada uma maior frequência de palavras como a qualidade do serviço de saúde prestado aos pacientes/beneficiários, trazendo ainda, mais uma vez, além da importância e cuidado com a redução de custos, a responsabilidade da auditoria na verificação e na disponibilização de um serviço de excelência e de qualidade ao paciente que dele necessita (Figura 11).

Figura 11 - Nuvem de palavras mais frequentes na quarta temática - A auditoria e a qualidade da assistência prestada ao usuário do sistema de saúde do exército, Brasil, 2020.



Fonte: Dados da Pesquisa, 2020.

Os respondentes entendem que a qualidade do serviço prestado aos beneficiários do sistema de saúde do EB depende do trabalho desenvolvido pela auditoria em saúde, no que tange a vigilância constante dos gastos e a preocupação com a disponibilização de um serviço de excelência com profissionais especializados e/ou habilitados para atender a demanda dos pacientes, sempre com uma ótica humanizada, buscando oportunizar uma assistência à saúde integralizada. Esta preocupação está também presente na literatura, ao constatar que o trabalho do auditor, principalmente do enfermeiro-auditor, é visto como intrinsecamente relacionado a atuação deste profissional, ao centrar sua atenção na busca de serviços que atendam aos beneficiários e que possuam uma relação custo-benefício positiva para o sistema de saúde, agregando valores financeiros aos valores qualitativos (CAMELO *et al.*, 2009; SCARPARO *et al.*, 2009; GUERRER, 2012; BAZZANELLA e SLOB, 2013; GUIMARÃES e ESPIRITO SANTO, 2014; ANDREOTTI *et al.*, 2017).

Para que este processo seja eficiente, estudos e pesquisas acadêmicas registram que para adicionar a redução dos custos valores qualitativos relacionados a assistência à saúde do beneficiário é necessário que a instituição que acolhe os usuários esteja organizada e alinhada

através dos contratos celebrados entre as partes, com os fatores técnicos, administrativos, humanos e ambientais. Os autores afirmam que este controle precisa ser orientado para que se consiga reduzir, eliminar e prevenir deficiências encontradas, em todo esse processo em busca da qualidade. Entretanto, do que se trata a qualidade?

Existem várias definições que podem ser aplicadas neste contexto, como: conformidade com as exigências dos clientes, relação custo/benefício, adequação ao uso, valor agregado aos produtos, produtos e serviços efetivos, ou seja, questões que geram excelência. Quando se busca qualidade relacionada mais especificamente ao serviço da saúde a qualidade se torna extremamente importante, pois se trata de atendimento a pessoas (FARAGE, 2014; AZEVEDO, GONÇALVES e SANTOS, 2018). De acordo com Donabedian (1990), a qualidade na área da saúde deve ser entendida como a relação entre maiores benefícios, com os menores riscos e custos para os usuários, traduzida na entrega do serviço que atenda a necessidade do cidadão de modo integral.

A importância da auditoria aliada a regulação dos procedimentos, controle dos gastos dos recursos, no intuito de garantia da qualidade da assistência prestada pode ser vista nos trechos a seguir que se referem à contribuição da auditoria para o sistema de saúde do EB, segundo os participantes da pesquisa:

“A auditoria atua na regulação dos procedimentos em saúde, desde os eletivos, até os procedimentos de urgências com alto custo. Atua na verificação da qualidade dos serviços prestados aos usuários e auxilia (in)diretamente na resolubilidade de cada caso” (Romeo 1).

“Garantir o uso adequado do recurso destinado à assistência à saúde no Exército; promover a eficiência do Sistema de Saúde da instituição garantindo a melhor assistência com o menor gasto possível; avaliar as indicações e solicitações de procedimentos economizando recurso ao evitar realização de procedimentos desnecessários, com indicação inadequada; evitar pagamentos indevidos e desperdício do dinheiro público; garantir que o usuário receba atendimento de qualidade” (Echo 2).

“Aproximar o sistema de saúde do Exército dos prestadores de saúde, pois com a maior presença dos auditores nas OCS, o diálogo aumenta entre as partes, tanto no nível administrativo, quanto assistencial. Configura ao Fusex e as Contas Médicas um aumento de credibilidade perante credenciados quanto gerenciamento e conhecimento das boas práticas de auditoria em saúde, remunerações e confecção de contratos/ acordos. Impede e inibe distorções nas faturas das contas dos usuários com os serviços prestados o que gera economicidade ao Fundo de Saúde e evita o desperdício de dinheiro

público. Melhora a busca pela qualidade do atendimento ofertado ao usuário pelas OCS, principalmente com a auditoria concorrente” (Victor 2).

“O trabalho da auditoria é fundamental, pois evita desperdícios de recursos, evita possíveis fraudes nas contas hospitalares, gera segurança para os diretores em relação aos contratos que são firmados com as OCS/PSA” (Romeo 2).

É possível observar nos relatos dos respondentes que a qualidade não é uma condição obtida isoladamente, mas está associada a um contexto que envolve gerenciamento dos recursos, credibilidade e segurança do sistema, diálogo entre os atores envolvidos no processo, análise dos procedimentos solicitados, maior atuação dos auditores e conhecimentos sobre boas práticas de auditoria e sobre os processos que envolvem a assistência à saúde e sua aquisição. Tudo para resultar numa melhor oferta de serviços ao usuário do sistema de saúde.

Aliado a este entendimento, o êxito na entrega ao beneficiário de um serviço de qualidade, está também relacionado ao conhecimento da realidade dos serviços oferecidos pela rede credenciada, para que se possa propor melhorias, após a identificação de pontos positivos e negativos (BAZZANELLA e SLOB, 2013).

Nos dados desta pesquisa foi possível observar que há uma preocupação dos respondentes neste sentido, ao sinalizar a importância de conhecer os serviços contratados e relatarem a dificuldade em realizar novos contratos e credenciamentos de unidades prestadoras de serviço de saúde, ou apontarem, que em alguns casos, há uma rede credenciada deficiente, o que traz para os auditores, dificuldades em garantir que o serviço entregue aos seus beneficiários, hospital ou operadora de saúde, possa ser realizado com a excelência esperada.

Esta preocupação fica evidente pois diversas respostas apontam para dificuldades de negociações e estabelecimento de novos contratos, como por exemplo, na visão dos auditores a seguir:

“Na nossa guarnição temos as limitações de poucas OCS, o que dificulta as negociações, pois muitas vezes só temos um profissional ou um hospital que realiza determinado procedimento, e que acabam cobrando preços acima da média, mas por falta de opções, tem que ser autorizado, principalmente os casos de urgência/emergência”. Acrescenta-se a esta questão às limitações de mercado e crédito “Mercado fechado e reduzido na Guarnição [...]; Limite de crédito recebido não acompanha os reajustes da tabela do referencial de

custos [...]” [...] “Rede credenciada restrita em áreas de maior custo gerando pouca competitividade” (Golf 1).

“Mercado fechado, dificuldade para negociação” (Charlie 2).

“Melhorar as condições de contrato de algumas prestadoras, melhorar o preparo dos envolvidos nas três modalidades de auditoria” (Índia 2).

“Credenciados querem uma tabela de valores fora da realidade de mercado, o que dificulta a negociação” (X-Ray).

“A falta da assessoria jurídica para confecção adequada dos contratos” (Bravo 2).

Para além das questões físicas de formulários, identificação de problemas e conformidades, a auditoria em saúde ganha sentido quando se estende para uma análise sistemática de ações e utilização de estratégias pedagógicas, propiciando que os auditores, juntamente com a equipe auditada, tenham um olhar não focado na prática punitiva, mas que possam produzir mudanças de atitudes e de comportamentos, com um objetivo comum de melhorar a qualidade da assistência prestada e diminuir os erros que causariam prejuízos ao sistema (GUERRER, 2012; TAJRA *et al.*, 2014; ANDREOTTI *et al.*, 2017). Os achados desta pesquisa evidenciam que a qualidade da assistência prestada é considerada, pelos respondentes, como uma questão importante, tendo sido a segunda contribuição mais citada pelos auditores, com 48,9%, estando sempre aliada a economicidade, que aparece como principal contribuição para 93,3% dos participantes desta pesquisa.

Nesse sentido, a finalidade da realização da auditoria possui duas vias de análise que podem e devem caminhar juntas, as quais configuram-se no cuidado/qualidade e no controle de custos. O olhar para o cuidado/qualidade, fundamenta-se nos registros realizados sobre o paciente no prontuário e/ou no acompanhamento da assistência avaliada pelas condições do paciente verificadas *in loco*, no intuito de avaliar os aspectos positivos e negativos da assistência prestada. Quando aplicada a verificação de custos, a auditoria se direciona a verificação do cumprimento do contrato celebrado entre as partes, a conferência das contas médicas, glosas contratuais e administrativas a fim de controlar o faturamento das instituições de saúde (RODRIGUES, PERROCA e JERICÓ, 2004). Estas duas visões podem e devem caminhar paralelas pois dentre as finalidades dos processos de auditoria, compreendendo a verificação de contas, há uma forte tendência a verificação das não conformidades do cuidado, objetivando uma melhora contínua da assistência (SCARPARO e FERRAZ, 2008).

Portanto, apesar de estar fortemente relacionada aos gastos, a auditoria influencia diretamente na qualidade do serviço oferecido, pois a participação do auditor especializado e capacitado para a função permite que ao analisar as questões relacionadas ao controle dos gastos, contribua também para a melhoria dos serviços ao verificar todas as fases do processo, conforme as normas estabelecidas da instituição (BAZZANELLA e SLOB, 2013; BOHOMOL, 2006).

A auditoria em saúde, em todas as modalidades, tornou-se um recurso fundamental para que as organizações busquem a veracidade de seus dados, bem como eliminem eventos que não condizem com seus objetivos, além de auxiliar na definição de tomada de decisões futuras, tendo em vista a integralidade de todas as etapas da assistência do usuário. Esta atuação fará com que os recursos sejam bem empregados e desperdícios sejam evitados, o que reforça o conceito de economicidade. Outro fator que contribui para a relevância da auditoria em saúde é a garantia de emprego dos recursos para o que estava programado, objetivando a qualidade dos atendimentos prestados e impedir que a corrupção desvie verbas e recursos (MENDONÇA e CARVALHO, 2016).

Esta pesquisa reflete o trabalho do auditor como relatado acima, ao trazer evidências de que apesar de estar intimamente relacionado às contas públicas, há uma real preocupação com o serviço entregue ao beneficiário, uma vez que a assistência prestada deve cumprir diversos pré-requisitos, dentre eles, a resolução da questão de saúde com a qualidade esperada pelo beneficiário e em contra partida a economia dos recursos públicos. Esta preocupação se concretiza através da negociação de novos contratos e a na busca de melhores preços sem alterar a qualidade da assistência. Qualidade esta que é uma responsabilidade real do setor, como pode ser visto nas seguintes respostas:

“Redução de custos, controle da qualidade dos serviços prestados, fiscalização do cumprimento dos contratos/ contratos modernos baseados em pacotes e tabelas [...]” (Alfa 2).

“Verificação da qualidade da assistência prestada ao usuário da OCS/PSA; Suporte a Seção de Contratos; controle dos Pacientes Internados; fluxo correto dos encaminhamentos” (Foxtrot 1).

“O Trabalho da Auditoria contribui para a Saúde Financeira do Fundo de Saúde do Exército, além de gerenciamento dos custos hospitalares e da qualidade da assistência à saúde” (Oscar 1).

“Redução de custo, busca pela qualidade do atendimento (eficiência, eficácia e efetividade)” (Golf 1).

“Melhor qualidade no atendimento do beneficiário” (Alfa 1).

“Qualidade para o atendimento ao usuário e custo x benefício” (Yankee2).

“economicidade e qualidade da assistência” (Quebec 2).

“Qualidade na assistência aos usuários com baixo custo” (Mike 1).

A auditoria, portanto, torna-se uma ferramenta eficaz para examinar registros e impressos contábeis em uma instituição, a qual apresenta a finalidade de confirmar ou não as informações através de levantamentos, estudos e análises sistemática de procedimentos. A partir dos dados obtidos, o auditor consegue observar os custos dos procedimentos, bem como a qualidade do serviço prestado como foi visto anteriormente. Estes dados permitem o serviço da auditoria ultrapassar a visão de um setor apenas destinado ao controle de gastos, passando a desempenhar um papel educativo no qual não se busca apenas a identificação de falhas, mas questionar-se o porquê da não conformidade da assistência (BAZZANELLA e SLOB, 2013).

Na visão de estudiosos da auditoria como ferramenta de gestão, a exemplo de Tajra *et al.*, (2014) e Pinto e Melo (2010), seu caráter educativo e não punitivo é o que permite o alcance dos objetivos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade das ações e serviços de saúde. Os autores também argumentam que a auditoria com tais objetivos, torna possível prestar cooperação técnica, propor medidas corretivas, servir de suporte ao controle social, subsidiar o planejamento e o monitoramento com informações validadas e confiáveis, sendo uma marcante contribuição para os serviços de saúde pública brasileira. O que pode ser ilustrado com as seguintes respostas: *“Manter as OCS / PSA dentro da conformidade”* (Quebec 1), *“Monitoramento dos procedimentos realizados nas OCS”* (Bravo 1).

Estes resultados, obtidos a partir das respostas dos participantes desta pesquisa, profissionais que atuam em diferentes setores de auditoria em saúde do Exército em diferentes regiões do Brasil, autorizam a concluir que estes, em sua maioria, entendem a necessidade da existência de um setor de um serviço bem estruturado. Defendem a presença de profissionais habilitados e capacitados para a realização do fluxo dos processos de encaminhamento de guias, além da busca e confecção de contratos institucionais, no intuito de alcançar e oferecer uma assistência que promova economicidade e boa aplicação dos recursos disponibilizados para a assistência dos usuários do sistema de saúde do Exército.

Contudo, os achados desta pesquisa mostram um obstáculo estrutural do setor de auditoria no EB, ao apontarem que a maior dificuldade deste setor se encontra no próprio

modelo de trabalho da instituição, que contribui para gerar alta rotatividade de profissionais, comprometendo o amadurecimento do conhecimento necessário sobre suas atividades, além da sobrecarga pela necessidade de envolvimento destes profissionais com questões externas à auditoria. Estas condições de trabalho do profissional do Exército dificultam a linearidade dos processos, na opinião da maioria dos participantes desta pesquisa. São questões, portanto, que revelam, mais do que dificuldades, importantes desafios para a ferramenta de gestão auditoria de saúde nas organizações do Exército Brasileiro.

CAPITULO VII

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria é considerada uma ferramenta de assessoramento de gestão e, no âmbito do serviço público auxilia os mecanismos de controle na verificação da correta aplicação dos recursos públicos, no monitoramento dos resultados e na qualidade dos serviços entregues ao cidadão, objetivo principal da administração pública.

Na dimensão do controle, a auditoria contribui com as organizações no cumprimento dos seus objetivos e no caso da administração pública, das ações que lhes foram delegadas objetivando evitar desvios, irregularidades e malversações do dinheiro público. Nesse sentido, é necessário a manutenção e aprimoramento constante de um controle sistemático e contínuo com monitoramento das ações e serviços para promover a confiança da sociedade no serviço público, favorecendo a transparência, o fortalecimento das organizações e o aperfeiçoamento das práticas públicas.

Constatou-se pela literatura consultada que a auditoria é amplamente utilizada na gestão da saúde e se constitui em valioso instrumento que contribui para a sustentabilidade do sistemas públicos e privados e auxilia o processo decisório frente a complexidade que caracteriza estes serviços e os custos elevados da assistência associados a incorporação de novas tecnologias, contribuindo para a melhoria dos processos, para o controle dos custos bem como no monitoramento dos resultados das ações e análise dos resultados através de indicadores, objetivando também a verificação da qualidade da assistência prestada, aspectos importantes na entrega efetiva da assistência à saúde.

Este estudo teve como objetivo entender o funcionamento das auditorias de saúde nas unidades gestoras do Sistema de Saúde do Exército e a dinâmica do fluxo dos processos relacionados ao encaminhamento de usuários do sistema para a rede credenciada de saúde.

Buscando atender aos questionamentos levantados nesta pesquisa, foi realizado um diagnóstico desses serviços em 45 unidades gestoras selecionadas para o estudo, buscando entender os fatores que interferem nos resultados desse processo.

Pode-se constatar após análise criteriosa dos relatos dos participantes da pesquisa e contextualizações de autores, que a principal contribuição da auditoria para o sistema de saúde do EB, é a economicidade, sendo ferramenta relevante no controle dos custos e

racionalização dos recursos disponibilizados para atendimento complementar à saúde dos usuários do sistema na rede credenciada para este fim.

Um outro ponto positivo identificado no estudo foi o comprometimento dos auditores das unidades pesquisadas em realizar todas as modalidades da auditoria, contemplando todas as etapas do processo que envolve a assistência à saúde, desde a análise e autorização do procedimento pela auditoria prévia, o acompanhamento do procedimento através da auditoria concorrente, quando é possível monitorar a qualidade do serviço prestado, até a análise dos custos gerados por esta assistência através da auditoria posterior. Conforme verificado nos dados coletados, todo esse processo é permeado pela observância da legislação, protocolos assistenciais internos e dos órgãos reguladores da área além de outros instrumentos que auxiliam e respaldam a tomada de decisão nesse processo que, na maioria das vezes, é caracterizado por uma alta complexidade.

Essas constatações mostram que o modelo praticado, possui características de uma auditoria operacional que busca a eficiência, observando a relação custo/ benefício dos processos, e não apenas uma auditoria de conformidade que se limita apenas a verificação do cumprimento das normas previstas, trazendo, dessa forma, o modelo realizado, mais qualidade no fazer auditoria.

No entanto, em que pese as contribuições identificadas nesse diagnóstico, constatou-se que existem condições que dificultam o trabalho dos auditores em saúde na chamada ‘ponta da linha’, as UG/FUSEx espalhadas pelas regiões brasileiras que gerenciam recursos para assistência à saúde dos usuários do SSEX.

Desse modo, foi possível constatar pela análise dos dados coletados que na maioria das Organizações Militares estudadas, a auditoria em saúde é ainda recente. Em 80% das OM pesquisadas, o setor foi criado há menos de 10 anos, indicando uma imaturidade desta atividade no EB, sendo que em algumas OM a ferramenta ainda está em fase de implementação, carecendo de ajustes e melhorias, o que sugere a necessidade de investimentos nas áreas de pessoal, formação, equipamentos e sistemas objetivando o fortalecimento desta ferramenta.

Pôde-se apurar ainda questões relacionadas a gestão de pessoal. Os achados apontam para uma deficiência no quantitativo adequado de pessoal para o desempenho dos trabalhos da auditoria em saúde e uma alta rotatividade dos profissionais explicada pelo modelo de trabalho do EB que prevê transferências constantes dos militares de carreira de uma região do país para outra, pela forma de contratação temporária e por condições que não estimulam a

permanência do profissional de saúde, especialmente o médico, uma vez que esses profissionais precisam exercer, além do trabalho da auditoria, atividades específicas da profissão militar, trazendo muitas vezes sobrecarga de trabalho relatada pelos participantes da pesquisa. Esse modelo de trabalho exige também disponibilidade em tempo integral por parte dos profissionais, o que dificulta a prática comum entre os profissionais de saúde, de possuírem mais de um vínculo, proporcionando um número alto de desligamentos.

Observou-se ainda que, além da baixa permanência, os profissionais que atuam na auditoria em saúde das unidades pesquisadas possuem pouca experiência área, uma vez que muitos deles, especialmente os médicos, devido ao modelo de seleção do EB, são admitidos logo após a conclusão da graduação, indicando também um baixo número de especialistas. Além disso, os achados mostram que não há uma preocupação com a capacitação e atualização dos profissionais que atuam na área, uma vez que em mais de 50% das OM pesquisadas, não existe a prática desse tipo de atividade.

Esses fatores dificultam a consolidação de uma memória do conhecimento e das rotinas do setor e trazem repercussões para o desenvolvimento do trabalho dos auditores em saúde. Dada a complexidade dos processos que envolve a auditoria em saúde, e considerando as particularidades do serviço de saúde do EB, cuja capilaridade contempla todas as regiões do país com características diferentes e particularidades entre elas, faz-se necessário adotar medidas para minimizar as dificuldades apresentadas e garantir que as equipes estejam bem estruturadas e os profissionais capacitados para dar conta da alta demanda, favorecendo a verificação da efetividade do serviço prestado, ou seja, se a assistência à saúde foi prestada ao usuário do sistema com qualidade e se os recursos foram gastos de modo adequado.

Fez parte também do escopo desta pesquisa a gestão do processo de encaminhamento dos usuários do SSEX para assistência complementar à saúde e o sistema de avaliação desses processos, através da análise de indicadores que medem o desempenho da UG/FUSEx nesse processo. Observou-se diferenças significativas no fluxo desses processos entre as diferentes OM/OMS estudadas e grande variação no desempenho das unidades. Os dados apontam para a necessidade de melhoria nesses processos, considerando que em que pese a dispersão das unidades militares pelo território nacional, estas devem obedecer às mesmas regras normativas no que se refere a assistência à saúde. Assim, faz-se necessário buscar formas de padronizar os processos, e disponibilizar ferramentas que facilitam o trabalho da chamada 'ponta da linha', diminuindo o tempo de execução de cada etapa buscando a eficácia nos

processos e a obtenção de resultados mais uniformes através do estabelecimento de metas e criação de indicadores.

Neste sentido, este estudo resultou em duas contribuições objetivando a melhoria desses processos com otimização dos prazos. A saber: a criação de um fluxograma estabelecendo prazos para cada etapa do processo desde a geração da guia de encaminhamento até o pagamento do serviço prestado, buscando encurtar os prazos praticados hoje pela maioria das OM (Apêndice B) e a realização de videoconferências com orientações para melhor gerenciamento dos relatórios do SIRE, objetivando uma melhor avaliação das OM no sistema.

Todas essas questões apontam para a importância de fortalecer a auditoria para que esta ferramenta possa assessorar a gestão no sentido de monitorar os resultados, garantir a correta aplicabilidade dos recursos públicos e trazer segurança aos gestores das unidades.

Os participantes da pesquisa trouxeram contribuições a partir suas vivências, trazendo sugestões no sentido de promover uma gestão eficiente, como a adequação de número de pessoas para atuar no processo, capacitação adequada, implantação de sistemas, maior interação entre os setores envolvidos, medidas para minimizar a rotatividade de pessoal parametrização dos processos em vista de alcançar os resultados desejados e garantir a segurança para o gestor, o que indica que os auditores consultados possuem a percepção da importância da auditoria em saúde e o que pode ser feito para melhorá-la no âmbito da instituição.

Assim, a realização desta pesquisa reforçou o papel relevante da auditoria no assessoramento do processo de tomada de decisão dos gestores da saúde do EB, através do levantamento dos problemas, monitoramento da qualidade, avaliação das estruturas, medição do desempenho e verificação do cumprimento das normas e legislações que regulam o setor saúde interna e externamente.

Sua contribuição permeia todo o processo de que envolve a assistência à saúde, desde seu planejamento, passando pelo acompanhamento da entrega do serviço e a posterior análise dos resultados, tanto do ponto de vista financeiro, quanto de monitoramento da qualidade da assistência, tornando-se uma ferramenta de gestão da saúde indispensável para garantir a correta aplicação dos recursos destinados à assistência à saúde dos beneficiários do sistema de saúde do Exército Brasileiro, agregando valor à boa governança, promovendo uma gestão de melhor desempenho, focada no alcance dos objetivos e aferição dos resultados, requerendo

para isso, uma estrutura que garanta recursos físicos, humanos, além de processos organizados com metas bem definidas para o alcance dos objetivos propostos.

Pode-se perceber que este estudo conseguiu alcanças os objetivos propostos no sentido de realizar um diagnóstico da situação das seções de auditoria em saúde das OM pesquisadas, o entendimento do fluxo dos processos relacionados a saúde complementar dos usuários e a discussão das contribuições e dificuldades no desenvolvimento no trabalho dos auditores.

No entanto, apesar da vasta literatura encontrada sobre o tema auditoria em saúde com abordagem sobre o SUS, auditoria de custos e auditoria de qualidade, observou-se poucos estudos sobre o tema no Exército Brasileiro ou em outra instituição das Forças Armadas, representado uma lacuna na literatura, sendo recomendado o aprofundamento sobre o tema e a análise dos resultados obtidos com o uso dessa ferramenta nas UG/FUSEx, seus indicadores, sistemática de quantificação e benefícios da atividade da auditoria. Outra lacuna que merece aprofundamento é a grande variação de regras mercadológicas na saúde de uma região para outra, verificada nos dados deste estudo e que impactam nos preços praticados e conseqüentemente no trabalho dos auditores em saúde. Esses estudos futuros podem trazer grande contribuição sobre a temática, traduzidos num maior entendimento das questões que envolvem o fazer auditoria no campo da saúde.

REFERÊNCIA

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A Auditoria Operacional e seus Desafios: Um Estudo a Partir da Experiência do Tribunal de Contas da União**. 2006. 153fl. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração da UFBA, Salvador, 2006.

ALMEIDA, Rodrigo Venturi. **Redução dos impactos causados pela rotatividade de militares na seção de aquisições, licitações e contratos (SALC) de uma Organização Militar Operacional do Exército Brasileiro**. 2019. Especialização de Gestão em Administração Pública. Escola de Formação Complementar do Exército / Centro Universitário do Sul de Minas, Salvador, 2019.

ALVES, Daniel Figueiredo de Almeida; CARNUT, Leonardo; MENDES, Áquilas. Dimensionamento da 'economia política' na 'economia da saúde': para refletir sobre o conceito de sustentabilidade. **SAÚDE DEBATE**, Rio de Janeiro, v. 43, n. Especial 5, p. 145-160, dez 2019.

ALVES, Joaquim José dos Santos. Auditoria no sector público: uma análise ao sistema português. **Universidades Lusíada**. Lisboa: 2013. Disponível em: <http://repositorio.ulusiada.pt>. Acessado em 15 abr. 2019.

ANDREOTTI, Ezequiel Teixeira; FONTE, Maria Augusta da; IPUCHIMA, Jaqueline Ramires; KESSLER, Chemale. Auditoria concorrente de enfermagem em prestadores de assistência à saúde: uma revisão integrativa da literatura. **Revista de Administração em Saúde**. São Paulo, vol. 17, n. 68, Jul. – Set. 2017.

ANTERO, Samuel. Monitoramento e avaliação do Programa de Erradicação do Trabalho Escravo. **Revista de Administração Pública**, v.42, n. 5, p. 791-828, out. 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/gRwpXYDHfNVrc6bMg86xFTx/abstract/?lang=pt#>. Acesso em: 20 out. 2020.

ARTMANN Elizabeth. O planejamento estratégico situacional no nível local: um instrumento a favor da visão multissetorial. In: Desenvolvimento local. Rio de Janeiro: Oficina Social; 2000. p. 98-119.

ASSIS, Jussara Francisca de. Serviço Social e Saúde: a intervenção num hospital militar de saúde do Exército Brasileiro. **V Congresso Internacional do Núcleo de Estudos das Américas - Simpósio Questão Social, Serviço Social e Forças Armadas**. UERJ, Rio de Janeiro, 2018.

AZEVEDO, Alexandre Pandino. **Efeitos da Auditoria na melhoria da Gestão Pública: a implementação das recomendações de auditoria, pode ser uma ferramenta estratégica na melhoria da gestão pública?**. Monografia (Especialização em Gestão Pública) - Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), Brasília, 2016. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2864>. Acesso em 15 de set. de 2020.

AZEVEDO, Giovana Aparecida; GONÇALVES, Nathalia Santos; SANTOS, Daniela Copetti. A relação entre a auditoria e o sistema público em saúde. **Revista de Administração em Saúde**. São Paulo, v. 18, n. 70, jan. – mar. 2018.

BALATA JUNIOR, Carlos Almir Mendes. **Parcerias Público-Privadas No Sistema de Saúde do Exército Brasileiro: Possibilidades e Limitações do Hospital Geral de Salvador**. 2017. 161f. Dissertação (Mestrado em Ciências Militares). Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais, Rio de Janeiro, 2017.

BAZZANELLA, Neivo Andre Lima; SLOB, Edna. A Auditoria como Ferramenta de Análise Para a Melhoria da Qualidade no Serviço Prestado. **Caderno Saúde e Desenvolvimento**, Curitiba, v. 3, n. 2, jul./dez. 2013.

BEHELAINÉ, Cinthia Helena de Oliveira; SILVEIRA, Mauro César da; NEVES, Camila Barbosa. O modelo de gestão pública por resultados em Minas Gerais analisado à luz da experiência do Programa Estado para Resultados. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 63, n. 4, p. 455-473, 2012.

BOBBIO, N. **Teoria da norma jurídica**. Bauru: Edipro, 2001.

BORDIN, Tamara Maria. **Avaliação das auditorias internas no âmbito da gestão de instituições públicas federais de ensino superior (IFES): um exame crítico de seu funcionamento e efeitos**. 2015. 143 fls. Dissertação. Universidade Federal da Fronteira do Sul. Chapecó, SC, 2015. Disponível em: <https://rd.uffs.edu.br/bitstream/prefix/710/1/BORDIN%2c%20Tamara.pdf>. Acesso em 20 de nov. de 2019.

BALEEIRO NETO, Jayme. **As Organizações Sociais e o Controle dos Tribunais de Contas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, LDA, 1994.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BRANDÃO, Ana Paula Santa Rita de Castro. **Auditoria Interna de Enfermagem: Instrumento de Administração Hoje e Amanhã**. 2006. 93f. Dissertação (Mestrado em Enfermagem) Escola de Enfermagem da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília (DF): Senado, 1988.

_____. Presidência da República. **Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980**. Dispõe sobre o Estatuto dos Militares. Brasília: Senado Federal, 1980. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6880.htm. Acessado em: 9 de abr. de 2018.

_____. Presidência da República. Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Brasília, DF, n. 182, p. 18055, 20 set. 1990a.

_____. Presidência da República. **Lei nº 8.059, de 04 de julho de 1990**. Dispõe sobre a pensão especial devida aos Ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial e a seus dependentes. Brasília, DF, 1990b.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Lei nº 8.689 de 27 de julho de 1993**. Dispõe sobre a extinção do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS) e dá outras providências. Brasília, 1993.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 2001. Disponível

em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 10 jul. 2020.

_____. Presidência da República. Casa Civil **Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003**. Dispõe sobre a organização da presidência da República, dos Ministérios e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 1980. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.683.htm. Acesso em: 9 de abr. de 2019.

_____. Presidência da República. Secretaria-Geral. **Lei nº 13.954, de 16 de dezembro de 2019**. Dispõe sobre a reestruturação da carreira militar e regulamenta o Sistema de Proteção Social dos Militares e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13954.htm. Acesso em 28 de jan de 2020.

_____. Presidência da República. Secretaria Geral. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 1967.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Decreto nº 92.512, 2 de abril de 1986**. Estabelece normas, condições de atendimento e indenizações para a assistência médico-hospitalar ao militar e seus dependentes, e dá outras providências. Brasília, 1986. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/d92512.htm#. Acesso em 08 de set. 2018.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Decreto n 1.651, de 28 de setembro de 1995**. Regulamenta o Sistema Nacional de Auditoria no Âmbito do Sistema Único de Saúde. Brasília; 1995. Extraído de [http://dtr2004.saude.gov.br/susdeaz/legislacao/arquivo/17_Decreto_1651.pdf], acesso em 04 de nov. de 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Decreto nº 7.508, de 28 de junho de 2011**. Regulamenta a Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, para dispor sobre a Organização do Sistema Único de Saúde - SUS, o Planejamento da Saúde, a Assistência à Saúde e a Articulação Interfederativa, e dá outras providências. Brasília, 2011c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d2014/2011/decreto/d7508.htm]. Acesso em 04 de ago de 2019.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, 2017f. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm. Acesso em 20 de nov. de 2020.

_____. Presidência da República. Secretaria Geral. **Decreto nº 9.982, de 20 de agosto de 2019**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Secretaria Geral da Presidência da República e remaneja cargos em comissão. Brasília, 2019c.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF, abr. 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 10 jul. 2020.

_____. Ministério da Saúde. **Portaria nº 1.069, de 19 de agosto de 1999**. Dispõe sobre proposta de reorganização das atividades de controle e avaliação e de auditoria no âmbito do

- Ministério da Saúde. Brasília, 1999. Disponível em: <<http://www.brasilsus.com.br/legislacoes/gm/8478-1069.html>>. Acesso em: 03 out. 2011
- _____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 759, de 20 de dezembro de 2002**. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <https://bdex.eb.mil.br/jspui/handle/1/668>. Acesso em 04 de nov. 2017.
- _____. Exército Brasileiro. Departamento Geral do Pessoal. **Portaria nº 036- DGP de 15 abril de 2002**. Aprova as Normas para Funcionamento do Sistema de Gestão Inteligente de Recursos do Sistema de Pessoal do Exército (SIGIR). Brasília, 2002b.
- _____. Exército Brasileiro. Departamento Geral do Pessoal. **Portaria nº 048, de 28 de fevereiro de 2008**. Aprova as Instruções Reguladoras para a Assistência Médico-Hospitalar aos Beneficiários do Fundo de Saúde do Exército (IR 30-38). Brasília, 2008a.
- _____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 422, de 19 de junho de 2008**. Aprova as Instruções Gerais da Prestação de Assistência à Saúde Suplementar dos Servidores Civis do Exército Brasileiro - PASS - IG 30-18. Brasília, 2008b.
- _____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 726, de 7 de outubro de 2009**. Define a oferta básica de atendimento, em tempo de paz, de especialidades e áreas de atuações médicas, farmacêuticas e odontológicas nas Organizações Militares de Saúde do Exército e dá outras providências. Brasília, 2009a.
- _____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 727, de 7 de outubro de 2009**. Aprova a classificação das organizações militares de saúde e dá outras providências. Brasília, 2009b.
- _____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 728, de 7 de outubro de 2009**. Aprova as Instruções Gerais dos Postos Médicos de Guarnição (IG 10-86) e dá outras providências. Brasília, 2009c.
- _____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 197, de 18 de março de 2011**. Regulamento da Diretoria de Saúde (R-58). Brasília, 2011b.
- _____. Exército Brasileiro. Estado Maior. **Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013**. Aprova o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) e dá outras providências. 1ª Edição. Brasília, 2013.
- _____. Exército Brasileiro. Estado Maior. **Portaria nº 012 - EME, de 29 de janeiro de 2014**. Aprova o Manual de Fundamentos EB20-MF10.101 O Exército Brasileiro, 1ª Edição, 2014. Brasília, 2014. Disponível em: <http://bdex.eb.mil.br/jspui/handle/123456789/125>. Acesso em 20 ago. 2019.
- _____. Exército Brasileiro. Estado Maior. **Portaria nº 214-EME, de 7 de junho de 2016**. Manual Técnico (EB20-MT-11.003) Gestão de Indicadores de Desempenho, 1ª Edição, Brasília, 2016.
- _____. Exército Brasileiro. Estado Maior. **Portaria nº 031-EME, de 6 de fevereiro de 2017**. Cria Curso de Auditoria em Serviço de Saúde. Brasília, 2017a.
- _____. Exército Brasileiro. Estado Maior. **Portaria nº 032-EME, de 6 de fevereiro de 2017**. Estabelece as condições de funcionamento do Curso de Auditoria em Serviço de Saúde. Brasília, 2017b.
- _____. Exército Brasileiro. Departamento Geral do Pessoal. **Portaria nº 272-DGP, de 17 de novembro de 2017**. Aprova o Caderno de Instrução na especialidade de Cirurgia e Traumatologia Bucocomaxilofacial (EB30-CI-20.002), 1ª Edição, 2017, e dá outra providência. Brasília, 2017e.

_____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 460, de 16 de maio de 2017**. Aprova o Regimento Interno do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-RI-13.001) e dá outras providências. Brasília, 2017g.

_____. Exército Brasileiro. Departamento Geral do Pessoal. **Portaria nº 168-DGP, de 24 de julho de 2019**. Aprova o Caderno de Instrução de Neurocirurgia (EB 30-CI-20.003), 1ª Edição, 2019 e dá providência. Brasília, 2019a.

_____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 1.967, de 3 de dezembro de 2019**. Aprova a Concepção Estratégica do Exército 2019, integrante do Sistema de Planejamento Estratégico do Exército. Brasília, 2019b.

_____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 492 de 19 de maio de 2020**. Aprova as Instruções Gerais para o Sistema de Assistência Médico-Hospitalar aos Militares do Exército, seus Dependentes e Pensionistas Militares– SAMMED (IG 02.031). Brasília, 2020a.

_____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 493, de 19 de maio de 2020**. Dispõe sobre o Fundo de Saúde do Exército (FUSEx) (EB10-IG-02.32). Brasília, 2020b.

_____. Exército Brasileiro. Departamento Geral do Pessoal. **Portaria nº 169, de 3 de setembro de 2020**. Aprova as Normas para Realização de Cirurgias Oftalmológicas Refratárias (EB30-N-20.009), 1ª Edição, 2020 e dá providência. Brasília, 2020c.

_____. Exército Brasileiro. Departamento Geral do Pessoal. **Portaria nº 178, de 8 de setembro de 2020**. Aprova as Normas sobre Atenção Domiciliar no âmbito do Exército Brasileiro (EB 30-N-20.011). Brasília, 2020d.

_____. Exército Brasileiro. **Portaria nº 987, de 18 de setembro de 2020**. Institui a Política de Governança do Exército Brasileiro (EB10-P-01.007). Brasília, 2020f.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011a.

_____. Presidência da República. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Brasília, 1995.

_____. Ministério da Defesa. **Livro Branco de Defesa**. Brasília, 2020e.

_____. Ministério da Saúde. **Diretrizes metodológicas: estudos de avaliação econômica de tecnologias em saúde**. Brasília: 2009d. Disponível em: http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/avaliacao_economica_tecnologias_saude_2009.pdf. Acesso em 10 de set. de 2019.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 3 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017h. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304]. Acesso em 06 de jun. de 2019.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017**. Manual de

orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017i.

_____. Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre diretrizes e normas regulamentadoras de pesquisas envolvendo seres humanos. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2013. Disponível em:

https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/cns/2013/res0466_12_12_2012.html. Acesso em 20 de abr de 2020.

_____. Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução n 510, de 07 de abril de 2016**. Dispõe sobre as normas aplicáveis a pesquisas em Ciências Humanas e Sociais. Brasília, 2016. Disponível em: <http://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2016/Reso510.pdf>. Acesso em 20 de abr. de 2020.

_____. Exército Brasileiro. Departamento Geral do Pessoal. **Protocolos de oncologia do serviço de saúde do Exército Brasileiro**. Brasília, 2018a.

_____. Exército Brasileiro. Departamento Geral do Pessoal. **Protocolos de Tratamento do Serviço de Hematologia do Exército Brasileiro**. Atualização. Brasília, 2020e.

_____. Ministério da Saúde. **Manual de Normas de Auditoria**. Brasília: Ministério da Saúde, 1998.

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. **Orientação para implantação de um componente do Sistema Nacional de Auditoria – SNA do Sistema Único de Saúde – SUS**. Brasília, Série Auditoria do SUS, v. 3, 2014b.

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. **Devolução de recursos em auditoria do SUS: orientações técnicas**. Série Auditoria do SUS; v. 1, Brasília: 2014c.

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. **Princípios, diretrizes e regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde** [recurso eletrônico]. Brasília :2017i.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão Pública. **Programa GESPÚBLICA, Modelo de Excelência em Gestão Pública**. Brasília: 2014a.

_____. CGU – Controladoria Geral da União. **Manual de integridade pública e fortalecimento da gestão: orientações para o gestor municipal**. 2. Ed. Brasília: CGU, 2010. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/controlSocial/documentos/ManualIntegridade.pdf>>. Acesso em: 23 de março de 2019.

_____. Diretoria de Saúde. **Norma Técnica sobre Auditoria Médica no âmbito do Exército Brasileiro**. Brasília, 2017c.

_____. Diretoria de Saúde. **Manual de Auditoria Médica do Exército Brasileiro**. Brasília, 2017d.

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia, Inovação e Insumos Estratégicos em Saúde. Departamento de Ciência e Tecnologia. **Síntese de evidências para políticas de saúde: melhoria da eficiência e economicidade nas compras públicas de medicamentos** [recurso eletrônico]. Brasília, 2020g.

_____. Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx). Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG). **Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT)** Exercício de 2019. Brasília, 2019d.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. A Auditoria Governamental como Instrumento de Promoção da Transparência. **Jornal de Políticas Educacionais**. Curitiba, v.5, n. 9, p. 51–60, Jan./jun. 2011.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. In: PETRUCCI, Vera; SCHWARZ Letícia (org). **Administração Pública Gerencial: A Reforma de 1995**. Brasília: Editora Universidade de Brasília: ENAP, 1999.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Reforma Gerencial e Legitimação do Estado Social. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 51, n.1, p. 147-156, jan. – fev. 2017. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/65932>. Acesso em 20 abr. de 2019.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 47, n. 1, p. 07 – 40, 2015.

BUGARIN, Paulo Soares. O Princípio Constitucional da Economicidade. **Jornal Correio Brasiliense e transcrito no site "O Neófito – Informativo Jurídico"**), 1999.

BUTA, Bernardo Oliveira; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho; SCHURGELIES Vinicius. Accountability nos Atos da Administração Pública Federal Brasileira. **Revista Pretexto**. Belo Horizonte, v. 19. n. 4. p. 46-62, Out/dez 2018.

CANOTILHO, José Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CAPPELLI, Cláudia; LEITE, Julio Cesar Sampaio do Prado; ARAÚJO, Renata Mendes. A importância de um modelo de estágios para avaliar transparência. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 45, set. de 2010.

CARAZZATO, Josefina. **Planejamento publico**: a contribuição teórico-metodológica de Carlos Matus. 2000. 197p. Dissertação (mestrado) - Faculdade de Educação, Universidade Estadual de Campinas. Campinas, SP. Disponível em: <<http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/253411>>. Acesso em: 27 jul. 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24 ed, rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública. In: 30º **Encontro da ANPAD**, 2006, Salvador/BA.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**: Integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento, auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4ª edição – São Paulo: Atlas 2011.

CAVALCANTE, Pedro. Inovações no Governo Federal Durante a Era pós Nova Gestão Pública. **Revista de Administração Contemporânea**, [online], v. 22, n. 6, p. 885-902, 30 nov. 2018.

CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 4ª Ed. São Paulo: Campus, 2006.

Conselho Federal de Medicina (CFM – Brasil). **Resolução 1.214, de 09 de março de 2001** “Trata da inscrição do médico auditor e das empresas de auditoria médica nos Conselhos de Medicina. Revoga-se a Resolução CFM n 1.466/96.”. Disponível em: <https://sistemas.cfm.org.br/normas/visualizar/resolucoes/BR/2001/1614>. Acessado em 03.nov. de 2017.

Conselho Federal de Medicina (CFM - Brasil). Resolução nº 2.217/2018. **Código de ética médica**. Brasília: 2018.

Conselho Federal de Enfermagem (COFEN). **Resolução n. 266, de 25 de outubro de 2001**. Aprova atividades de Enfermeiro Auditor. [legislação na Internet]. Brasília; 2001.. Disponível em: http://www.cofen.gov.br/resoluo-cofen-2662001_4303.html. Acesso em 03 nov. 2017.

CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na administração pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. **Direito Público**. Porto Alegre, ano 8, n.37, p.201-220, jan. / fev. 2011.

CORREIO, K. Abbas; LEONCINE Maury. Cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares em hospitais brasileiros. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em saúde**, Minas Gerais, v. 11, n. 1, p. 1-11; jan./mar. de 2014. Disponível em: revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/1697. Acesso em: 10 de nov de 2017.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **The 2013 COSO framework & SOX compliance: one approach to an effective transition**. Disponível em [https://www.coso.org/Documents/COSO-CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf]. Acesso em 04 jun. 2019.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, p. 829-74, Set./out. de 2008.

COSTA, Armindo Fernandes da; PEREIRA, José Manuel; BLANCO, Sílvia Ruíz. **Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública**. *Polytechnical Studies Review*. 2006, v. III, n. 5/6, p. 201-225. Disponível em <http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n5-6/3n5-6a10.pdf>. Acesso em: 11 de nov. de 2017.

DAGNINO, Renato Peixoto. Planejamento estratégico governamental. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES : UAB, 2009. Disponível em: < http://brasil.campusvirtualsp.org/sites/default/files/Livro_Planejamento_Estrategico.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2017.

DE DAVID, Tiago Bitencourt. Eficiência, economicidade e direitos fundamentais: um diálogo necessário e possível. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, n. 67, p. 87-115, 2010.

DIAS, Teresa Cristina Lyporage; SANTOS, José Luís Guedes dos; CORDENUZZI, Onélia da Costa Pedro; PROCHNOW, Adelina Giacomelli. Auditoria em enfermagem: revisão sistemática da literatura. **Revista Brasileira de Enfermagem**, Brasília, v. 64, n. 5, p. 931-7, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: 28ª ed., 2015.

Donabedian A. The seven pillars of quality. **Arch Phatol Lab Med**, 1990.

DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FERREIRA, Caio Márcio Marini. Crise e Reforma do Estado: Uma questão de cidadania e valorização do servidor. In: PETRUCCI, Vera; SCHWARZ Letícia (org). **Administração Pública Gerencial: A Reforma de 1995**. Brasília: Editora Universidade de Brasília: ENAP, 1999.

FARAGE, Marina Rodrigues. A Auditoria de Enfermagem no Cenário Mundial. **X Congresso Nacional de Excelência em Gestão**. LATEC / UFF. Rio de Janeiro, agosto de 2014. Disponível em [https://www.inovarse.org/sites/default/files/T14_0011_7.pdf]. Acesso em 09 de set. de 2019.

FERRO, Marco Aurélio Chaves; RAMOS, Marilene. Aspectos Socioambientais do Exército Brasileiro. In: **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, 2011, Rezende – RJ. Artigos. Rezende: Associação Educacional Dom Bosco, 2011.

GARCES, Ariel; SILVEIRA, José P. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. **Revista do Serviço Público**. Brasília, ano 53, n. 4, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GRACILIANO, Erivelton Araújo; SIQUEIRA, José Ricardo Maia de. **Auditoria Operacional na Marinha do Brasil: Um Estado da Aderência ao Arcabouço Legal através da Análise dos Relatórios de Auditores**. In: XXXV Encontro EnANPAD, 4 a 7 de set. de 2011, Rio de Janeiro. Disponível em: http://www.anpad.org.br/abrir_pdf.php?e=MTMwNzY=. Acesso em 20 mar. 2018.

GUERRER, Gabriela Favaro Faria **Auditoria de contas em um hospital de ensino especializado em cardiologia e pneumologia: um estudo de caso**. São Paulo, 2012. 82 p. Dissertação (Mestrado em Enfermagem) - Escola de Enfermagem da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

GUIMARÃES, Marêssa Ribeiro; ESPÍRITO SANTO, Eniel do. Análise das Contribuições da Auditoria em Enfermagem. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, Três Corações, v. 12, n. 2, p. 51-58, ago./dez. 2014.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Indicadores Sociais Municipais**. Uma análise dos resultados do Universo do Censo Demográfico de 2010.

IFAC - **International Federation of Accountants. Guide to Internal Control Over Financial Reporting**. Disponível em [https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/05/caq_guide_internal_control_over_financial_reporting_2019-05.pdf]. 2019. Acesso em 05 de agosto de 2019.

IIA (2012). Institute of Internal Auditors. IIA Response to **IFAC Evaluating and Improving Internal Control Appendix A**. Lake Mary, EUA: The Institute of Internal Auditors. 2012.

INTOSAI (2005). INTOSAI COV 9100-**Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**. Copenhagen: The International Organization of Supreme Audit Institutions Professional Standards Committee, 2005.

INTOSAI. **Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 100)**. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. 2013.

ISUANI Ernesto Aldo. **The State and social security policies toward labor: the Argentine case.** Tese de doutorado. University of Pittsburgh, 1979. cap. 1. Traduzido por Maria Teresa Macieira Sousa. R. C. pol., Rio de Janeiro, v. 27, n.1, p.35-48. jan./abr. 1984.

LIMA, Gustavo Massa Ferreira. **O princípio constitucional da economicidade e o controle do desempenho da administração pública exercido pelos tribunais de contas.** 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2008.

LIMA, Ivonete Dionizio de. **A Interação entre os Controles Interno e Externo:** Um estudo no âmbito estadual da Administração Pública brasileira. Rio de Janeiro: Padma, 2009.

LIMA, Marcos Norberto. **A Aplicação da Auditoria Operacional no Setor de Estatística Hospitalar: Um Estudo de Caso no Hospital Marcílio Dias.** 2013. 181fl. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

LOBATO, Daniele da Silva Barros. **Retenção de conhecimento organizacional e rotatividade de pessoal nas seções de inativos e pensionistas do Exército Brasileiro.** 2013. 147 fl. Dissertação. (Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial) - Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <https://portal.estacio.br/media/2653/daniele-s-b-lobato.pdf>. Acesso em set. 2020.

LONGO, Francisco. **Mérito e flexibilidade das pessoas no setor público.** São Paulo: FUNDAP, 2007.

KURCGANT, Paulina. **Administração em enfermagem.** São Paulo: EPU, 2006.

MARÇOLA, Célia. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público.** Brasília: v. 62, n.1, p. 75-87 Jan./Mar. 2011.

MARQUES, Sueli M Fernandes. **Manual de Auditoria de Contas Médicas.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Medbook, 2015.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Os grandes desafios do controle da Administração Pública.** In: Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP. Belo Horizonte, ano 9, n.100. abr. 2010.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade & Finanças - USP,** São Paulo, v. 15, n. 35, p. 84 - 95, maio/agosto 2004. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000200007&lng=en&nrm=iso]. Acesso em 05 de outubro de 2019.

MARTINS, José de Souza. **A política do Brasil: lúmpen e místico.** São Paulo: Editora Contexto, 2011.

MARTINS, Humberto Falcão e MARINI, Caio. Governança pública contemporânea – uma tentativa de dissecação conceitual. **Revista do Tribunal de Contas da União.** Brasília, ano 46, n. 130, p. 42 a 53, Maio/Ago. 2014.

MATOS, Eliane; PIRES, Denise. Teorias administrativas e organização do trabalho: de Taylor aos dias atuais, influências no setor saúde e na enfermagem. **Texto contexto - enferm.** [online], v. 15, n. 3, p. 508-514, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-07072006000300017>. Acesso em 20 de maio de 2020.

MEDEIROS, Cássia Regina Gotler; JUNQUEIRA, Álvaro Gustavo Wagner; SCHWINGEL Glademir; CARRENO, Ioná; JUNGLES Lúcia Adriana Pereira; SALDANHA Olinda Maria de Fátima Lechmann. A rotatividade de enfermeiros e médicos: um impasse na implementação da Estratégia de Saúde da Família. **Ciênc. saúde coletiva**. Rio de Janeiro, v. 15, supl. 1, p. 1521-1531, Jun. de 2010. Disponível em:

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232010000700064&lng=en&nrm=iso. Acesso em 10 de set. de 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: 29ª ed. Malheiros Editores Ltda. 2012.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDES, Vera Lúcia Peixoto. RIOS, Sadraque. Oliveira; AGUIAR, Fábio. C.; GARCIA, Emerson. Garcia; BONFIM, Joseane. M. . **Arranjos Institucionais na Governança Pública em Serviços de Saúde**. In: EnAPG, 2016, São Paulo. Anais do EnAPG, 2016.

MENDONÇA, Anderson Carvalho de; CARVALHO, Viviel Rodrigo José de.. **Auditorias de Contas Médicas: A importância da auditoria nas contas médicas em uma Organização Militar de Saúde para a economia dos recursos financeiros destinados ao SAMMED/FUSEX/PASS**. Interação – Edição Especial CEP/FDC, v. 18, n. 1, p. 9-20, 2016.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. Análise qualitativa: teoria, passos e fidedignidade. **Ciênc. Saúde Coletiva** [online], v.17, n.3, p.621-626, 2012a.

MINAYO, Maria Cecília de Souza; DESLANDES, Suely Ferreira; GOMES, Romeu; CRUZ NETO, Otávio. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 32ª ed. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2012b.

MONTEIRO, Alexandre Fernandes; DIEHL, Carlos Alberto; AYRES; Paulo Roberto Reichelt; DE VARGAS, Sandra Belloli. Gestão do Capital Intelectual: Estudo de Caso em uma Unidade de Auditoria do Exército Brasileiro. **Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte**, v. 8, n. 2, p. 190-212, 18 abr. 2016.

MONTENEGRO, Tânia Menezes; OLIVEIRA, Lídia Cristina Alves Moraes de; LOPES, Marcelo de Souza. A adequabilidade do controle interno no comando da aeronáutica: Uma percepção endógena. **INNOVAR**, Bogotá, CO, v.28, n.68. 70471, 2018.

MORAIS, Marlus Voney de. In: BURMESTER, Haino (Coord). **Auditoria em Saúde**. São Paulo: Saraiva, 2014.

NETO, Jose Barbosa. **Implementação da Gestão Orientada para o Resultado: um Estudo Exploratório no Estado de Alagoas**. Dissertação. Escola de Administração da UFBA. 2006. 153fl

NOGUEIRA, Marco Aurélio. Permanência e Mudança no Setor Público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 60, n. 1, p. 95-103 Jan/Mar 2009.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de HORVATH, Estevão; e TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. **Manual de Direito Financeiro**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1990.

OLIVEIRA, Lucia Barbosa de; ROCHA, Juliana da Costa. Engajamento no trabalho: antecedentes individuais e situacionais e sua relação com a intenção de rotatividade. **Revista brasileira de gestão em negócios**. São Paulo, v. 19, n. 65, p. 415-431, set. de 2017.

Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1806-48922017000300415&lng=en&nrm=iso>. Acesso em out 2020.

PAXTON, Roger; WHITTY, Paula; FAIRBAIRN, Ali Zaatari and Andrew; LOTHIAN, Jane. Research, audit and quality improvement. *Int. J. Health Care Qual. Assur.*, v. 19, n.1, p.105-111, 2006.

PECI, Alketa; PIERANTI, Octavio Penna; RODRIGUES, Silvia. Governança e New Public Management: convergências e contradições no contexto brasileiro. *Organ. Soc. (o&s)*, Salvador, v. 15, n. 46, p. 39-55, Jul./Set. - 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302008000300002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 16 Abr. 2020.

PEREIRA, Antônio Gualberto; BRUNI, Adriano Leal; NONATO, Raimundo Lima; FARIA, Juliano Almeida de; ROCHA, Joseilton Silveira da. Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Auditoria: delineamentos para a discussão em Teoria da Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, [S.l.], n. 198, p. 78-93, jul. 2013. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1033>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

PIERANTONI, Celia Regina; VIANNA, Cid Manso de Mello; FRANÇA, Tania; MAGNAGO, Carinne; RODRIGUES, Marcus Paulo da Silva Rodrigues. Rotatividade da força de trabalho médica no Brasil. *SAÚDE DEBATE*, Rio de Janeiro, v. 39, n. 106, p 637-647, jul-set 2015.

PINHEIRO, Karina de Farias. **Auditoria de Contas Médicas**. 2007. 39 f. Monografia (Curso de Especialização em Auditoria de Sistema e Serviços de Saúde) – Escola de Enfermagem, Universidade Federal da Bahia, Salvador 2007.

PINHO, José Antônio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, Dez .2009 . Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000600006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 17 Abr. 2019

PINHO, José Antônio G. de. Reforma da Administração Pública no Brasil: a resistência do bunker patrimonialista e a reforma que não acontece. *Revista Sociedade, contabilidade e Gestão*. Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v. 11, n 3. 2016.

Pinto, Karina Araújo; Melo, Cristina Maria Meira de. A prática da enfermeira em auditoria em saúde. *Revista da Escola de Enfermagem USP*, São Paulo, v. 44, n.3, p. 671-678, 2010. Disponível em: www.ee.usp.br/reeusp/. Acesso em 20 de dez de 2019

RENDEIRO, Albino José da Cruz. **Inclusão do Projeto "Auditoria de Contas Médicas" no Subprograma Saúde Sustentável, integrando o subportfólio estratégico Dimensão Humana**. Policy Paper (Especialização em Política, Estratégia e Alta Administração do Exército) - Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, Rio de Janeiro, 2020.

RUIZ, Paula Buck de Oliveira; PERROCA, Marcia Galan; JERICO, Marli de Carvalho. Custo da rotatividade da equipe de enfermagem em hospital de ensino. *Revista da Escola de Enfermagem*, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 50, n. 1, p. 101-108, fev.2016. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0080-62342016000100101&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 18 set. 2020.

RODRIGUES Vanessa; PERROCA, Márcia G; JERICÓ, Marli C. Glosas hospitalares: importância das anotações de enfermagem. *Ciênc Saúde*, v. 11, n.4, p.210-4, 2004.

STANCATO, Kátia; Zilli, Priscila Trentin. Fatores geradores da rotatividade dos profissionais de saúde: uma revisão da literatura. **Rev. adm. saúde**; v. 12, n.47, p.87-99, abr.-jun. 2010.

SANT'ANNA, Cynthia Fontella; CEZAR VAZ, Marta Regina; CARDOSO, Leticia Silveira; BONOW, Clarice Alves; SILVA, Mara Regina Santos da. Comunidade: objeto coletivo do trabalho das enfermeiras da Estratégia Saúde da Família. **Acta Paulista de Enfermagem**, São Paulo, v. 24, n. 3, p. 341-47, 2011.

SANTOS Alexandre Lima; RIGOTTO Raquel Maria. Território e territorialização: incorporando as relações produção, trabalho, ambiente e saúde na atenção básica à saúde. **Trab Educ Saúde**; Rio de Janeiro, v. 8, n. 3, p. 387-406, nov.2010/fev.2011.

SANTOS, Cristina Almeida dos; SANTANA, Élide de Jesus Santos; VIEIRA, Rachel Porto; GARCIA, Emerson Gomes; TRIPPO, Karen Valadares. Auditoria e o Enfermeiro como Ferramentas de Aperfeiçoamento do SUS. **Revista Baiana de Saúde Pública**, Salvador, v.36, n.2, p.539-559 abr./jun. 2012.

SANTOS, Ânderson Ferreira dos. Evolução dos Modelos de Administração Pública no Brasil. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. Ed. 04. Ano 02, v. 01, p 848-857, Jul. de 2017.

SCARPARO Ariane Fazzolo; FERRAZ Clarice Aparecida; CHAVES Lucieli Dias Pedreschi; ROTTA Carmen Silva Gabriel. Abordagem Conceitual de Métodos e Finalidade da Auditoria de enfermagem. **Rev. Rene.**, Fortaleza, v. 10, n. 1, p. 124-130, jan./mar.2009.

SCHEK, Gabriele; MIX, Paulo Roberto; GESSI, Nedisso Luis; PEREIRA, Giovana Rodrigues. A Produção do Conhecimento Acerca da Auditoria de Enfermagem: Aspectos Teóricos e Práticos. **Revista Brasileira de Enfermagem**, v. 13, n. 13, p. 78-94, 2017.

SILVA JC, Almeida MC. Saúde da família: a prática de cuidados da enfermeira na atenção primária à saúde. **Revista Pró-UniverSUS**, . v. 5, n. 3, 2014.

Sousa, Natália Gonçalves de. **A Eficácia das Unidades de Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras: Análise Sobre a Percepção de Membros da Auditoria Interna e Alta Administração**. Brasília, 2019, 94fl. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, 2019.

MOREIRA, Lusimar Aparecida Santos Pereira; TASHIMA Lucélia da Costa Nogueira. **Auditoria governamental como instrumento de transparência para a gestão pública**. 2012. Disponível em: [[Auditoria governamental como instrumento de transparência para a gestão pública - Portal Educação \(portaleducacao.com.br\)](http://portaleducacao.com.br)]. Acesso em 03 de março de 2020.

TAJRA, Fábio Solon; LIRA, Geison Vasconcelos; RODRIGUES, Angelo Brito; GUIRÃO JÚNIOR, Leonardo. Análise da produção em auditoria e saúde pública a partir da base de dados da Biblioteca Virtual da Saúde. **Saúde e Debate**. Rio de Janeiro: v. 38, n. 100, p. 157-169, Jan./mar. 2014.

TONELLI, Barbara Quadros; LEAL, Ana Paula dos Reis; TONELLI, Wanini Félix Quadros; VELOSO, Daniella Cristina Martins Dias; TONELLI, Stéphanie Quadros. Rotatividade de profissionais da Estratégia Saúde da Família no município de Montes Claros, Minas Gerais. **Revista da Faculdade de Odontologia**. Universidade de Passo Fundo, Passo Fundo, RS.,v. 23, n.2, p. 180-185, 24/10/2018.

Walters, J.; Abrahams, M; Fountain, J. Managing for results: an overview. Washington D.C: **Governmental Accounting and Standards Board**, 2003.

VAITSMAN, Marilene Barros de Melo Jeni. Auditoria e Avaliação no Sistema Único de Saúde. São Paulo em Perspectiva, v. 22, n. 1, p. 152-164, jan./jun. 2008.

VEGINI, Damlibia. **Contabilidade e Auditoria Ambiental como forma de gestão: um estudo de caso de um hospital**. 85f. (monografia) — Curso Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

VIANA, Carla Denise; BRAGAS, Luciane Zambarda Todendi de; LAZZARI, Daniele Delacanal; GARCIA, Cledir Tania França; MOURA, Gisela Maria Schebella Souto de. Implantação da auditoria concorrente de enfermagem: um relato de experiência. **Texto & Contexto de Enfermagem**, Florianópolis. 2016; v. 25, n. 1, p. 1-7. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-07072016000100702&lng=en&nrm=iso. Acesso em 20 de jun 2020.

WEBER, Max. 1964. The theory of social and economic organization. New York: The Free Press.

OLIVEIRA, Lucia Barbosa de; ROCHA, Juliana da Costa. Engajamento no trabalho: antecedentes individuais e situacionais e sua relação com a intenção de rotatividade. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**[online], v.19, n.65, p..415-431, 2017. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1806-48922017000300415&script=sci_abstract&tlng=pt]. Acesso em 20 de out de 2020.

APÊNDICES

Apêndice A – Questionário Perfil das Seções em Unidade de Saúde e Operacionais do
Exército Brasileiro

Perfil das Seções de Auditoria em Saúde em Unidades de Saúde e Operacionais do Exército Brasileiro

*Obrigatório

1. Nome da OMS: *

2. Na sua OM/OMS, qual a nomenclatura dada à seção que realiza o processo de auditoria dos contratos para prestação de serviço de saúde à qual o respondente faz parte? *

Marcar apenas uma oval.

- Auditoria Externa
- Contas Médicas
- Lisura de Contas Médicas
- Outro: _____

3. Qual a função do respondente da pesquisa? *

Marcar apenas uma oval.

- Chefe da auditoria
- Auditor
- Chefe do FUSEx
- Outro: _____

4. Há quanto tempo o respondente está na função? *

Marcar apenas uma oval.

- 1 ano
- 2 a 3 anos
- 4 a 5 anos
- 6 a 10 anos
- 11 a 15 anos

5. Qual a categoria profissional do respondente da pesquisa? *

Marcar apenas uma oval.

- Médico
- Enfermeiro
- Farmacêutico
- Outro: _____

6. Qual o posto/graduação do respondente da pesquisa? *

Marcar apenas uma oval.

- Ten
- Cap
- Maj
- Ten Cel
- Cel
- Outro: _____

7. Qual o tempo médio de permanência do auditor nesta função? *

Marcar apenas uma oval.

- 1 ano
- 2 a 3 anos
- 4 a 5 anos
- + de 5 anos
- Outro: _____

8. Quantos profissionais de cada categoria profissional (médico, enfermeiro, farmacêutico, fisioterapeuta, odontólogo, psicólogo, técnico de enfermagem, etc) integram a equipe de auditoria externa desta Organização Militar? *

(Ex: 3 médicos, 2 nutricionistas, 1 servidor civil e 1 sargento de saúde)

9. Quantos desses profissionais possuem especialização em auditoria em saúde? *

(Quantificar por categoria profissional, assim como a resposta anterior)

10. Com que frequência são realizados cursos de atualização/capacitação da equipe? *

Marcar apenas uma oval.

- nenhuma vez por ano
- 01 vez por ano
- 02 vezes por ano
- mais de 02 vezes por ano

11. Quantos são os militares de carreira e quantos são os militares temporários que integram esta equipe de auditoria externa? *

12. Há quanto tempo existe, efetivamente constituída, a seção de auditoria nesta OM/OMS? *

Marcar apenas uma oval.

- 1 ano
- 2 a 3 anos
- 4 a 5 anos
- 6 a 10 anos
- 11 a 15 anos

13. Quais as modalidades de auditoria desenvolvidas por esta seção de auditoria? *

Marque todas que se aplicam.

- prévia
- concorrente
- posterior

14. Quais as atividades de auditoria desempenhadas pelos profissionais da sessão (relacionadas às modalidades de auditoria prévia, concorrente e posterior)? *

(Utilizar o campo "outros", no final da lista, para quaisquer observações)

Marque todas que se aplicam.

- análise de processo para autorização de procedimento eletivo
- solicitação da autorização (RM/DSau) para o procedimento
- análise e solicitação de internação/procedimentos de urgência
- liberação do procedimento
- visita a paciente internado com emissão de relatório
- análise/autorização de materiais/procedimentos durante a internação
- negociação de OPME
- auditoria da conta hospitalar in loco
- auditoria da conta na seção, após o recebimento da fatura

Outro: _____

15. Qual a frequência das visitas a pacientes internados em Organização Civil de Saúde credenciada(OCS)? *

Marcar apenas uma oval.

- diariamente
- semanalmente
- mensalmente
- não realiza visita
- Outro: _____

16. Quantas OCS de atendimento ambulatorial esta OM/OMS tem credenciadas? *

17. Quantas OCS de atendimento hospitalar esta OM/OMS tem credenciadas? *

18. As questões abaixo referem-se ao fluxo de processos das faturas hospitalares desde a geração da guia de encaminhamento até o arquivamento da fatura, devendo ser citados as seções responsáveis por cada etapa do processo.

a. Geração da guia de encaminhamento *

Marque todas que se aplicam.

- Fusex
- setor de encaminhamento

Outro: _____

b. Recebimento da fatura *

Marcar apenas uma oval.

- Fusex
- auditoria
- protocolo da OMS
- Outro: _____

c. Implantação da guia no SIRE *

Marcar apenas uma oval.

- FUSEx
- auditoria
- Outro: _____

d. Contemplação do mapa *

Marcar apenas uma oval.

- FUSEx
- auditoria
- Outro: _____

e. Solicitação da nota fiscal *

Marcar apenas uma oval.

- FUSEx
- auditoria
- Outro: _____

f. Pagamento da fatura *

Marcar apenas uma oval.

- tesouraria
- Outro: _____

g. Arquivamento da fatura *

Marcar apenas uma oval.

- Fusex
- auditoria
- Outro: _____

19. Como a OM/OMS controla a entrada e saída de faturas *

Marcar apenas uma oval.

- livro de protocolo
- protocolo eletrônico
- planilha excel
- Outro: _____

20. Qual o volume de faturas recebidas por mês por esta OM/OMS?

21. Qual o percentual de faturas que passam pelo processo de auditoria antes da implantação no SIRE?

Marcar apenas uma oval.

- 100% das faturas
- apenas as faturas de alto custo (valor total maior que R\$5.000,00)
- 50% das faturas
- menos de 50% das faturas
- esta OM/OMS não dispõe de serviço de auditoria de contas.
- Outro: _____

22. Das faturas recebidas no mês, qual o percentual auditado/implantado no SIRE? *

23. Quantos profissionais a OM/OMS dispõe para a implantação das guias no SIRE? (descrever posto/graduação/outros) *

24. Quantas guias de encaminhamento das faturas recebidas no mês são auditadas/implantadas no SIRE no mesmo mês? *

Marcar apenas uma oval.

- até 1 mil guias
- 1 a 2 mil
- 2 a 4 mil
- 4 a 6 mil
- 6 a 8 mil
- 8 a 10 mil
- 10 a 13 mil
- 13 a 16 mil
- mais de 16 mil
- Outro: _____

25. Qual a quantidade média mensal de guias auditadas (implantadas) no SIRE por profissional? *

Marcar apenas uma oval.

- até 1 mil guias
- entre 1 e 2 mil
- entre 2 e 3 mil
- entre 3 e 4 mil
- mais de 4 mil guias

26. Qual o tempo médio gasto entre o recebimento da fatura e sua implantação no SIRE?

Marcar apenas uma oval.

- até 30 dias
- até 45 dias
- até 60 dias
- entre 60 e 75 dias
- entre 75 e 90 dias
- mais de 90 dias

27. Qual o tempo médio gasto entre a geração da guia de encaminhamento e o pagamento da fatura? *

Marcar apenas uma oval.

- até 45 dias
- entre 45 e 60 dias
- entre 60 e 75 dias
- entre 75 e 90 dias
- entre 90 e 120 dias
- mais de 120 dias

28. Qual o valor médio glosado por mês? *

29. Qual o percentual de glosa mensal da sua seção de auditoria, em relação ao valor total auditado? *

Marcar apenas uma oval.

- até 2%
- até 3%
- entre 3% e 5%
- entre 5% e 7%
- entre 7% e 10%
- mais de 10%

30. Quais os instrumentos que esta seção de auditoria utiliza/observa/dispõe para o desenvolvimento das suas atividades: *

Marque todas que se aplicam.

- Legislação sobre o Sistema de Saúde do Exército Brasileiro
- Contratos celebrados com as OCS devidamente atualizados e publicados
- Manuais/Normas/Pareceres/Protocolos/Demais Orientações da D Sau
- Resoluções/Manuais/Pareceres Anvisa
- Resoluções/Manuais/Pareceres ANS
- Tabela Própria de material
- Tabela Própria de medicamentos
- Revista Simpro
- Revista Brasíndice
- Normas/Orientações da ICFEx
- Protocolos/Consensos/ Guidelines publicadas pelas especialidades médicas
- Outro: _____

31. As questões abaixo referem-se à estrutura e condições de trabalho para o desenvolvimento adequado das atividades de auditoria em saúde. Responda por favor, se a seção/OM dispõe do item questionado, podendo dar sua opinião ou acrescentar alguma informação que considere relevante.

(Utilizar o campo "outros", no final das listas, para quaisquer observações)

a. Você considera que a seção de auditoria da sua OM/OMS possui número de pessoas suficiente para o bom desempenho das atividades? *

Marque todas que se aplicam.

Sim

Não

Outro: _____

b. Você se sente capacitado para exercer as atividades de auditoria? *

Marque todas que se aplicam.

Sim

Não

Outro: _____

c. Quanto aos demais profissionais, você os considera devidamente capacitados/treinados para as atividades de auditoria? *

Marque todas que se aplicam.

Sim

Não

Outro: _____

d. Você considera que a seção de auditoria dispõe de estrutura física adequada? *

Marque todas que se aplicam.

Sim

Não

Outro: _____

e. Você considera que a seção de auditoria dispõe de materiais e equipamentos adequados e em quantidade suficiente para a realização das atividades? *

Marque todas que se aplicam.

Sim

Não

Outro: _____

f. A seção de auditoria dispõe de equipe fixa, publicada em Boletim Interno (BI)? *

Marque todas que se aplicam.

Sim

Não

Outro: _____

32. Essa seção de auditoria utiliza algum dos indicadores abaixo para medir seu desempenho? *

(Em caso de outros indicadores ou métodos, descrevê-los)

Marque todas que se aplicam.

- Indicador de produtividade
- Indicador de Percentual de Glosa
- Indicador de faturas auditadas
- Indicador de valores auditados
- Indicador de Guias de encaminhamentos implantadas
- Não utiliza indicadores

33. Considerando que esta seção mede seu desempenho (indicadores), com que frequência isso é feito?

Marcar apenas uma oval.

- mensalmente
- semestralmente
- anualmente
- Outro: _____

34. Esta seção possui metas de trabalho estabelecidas para nortear o trabalho a ser realizado? Em caso positivo, descrever até 03 (três) metas propostas pela seção. *

35. Na sua opinião, qual(is) a(s) contribuição(ões)/benefício(s) do trabalho da auditoria para a sua OM/OMS e para o Sistema de Saúde do Exército Brasileiro? *

36. O que você considera como principais dificuldades no desenvolvimento do trabalho da auditoria em saúde na sua OM/OMS? *

37. Quais são suas sugestões para aprimorar o serviço de auditoria em saúde da sua OM/OMS? *

Apêndice B – Fluxograma do Processo das Despesas Médico-Hospitalares das UG/FUSEx

