

MINISTÉRIO DA SAÚDE



AUDITORIA DO SUS NO CONTEXTO DO SNA

Qualificação do Relatório de Auditoria

Brasília – DF
2017

MINISTÉRIO DA SAÚDE
Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa
Departamento de Auditoria do SUS

AUDITORIA DO SUS NO CONTEXTO DO SNA

Qualificação do Relatório de Auditoria



Brasília – DF
2017

2017 Ministério da Saúde.



Esta obra é disponibilizada nos termos da Licença Creative Commons – Atribuição – Não Comercial – Compartilhamento pela mesma licença 4.0 Internacional. É permitida a reprodução parcial ou total desta obra, desde que citada a fonte.

A coleção institucional do Ministério da Saúde pode ser acessada, na íntegra, na Biblioteca Virtual em Saúde do Ministério da Saúde: <www.saude.gov.br/bvs>.

Tiragem: 1ª edição – 2017 – 1.000 exemplares

Elaboração, distribuição e informações:
MINISTÉRIO DA SAÚDE

Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa
Departamento de Auditoria do SUS
Coordenação-Geral de Auditoria
Coordenação-Geral de Desenvolvimento, Normatização e Cooperação Técnica
Esplanada dos Ministérios, bloco G, Edifício Premium,
Torre I, 2º andar
Cep: 70058-900 – Brasília/DF
Tel.: (61) 3315-7938
Site: www.sna.saude.gov.br
E-mail: auditoria@saude.gov.br

Coordenação-geral:

Adelina Maria Melo Feijão – DENASUS
João Batista Silva de Ávila – DENASUS

Elaboração de texto:

Almir Serra Martins Menezes Neto - Interlocus
Aprendizagem e Colaboração
Isa Maria Bezerra e Queiroz – CGAUD/DENASUS
José Antonio Bonfim Mangueira – CGAUD/DENASUS
Jozimar Barros Carneir – CGAUD/DENASUS
Salvatore Palumbo – Interlocus Aprendizagem e Colaboração

Revisão do texto:

Adelina Maria Melo Feijão
Ângela Cristina Maia Franco Rizental

Antonia Júlia da Siva Mota
Bruno Neves Nunes
Fernando William do Couto Evangelista
Isa Maria Bezerra de Queiroz
José Antonio Bonfim Mangueira
Jozimar Barros Carneiro
Lucia Tavares de Sales - Interlocus Aprendizagem e
Maria Elizabeth dos Santos Cavalcanti
Marivânia Fernandes Torres
Paula Bittencourt Gomes

Colaboração:

Alcinda Hossana de Oliveira
Herlon Francisco dos Santos
Jane Aurelina Temóteo de Queiroz Elias
Maria das Graças Marinho Cardoso
Maria Elena Ribeiro
Sílvia de Fátima Alves Dantas

Projeto gráfico capa e ilustração:

Adriana Palumbo - Interlocus Aprendizagem e Colaboração

Normalização:

Delano de Aquino Silva – Editora MS/CGDI

Apoio financeiro:

Contrato da CODEP com a empresa Interlocus
Aprendizagem e Colaboração

Impresso no Brasil / Printed in Brazil

Ficha Catalográfica

Brasil. Ministério da Saúde. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. Departamento de Auditoria do SUS.

Auditoria do SUS no contexto do SNA : qualificação do relatório de auditoria / Ministério da Saúde, Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, Departamento de Auditoria do SUS. – Brasília: Ministério da Saúde, 2017.

102 p. : il.

ISBN 978-85-334-2484-5

1. Auditoria. 2. Recursos em saúde. 3. Sistema Único de Saúde (SUS). I. Título.

CDU 614.2:336.146

Catálogo na fonte – Coordenação-Geral de Documentação e Informação – Editora MS – OS 2017/0112

Título para indexação:

SUS auditorship in the SNA context: qualification of the auditing report

Lista de Figuras

<i>Figura 1 – Etapas de uma auditoria</i>	11
<i>Figura 2 – Aspectos tipicamente focalizados em auditorias</i>	13
<i>Figura 3 – Fases de uma auditoria no SNA</i>	15
<i>Figura 4 – Princípios éticos e profissionais do auditor</i>	16
<i>Figura 5 – Questão e possível constatação associadas a um objetivo de auditoria</i>	25
<i>Figura 6 – Variáveis que afetam a qualidade de uma auditoria</i>	26
<i>Figura 7 – Atividades da fase analítica de uma auditoria</i>	28
<i>Figura 8 – Informações que contribuem para obter visão geral do objeto a auditar e de seu contexto</i>	29
<i>Figura 9 – Fontes de informação úteis para obter visão geral do objeto a auditar</i>	30
<i>Figura 10 – Estrutura da matriz de coleta de informações</i>	33
<i>Figura 11 – Matriz de análise de informações</i>	33
<i>Figura 12 – Especificação do conteúdo das células das matrizes de coleta e de análise de informações (números em vermelho indicam ordem de preenchimento)</i>	35
<i>Figura 13 – Exemplo de matrizes de coleta e análise de informações</i>	36
<i>Figura 14 – Exemplos de critérios de auditoria</i>	37
<i>Figura 15 – Técnicas de coleta de informações indicadas conforme a finalidade</i>	40
<i>Figura 16 – Potencialidades e limitações das modalidades de sondagem</i>	44
<i>Figura 17 – Abordagens possíveis na análise de dados</i>	48
<i>Figura 18 – Medidas estatísticas frequentemente utilizadas em auditoria</i>	49
<i>Figura 19 – Estadiamento do câncer no momento do diagnóstico no Brasil em 2010</i>	50
<i>Figura 20 – Execução orçamentária do Programa Farmácia Popular do Brasil</i>	51
<i>Figura 21 – Exemplos de abordagens qualitativa e quantitativa utilizadas em auditoria</i>	51
<i>Figura 22 – Exemplo de cronograma de auditoria</i>	58
<i>Figura 23 – Exemplo de planilha de custos de uma auditoria</i>	59
<i>Figura 24 – A fase operativa dentro do ciclo de auditoria</i>	71
<i>Figura 25 – Elementos da constatação</i>	76
<i>Figura 26 – Atributos da evidência</i>	77
<i>Figura 27 – Processo lógico de identificação de constatações e formulação de recomendações</i>	81
<i>Figura 28 – Matriz de constatações e seu preenchimento</i>	82
<i>Figura 29 – Transposição de informações da matriz de constatações para o relatório preliminar</i>	84
<i>Figura 30 – Checklist da qualidade de um relatório de auditoria</i>	99

Sumário

APRESENTAÇÃO	7
MÓDULO 1 - INTRODUÇÃO À AUDITORIA DO SUS	9
1.1 Processo de auditoria	10
1.2 Processo de auditoria no SUS	14
1.3 Princípios éticos e profissionais do auditor	15
MÓDULO 2 - PROGRAMAÇÃO DE AUDITORIA	20
2.1 Interpretação da demanda	21
2.2 Elaboração da tarefa	23
2.3 Programação da auditoria	26
MÓDULO 3 - FASE ANALÍTICA DA AUDITORIA	27
3.1 Atividades da fase analítica	28
3.2 Levantamento de informações sobre o objeto de auditoria	29
3.3 As matrizes de coleta e de análise de informações	31
3.4 Critérios de auditoria	36
3.5 Coleta de informações em auditoria	38
3.6 Procedimentos de análise	48
3.7 Validação das matrizes	52
3.8 Papéis de trabalho	54
3.9 Relatório analítico	56
3.10 Amostragem	59
MÓDULO 4 - FASE OPERATIVA DA AUDITORIA	70
4.1 Trabalho de campo	71
4.2 Evidências e constatações	75
4.3 Matriz de constatações	81
4.4 Relatório preliminar	84
MÓDULO 5 - FASE DE RELATÓRIO	86
5.1 O relatório de auditoria	87
5.2 Análise de justificativas do auditado	89
5.3 Elaboração de recomendações	92
5.4 Proposição de devolução de recursos	94
5.5 Elaboração de conclusão	95
5.6 Encerramento da auditoria	98
REFERÊNCIAS	101

APRESENTAÇÃO

Seja **bem-vindo** ao curso Auditoria do SUS no Contexto do SNA: Qualificação do Relatório de Auditoria !

Este curso foi desenvolvido em estreita parceria entre o DENASUS e a Interlocus com a finalidade de desenvolver competências que levem à qualificação do processo de auditoria do SUS, em especial do relatório de auditoria.

A premissa que orienta este projeto é a de que a ênfase na aplicação consistente de métodos e técnicas de auditoria ao contexto do Sistema Nacional de Auditoria aliada ao maior envolvimento dos servidores na construção de cada trabalho conduz a níveis mais elevados de qualidade.

O curso intercala a apresentação e o debate de conceitos e aspectos relevantes ao exercício da responsabilidade de auditar o SUS com atividades práticas.

O desenvolvimento de conhecimentos e habilidades não se esgota com o curso, mas continua na Comunidade de Práticas dos Trabalhadores do DENASUS (<https://novo.atencaobasica.org.br>).

Convidamos você a participar ativamente desta iniciativa!

DENASUS e Equipe Interlocus

MÓDULO 1

INTRODUÇÃO À

AUDITORIA DO SUS

O Sistema Único de Saúde (SUS), que teve suas bases lançadas na Constituição Federal de 1988 e sua implantação iniciada na década de 1990, propõe-se a oferecer atendimento integral à população por meio de gestão descentralizada com a participação da União, dos estados e dos municípios brasileiros. A criação do SUS colocou o Brasil como um dos primeiros países fora da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a incluir na legislação o acesso universal aos serviços de saúde, reconhecendo a saúde como direito do cidadão e dever do Estado (Nações Unidas, 2013).

O SUS movimenta mais de 170 bilhões de reais por ano, considerando as três esferas da federação, e tem contribuído para ampliar o acesso da população aos serviços básicos de saúde, com importante impacto na redução da mortalidade. Contudo, ainda enfrenta uma série de desafios relacionados à aplicação dos recursos públicos visando obter ganhos de eficiência, eficácia e efetividade e garantir o acesso aos serviços com equidade.

O Sistema Nacional de Auditoria (SNA), por meio de suas atividades

de controle, desempenha papel fundamental para a melhoria da qualidade dos serviços de saúde prestados pelo SUS. Entre as atividades executadas pelo SNA estão as auditorias, instrumentos com grande potencial para detectar falhas, irregularidades e oportunidades de melhoria na gestão do SUS, desde que realizadas observando-se princípios, métodos e técnicas apropriados.

Este capítulo está organizado para apoiar o desenvolvimento do módulo 1 em sala de aula, cujo **objetivo** é de preparar os participantes para descrever o processo de auditoria realizado no contexto do SNA e reconhecer e valorizar os princípios éticos e profissionais essenciais ao exercício da função de auditor do SUS.



O capítulo é composto pelas seguintes seções e objetivos de aprendizagem:

Seção	Objetivos de aprendizagem
Processo de auditoria no SUS	Os participantes deverão ser capazes de descrever o processo de auditoria, sua finalidade e seus elementos, bem como de reconhecer características do processo de auditoria no SUS.
Princípios éticos e profissionais do auditor	Os participantes deverão ser capazes de reconhecer e valorizar os princípios éticos e profissionais essenciais ao exercício da função de auditor.

1.1 Processo de auditoria

Auditar significa emitir uma opinião conclusiva sobre uma dada situação encontrada em relação a um critério disponível ou inferido, dentro dos limites permitidos pelo conjunto de exames empregados. Ou seja, o objetivo de uma auditoria é sempre verificar em que medida uma situação encontrada se distancia do que deveria ser segundo algum critério estabelecido nas leis, normas, ou princípios.

As Normas de Auditoria do TCU definem auditoria nestes termos:

Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado (TCU, 2011).

A observação atenta dessa definição permite focalizar os seguintes elementos essenciais à compreensão do que é auditoria:

a) Auditoria é um **processo sistemático**, pois se estrutura em três etapas consecutivas, que são o planejamento da auditoria, sua execução e a comunicação de seus resultados por meio de relatório formal. Além disso, cada fase vale-se de procedimentos específicos que devem ser aplicados de forma rigorosa.

b) Auditoria é um **processo documentado**, pois todos os seus procedimentos e produtos (papéis de trabalho, relatórios) devem ser registrados segundo determinados padrões de modo a assegurar sua revisão e a organização das constatações e evidências obtidas.

O órgão de auditoria deve formalizar um

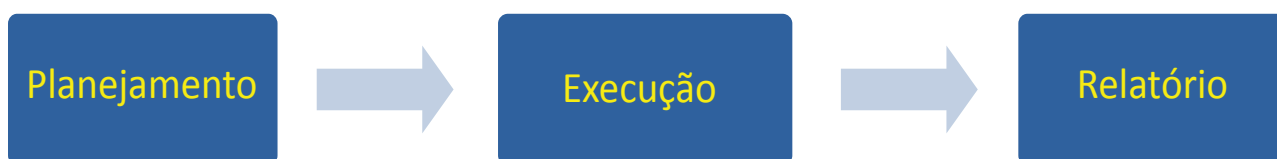


Figura 1 - Etapas de uma auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

método para executar suas auditorias, estabelecendo os padrões que elas deverão observar, incluindo regras claras quanto à documentação.

c) Auditoria requer atitude de *independência* por parte do auditor, de modo a assegurar a imparcialidade do seu julgamento, nas fases de planejamento, execução e emissão de seu parecer, bem como nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional.

d) Auditoria é um processo de *avaliação objetiva*, o que significa que na execução de suas atividades, o auditor se apoiará em fatos e evidências que permitam o convencimento razoável da realidade ou a veracidade dos fatos, documentos ou situações examinadas, permitindo a emissão de opinião com bases consistentes.

e) A avaliação objetiva é feita comparando-se uma situação real, encontrada na gestão ou atividade auditada, com uma situação ideal, chamada de *critério de auditoria*. O critério, portanto, é o referencial utilizado pelo auditor para fazer seus julgamentos em relação à situação ou condição existente. Critérios de auditoria são encontrados em leis, normas e padrões relativos ao objeto da auditoria.

f) A eventual discrepância entre a situação existente e o critério originará a *constatação* de auditoria. *Evidências* são elementos de comprovação da discrepância (ou não) entre a situação encontrada (real) e o critério de auditoria (ideal).

g) Os resultados de uma avaliação de auditoria são relatados a um destinatário predeterminado, que normalmente é quem solicitou a auditoria, sem prejuízo de outros interessados. Por meio de um relatório formal e técnico, o auditor comunica o objetivo, o escopo, a extensão e as limitações do trabalho, as constatações de auditoria, as avaliações, opiniões, recomendações e conclusões.

A ausência de qualquer um desses elementos pode tornar sem efeito o processo de auditoria. Não é possível, por exemplo, assegurar a qualidade da auditoria se o auditor não está numa posição de independência ou se não faz uma avaliação baseada em evidências. Não é possível revisar ou comunicar os resultados da auditoria se o processo não for documentado.

Como visto, o objetivo da auditoria é comparar uma determinada situação real (encontrada) com uma situação desejada (critério), e dizer de maneira inequívoca o quão distante elas estão. Trata-se de identificar o critério, obter a melhor descrição possível da situação atual que permita essa comparação, e então confrontar situação e critério.

Assim, o processo de auditoria é voltado para a obtenção das evidências suficientes e necessárias que permitam a comparação com o critério obtido. Antes de se buscar as evidências, deve-se definir quais informações são suficientes para caracterizar a situação encontrada, onde e como essas informações serão obtidas, que tipo de análise a comparação com o critério exige e quais as possíveis limitações que podem surgir nesse processo. Uma vez obtidas as informações e o critério e realizado o confronto entre eles, parte-se para elaborar as conclusões e, por fim, o relatório de auditoria.

Resumidamente, o processo de auditoria envolve (a) um planejamento, que procura antecipar os exames necessários para descrever a situação encontrada; (b) a realização dos exames propriamente ditos, que é a fase de execução; (c) e por fim a elaboração do relatório, que apresenta as constatações e conclusões.

Um bom planejamento parte da determinação precisa dos objetivos da auditoria para identificar quais as informações necessárias para caracterizar suficientemente os critérios e as situações encontradas, e ainda como essas informações serão obtidas. Além disso, deve-se

ainda considerar as possíveis dificuldades e limitações na obtenção das informações.

Se o planejamento for bem feito, a execução consistirá em aplicar os instrumentos desenhados no planejamento. A realização dos exames permitirá a obtenção das informações que permitiram avaliar em que medida a situação encontrada está adequada ao critério.

O relatório consiste da exposição completa, objetiva e clara das constatações, evidências e conclusões obtidas. Nesse sentido, deve explicitar não apenas a situação encontrada, mas também os critérios e o conjunto de evidências. Seja qual for o resultado dos exames, o relatório deve conter todos os elementos necessários para que o leitor seja conduzido às mesmas conclusões da equipe de auditoria, não deixando espaços para imprecisões, suposições e elucubrações. Para tanto, deve explicitar a metodologia utilizada para obtenção e análise das informações, de modo a garantir que os procedimentos e resultados da auditoria possam ser reproduzidos.

Vale ressaltar que a qualidade de um relatório de auditoria não se deve à boa escrita do auditor, embora isso possa contribuir para a clareza e capacidade comunicativa do relatório. O que vai garantir a qualidade do relatório é a robustez metodológica dos procedimentos, fator essencial para a objetividade e suficiência dos exames, a confiabilidade e razoabilidade das conclusões e determinações, e a veracidade das informações.

Percebe-se que a qualidade do relatório depende da qualidade das constatações, evidências e conclusões obtidas, a qual resulta de uma boa execução, assim entendida a que fornece as evidências necessárias e suficientes para sustentarem logicamente as constatações. Uma boa execução, por sua vez, depende de um bom planejamento, pois é no planejamento que a equipe se prepara para a execução. Portanto, uma auditoria bem sucedida começa no planejamento, que para ser eficaz deve ser detalhado e metodologicamente suportado.

Uma distinção comum entre tipos de auditoria se dá em razão dos aspectos focalizados nos trabalhos. Uma auditoria que busque verificar

a regularidade dos atos de gestão praticados com foco em legalidade e legitimidade dos atos é chamada de *auditoria de regularidade* ou *de conformidade*. É por meio da auditoria de conformidade que se busca identificar fraudes e desvios de recursos.

Quando o objetivo é avaliar o desempenho da gestão de um órgão, processo ou serviço, a auditoria é denominada *auditoria operacional* ou *de desempenho*. Os aspectos tipicamente focalizados numa auditoria de desempenho são eficácia, qualidade, equidade e efetividade. Há aspectos que podem estar presentes tanto num quanto noutro tipo de auditoria, como mostrado na figura 2.

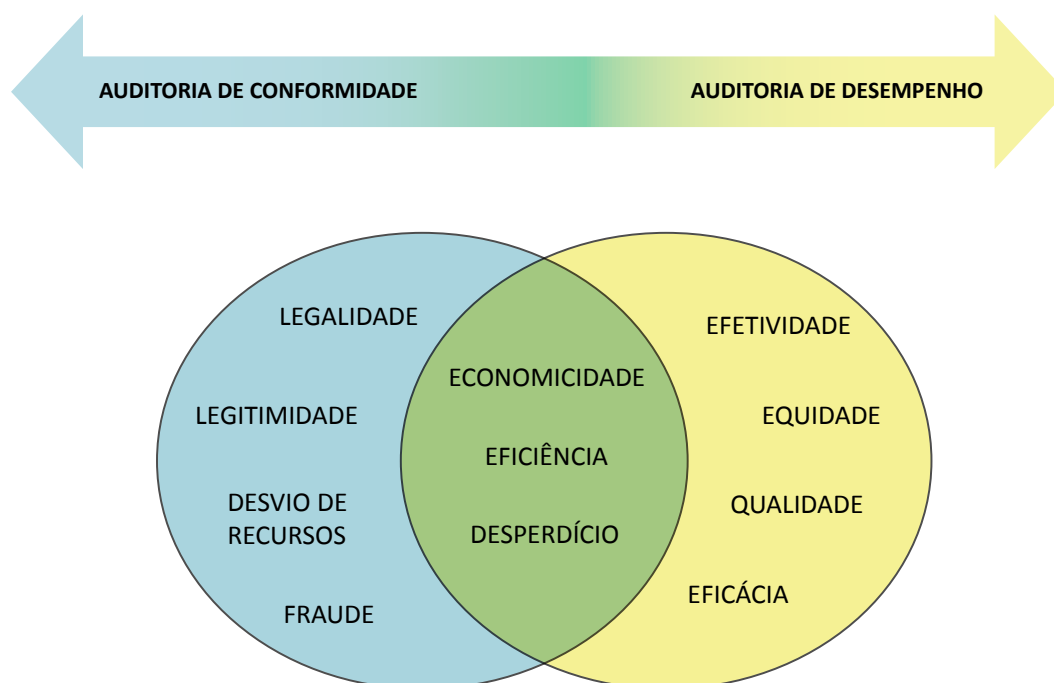


Figura 2 - Aspectos tipicamente focalizados em auditorias

Fonte: Interlocus, 2015.

É importante ressaltar que pode haver aspectos de conformidade e de desempenho em uma mesma auditoria. Nesse caso, sua classificação será definida pelo foco principal. Por exemplo, em uma auditoria para avaliar o desempenho de um serviço de saúde, pode-se pretender verificar a legalidade de determinados atos de gestão. Trata-se de uma auditoria predominantemente de desempenho.

1.2 Processo de auditoria no SUS

Auditorias no âmbito do SUS, em princípio, são realizadas pelos componentes do Sistema Nacional de Auditoria do SUS (SNA), que se estrutura de forma descentralizada, sendo suas ações desenvolvidas em três instâncias de gestão: Ministério da Saúde, por meio do DENASUS; Secretarias Estaduais de Saúde; e Secretarias Municipais de Saúde.

A auditoria, na concepção trazida pelo SNA, é um instrumento de qualificação da gestão que visa fortalecer o Sistema Único de Saúde (SUS) por meio de recomendações e orientação ao gestor para a alocação e utilização adequada dos recursos, a garantia do acesso e a qualidade da atenção à saúde oferecida aos cidadãos. Auditoria é vista como um meio para que o SNA possa ampliar o diálogo com as políticas públicas de modo a gerar melhoria dos indicadores epidemiológicos e de bem-estar social, e no acesso e na humanização dos serviços (BRASIL, 2011a).

Esse novo paradigma de auditoria, comprometido com o fortalecimento da gestão, requer profissionais trabalhando na lógica de um observatório social das questões de resolutividade do SUS, visando contribuir efetivamente para a construção do modelo de saúde voltado para qualidade de vida e cidadania (BRASIL, 2011a).

Nesse contexto, as finalidades da auditoria do SUS consistem em:

Finalidades da auditoria do SUS

Aferir a observância dos padrões estabelecidos de qualidade, quantidade, custos e gastos da atenção à saúde;

Avaliar os elementos componentes dos processos da instituição, serviço ou sistema auditado, objetivando a melhoria dos procedimentos, por meio da detecção de desvios dos padrões estabelecidos;

Avaliar a qualidade, a propriedade e a efetividade dos serviços de saúde prestados à população;

Produzir informações para subsidiar o planejamento das ações que contribuam para o aperfeiçoamento do SUS.

O processo de auditoria do SUS obedece à lógica apresentada na seção 1.1, com o uso de alguns termos próprios. As fases da auditoria no âmbito do SNA recebem nomes específicos, indicados na figura 3.



Figura 3 - Fases de uma auditoria no SNA

Fonte: Interlocus, 2015.

A fase analítica tem por objetivo organizar informações de maneira a facilitar execução do trabalho de campo. O produto dessa fase é o relatório analítico, que traz uma síntese da coleta de dados sobre o objeto da auditoria e indica a natureza, a extensão e a profundidade dos exames. Um bom relatório analítico orienta a equipe e otimiza o tempo da verificação *in loco*.

A fase operativa consiste no trabalho de campo propriamente dito. O produto dessa fase é o relatório preliminar, o qual descreve as constatações preliminares da equipe de auditoria e presta-se a embasar a notificação do auditado para que apresente justificativas em caso de falhas ou irregularidades.

A terceira fase, de elaboração do relatório final de auditoria, faz a análise das justificativas dos responsáveis (se houver) e apresenta

constatações, recomendações e a conclusão do trabalho. É peça de comunicação do resultado da auditoria ao demandante, ao órgão/instituição auditada e ao público, mediante publicação na internet.

As auditorias no DENASUS são realizadas por equipes lideradas por coordenador e acompanhadas por supervisor técnico.

1.3 Princípios éticos e profissionais do auditor

Para que o órgão de auditoria e o auditor possam desempenhar bem sua missão, é essencial observar os princípios éticos e profissionais apresentados na figura 4. Tais princípios devem ser assegurados tanto pelo órgão de auditoria, quanto pela atitude e comportamento do auditor.

Princípios Éticos e Profissionais
1. Comportamento ético
2. Independência
3. Imparcialidade
4. Objetividade
5. Competência e capacidade profissional
6. Ceticismo e julgamento profissional
7. Zelo profissional
8. Uso de informações de terceiros
9. Sigilo
10. Cortesia

Figura 4 - Princípios éticos e profissionais do auditor

Fonte: Interlocus, 2015.

Comportamento ético

O auditor deve, como servidor público, comprometer-se a proteger os interesses da sociedade e a respeitar as normas de conduta que regem os servidores públicos.

O auditor, no curso de suas atividades, pode se deparar com interesses conflitantes de gestores e autoridades governamentais e de outros possíveis interessados e, em virtude disso, sofrer pressões para violar princípios éticos e, de forma

inadequada, obter ganho pessoal ou organizacional. Agindo com integridade, o auditor pode lidar adequadamente com as pressões, priorizando suas responsabilidades para com o interesse público.

Independência

Ser independente significa manter-se livre de influências ideológicas, partidárias, ou situações que possam enviesar o julgamento. Significa também manter-se afastado da influência do auditado ou de interesses de terceiros que possam afetar seu julgamento. Portanto, não basta manter uma postura independente, mas é necessário fazer com que os interessados na auditoria percebam essa condição.

Imparcialidade

O auditor deve se abster de intervir em casos onde haja conflito de interesses que possam influenciar a imparcialidade do seu trabalho, especialmente participar de auditorias nas situações em que o responsável auditado seja cônjuge, parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, ou pessoa com quem mantenha ou manteve laço de amizade ou inimizade ou que envolva entidade com a qual tenha mantido vínculo profissional nos últimos dois anos.

O auditor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar, ou parecer afetar, o desempenho de suas funções com imparcialidade, comunicando o fato a seus superiores.

Objetividade

Na execução de suas atividades, o auditor deve adotar métodos e procedimentos reconhecidos e aceitos para obter e organizar evidências, formar convicção sobre as situações examinadas e emitir opinião tecnicamente fundamentada. Isso exige que os trabalhos sejam realizados por profissionais competentes que detenham os conhecimentos necessários.

As constatações e conclusões de auditoria devem estar sustentadas em sua totalidade pelas evidências coletadas. Qualquer afirmação para além do que as evidências permitem deve ser evitada, pois compromete a objetividade e confiabilidade desses resultados.

As análises devem estar bem documentadas, a ponto de poderem ser reproduzidas. Aqui vale a analogia com as ciências naturais: os resultados obtidos devem, em princípio, ser obtidos por qualquer pessoa que aplique os mesmos métodos, aos mesmos objetos, em situações semelhantes.



Importante

Não existe “achismo” na auditoria. Ou existem evidências ou não há constatação.

Competência e capacidade profissional

Auditoria é um trabalho multidisciplinar e complexo. Em razão disso, os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito uma auditoria.

Atuar em uma auditoria requer compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade auditada e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Também requer do auditor competência na aplicação de métodos e técnicas de auditoria e conhecimentos contábeis, financeiros, de gestão pública e de saúde pública.

O auditor não deve fazer análises e julgamentos que não sejam amparados pela melhor técnica e conhecimento disponível, sob pena de comprometer a confiabilidade dos resultados. Não significa que o auditor deva ser um especialista em todos os assuntos, mas que deve buscar se certificar de que suas ações estão embasadas nas melhores práticas.

De toda forma, a atuação do auditor exige a atualização constante de suas competências e conhecimentos técnicos. O auditor do SNA deve acompanhar a evolução das normas, procedimentos e técnicas aplicáveis ao Sistema Nacional de Auditoria e ao SUS.



Importante

O auditor não deve realizar um trabalho para o qual não disponha das competências necessárias.

Ceticismo e julgamento profissional

A atitude do auditor deve ser caracterizada pelo ceticismo profissional e pelo julgamento profissional, utilizados quando tomam decisões sobre o curso de ação apropriado, como, por exemplo, no planejamento dos seus exames, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes de auditoria, na definição de suas conclusões e na elaboração dos seus relatórios e pareceres.

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora ao avaliar a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos.

O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria. A prerrogativa do julgamento profissional não dá ao auditor o direito de manter opiniões que não se sustentam diante de argumentos válidos de um

membro da equipe ou do supervisor. A natureza coletiva de uma auditoria requer que os argumentos sejam expostos ao contraditório com o objetivo de testar sua validade e garantir a consistência do trabalho.

Zelo profissional

Os auditores devem exercer devido zelo visando assegurar que seu comportamento profissional é apropriado. O auditor demonstra zelo profissional ao planejar e executar auditorias de uma maneira diligente, focada nos objetivos estabelecidos, e ao evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho.

Atuar com zelo implica observar normas e procedimentos que se aplicam à sua função de auditor público agir com prudência, habilidade e atenção de modo a reduzir ao mínimo a margem de erro.

Uso de informações de terceiros

O auditor pode valer-se de informações anteriormente produzidas pelos profissionais do Sistema Nacional de Auditoria, não necessitando reconfirmá-las ou retestá-las, pois foram obtidas com as mesmas técnicas e a observação das mesmas normas no âmbito do Sistema. Ao utilizar informações produzidas fora do SNA, o auditor deve obter evidência da competência e independência dos outros auditores ou especialistas e da qualidade do trabalho que realizaram.

Sigilo

O auditor é obrigado a utilizar os dados e as informações que obteve no desempenho de sua função somente na execução dos serviços que lhes foram confiados. Salvo determinação legal ou autorização expressa da alta administração, nenhum documento, dado ou informação poderá ser fornecido ou revelado a terceiros, nem deles poderá utilizar-se o auditor, direta ou indiretamente, em proveito pessoal ou de terceiros.

Cortesia

O auditor deve manter atitude serena e tratar com cortesia, de forma justa e equilibrada, a todos com os quais se relaciona profissionalmente (superiores, subordinados, pares e representantes das entidades auditadas). Deve agir com cortesia sem, contudo, abrir mão das prerrogativas de sua função.

Na sua relação com o auditado, o auditor deve ser cortês, respeitando o interlocutor e evitando o pedantismo de achar que sabe mais do que o gestor. Lembre-se de que é fundamental para o trabalho do auditor saber ouvir. Não se pode ouvir sem a devida atenção e verdadeiro interesse, coisas incompatíveis com a postura de que se sabe tudo.

Uma atitude cortês estimula a cooperação entre as partes e favorece a troca de informações entre auditor e auditado, o que contribui para a qualidade do trabalho.

Credibilidade

A credibilidade dos auditores do SNA não é um princípio, mas o resultado da percepção de que os trabalhos são conduzidos em conformidade com todos os princípios éticos e profissionais aqui listados.

Em auditoria no setor público, vale a máxima que diz que não basta apenas ser fiel aos princípios éticos e profissionais, mas deve-se também parecer; ou seja, a equipe de auditoria deve se comportar de acordo com esses princípios, e exemplificar essas qualidades no dia-a-dia. Importa destacar que a confiança e o respeito públicos de um auditor depende em grande parte da impressão deixada por outros auditores, do presente e do passado.

MÓDULO 2

PROGRAMAÇÃO DE AUDITORIA

As atividades de controle no âmbito do SNA nascem de demandas apresentadas por cidadãos e órgãos públicos, e de demandas criadas por algum componente do Sistema, como é o caso do DENASUS, ou pelas áreas técnicas do Ministério da Saúde. A demanda é interpretada e dá origem à tarefa, que é a tradução da demanda em termos de orientações para nortear o trabalho da equipe de auditoria. Uma tarefa pode dar origem a uma ou mais auditorias, que são programadas individualmente de modo a definir onde, como, quando e por quem serão executadas. Conceitos

importantes no processo de auditoria serão abordados em seguida, tais como questão de auditoria e escopo da auditoria.

Este capítulo está organizado para apoiar o desenvolvimento do módulo 2 em sala de aula, cujo objetivo é de preparar os participantes para interpretar uma demanda por ação de controle e elaborar a respectiva tarefa definindo objetivos, prazos e escopo da ação.

O capítulo é composto pelas seguintes seções e objetivos de aprendizagem:

Seção	Objetivos de aprendizagem
Interpretação da demanda	Dada uma demanda, os participantes deverão ser capazes de interpretá-la e de propor um objetivo de auditoria compatível.
Elaboração da tarefa	Dada uma demanda e o respectivo objetivo de auditoria, os participantes deverão ser capazes de, em equipes, formular questões a serem respondidas e hipóteses sobre possíveis constatações; delimitar o escopo da auditoria especificando, na tarefa, localidades, organizações, processos, atividades e período de abrangência; e estimar o prazo da ação.

2.1 Interpretação da demanda

O conceito de **demanda** corresponde à solicitação de atividade de controle dirigida a um componente do SNA feita por um demandante, que pode ser cidadão, órgão público ou o próprio componente. Deste ponto em diante, faremos referência ao componente federal do SNA – o DENASUS, ressaltando que as afirmações feitas em relação a esse componente guardam analogia com componentes estaduais e municipais do Sistema. Também daremos ênfase ao foco deste curso, que são as auditorias, em vez de tratarmos do gênero **atividade de controle**.

Entre os órgãos públicos que demandam auditorias estão órgãos do próprio Ministério da Saúde, Advocacia-Geral da União (AGU), Departamento de Polícia Federal (DPF), Justiça Federal e entidades de classe. Também figuram entre os demandantes de auditorias no SUS órgãos de controle, tais como Controladoria-Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU), Ministério Público Federal (MPF), Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) e Ministério Público dos Estados (MPes).

Quando uma demanda chega ao DENASUS por meio de um expediente e documentos de suporte, vem acompanhada da informação de quem deve ser o destinatário da resposta quanto ao resultado da auditoria. Considera-se esse destinatário como o demandante, que nem sempre coincide com o agente que, de fato, originou a demanda.

Se a CGU solicita uma auditoria e espera a resposta, a CGU é o demandante. Se um cidadão faz uma denúncia à CGU que, com base na denúncia, formula uma demanda ao DENASUS e indica que a resposta deve ser enviada ao cidadão, então o cidadão é o demandante. Caso uma demanda originada da denúncia de um cidadão seja enviada pela CGU ao DENASUS com indicação de que a resposta deve ser encaminhada à própria CGU, então esse órgão será, aos olhos do DENASUS, o demandante.

Certos elementos são necessários para caracterizar uma demanda:

- demandante;
- objeto da auditoria;
- teor da demanda; e
- documentos que dão origem e suporte à demanda (p.ex. expediente, parecer, acórdão).

Quem recebe e registra a demanda deve, no mínimo, certificar-se de que a demanda apresenta os elementos suficientes para possibilitar a elaboração da tarefa.

O objeto da auditoria indica o que deve ser auditado. São exemplos de objetos a Estratégia Saúde da Família, uma Unidade de Pronto Atendimento, a gestão de um hospital e recursos repassados pelo Fundo Nacional de Saúde.

O teor da demanda deve ser significativo a ponto de ensejar a realização de uma

auditoria. Normalmente deve apontar fatos, indícios ou caracterizações de falhas, irregularidades ou problemas de desempenho na operacionalização do SUS, ou ainda recomendações ou determinações de órgãos de controle que devem ser monitoradas a fim de verificar seu cumprimento.

Por ser a demanda insumo básico desencadeador de uma atividade de controle, o seu entendimento e cadastro fidedigno no SISAUD/SUS, qualifica a auditoria a ser realizada.

A demanda deve ser interpretada visando obter as seguintes especificações para o desenho da atividade de controle:

- tipo de atividade de controle (auditoria ou visita técnica, entre outros); e
- objetivo da atividade de controle.

Tais especificações conferem foco à demanda e são o primeiro passo para a delimitação de escopo. Quando falta algum elemento importante na demanda apresentada, a qualidade dessas especificações fica prejudicada, inviabilizando o atendimento da demanda.

Tomemos, como exemplo, uma demanda fictícia vinda de um Ministério Público Estadual que solicita “auditoria de amplo escopo no Hospital São Joaquim no Município de Rio Seco”. O teor dessa demanda não aponta fatos ou indícios de irregularidades ou impropriedades que indiquem a necessidade de uma auditoria, o que impede que se faça um planejamento da ação de controle, uma vez

que não se sabe o quê, nem por que auditar. A menos que o órgão seja mais específico, o DENASUS não tem condições adequadas para ser eficaz e eficiente em uma eventual tentativa de atender à demanda.

Tomemos, agora, o caso de uma demanda vinda da Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos (SCTIE/MS), cujo teor diz que o Departamento de Assistência Farmacêutica (DAF) verificou que a maioria das receitas apresentadas ao estabelecimento Décio Brasso Ltda no Município de Porto dos Milagres foi emitida pelo mesmo médico com grafias diferentes. Os fatos se verificaram no contexto do Programa Farmácia Popular do Brasil. São tais elementos suficientes para que a demanda possa ser interpretada em termos de tipo e objetivo de atividade de controle?

Com base nas informações trazidas pela demanda, é possível fazer tal interpretação:

- Tipo de atividade de controle: auditoria;
- Objetivo: verificar a regularidade das dispensações realizadas pelo estabelecimento Décio Brasso Ltda em Porto dos Milagres no âmbito do Programa Farmácia Popular do Brasil.

Uma informação que poderia complementar essa especificação seria o período em que tais fatos foram verificados pelo DAF, o que daria melhor foco à auditoria.

2.2 Elaboração da tarefa

Conceitua-se *tarefa* como o conjunto de informações que permite à equipe nortear a realização da auditoria demandada. A principal finalidade da tarefa é delimitar o escopo da auditoria e estimar o prazo de execução.

Define-se escopo como a indicação da abrangência e dos limites da auditoria. O escopo inclui as questões a responder, bem como localidades, organizações, processos, atividades e períodos que serão alcançados pela auditoria. Escopo refere-se ao que será feito na auditoria. Para deixar claro o que não será realizado no curso da auditoria, pode-se especificar o chamado não escopo, como é usual na gestão de projetos. Uma auditoria pode mesmo ser vista como um projeto, visto que é uma empreitada de tempo limitado e objetivos definidos.

É recomendável que a tarefa seja elaborada em equipe. A participação de auditores com experiências distintas aumenta a chance de que a tarefa elaborada seja coerente com a demanda e que traga as informações necessárias para orientar a equipe na execução da auditoria. Envolver a equipe desde cedo também melhora a eficiência da fase analítica.

Um dos usos da tarefa é servir de parâmetro para que, ao final, seja possível a um auditor que não tenha participado do trabalho ler o relatório de auditoria e se pronunciar sobre se o resultado atendeu ao que foi demandado. Obviamente uma tarefa mal elaborada prejudica essa revisão por terceiros.

São exemplos de tarefas formuladas de modo incompleto:

- “Realizar Auditoria no Município de Santana do Agreste com a finalidade de verificar se os recursos da Atenção Básica estão sendo remanejados para outro bloco de financiamento, proibido pela PT/GM nº 204, de 29/01/2007. Período de realização: 11/2 a 31/3/2014”.
- “Por solicitação do Ministério Público Federal, realizaremos auditoria para verificar a aplicação dos recursos da Dengue pela Secretaria Municipal de Saúde de Ouro Negro. Período de realização: não previsto”.

Em ambos os exemplos, faltou indicar o período abrangido pela auditoria, bem como a abrangência do que será examinado (atividades, localidades).

Ao elaborar tarefas, pode-se apoiar na experiência construída pelo DENASUS. Examinando-se o planejamento e o resultado de auditorias realizadas anteriormente em objetos e com escopos semelhantes, pode-se obter informações úteis para a especificação da tarefa, tais como:

- questões investigadas;
- constatações mais frequentes;
- existência de modelos de papéis de trabalho que podem ser aproveitados;

- número de localidades visitadas;
- suficiência do prazo planejado.

Se uma equipe vai realizar pela primeira vez uma auditoria sobre um objeto diversas vezes auditado pelo DENASUS, pode ganhar tempo e qualidade na elaboração da tarefa ao tomar conhecimento de quais questões nortearam auditorias similares, como outras equipes procederam e o que encontraram.

Formulando questões de auditoria

Questões de auditoria, elemento fundamental do escopo, devem ser formuladas e registradas na tarefa. Questões de auditoria formuladas na elaboração da tarefa podem ser aperfeiçoadas e desdobradas em subquestões durante a fase analítica, após o levantamento de informações sobre o objeto a auditar e seu contexto.

As questões de auditoria estabelecem o foco da investigação. Questões de auditoria bem formuladas possuem as seguintes características:

- são claras e específicas;
- apresentam viabilidade investigativa;
- o conjunto de questões apresenta articulação e coerência entre si e é capaz de esclarecer o problema apontado na demanda.

O tipo de questão formulada terá uma relação direta com a natureza da resposta e a

metodologia a adotar. Questões de auditoria podem ser de quatro tipos (BRASIL, 2010a):

a) Questões descritivas: São formuladas de maneira a descrever condições de implementação ou de operação de um programa ou atividade, mudanças ocorridas, problemas e áreas com potencial de aperfeiçoamento. Exemplo: “como os gestores hospitalares estão operacionalizando o atendimento aos pacientes?”;

b) Questões normativas: tratam de comparações entre a situação existente e aquela estabelecida em norma, padrão ou meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. Exemplos: “o programa tem alcançado as metas previstas?”; “os contratos de prestação de serviços ao SUS firmados pela Secretaria Municipal de Saúde atendem aos requisitos legais e normativos?”;

c) Questões avaliativas (ou de impacto): referem-se à efetividade do objeto de auditoria e buscam saber que diferença fez a intervenção governamental para a solução do problema identificado. Exemplo: “em que medida a redução da mortalidade infantil no município pode ser atribuída ao Programa Saúde da Família?”;

d) Questões exploratórias: voltadas a revelar as razões de ocorrência de um determinado resultado. Exemplo: “que fatores explicam o aumento expressivo nos gastos com manutenção preventiva das unidades móveis do Serviço de Atendimento Móvel de Urgência – SAMU 192 ao longo da última década?”.

A formulação das questões de auditoria é um processo interativo, que parte das informações oferecidas pela demanda e torna-se mais acurada conforme se obtém informações sobre o objeto na fase analítica. É usual empregar a técnica de *brainstorming* na equipe de auditoria para gerar opções de questões, seguida por arranjos lógicos entre o problema a examinar e as questões e subquestões de auditoria até se alcançar uma configuração satisfatória de questões.

Para cada questão, deve-se formular uma hipótese sobre a possível constatação, que indica a resposta mais provável a se obter considerando-se informações trazidas pela demanda e por auditorias similares realizadas anteriormente. Tal procedimento contribui para aumentar o foco da auditoria e facilita a identificação das informações requeridas, suas fontes e procedimentos de coleta e análise.

Objetivo de auditoria	Verificar a regularidade das dispensações realizadas pelo estabelecimento Décio Brasso Ltda em Porto dos Milagres no âmbito do Programa Farmácia Popular do Brasil.
Questão de auditoria	A empresa está dispensando medicamentos em conformidade com a legislação aplicável do Programa Farmácia Popular do Brasil?
Possível constatação	Dispensações de medicamentos no Programa Farmácia Popular do Brasil não comprovadas.

Figura 5 – Questão e possível constatação associadas a um objetivo de auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

Restrição tripla em auditorias

A qualidade de uma auditoria pode ser vista como a medida em que as questões de auditoria selecionadas cobrem a demanda apresentada e são respondidas com consistência.

A qualidade da auditoria depende de três variáveis principais: escopo definido (abrangência do que será investigado); equipe alocada (tamanho e competência); e prazo para sua realização. O grau de liberdade para lidar com essas variáveis define qual o nível possível de

qualidade da auditoria. Assim, se se deseja aumentar o escopo da auditoria e assegurar qualidade, deve-se aumentar a equipe e/ou o prazo.

Se o escopo e o prazo estão dados, o supervisor apenas tem a liberdade de selecionar o tamanho e o perfil da equipe necessários para assegurar qualidade. Caso não estejam disponíveis pessoas no número e perfil requeridos, o supervisor tem duas opções: adiar a auditoria até o momento em que possa contar com equipe suficiente para a tarefa ou realizar a

auditoria com a equipe disponível no momento, correndo o risco de não alcançar qualidade, isto é, não conseguir responder às questões com consistência.



Figura 6 - Variáveis que afetam a qualidade de uma auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

Se houver uma restrição de prazo, a equipe deverá propor um escopo reduzido de modo a assegurar qualidade. Contudo, se o escopo reduzido não for compatível com a demanda apresentada, a restrição de prazo exige a alocação de mais pessoas à equipe. Um escopo que pode ser coberto por uma equipe de dois auditores em um mês provavelmente não será realizado em metade do tempo por uma equipe de quatro auditores porque há atividades que não podem ser abreviadas proporcionalmente ao incremento da equipe (fase analítica, por exemplo).

Em suma, para que se possa decidir sobre a auditoria e elaborar adequadamente a tarefa, é necessário que as restrições de prazo, equipe e escopo sejam explicitadas.

2.3 Programação da auditoria

Como visto, uma tarefa pode originar uma ou mais auditorias. Programar uma auditoria consiste em especificar informações básicas sobre cada uma das atividades em que se desmembrou uma tarefa. As informações que devem ser registradas no SISAUD/SUS são as seguintes:

- equipe designada, com indicação de coordenador. A composição deve ser adequada ao objeto da atividade, nível de complexidade e extensão dos trabalhos. A equipe pode contar com técnicos de outras unidades desconcentradas, de outros componentes do SNA e outros;
- finalidade da auditoria especificada de forma coerente com a demanda;
- objetos da auditoria definidos de forma alinhada ao escopo de auditoria;
- período de abrangência da auditoria (intervalo de tempo em que ocorreram os atos a serem examinados);
- entidade principal onde será realizada a auditoria, bem como as unidades visitadas para fim de verificação suplementar; e
- demandante.

Se a interpretação da demanda e a elaboração da tarefa forem bem feitas, a programação de uma auditoria torna-se simples porque as principais decisões terão sido tomadas.

Ao término da programação, é salutar a verificação da coerência entre auditorias programadas e a respectiva tarefa.

MÓDULO 3

FASE ANALÍTICA DA AUDITORIA

Este capítulo está organizado para apoiar o desenvolvimento do módulo 3 em sala de aula, cujo objetivo é de preparar os participantes para discutir com propriedade os procedimentos necessários para a condução da fase analítica de uma auditoria. O capítulo é composto pelas seguintes seções e objetivos de aprendizagem:

Seção	Objetivos de aprendizagem
Visão geral da fase analítica	Os participantes deverão ser capazes de descrever e valorizar os passos para realizar a fase analítica de forma consistente.
Uso de matrizes de coleta e de análise de informações em auditoria	Os participantes deverão ser capazes de valorizar a importância do uso das matrizes de coleta e de análise de informações em uma auditoria.
Procedimentos de coleta e análise de informações em auditoria	Os participantes deverão ser capazes de identificar as informações necessárias e suficientes, e respectivas fontes, para responder as questões de auditoria, bem como de escolher procedimentos de coleta e análise de informações adequados.
Validação das matrizes de coleta e análise de informações	Os participantes serão capazes de construir e de avaliar a consistência das matrizes de coleta e de análise de informações de uma auditoria e de propor ajustes.
Relatório analítico	Os participantes deverão ser capazes de sintetizar, no relatório analítico, informações e papéis de trabalho necessários à realização da auditoria.
Amostragem em auditoria	Os participantes deverão ser capazes de identificar os diferentes métodos de amostragem aplicáveis à auditoria e as vantagens e desvantagens de cada método, bem como calcular amostras aleatórias simples para casos específicos.

A fase analítica, em essência, corresponde ao planejamento da ação de controle de modo que possa ser adequadamente executada pela equipe dentro do prazo estabelecido. Iniciaremos a exploração desse assunto com uma visão geral das atividades que compõem a fase analítica para, em seguida, tratarmos de cada uma delas.

3.1 Atividades da fase analítica

A fase analítica da auditoria tem por objetivo criar as condições necessárias para que a equipe designada possa conduzir com qualidade as fases subsequentes – em especial a fase operativa e a de elaboração do relatório final. Tais condições consistem em conhecer suficientemente bem o objeto da auditoria e dispor de um plano de ação e dos instrumentos necessários para realizar o trabalho.

A tarefa, elaborada previamente, é insumo fundamental da fase analítica. Caso tenha sido bem elaborada, a tarefa indicará com clareza o objetivo da auditoria; as questões que devem ser respondidas para alcançar esse objetivo; as possíveis constatações; o período abrangido pela auditoria; as localidades e unidades organizacionais a visitar; e os processos e atividades a examinar. Contudo, às vezes as informações disponíveis no momento de se elaborar a tarefa podem não ser suficientes para bem definir o escopo da auditoria. Nesse caso, uma melhor delimitação do escopo deve ser feita na fase analítica.

Quando a equipe participa da elaboração da tarefa, a fase analítica tende a fluir melhor

porque seus membros já estarão sintonizados com o que é esperado da auditoria. Quando a tarefa é definida previamente pelo supervisor sem a participação da equipe, cabe a ele apresentar a tarefa à equipe. Em ambos os casos, supervisor técnico e equipe devem verificar em que medida os elementos da tarefa permitem orientar a ação e o que deverá ser melhor especificado durante a fase analítica.

Para que a fase analítica possa agregar valor substancial à auditoria, recomenda-se que todas as atividades apresentadas na figura 7 sejam realizadas.

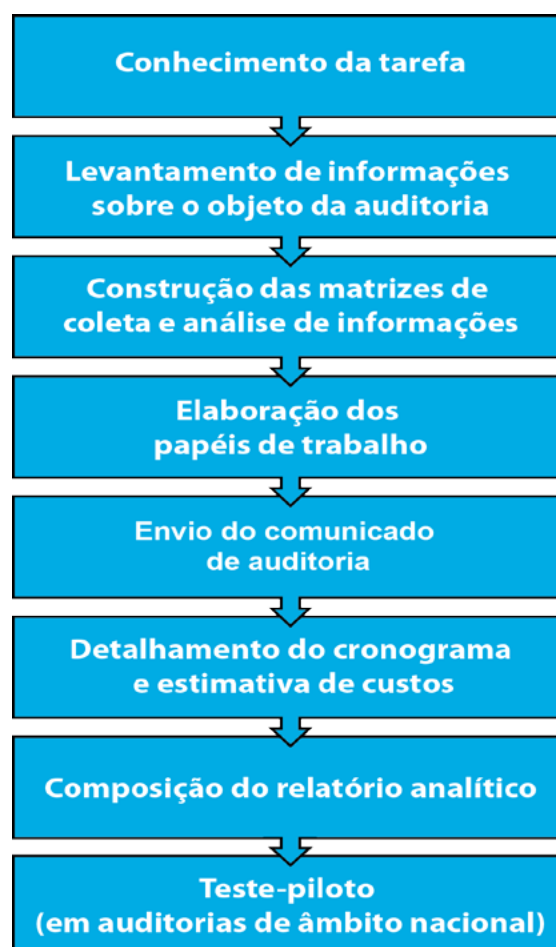


Figura 7 – Atividades da fase analítica de uma auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

Como ficará demonstrado ao longo do capítulo, as atividades previstas na fase analítica são suficientes para responder às perguntas que o planejamento de uma auditoria deve buscar responder, a saber: o que será auditado? Como, quando, onde e por quem? A que custo? Por quê?

3.2 Levantamento de informações sobre o objeto de auditoria

Após tomar conhecimento da tarefa, a equipe deve levantar informações sobre o objeto da auditoria de modo a obter o conhecimento suficiente para executar as fases subsequentes. Pode ser que a equipe tenha tido condições de fazer uma pesquisa sobre o objeto a auditar por ocasião da elaboração da tarefa. Agora a equipe deve se aprofundar mais, procurando caracterizar bem o objeto da auditoria.

A principal finalidade do levantamento de informações na fase analítica é procurar definir

o foco e delimitar a extensão dos trabalhos. Estamos falando, portanto, de revisar e aprimorar a definição de objetivos e do escopo da auditoria, construídos durante a elaboração da tarefa. Além disso, deve-se procurar informações que indiquem os critérios que podem ser usados para avaliar a situação do objeto de auditoria em termos de conformidade ou de desempenho.

Quando o objetivo da auditoria é definido de forma precisa, o levantamento de informações pode ser realizado de forma mais objetiva, pois se sabe o que se está buscando. Ao contrário, quando o objetivo é estabelecido de modo genérico, o levantamento de informações deve ser mais extenso para que se possa conferir foco ao trabalho.

Afinal, que tipo de informações devem ser buscadas? Basicamente aquelas informações que permitem estabelecer uma visão geral sobre o objeto e seu contexto (figura 8).



Figura 8 - Informações que contribuem para obter visão geral do objeto a auditar e de seu contexto

Fonte: Interlocus, 2015.

Conhecer a finalidade do órgão ou programa de governo a auditar, bem como os setores responsáveis, suas competências e atribuições, é o primeiro passo. Essas informações, que descrevem aspectos estruturais do objeto, podem ser encontradas na legislação aplicável e em documentos emitidos pelo próprio órgão. A legislação aplicável também é útil para se identificarem critérios que prescrevem o que é esperado do objeto.

Aspectos do funcionamento do objeto também devem ser compreendidos, pois é por meio de processos e atividades que órgãos e programas produzem resultados para a sociedade. Nesse sentido, deve-se levantar indicadores e resultados que revelem o desempenho recente, assim como pontos fracos do órgão ou programa. Considera-se um ponto fraco

qualquer vulnerabilidade organizacional que prejudique a capacidade de gerar resultados ou de atender ao prescrito pela legislação, tais como objetivos pouco claros, déficit de pessoal para realizar as atividades com qualidade e presteza, processos não padronizados, sistemas de informação inadequados e controles internos fracos ou inexistentes.

Diversas são as fontes que o auditor pode consultar para obter informações sobre o objeto a auditar (figura 9). A escolha das fontes a consultar depende do objetivo da auditoria e das questões que se pretende responder, e do fato de o objeto ser relativamente conhecido ou desconhecido da equipe. Em regra, toda auditoria requer a consulta a bases de legislação e normas aplicáveis ao objeto. A consulta a auditorias anteriores realizadas sobre



Figura 9 – Fontes de informação úteis para obter visão geral do objeto a auditar

Fonte: Interlocus, 2015.

o mesmo objeto pelo próprio DENASUS e por outros órgãos de controle (TCU, CGU) é recomendável, visto que tal procedimento pode revelar informações importantes para a auditoria que está sendo planejada. A busca em sistemas de informação é relativamente usual para verificar transações que possam vir a ser alvo da auditoria.

Em auditorias de objetos complexos ou pouco conhecidos, em especial os que não tenham sido alvo de ação de controle anterior, pode ser necessário convidar alguns servidores e gestores do órgão ou entidade auditada e especialistas que possam contribuir com diagnóstico preliminar que auxilie a equipe a focalizar com mais precisão a auditoria. Entre as técnicas de diagnóstico mais usadas estão o mapeamento de processos, a identificação e avaliação de riscos, e a análise SWOT (forças, fraquezas, oportunidades e ameaças).

3.3 As matrizes de coleta e de análise de informações

Planejar é um exercício sistemático de antecipar os elementos necessários para caracterizar as constatações, e então definir o que a equipe deve fazer para que, ao final da fase de execução, as constatações possam estar sustentadas com base em evidências. Como as evidências são fruto da análise das informações coletadas durante a auditoria, percebe-se que a forma como informações são obtidas e tratadas desempenha papel fundamental para a qualidade da auditoria.

Por isso, a equipe deve ter bem claro, antes de ir a campo, que informações serão necessárias para produzir evidências que irão sustentar possíveis constatações. Quando a equipe, na fase operativa, não sabe bem o que está procurando, a tendência é recolher informações desnecessárias, o que torna ineficiente a fase de análise.

A motivação para realizar uma auditoria surge, em geral, de sinais de que um órgão ou programa de governo pode não estar gerando o desempenho esperado ou não estar atendendo a requisitos de leis, normas e padrões. Assim, com base nesses sinais, a equipe propõe questões a serem respondidas com a auditoria, bem como possíveis respostas, que nada mais são do que hipóteses sobre as constatações que podem vir a se confirmar com o correr da auditoria. Para que possíveis constatações possam ser vislumbradas, necessário se faz conhecer os critérios que servirão de referência para confirmá-las.

Considerando as questões e possíveis constatações que nortearão o trabalho, a equipe deve identificar que informações são necessárias e suficientes para responder as questões, onde podem ser obtidas (quais as fontes de informação) e como podem ser coletadas.

Dando sequência ao raciocínio, a equipe deve, imaginando-se de posse das informações requeridas, traçar um caminho lógico que leve à confirmação ou rejeição das constatações hipotéticas. Para tanto, deve propor como as informações serão analisadas para sustentar

as conclusões relativas a cada questão de auditoria.

Por fim, a equipe deve examinar a forma vislumbrada para realizar a auditoria em busca de fatores que possam limitar a qualidade do trabalho. Tais fatores, denominados limitações, podem estar relacionados à estratégia metodológica adotada, ao acesso a pessoas e informações, à qualidade das informações e às condições operacionais de realização do trabalho.



Um exemplo de limitação metodológica é não poder generalizar resultados quando se avalia o desempenho de algumas unidades de saúde valendo-se da técnica de estudo de caso. Outro exemplo de limitação é ter dados pouco confiáveis em um sistema de informação para realizar cálculos sobre tempo de espera em fila para transplante de órgãos. Mais um exemplo, este relativo a uma limitação operacional severa, é ter de realizar uma auditoria da construção de um hospital público sem contar com um engenheiro na equipe.

Visando sistematizar a obtenção e o tratamento de informações em uma auditoria, recomenda-se utilizar dois instrumentos de forma articulada entre si: a matriz de coleta de informações e a matriz de análise de informações. O poder de tais matrizes reside na sua capacidade de explicitar a lógica que une questões de auditoria, possíveis constatações, critérios, informações requeridas e suas fontes, procedimentos de coleta e de análise de informações e limitações do trabalho.

A matriz de coleta de informações é o instrumento que indica quais são as informações requeridas pela auditoria, onde podem ser obtidas (fonte) e por meio de qual procedimento de coleta. Recomenda-se que todas as informações vindas de uma mesma fonte sejam apresentadas de forma agrupada na matriz, tal como mostrado na figura 10. Quaisquer limitações relativas a informações requeridas, fontes e procedimentos de coleta devem ser anotadas imediatamente abaixo da matriz, na forma de notas.

Importante



Limitações severas podem pôr a perder uma auditoria ou restringir muito a possibilidade de que o trabalho produza conclusões úteis para a melhoria do SUS.

Fontes	Informações requeridas	Procedimentos de coleta
Fonte 1	(i1) Informação 1	Procedimento de coleta 1
	(i2) Informação 2	Procedimento de coleta 2
Fonte 2	(i3) Informação 3	Procedimento de coleta 3
	(i4) Informação 4	Procedimento de coleta 4
	(i5) Informação 5	Procedimento de coleta 5
Fonte 3	(i6) Informação 6	Procedimento de coleta 6
	...	
Fonte N	(ik) Informação K	Procedimento de coleta K

LIMITAÇÕES:**Figura 10 – Estrutura da matriz de coleta de informações**

Fonte: Interlocus, 2015.

A matriz de análise de informações, por sua vez, indica, por meio dos procedimentos descritos, como as informações serão tratadas visando revelar a situação real do objeto e compará-la à situação ideal (critério). Essa comparação permitirá confirmar ou não possíveis constatações e, assim, responder as questões de auditoria (figura 11). Repare que uma questão de auditoria pode ter uma ou mais constatações associadas e que cada constatação, via de regra, apoia-se em um único critério.

De modo análogo à matriz de coleta de informações, as limitações relativas a procedimentos de análise, critérios e possíveis constatações devem ser anotadas imediatamente abaixo da matriz de análise, na forma de notas.

Procedimentos de análise	Critérios	Possíveis constatações	Questões de auditoria
Procedimento 1.1 (i1, i3)	Critério 1.1	Constatação 1.1	Questão 1
Procedimento 2.1 (i4)	Critério 2.1	Constatação 2.1	Questão 2
Procedimento 2.2 (i1, i5)	Critério 2.2	Constatação 2.2	
Procedimento 2.3 (i3, i6)	Critério 2.3	Constatação 2.3	
Procedimento 3.1 (i2, i4)	Critério 3.1	Constatação 3.1	Questão 3
Procedimento 3.2 (i6)	Critério 3.2	Constatação 3.2	

LIMITAÇÕES:**Figura 11 – Matriz de análise de informações**

Fonte: Interlocus, 2015.

As matrizes de coleta e de análise de informações se conectam por meio das informações requeridas. Note que cada procedimento de análise na matriz de análise vem acompanhado pelos códigos das informações que são analisadas usando esse procedimento. Tais códigos (i1, i2 etc.) são estabelecidos na matriz de coleta.

O preenchimento das matrizes deve observar determinada sequência lógica. Inicia-se o preenchimento pela indicação, na matriz de análise, das questões de auditoria e das possíveis constatações, informações que constam da tarefa elaborada e que podem ser melhor especificadas com o levantamento de informações realizado na fase analítica. Em seguida, indicam-se os critérios que servirão de referência para embasar as constatações.

Definidas as questões, as constatações e os critérios, passa-se a listar, na matriz de coleta, as informações requeridas para cada possível constatação, juntamente com a fonte onde pode ser obtida. Listadas as informações e suas fontes, o próximo passo é indicar qual o procedimento mais adequado para coletar cada informação. Procedendo-se dessa forma, tem-se a matriz de coleta preenchida.

Por fim, deve-se especificar os procedimentos de análise, completando-se assim a matriz de análise de informações. Cada procedimento, anotado na linha da correspondente constatação, deve indicar as informações de que se utiliza, o que assegura a articulação entre as matrizes de coleta e de análise.

Procedimentos de análise ⁷	Crítérios ³	Possíveis constatações ²	Questões de auditoria ¹
Identificar as técnicas a serem empregadas na análise de dados e descrever os respectivos procedimentos.	Especificar os critérios que servirão de base para as constatações.	Indicar as constatações que poderão ser obtidas.	escopo: - período de abrangência; - abrangência geográfica; - atores e atividades envolvidos.

Limitações: Especificar as limitações referentes a constatações, critérios e procedimentos de análise.

Fontes ⁵	Informações requeridas ⁴	Procedimentos de coleta ⁶
Identificar a fonte de cada item de informação.	Identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria.	Identificar as técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrever os respectivos procedimentos.

Limitações: Especificar as limitações referentes a acesso às fontes de informação, qualidade das informações, procedimentos de coleta e condições operacionais de realização do trabalho.

Figura 12 – Especificação do conteúdo das células das matrizes de coleta e de análise de informações (números em vermelho indicam ordem de preenchimento)

Fonte: Interlocus, 2015.

A figura a seguir mostra um exemplo de estruturação da coleta e da análise de informações adaptado de uma auditoria de desempenho na área de saúde. O exemplo se restringe a uma das possíveis constatações relativa à questão de auditoria.

Fontes	Informações requeridas	Procedimentos de coleta
Datasus (Sistema SIA/SUS)	Dados das Apacs referentes aos tratamentos de radioterapia e quimioterapia de 2010: (i1) datas de diagnóstico e de início de tratamento; (i2) estadiamento da doença.	Extração de dados.
INCA (SisRHC)	Dados do Registro Hospitalar de Câncer: (i3) datas de diagnóstico e de início de tratamento; (i4) estadiamento da doença.	Requisição de informações.
Pacientes em tratamento	(i5) Percepção de pacientes sobre tempestividade e dificuldades de acesso ao atendimento.	Entrevista com amostra de pacientes em tratamento nos hospitais visitados.

Limitações: 1) Inconsistência e desatualização de dados mantidos nos sistemas SisRHC e SIA/SUS; 2) Impossibilidade de se fazer uma amostra aleatória de pacientes.

Procedimentos de análise	Critérios	Possíveis constatações	Questões de auditoria
Análise quantitativa dos lapsos temporais entre o diagnóstico e o início dos tratamentos (i1; i3) e do estadiamento dos tumores no diagnóstico (i2; i4). Análise qualitativa das percepções de pacientes sobre a tempestividade de atendimento (i5). Triangulação dos dados quantitativos de tempestividade com as percepções dos pacientes.	O paciente com neoplasia maligna tem direito de se submeter ao primeiro tratamento no SUS em até 60 dias contados do diagnóstico em laudo patológico (Lei 12.732/2012, art. 2º).	O diagnóstico e o início do tratamento não têm sido tempestivos.	A estrutura da rede de atenção oncológica tem possibilitado aos doentes de câncer acesso tempestivo e equitativo ao diagnóstico e ao tratamento?

Figura 13 – Exemplo de matrizes de coleta e análise de informações

Fonte: adaptado do relatório de auditoria sobre a Política Nacional de Atenção Oncológica (TCU, 2011).

A utilização das matrizes de coleta e análise é vantajosa, em primeiro lugar, para a própria equipe, que pode explicitar a forma como se pretende obter e utilizar informações para poder responder às questões de auditoria. Sem instrumentos desse tipo, pode ocorrer de a equipe ir a campo sem ter um entendimento uniforme sobre como o trabalho será desenvolvido, o que, certamente, prejudicará a qualidade da auditoria.

A construção conjunta das matrizes também permite que os membros da equipe participem e que suas melhores ideias sejam incorporadas ao trabalho. A participação aumenta a compreensão do que virá a ser realizado na fase operativa e favorece o comprometimento de todos com a auditoria.

O uso dessas matrizes também é vantajosa para o supervisor. Ao ver detalhada a lógica que a equipe propõe para executar a auditoria, o supervisor pode identificar falhas e lapsos no planejamento da coleta e análise de informações e propor correções. Desse modo, ele pode se assegurar de que a equipe sabe o que vai fazer e de que a maneira como o trabalho foi planejado é adequada para se alcançar o objetivo e o escopo estabelecidos na tarefa.

3.4 Critérios de auditoria

Critério é o referencial utilizado pelo auditor para fazer seus julgamentos em relação à situação ou condição do objeto de auditoria. Corresponde à situação ideal esperada desse objeto.

A comparação entre a situação existente e o critério dá origem à constatação de auditoria. Em caso de discrepância entre critério e situação, tem-se uma constatação de não-conformidade. Se a situação do objeto estiver de acordo com o critério, diz-se que se trata de uma constatação de conformidade.

Critérios de auditoria podem ser encontrados em diversas fontes. Fontes usuais de critérios são as leis e os regulamentos que regem o funcionamento da entidade, projeto ou programa auditado. Normas e valores expressos em códigos de ética da instituição ou profissional indicam condutas apropriadas e vedadas aos servidores e funcionários e, por isso, também são fontes de critérios.

Quando se trata de opinar sobre desempenho, indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, além de metas estabelecidas pela entidade auditada, são os principais critérios de comparação. Se a organização não estabeleceu metas e padrões de desempenho a alcançar ou se existem razões para crer que esses valores estão aquém do que se poderia esperar, então deve-se adotar como critério os resultados obtidos anteriormente por instituição ou programa similar.

Na ausência de critérios estabelecidos ou se esses forem pouco claros, especialmente em situações tecnicamente complexas, deve-se buscar a opinião de especialistas independentes e consultar bibliografia especializada a fim de obter argumentos visando construir critérios plausíveis.

Natureza	Critério	Fonte
Conformidade	Para a comercialização e a dispensação dos medicamentos e/ou correlatos no âmbito do PFPB [requer-se] apresentação de prescrição médica (...) com as seguintes informações: número de inscrição do médico no CRM, assinatura e carimbo médico e endereço do estabelecimento de saúde.	Portaria MS 971/12, art. 23.
Desempenho	Alcançar, em pelo menos 70% dos municípios, as coberturas vacinais (CV) adequadas do Calendário Básico de Vacinação da Criança.	Caderno de Diretrizes, Objetivos, Metas e Indicadores 2013-2015, Ministério da Saúde

Figura 14 – Exemplos de critérios de auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

Critérios de auditoria orientam a coleta de dados, visto que apontam que tipo de informação sobre a situação ou condição do objeto deve ser buscada. No exemplo de conformidade mencionado na figura 14, a norma diz que as informações requeridas são número de inscrição do médico no CRM, assinatura e carimbo médico, e endereço do estabelecimento de saúde. Em razão disso, a análise a ser feita numa auditoria que envolva prescrições médicas passa por verificar se cada prescrição contém essas informações. No exemplo sobre desempenho, a informação a obter também é clara: cobertura vacinal de cada município. Tais dados podem ser obtidos no Sistema de Informações do Programa Nacional de Imunizações (SIPNI), mantido pelo DataSUS.

Uma característica essencial dos critérios de auditoria é que servem de referência para a elaboração de recomendações. Ao se empregar determinado critério para obter uma constatação de não conformidade, esse mesmo critério torna-se o parâmetro para construir a recomendação que levará o auditado a implementar medidas que promovam a adequação da situação do objeto ao que deve ser.

A seleção de critérios é um ponto crucial para o desenvolvimento de uma auditoria. Critérios definidos pela equipe de auditoria devem ser (BRASIL, 2010a):

- a) razoáveis, exequíveis e relevantes para os objetivos da auditoria;
- b) claros e objetivos, de modo a levar a

interpretações uniformes quando aplicados por diferentes auditores e estar livres de viés;

c) confiáveis, de forma a levar a conclusões consistentes independentemente de quem o aplica nas mesmas circunstâncias;

d) úteis por gerar conclusões que atendem necessidades de informação de interessados;

e) comparáveis, isto é, consistentes com critérios utilizados para auditar programa ou atividade similar e com aqueles usados previamente para auditar o mesmo objeto de auditoria; e

f) aceitáveis por parte de especialistas, auditados, legislativo, mídia e público em geral.

3.5 Coleta de informações em auditoria

Numa auditoria, como já visto, busca-se responder às questões de auditoria definidas na elaboração da tarefa e eventualmente aperfeiçoadas na fase analítica. Para responder as questões, deve-se obter informações acerca do objeto auditado de modo a poder avaliar em que medida a situação desse objeto atende ao critério aplicável. Portanto, as informações a serem coletadas são aquelas necessárias para satisfazer o objetivo da auditoria. Mas como identificar as informações requeridas?

Para se identificar as informações necessárias para responder a uma questão de auditoria, deve-se identificar os termos-chave dessa questão e suas dimensões (BRASIL, 2010a).

Tomemos como exemplo uma questão sobre a correta aplicação de recursos destinados à saúde repassados fundo a fundo a um município. Um termo central da questão é a expressão “correta aplicação”, cujas dimensões são aplicar o recurso dentro da finalidade a que se destina, dentro do objeto (bloco de financiamento) e de forma regular, de modo a não causar dano ao Erário. Sendo ampla a questão, deve-se olhar para as possíveis constatações para poder descobrir as informações necessárias. Supondo que uma possível constatação seja pagamento de consultoria prestada por servidor público do quadro do próprio município, então as informações requeridas seriam: relação de servidores do município; nota de empenho dessa despesa; cópia do contrato de prestação de serviço, se houver; cópia de recibo assinado pelo servidor ou de nota fiscal emitida por empresa por meio da qual atuou o servidor; ordem bancária que efetivou o pagamento.

Definidas as informações a coletar, duas perguntas devem ser respondidas: a) onde ou com quem cada informação pode ser obtida?; b) como a informação pode ser obtida?

A primeira pergunta diz respeito à fonte de informação. As informações requeridas numa auditoria podem vir de diversas fontes: órgãos e entidades auditados; pessoas (gestores, servidores, beneficiários, pacientes etc.); prestadores de serviço, ONGs; órgãos de pesquisa (p. ex., universidades, Fiocruz, IPEA); documentos (relatórios, notas fiscais, planilhas de cálculo, prontuários médicos etc.); sistemas

de informação; imprensa. Descobrir a melhor fonte de cada informação contribui para a agilidade na coleta de dados.

A experiência do servidor em auditorias no SUS é o principal recurso para descobrir a fonte de cada informação requerida. De fato, conhecer o funcionamento do SUS, os principais atores e suas responsabilidades, e os principais sistemas de informação é fundamental. Sendo a fase analítica realizada em equipe, as experiências de seus membros podem se complementar para bem realizar a tarefa de identificar informações e fontes.

A segunda pergunta envolve decidir qual é a técnica de coleta mais adequada para obter a informação de determinada fonte. Para respondê-la, deve-se considerar o uso que se pretende fazer da informação, bem como características das fontes. O quadro a seguir oferece subsídios para isso.

Importante



O Conass mantém em seu sítio na internet página com Guia de Acesso a Informações para a Gestão do SUS, rica fonte para apoiar a fase analítica

Finalidade da coleta	Exemplo de questão	Técnica de coleta
Verificar informações registradas em documentos	O processo de habilitação da UNACON atendeu ao estabelecido na portaria nº 140/2014?	Requisição de informações
Caracterizar a dinâmica de uma atividade.	Os enfermeiros executam adequadamente os procedimentos?	Observação direta
Descrever aspectos físicos de um objeto.	Os medicamentos estão armazenados em local e condições adequadas?	Inspeção física
Conhecer em profundidade a percepção e a opinião de pessoas	Quais os principais entraves operacionais enfrentados pelos coordenadores das UPAs?	Entrevista
Explorar a diversidade de pontos de vista de representantes de um grupo acerca de um assunto	Que fatores limitam a capacidade operacional das centrais de regulação? (segundo os técnicos; segundo os médicos)	Grupo focal
Descrever quantitativamente a percepção de grupo amplo de pessoas	Qual é o nível de satisfação dos pacientes quanto ao atendimento de urgência prestado?	Sondagem
Descrever quantitativamente aspectos de uma atividade	Quais os locais e horários mais frequentes de onde se originam chamados para o SAMU 192?	Extração de dados de sistema
Confirmar com terceiros informação obtida por outro meio	As notas fiscais de compra de equipamentos hospitalares foram emitidas de forma regular?	Confirmação externa
Melhorar a confiabilidade dos dados coletados	Em que extensão a percepção dos paciente acerca do tempo de atendimento confirma os dados registrados no sistema?	Triangulação (no caso, utilizando entrevistas e extração de dados)

Figura 15 – Técnicas de coleta de informações indicadas conforme a finalidade

Fonte: Interlocus, 2015.

Requisição de informações

A técnica consiste em solicitar ao auditado ou a terceiros informações que sirvam para sustentar constatações ou documentos que contenham essas informações. Em geral são informações registradas como parte das atividades da unidade auditada ou informações compiladas para atender a equipe de auditoria. É o procedimento mais usado em auditorias.

A equipe deve procurar antecipar a solicitação de informações para minimizar o risco de que os documentos cheguem tarde demais, considerando o cronograma estabelecido. Assim que a equipe constrói a matriz de coleta, o coordenador pode emitir comunicado de auditoria requisitando as informações e os documentos necessários e estabelecendo prazo para o auditado entregá-los. Normalmente o prazo coincide com a data de apresentação da equipe para iniciar os trabalhos de campo. Caso o auditado não consiga os documentos nessa data, pode-se conceder novo prazo, preferencialmente dentro do prazo da fase operativa.

A requisição de informações deve ser escolhida apenas se for a melhor opção para evidenciar, e não por desconhecimento de outras técnicas. Por exemplo, se a equipe necessita conhecer o ponto de vista do Secretário Municipal de Saúde sobre determinado assunto, requisitar informações não é a técnica recomendada, mas sim a entrevista.

Ao receber documentos, o auditor deve certificar-se de que são autênticos, foram aprovados

por pessoas autorizadas e possuem informações úteis à auditoria.

O exame dos documentos requisitados deve ser apoiado por papel de trabalho construído pela equipe visando sistematizar a análise das informações.

Entrevista

A entrevista é uma técnica de conversação com indivíduos ou grupos estruturada como uma sessão de perguntas e respostas utilizada para coletar informações segundo determinados objetivos. É uma técnica qualitativa de coleta de dados usada para obter informação em profundidade de pessoas que detêm conhecimento sobre o tema de interesse. Em trabalhos de auditoria, as informações buscadas devem ser relevantes para responder às questões de auditoria.

Numa auditoria, a entrevista apresenta diversas aplicações. Pode ser usada para coletar informações preliminares sobre o objeto a auditar, ainda na fase analítica, ou ampliar o conhecimento existente na equipe. Serve para obter informações dos atores envolvidos com a situação auditada, tais como gestores, especialistas e beneficiários. É especialmente útil para ouvir pessoas com pouca instrução formal, que não poderiam ser consultadas por outros meios.

Uma entrevista pode ser útil para auxiliar na interpretação de dados obtidos por outros métodos, como, por exemplo, para melhor

compreender um mapa dos processos de uma unidade hospitalar obtido pela equipe de auditoria ou interpretar dados registrados no projeto básico de uma aquisição.

Na fase operativa, pode-se usar entrevista para obter do auditado sua avaliação sobre possíveis recomendações, o que auxilia a equipe na tarefa de propor recomendações exequíveis e relevantes.

A realização de uma entrevista divide-se nas etapas de planejamento, condução e transcrição. No planejamento, a equipe deve definir:

- os objetivos da entrevista;
- a forma de seleção dos entrevistados;
- as informações a obter, elaborando o roteiro de perguntas;
- os documentos a solicitar;
- as atribuições de cada integrante da equipe (quem pergunta, quem anota, quem observa);
- local, segundo a conveniência do entrevistado; e
- horário de início e término.

Um fator importante para o sucesso da entrevista é o preparo da equipe, que deve estudar bastante o tema a ser abordado. Ao planejar o roteiro, deve-se formular perguntas que contribuam para fornecer as informações necessárias à auditoria. As perguntas devem estimular o auditado a falar; portanto, deve-se ordená-las das mais simples para as mais complexas e evitar perguntas tendenciosas que expressem ideias preconcebidas ou possam constranger o

gestor. Os tipos de perguntas mais utilizadas em entrevistas são as abertas, que podem ser respondidas de forma livre.

Na condução da entrevista, o auditor deve buscar estabelecer uma relação de confiança com o entrevistado. Assim, após a equipe se apresentar, deve lembrar os objetivos comunicados quando do agendamento e dar início à entrevista. O roteiro deve ser observado, porém de forma flexível, visto que informações importantes não previstas podem surgir e a equipe pode se permitir explorá-las.

Durante a entrevista, um integrante da equipe faz as anotações. No caso de temas complexos, pode-se optar por gravar a entrevista, desde que o entrevistado concorde. Deve-se cuidar para evitar comportamentos que possam inibir o entrevistado e interromper o fluxo natural da conversação, tais como: anotar tudo o que é dito, escrever sem parar e anotar quando o entrevistado fala de pontos delicados.

Antes do encerramento da entrevista, o entrevistador deve verificar se todas as perguntas foram respondidas e resumir os principais pontos abordados, dando a oportunidade para que o entrevistado preste algum esclarecimento adicional. Se for o caso, pode recolher os documentos entregues e solicitar a indicação de outras pessoas para entrevistar.

Após a entrevista, o conteúdo deve ser transcrito num papel de trabalho denominado extrato de entrevista. O registro deve ser feito logo depois do encerramento do encontro, quando

se acrescentam informações complementares eventualmente não anotadas. Dependendo da natureza das informações e da sensibilidade do tema, pode-se solicitar a assinatura do entrevistado no extrato da entrevista.

Quando informações provenientes de entrevistas forem usadas para suportar constatações, é recomendável buscar informações adicionais e de outra natureza.

Para saber mais



Para saber mais sobre o uso de entrevistas em auditoria, consulte o documento Técnica de entrevista, produzido pelo TCU (BRASIL, 2010b).

Sondagem

Sondagem consiste na aplicação de questionários para obter informações de forma padronizada sobre um grande número de unidades de pesquisa, sejam indivíduos ou organizações. Presta-se a descrever aspectos do tema pesquisado de forma quantitativa usando Estatística, como, por exemplo, obter o percentual de usuários que aprovam o serviço prestado e as reclamações mais frequentes.

O que distingue a sondagem das entrevistas é que os pesquisadores, mesmo pessoalmente, não podem ajustar o questionário ou

adicionar perguntas durante o processo de aplicação. Por isso, a preparação de um questionário exige bom conhecimento prévio do fenômeno que se vai pesquisar, de modo a formular perguntas pertinentes, a maioria delas fechadas (com opções de resposta predefinidas). Um questionário bem construído requer mais tempo de elaboração e validação do que um roteiro de entrevista, visto não haver tolerância a perguntas que comportem alguma ambiguidade.

Se a sondagem é aplicada a uma amostra aleatória da população pesquisada, então é possível generalizar os resultados obtidos para toda a população. Todavia, as limitações operacionais enfrentadas pelos auditores, tais como tempo reduzido para a auditoria e dificuldade de acesso aos dados da população, muitas vezes impedem que se faça uma amostra aleatória. Esse assunto será melhor discutido na seção 3.8.

Para saber mais



Para saber mais sobre o uso de sondagens, consulte o documento Técnica de pesquisa para auditorias, publicado pelo TCU (BRASIL, 2010d).

Sondagens podem ser realizadas via contato pessoal, por telefone, via postal e por meio eletrônico. Cada uma dessas modalidades apresenta potencialidades e limitações (figura 16), que devem ser consideradas ao se desenhar uma sondagem para uso em auditoria.

Modalidade	Potencialidades	Limitações
Contato pessoal	Comunicação direta. Acesso a pessoas de baixa escolaridade.	Custo muito alto (contratação, treinamento e deslocamento de pessoal). Demorado (pesquisa e digitação das respostas).
Telefone	Rapidez. Acesso a pesquisados dispersos geograficamente.	Custo alto (contratação e treinamento de pessoal). Questionário deve ser curto para o respondente não desistir (menos de 10 minutos)
Postal	Baixo custo. Acesso a pesquisados dispersos geograficamente. Segurança, liberdade e privacidade para o pesquisado responder.	Necessidade de tratamento da não-resposta por reenvio de questionários ou contato telefônico. Demorado (impressão, postagem e digitação das respostas). Depende do correto preenchimento por parte dos pesquisados.
Meio eletrônico	Custo muito baixo. Elimina a digitação. Acesso a pesquisados dispersos geograficamente. Segurança, liberdade e privacidade para o pesquisado responder.	Restrito a pesquisados que possuem endereço eletrônico ou àqueles cujos endereços foram obtidos. Problemas tecnológicos (bloqueio do questionário por firewall). Necessidade de tratamento da não-resposta por reenvio de questionários ou contato telefônico. Depende do correto preenchimento por parte dos pesquisados.

Figura 16 – Potencialidades e limitações das modalidades de sondagem

Fonte: Interlocus, 2015.

Grupo focal

Grupo focal é uma técnica qualitativa de pesquisa que tem como fonte de dados as interações e discussões entre participantes de um determinado grupo sobre tema de interesse e questões relevantes (ISSAI 3000/Apêndice 1, 2004).

Pequenos grupos de pessoas (5 a 10) se reúnem em lugar previamente definido, na forma de sessões, seguindo um guia elaborado por um facilitador e alguns assistentes, para discutir conceitos ou avaliar problemas. As sessões podem ser registradas por meio de notas dos assistentes ou ser gravadas.

Em auditorias, grupos focais são úteis para investigar as razões pelas quais uma organização, programa ou ação apresentam baixo desempenho, bem como para aprender sobre o funcionamento de programas, órgãos e entidades (BRASIL, 2013b). Pode-se investigar percepções e opiniões de gestores e usuários de um serviço de saúde que seja objeto de auditoria.

O potencial da técnica está em revelar espectro de percepções sobre o tema de interesse. Realizam-se grupos focais com representantes de um mesmo grupo até o ponto em que não surgem mais novas percepções e opiniões. Em situações de auditoria, pode não ser viável realizar o número necessário de grupos focais.

Ainda que a aplicação típica da técnica seja em auditorias de desempenho, grupos focais

podem ser usados em outras atividades de controle, como o monitoramento de recomendações. Nesse caso, serviria para detectar a extensão em que as recomendações foram implementadas e os efeitos obtidos.

Para saber mais



Para saber mais sobre o uso de grupo focal, consulte o documento *Técnica de grupo focal para auditorias, publicado pelo TCU (BRASIL, 2013b)*.

Observação direta

Observação é uma técnica em que se busca apreender a realidade de uma situação dinâmica por meio dos sentidos. Tipicamente, a situação observada em auditorias é a prestação de um serviço ou a execução de um processo, cuja dinâmica é registrada utilizando-se roteiros desenhados previamente na fase analítica.

A potencialidade da técnica está no fato de ser um método de coleta de informação contextualizada sobre a forma de funcionamento do objeto auditado. A observação direta é indicada nos casos em que as pessoas que vivenciam a situação de interesse da auditoria não têm plena consciência de determinados aspectos

ou estão envolvidos emocionalmente a ponto de não ter condições de falar a respeito com propriedade. Nesses casos, alguém externo ao processo pode observar o que se passa de uma forma neutra e imparcial.

A principal limitação dessa técnica é que a presença do observador no ambiente em estudo pode alterar o comportamento do indivíduo e levar a um resultado distorcido da realidade observada. Além disso, o custo da aplicação da técnica pode ser alto, visto que a observação de uma situação pode levar horas, e que podem ser necessárias diversas observações para se poder extrair alguma conclusão sobre o fenômeno.

Quando a observação de uma situação física é decisiva para alcançar os objetivos da auditoria, ela deverá ser confirmada por meio da observação de dois ou mais auditores e, se possível, por representantes do órgão auditado (ISSAI 3000, 2004).

A qualidade das evidências coletadas por meio da observação direta requerem que os processos ou atividades observados sejam representativos do objeto auditado, que o roteiro de observação seja bem planejado e que a equipe seja criteriosa no registro. Para robustecer as evidências obtidas com a observação, podem ser usadas gravações de vídeo e áudio e registros de declarações de usuários, por exemplo.

Inspeção Física

Quando a observação se dá sobre situações estáticas (equipamentos, instalações e

infraestrutura em geral), a técnica é denominada inspeção física. Uma inspeção física requer menos habilidade para ser aplicada adequadamente, porém o cuidado metodológico deve estar presente, seja no momento de desenhar o roteiro de inspeção, seja no momento de realizá-la de forma criteriosa.

Para saber mais



Para preparar um roteiro de observação e saber mais sobre a técnica, consulte o documento *Técnica de observação direta em auditoria, publicado pelo TCU (BRASIL, 2010c).*

Extração de dados

A técnica consiste na identificação e extração de dados úteis aos propósitos da auditoria de sistemas de informação. Para que o auditor possa se decidir por essa técnica, deve confirmar que determinado sistema armazena as informações necessárias. Isso requer conhecer a estrutura das bases de dados, o que pode ser feito tendo acesso ao dicionário de dados ou lendo relatórios emitidos pelo sistema.

Há várias maneiras de se obter dados armazenados num sistema. Há sistemas que exportam dados ao comando do usuário, como o SIA/SUS, disponível no site do DATASUS. Quando isso não é possível, é usual fazer uma

requisição ao auditado para que providencie a extração dos dados e os apresente ao auditor na forma de uma planilha eletrônica. Outra possibilidade, para auditores habilitados, é utilizar **softwares** especializados de auditoria para identificar e extrair os dados que procura.

Normalmente dados extraídos em grandes volumes de sistemas de informação prestam-se a análises quantitativas. **Softwares** estatísticos ou mesmo planilhas eletrônicas como o MS Excel facilitam a manipulação e a análise dos dados.

Exemplos de aplicação da técnica são a extração de dados de infraestrutura dos estabelecimentos de saúde, armazenados no CNES e dados de Autorização de Internação Hospitalar do SIA/SUS. Outro exemplo é a requisição de dados do funcionamento de uma central de regulação do SAMU 192 armazenados em sistema próprio do município.

Confirmação externa ou Circularização

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade,

Confirmação externa é a evidência de auditoria obtida como resposta por escrito direta para o auditor de um terceiro (a parte que confirma), em papel, no formato eletrônico ou outro meio (NBC-TA-505).

A técnica, também conhecida como circularização, presta-se a confirmar, junto a terceiros, fatos apresentados pela entidade auditada, de modo a fortalecer as evidências obtidas. São

usados frequentemente para confirmar termos de acordos, contratos e transações, como nos casos de confirmação de pagamento a fornecedores, confirmação de saldos em bancos, se os licitantes mencionados foram convidados e se procedimentos ambulatoriais foram realizados (carta SUS).

A equipe deve avaliar se o resultado de um procedimento de confirmação externa fornece evidência relevante e confiável, ou se outras fontes de evidência são requeridas.

No caso em que o auditor avalia que a resposta a uma solicitação de confirmação não é confiável, deve verificar se existe forma alternativa de obtenção de evidências. Se o auditor entender que a confirmação é necessária para obter evidência de auditoria, e a confirmação não é fornecida, o auditor deve avaliar as implicações para o resultado da auditoria.

Triangulação

Corresponde ao uso de diferentes métodos de pesquisa ou de coleta de dados para estudar a mesma questão, com o objetivo de fortalecer as conclusões finais (PATTON, 1987, citado por BRASIL, 2010a).

Em auditoria, a triangulação visa fortalecer a consistência das evidências, podendo assumir as seguintes formas (BRASIL, 2010a):

- coletar dados de diferentes fontes sobre a mesma questão;
- empregar diferentes entrevistadores e

pesquisadores de campo para evitar vieses na coleta de dados;

- usar múltiplos métodos de pesquisa.

Ao decidir sobre as técnicas de coleta de informações para responder a uma questão de auditoria, a equipe deve avaliar se as evidências que se esperam obter serão suficientes para confirmar as possíveis constatações ou não. Constatações insuficientemente evidenciadas não se sustentam, daí a importância de lançar mão da triangulação.

3.6 Procedimentos de análise

A análise de informações em auditoria é um dos pilares da qualidade de uma auditoria, pois responde pela qualificação das evidências que sustentarão as constatações. Ao decidir como as informações devem ser analisadas, a equipe deve revisitar o objetivo, as questões de auditoria e as possíveis constatações visando a garantir o foco da análise.

A análise de informações pode ser quantitativa ou qualitativa, o que depende basicamente dos tipos de informações a coletar, definidas com foco nas questões de auditoria.



Figura 17 – Abordagens possíveis na análise de dados

Fonte: Interlocus, 2015.

Usa-se análise qualitativa para obter uma compreensão mais profunda de percepções, razões e motivações acerca de um problema e seu contexto. No âmbito do SUS, estas seriam questões apropriadas para o uso de abordagem qualitativa:

a) Que fatores afetam o desempenho da UPA 24h do município?

b) Como os pacientes avaliam sua experiência ao buscar atendimento nessa unidade?

c) Como se dá o relacionamento entre a UPA e a Secretaria Municipal de Saúde?

Técnicas usadas para obter dados de natureza qualitativa em auditorias são menos estruturadas, como é o caso de entrevistas em

profundidade e grupos focais, e mais apropriadas para obter detalhes e uma visão mais ampla sobre um problema. Análise qualitativa vale-se das informações concretas que o auditor tem em mãos; não existe a possibilidade de generalizar conclusões para situações não examinadas.

A abordagem quantitativa, por sua vez, é utilizada quando se pretende descrever numérica ou estatisticamente um fenômeno. São exemplos de questões apropriadas à análise quantitativa:

- a) O consumo de combustível por ambulâncias é compatível com os atendimentos realizados no primeiro trimestre?
- b) O tempo para que pacientes da alta complexidade sejam encaminhados para tratamento fora de domicílio (TFD) pela central de

regulação é adequado?

- c) Quais os principais fatores que dificultam o acesso de pacientes ao tratamento segundo os próprios pacientes (entre os listados no questionário)?

As respostas a essas questões podem ser descritas utilizando-se as medidas estatísticas média, mediana, moda, intervalo e desvio-padrão (figura 18). A questão (b), por exemplo, pode ser respondida obtendo-se uma planilha com todos os pacientes inscritos no TFD no exercício anterior e respectivas datas de inscrição e de referenciamento. A média e o desvio-padrão sinalizam se o tempo de espera é razoável ou não. Pode-se calcular o percentual de pacientes com tempo de espera excessivo (critério temporal deve ser definido). A análise pode ser enriquecida classificando-se os pacientes segundo as doenças que os acometem.

Medida	Significado	Utilidade
Média	Soma de todas as observações dividida pela quantidade de observações.	Quando os valores estão simetricamente distribuídas (p.ex.: peso e altura).
Mediana	A observação que fica no meio quando todas as observações são colocadas em ordem crescente.	Quando um valor extremo pode distorcer a média (p.ex.: renda).
Moda	A observação mais frequente.	Para descrever valores “típicos” (p.ex.: número de filhos numa família)
Intervalo	A diferença entre a maior e a menor observação.	Para complementar a compreensão da média e mediana quando os valores estão distribuídos de forma ampla.
Desvio-padrão	É uma medida de dispersão dos valores em relação à média.	Para complementar a compreensão da média. Numa distribuição normal, 68% dos valores estão a menos de um desvio-padrão da média.

Figura 18 – Medidas estatísticas frequentemente utilizadas em auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

Dados numéricos podem ser analisados por meio do uso de gráficos, tais como histogramas e gráficos de dispersão, que revelam tendências, regularidades, discontinuidades, desempenhos extremos (bons e ruins), desigualdades na distribuição de bens e serviços públicos. O gráfico mostrado na figura 19 revela que a maioria dos pacientes de câncer diagnosticados em 2010 tinham a doença em estágio avançado (estadiamento 3 e 4). Já o gráfico seguinte (figura 20), que mostra

séries temporais da execução orçamentária do Programa Farmácia Popular do Brasil, revela que a execução direta do FNS cresceu bem mais do que as demais modalidades no período de 2006 a 2009.

Na figura 21, são apresentados três exemplos de situações de auditoria a fim de ilustrar a coerência que deve existir entre questão de auditoria, informação requerida, procedimento de coleta e procedimento de análise.

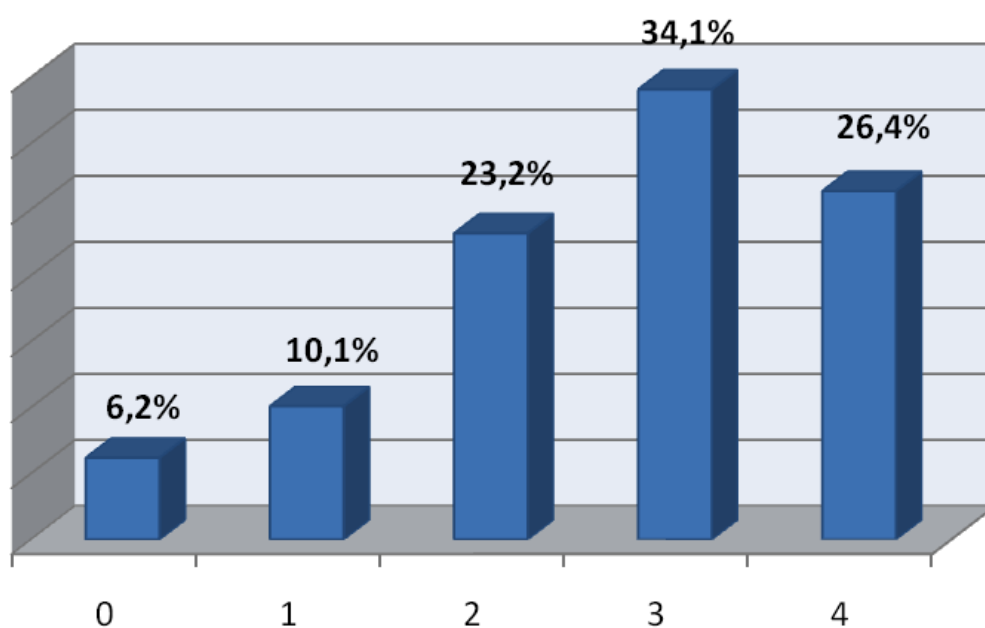


Figura 19 – Estadiamento do câncer no momento do diagnóstico no Brasil em 2010

Fonte: Interlocus, 2015.

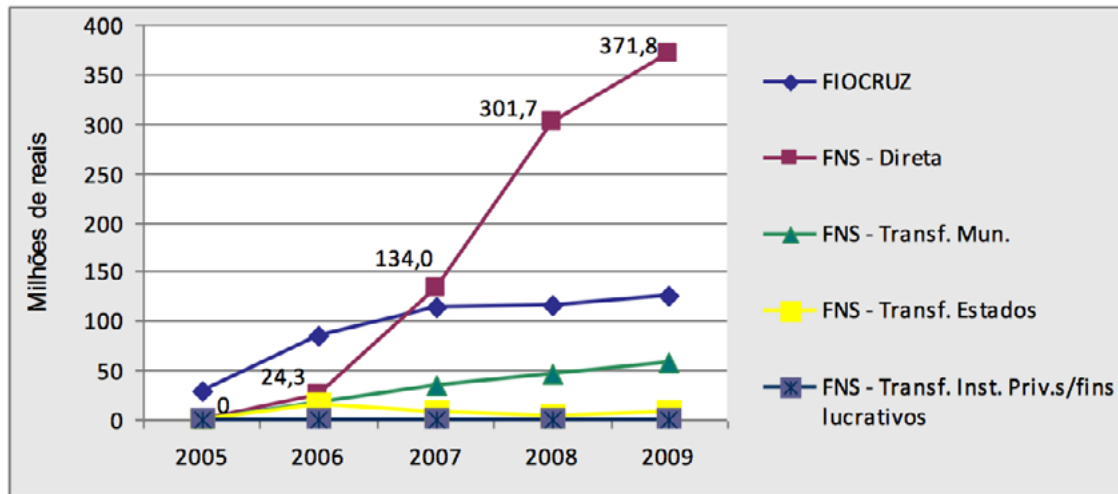


Figura 20 – Execução orçamentária do Programa Farmácia Popular do Brasil

Fonte: Interlocus, 2015.

	Exemplo 1	Exemplo 2	Exemplo 3
Questão	Quais são os fatores que dificultam a atuação dos médicos no hospital X?	Qual o nível de satisfação dos pacientes sobre os serviços prestados pelo hospital e seus motivos?	Estão regulares os contratos assinados pela Secretaria Municipal de Saúde de Amendoeiras em 2014?
Informação requerida	Opiniões dos médicos.	Opinião dos pacientes (satisfação com os serviços e motivos de satisfação e insatisfação).	Rol de cláusulas contratuais que serão objeto de análise.
Procedimento de coleta	Entrevista ou grupo focal.	Sondagem	Requisição de cópias dos contratos celebrados.
Procedimento de análise	Identificar e classificar em categorias os fatores apontados.	Calcular o percentual de avaliações em cada nível de satisfação, calcular o nível médio de satisfação e identificar os motivos mais frequentes para satisfação e insatisfação com o serviço.	Verificar se os contratos cumprem os requisitos legais e normativos, classificá-los como conformes ou não conformes, quantificar a frequência das razões de não conformidade.
Abordagem	Qualitativa	Quantitativa	Quantitativa

Figura 21 – Exemplos de abordagens qualitativa e quantitativa utilizadas em auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

É recomendável que os procedimentos de análise sejam descritos na matriz de análise de informações de modo a ser facilmente compreendido por outro auditor.

Caso a descrição do procedimento seja longa para ser descrita na matriz, pode-se indicar o título do procedimento e fazer referência ao papel de trabalho destinado a registrar a análise.

3.7 Validação das matrizes

As matrizes construídas devem ser submetidas a validação, primeiramente pela própria equipe e, em seguida, pelo supervisor.

Na revisão de cada questão de auditoria, a equipe deve se perguntar:

- se as informações previstas na matriz de coleta são necessárias e suficientes para responder as questões de auditoria;
- se está claro onde e como cada informação pode ser obtida;
- se a obtenção das informações previstas é factível dentro do prazo da auditoria e com os recursos disponíveis;
- se está claro como cada informação obtida será usada na construção da constatação;
- se haverá tempo para se fazer todas as análises previstas.

Cada um desses pontos de verificação enseja uma ação por parte da equipe, a saber:

- quando houver informações previstas na matriz de coleta que não serão usadas

para sustentar uma possível constatação ou contribuir para responder uma questão de auditoria, elas devem ser eliminadas da matriz;

- quando as informações previstas não forem suficientes para responder as questões de auditoria, deve-se identificar e acrescentar as informações que faltam;
- quando a equipe não souber ao certo onde e como cada informação pode ser obtida, deve consultar auditores que possam ter utilizado esse tipo de informação anteriormente ou fazer uma prospecção de possíveis fontes para verificar se a informação existe e como pode ser acessada;
- quando a equipe acreditar que as informações previstas não podem ser obtidas dentro do prazo da auditoria e com os recursos disponíveis, ou que não haverá tempo para se fazer todas as análises previstas, deve restringir as questões de auditoria àquelas que sejam as mais urgentes ou relevantes ou modificar a estratégia de coleta e análise planejada;
- finalmente, quando não estiver claro como cada informação obtida será usada na construção da constatação, mas se acreditar que a informação é necessária, deve-se procurar a orientação de auditores que já enfrentaram a mesma situação.

A validação das matrizes pelo supervisor técnico, além de repassar esses pontos que foram

alvo de revisão pela equipe, deve enfatizar a consistência lógica da matriz, a capacidade desse instrumento de levar a equipe a alcançar os resultados esperados com a auditoria e a exequibilidade do trabalho. Eis algumas perguntas que o supervisor técnico deve fazer:

- As questões, quando respondidas, permitem alcançar o objetivo da auditoria?
- As informações requeridas são suficientes para responder às questões? As fontes de informação estão corretas?
- Os procedimentos de coleta são adequados segundo o tipo de informação?
- Os procedimentos de análise são suficientes para conduzir às constatações?
- As possíveis constatações são compatíveis com as questões de auditoria?

O supervisor técnico deve fazer o papel de cético, questionando a equipe de modo a ser convencido da qualidade do planejamento.

Quando a auditoria for considerada complexa ou tiver como objeto uma atividade pouco conhecida pela equipe, a validação das matrizes pode ser feita por meio de um painel de referência. Trata-se de um fórum de escuta de especialistas, gestores e demais atores sociais que visa explorar diferentes pontos de vista sobre o tema alvo da auditoria. Pode ter o formato de seminário ou de oficina de trabalho.

O painel de referência é um mecanismo barato e rápido para se ouvir especialistas visando focalizar melhor a auditoria e construir critérios. Os pontos de vista trazidos pelo painel auxiliam a equipe a sustentar ou alterar suas premissas e decisões. Deve-se cuidar para que a seleção de convidados e a condução das discussões sejam feitas de modo a não privilegiar determinado grupo, evitando-se o risco de viés.

Um painel de referência também funciona como ferramenta de controle de qualidade, pois possibilita conferir a relevância das questões de auditoria, verificar o rigor e a suficiência do método proposto, e colher variado conjunto de opiniões especializadas e independentes sobre a estratégia de coleta e análise de informações.

Representantes do órgão ou programa auditado podem ser convidados para participar de painéis de referência. Contudo, alguns aspectos devem ser considerados. A favor da participação dos auditados no painel estão os seguintes fatores:

- normalmente os auditados detêm conhecimento dos detalhes do programa/política;
- possuem experiência e sensibilidade das dificuldades de implantação;
- às vezes, podem ser os únicos especialistas disponíveis.

Contra a participação do auditados no painel pesam os seguintes aspectos:

- os auditados podem inibir os outros participantes, sobretudo no caso de beneficiários ou terceiros que possuam alguma relação de dependência com o órgão gestor;
- podem monopolizar a discussão, empobrecendo o resultado;
- podem direcionar a abordagem evitando aspectos desfavoráveis à gestão.

Se houver risco de que esses aspectos negativos possam prevalecer, uma solução possível seria convidar os auditados para uma reunião em separado na qual terão a oportunidade de conhecer e opinar sobre o que a equipe pretende realizar na auditoria. Esse tipo de iniciativa contribui para se obter o comprometimento dos auditados com o objetivo e a forma de condução da auditoria.

A validação das matrizes de coleta e análise de informações pela equipe, pelo supervisor técnico e, quando cabível, por um painel de referência é medida fundamental para assegurar que as fases operativas e de elaboração de relatório sejam realizadas com qualidade.

3.8 Papéis de trabalho

A sustentação das constatações por meio de evidências suficientes, adequadas e pertinentes é a base de um trabalho de auditoria. Essa sustentação se dá por meio de argumentos

articulados no bojo do relatório de auditoria, onde deve ficar demonstrada a conexão entre evidências, constatações e recomendações. Porém, o relatório é somente o produto final de uma auditoria que, para ser elaborado, contou com documentos obtidos ou produzidos durante o trabalho.

Tais documentos, denominados papéis de trabalho, devem ser mantidos organizados e à disposição de quem necessite certificar-se da correta obtenção de evidências. Os papéis de trabalho constituem a documentação que evidencia o trabalho desenvolvido pelo auditor em todas as fases da auditoria. Devem ser completos e detalhados o suficiente para que um auditor experiente que não tenha participado da auditoria possa, com base na documentação, compreender os procedimentos adotados, as evidências obtidas, as constatações e as conclusões alcançadas (BRASIL, 2010a).

Importante



Papel de trabalho é todo documento relevante para a auditoria preparado por terceiros ou pela própria equipe de auditoria.

Segundo os Padrões de Auditoria de Conformidade do TCU, papéis de trabalho formam a

documentação que constitui o suporte de todo o trabalho desenvolvido pelo auditor, contendo o registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, independentemente da forma, do meio físico ou das características. Consideram-se papéis de trabalho, entre outros, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, cópias de contratos ou termos de convênio, matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização. Ao final da auditoria, todos os papéis de trabalho obtidos devem ser classificados em transitórios ou permanentes (BRASIL, 2009, p.22).

Um papel de trabalho é considerado permanente se a informação nele contida foi utilizada para comprovar ou definir as questões e os procedimentos de auditoria; para controlar, auxiliar ou documentar a execução da auditoria; ou ainda para evidenciar os achados. Se o papel de trabalho não foi utilizado para nenhuma dessas finalidades, é transitório (BRASIL, 2009). O órgão de auditoria deve definir se os papéis transitórios devem ser descartados imediatamente à aprovação do relatório de auditoria ou se devem ser armazenados por determinado tempo.

A equipe de auditoria tem a responsabilidade e a liberdade para definir a quantidade, o tipo e o conteúdo da documentação. Entretanto, recomenda-se documentar principalmente o

seguinte (adaptado de BRASIL, 2010a):

- objetivo, escopo, cronograma e metodologia do trabalho;
- matrizes de coleta e de análise de informações;
- instrumentos de coleta de dados;
- resultados das técnicas de diagnóstico aplicadas;
- resultados de questionários, entrevistas, inspeções físicas e exames documentais realizados;
- resultados de análises estatísticas e de banco de dados;
- matriz de constatações;
- análise da justificativa do auditado.

Papéis de trabalho devem ser mantidos organizados e documentados porque oferecem suporte a todo o processo de planejamento, execução e supervisão da auditoria, contribuindo para a qualidade e a eficiência da auditoria, bem como subsidiam a elaboração do relatório e a resposta a questionamentos do auditado ou de outras partes interessadas. Além disso, favorecem a revisão da qualidade da auditoria por terceiros, subsidiam a realização de novos trabalhos e contribuem para o desenvolvimento profissional do auditor (BRASIL, 2010a).

A utilidade dos papéis de trabalho depende da capacidade do órgão de auditoria de garantir a segurança, integridade, acessibilidade e recuperabilidade das informações, seja em papel, meio eletrônico ou outras mídias. A documentação de auditoria deve ser armazenada durante o tempo necessário para satisfazer exigências legais e administrativas.

Projeto de papéis de trabalho

Papéis de trabalho devem ser projetados partindo-se da finalidade pretendida. A finalidade do instrumento de coleta de dados que deve ser projetado pode ser verificada observando-se a matriz de coleta de dados, que sinaliza a informação a obter, bem como o uso previsto na matriz de análise de informações.

A qualidade da documentação é fator essencial da qualidade da auditoria como um todo. Nesse sentido, bons papéis de trabalho devem ser:

- completos, com início, meio e fim, de modo a registrar os passos que o auditor planejou ou utilizou para coletar e analisar informações;
- concisos, indicando registros sucintos, porém suficientes para produzir evidências e embasar constatações;
- lógicos, construídos conforme a sequência natural dos fatos e o objetivo visado com o respectivo procedimento; e
- precisos, isto é, não apresentar imperfeições e incorreções.

Ao desenhar um papel de trabalho, o auditor deve indicar no cabeçalho: órgão ou entidade auditado; número da demanda registrada no SISAUD/SUS; título e código do papel de trabalho; objeto auditado; período de realização da auditoria; numeração da página no formato *nº folha/total de páginas*. No rodapé, deve ser indicado: nomes do executor e do revisor; e data de preenchimento.

Todo papel de trabalho deve indicar: as fontes dos dados; os documentos analisados e pessoas entrevistadas, conforme a finalidade do papel de trabalho; notas explicativas com esclarecimentos sobre o conteúdo, quando necessário; e campo para referenciar outro papel de trabalho, quando for o caso.

Pode-se utilizar folha mestra e folhas subsidiárias quando cabível. A folha mestra serve para sintetizar o trabalho de análise realizado e as folhas subsidiárias registram detalhes da matéria objeto da folha mestra.

3.9 Relatório analítico

O relatório analítico é o principal produto da fase analítica, e servirá de guia para a ação da equipe na fase operativa. Propõe-se, neste curso, ampliar o conceito de relatório analítico vigente no DENASUS visando aumentar sua capacidade de apoiar a equipe no trabalho de campo.

Nesse sentido, o relatório analítico será considerado como o agregado dos seguintes produtos gerados durante a fase analítica:

- a) visão geral do objeto e do problema de auditoria;
- b) matrizes de coleta e de análise de informações validadas;
- c) papéis de trabalho desenhados e testados;
- d) cronograma detalhado da fase operativa com indicação de responsáveis pela aplicação dos procedimentos de auditoria previstos; e
- e) estimativa de custos com diárias, passagens e outras despesas.

Preparar a visão geral do objeto a auditar pressupõe fazer uso das informações levantadas preliminarmente, conforme descrito na seção 3.2. A visão geral permite compreender as características principais do que será auditado, seja um órgão ou entidade, um processo de trabalho, um serviço; a legislação e normas aplicáveis, que serão fontes de critérios; problemas de desempenho, impropriedades e irregularidades detectadas anteriormente; pontos fracos e deficiências de controle.

Um mecanismo para compartilhar, no âmbito do DENASUS, o levantamento de informações de auditorias com objetos similares pode enriquecer e agilizar a tarefa de construir a visão geral. O texto da visão geral servirá para compor a versão final do relatório de auditoria.

Deve-se atentar para o fato de que o levantamento preliminar em sistemas de informação do SUS pode revelar transações que pareçam

ser inapropriadas ou irregulares, permitindo à equipe elaborar hipóteses sobre possíveis constatações a serem confirmadas ou não com as verificações *in loco*.

As matrizes de coleta e de análise de informações validadas, juntamente com o cronograma, são os instrumentos essenciais para guiar o trabalho de campo e devem ser elaboradas conforme discutido na seção 3.3. As matrizes servem para lembrar a equipe da estratégia metodológica escolhida para obter evidências e construir constatações que responderão às questões de auditoria.

O cronograma, além de indicar prazos para as atividades, cumpre a função de indicar a melhor sequência para realização das atividades durante a fase operativa. Ao listar as atividades, deve-se indicar o membro da equipe responsável por executar cada uma delas e se haverá outro membro prestando apoio.

Quanto mais complexa e longa for a auditoria, mais importante será o uso de um cronograma. Contudo, mesmo auditorias com fases operativas reduzidas (menos de duas semanas) podem se beneficiar de um cronograma simplificado.

A experiência em auditoria mostra que quando a equipe se encontra no trabalho de campo, surgem fatos novos e imprevistos que exigem que os planos sejam alterados. A equipe deve ter flexibilidade para, mantendo o foco no objetivo da auditoria, fazer ajustes ao cronograma. (figura 22)

Auditoria: Operação da UPA 24h no Município de Abelhas.				
Tarefa	Responsável	Colaborador	Data	Local
Receber documentos solicitados pelo CA nº 2	João		26/10/15	SMS
Entrevistar Secretário Municipal de Saúde	João	Carlos Augusto	26/10/15	SMS
Entrevistar coordenador da UPA 24h	Ana Maria	Janaína	26/10/15	UPA de Abelhas
Realizar observação direta da recepção de pacientes	Janaína	João	27/10/15	UPA de Abelhas
Realizar sondagem com pacientes	Carlos Augusto	Ana Maria	27/10/15	UPA de Abelhas
Inspecionar instalações	João	Janaína	28/10/15	UPA de Abelhas
Examinar demonstrativo de despesas da UPA	Carlos Augusto		28/10/15	

Figura 22 – Exemplo de cronograma de auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

A preparação e validação de papéis de trabalho na fase analítica possibilitará à equipe conduzir as fases subsequentes com maior qualidade e agilidade. O papel de trabalho mantém a equipe focada nas informações que devem ser buscadas, facilita sua coleta e organização e favorece a análise e a elaboração dos relatórios preliminar e final.

Por outro lado, ir a campo sem papéis de trabalho torna caótica a coleta e a análise de dados. A falta de tempo para elaborar papéis de trabalho pode ser um dificultador quando não existe um banco de papéis de trabalho na organização. Porém, se os papéis desenvolvidos pelas equipes forem colocados à disposição de todos os demais auditores, o órgão de auditoria ganha em produtividade.

Recomenda-se preparar um sumário dos papéis de trabalho desenhados indicando nome e finalidade e colocar todos os papéis como anexos do relatório analítico.

Por fim, deve-se estimar os custos com a auditoria de modo a contribuir para a gestão orçamentária do órgão de auditoria. A estimativa de custos é importante pois representa um fator de restrição à realização da auditoria.

Se o custo for maior do que a disponibilidade de recursos, deve-se rever o escopo do trabalho, reduzindo-se, por exemplo, o número de localidades visitadas. A disponibilidade reduzida de recursos pode reduzir o escopo a ponto de a equipe não conseguir atender à demanda e à respectiva tarefa. O supervisor deve, portanto, tomar sua decisão buscando equilibrar prazo, custo e escopo da auditoria. (figura 23)

Auditoria: Operação da UPA 24h no Município de Abelhas.								
Responsável	Passagens (R\$)	Diárias (R\$)	Desconto Aux-Aliment. (R\$)	Indenização Transporte (R\$)	Suprimento de Fundo (R\$)	Adicional de Embarque (R\$)	Outros custos (*) (R\$)	Custo Total (R\$)
João Batista	1.200,00	1.650,00	(140,00)	-	200,00	280,00	-	3.190,00
Ana Maria Magalhães	1.200,00	1.650,00	(140,00)	-	-	280,00	-	2.990,00
Janaína Barros	-	1.650,00	(140,00)	330,00	-	-	-	1.840,00
Carlos Augusto Feijó	-	1.650,00	(140,00)	330,00	-	-	-	1.840,00
								-
							TOTAL	9.860,00

Figura 23 – Exemplo de planilha de custos de uma auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

O intenso envolvimento de toda a equipe na fase analítica, além de redundar num relatório analítico mais completo e apropriado, prepara os auditores para o trabalho de campo ao propiciar o desenvolvimento de uma compreensão mais acurada sobre o que será feito.

Não há qualquer ganho para a equipe e para o órgão de auditoria encarar a elaboração do relatório analítico como uma tarefa pró-forma, a ser cumprida como obrigação anterior ao início dos trabalhos de campo. O investimento de tempo e de labor criativo na construção do relatório analítico traz ótimo retorno na forma de agilidade e qualidade na fase operativa e na elaboração do relatório final.

3.10 Amostragem

A amostragem é utilizada para produzir informações sobre um determinado conjunto de

elementos com base na observação de apenas alguns dos exemplares desse conjunto. As técnicas de amostragem são utilizadas em distintos contextos, como quando uma empresa testa a sua linha de produção, observando a qualidade de alguns produtos dentro de um lote, ou quando institutos de pesquisas consultam um grupo de eleitores para antever o resultado de uma disputa eleitoral, dentre outras inúmeras situações.

Em vez de verificar a condição de apenas parte do grupo estudado, por meio de uma amostra, pode-se optar por observar todos os elementos constantes do grupo avaliado (100%). Nesse caso, fala-se de *censo*, que é a observação de todos os elementos existentes ou acessíveis.

Os censos são vantajosos quando a população é pequena o suficiente para permitir a análise

de todos os elementos, quando o tamanho amostral necessário para permitir a inferência estatística é muito próximo ao tamanho da própria população, ou quando uma característica particular que se está estudando é tão rara, que não permitiria um número mínimo de casos para análise caso se utilizasse uma amostra. Existem situações, ainda, em que os elementos que compõem a população são importantes por si mesmos e o levantamento dos dados relacionados a todos são essenciais aos objetivos do trabalho.

Na prática, em auditoria, em função da limitação de recursos, a realização de censos torna-se possível apenas quando a população de interesse é pequena. Nesse caso, a equipe tem condições de analisá-la por completo.

Por outro lado, os levantamentos amostrais podem apresentar vantagens sobre os censos. Por exemplo, os censos possuem fortes requisitos técnicos e administrativos. Esses requisitos nem sempre são perfeitamente seguidos em grandes populações em função da dificuldade em se manter o adequado nível de qualidade em todos os testes aplicados. Isso significa que a qualidade e a confiabilidade dos dados coletados em um censo mal executado podem vir a ser menores do que aquelas obtidas em um trabalho menor e mais manejável como a amostragem. Normalmente, nos levantamentos censitários necessita-se a contratação de uma grande quantidade de pesquisadores. Por outro lado, as pesquisas em menor escala, realizadas por amostragem, em geral, permitem a contratação de profissionais

com maior experiência e, também, maior investimento em sua capacitação. Com isso, há uma tendência de melhor qualidade dos dados coletados em levantamentos amostrais.

As técnicas de amostragem podem ser divididas em dois grandes grupos: a amostragem probabilística, também denominada estatística; e a amostragem não probabilística. A amostragem probabilística prevê a seleção de elementos por meio de métodos aleatórios, de forma a assegurar que a amostra é representativa da população da qual foi retirada e, por isso, permite a generalização dos resultados amostrais. A amostragem não probabilística, por sua vez, não permite a generalização automática dos resultados. É adequada ao enfoque de avaliação qualitativo, sendo mais conveniente quando se requer escolha controlada de elementos com determinadas características, como criminosos, pacientes etc.

Amostragem não probabilística

A amostragem não probabilística é desenvolvida com o objetivo de analisar um grupo de elementos pertencentes a uma população, mas não obedece a regras estatísticas de seleção dos elementos que permitam que as conclusões observadas na amostra possam ser estendidas automaticamente ao restante da população. Na amostragem não probabilística ou não estatística, a seleção dos elementos para a análise ocorre de forma não aleatória e segundo critérios definidos caso a caso. Portanto, amostra não probabilística é um subgrupo da população no qual a escolha dos elementos

não depende da probabilidade de seleção, e sim das características da pesquisa.

A amostragem não probabilística pode ser utilizada em diversas situações, como, por exemplo, quando a pesquisa não tem interesse em estudar todo o universo e a amostra não precisa ser representativa da população; os objetos podem ser raros ou difíceis de localizar; a pesquisa precisa se basear em respondentes voluntários; a pesquisa busca identificar alguns casos individuais que são materiais ou relevantes por si próprios; os pesquisadores entendem que alguns elementos precisam ser analisados por possuírem indicativos de irregularidade; ou quando os pesquisadores desejam apenas descrever uma determinada questão, sem quantificá-la.

A amostragem não probabilística não implica, necessariamente, no abandono de abordagens sistemáticas de seleção para permitir a escolha de elementos específicos. Para ser bem executada, ela demanda o tratamento das informações e conhecimento suficiente acerca da população para identificar os casos capazes de fornecer informações relevantes para o alcance dos objetivos da auditoria.

Nesse sentido, duas alternativas de ação comuns em auditorias são a seleção de itens com base na conveniência ou no conhecimento e experiência dos profissionais envolvidos. A amostragem por conveniência ocorre quando os elementos mais acessíveis são escolhidos para compor uma amostra. Essa forma de seleção geralmente é feita em função de

limitações de tempo ou de recursos impostos aos trabalhos de pesquisa. Assim, processos de uma mesma unidade ou com localização geográfica acessível podem ser priorizados por serem menos onerosos, mesmo com o conhecimento de que eles podem não refletir a realidade que se apresenta em todo o universo desses processos. Os elementos são incluídos na amostra por conveniência. A vantagem da amostragem por conveniência é a facilitação da seleção amostral e da coleta de dados.

Outra técnica não probabilística é a amostragem por julgamento. Nela, o conhecimento e a experiência dos profissionais envolvidos na pesquisa orientam a escolha dos itens. Neste método a seleção dos elementos é fundamentada apenas no juízo, na capacidade e na experiência do pesquisador ou de um especialista, que julgam quais elementos mais apropriados para o estudo ou exame em questão. Por exemplo, em uma auditoria, o auditor, com base no seu conhecimento sobre o tema, pode optar por investigar aqueles elementos considerados mais típicos do universo pesquisado, mais materiais ou, ainda, que tenderiam a apresentar os maiores problemas.

O método dos casos críticos é utilizado quando o pesquisador busca conhecer casos essenciais ou chave para compreender como ou por que um determinado fenômeno ocorreu de forma diferente daquela que se esperava que ele tivesse ocorrido. Ou seja, os elementos são escolhidos dentre aqueles que apresentam comportamento não usual, ou raro. Esse seria o

caso de escolher objetos de auditoria em que já há indícios de irregularidades, ou denúncias.

Nesses casos, faz-se necessário que a equipe explicita essa limitação em seu relatório, para evitar generalizações inadequadas por parte do leitor e para evidenciar o verdadeiro alcance das conclusões obtidas.

Auditorias que utilizam amostragem não probabilística, mesmo não podendo fornecer conclusões definitivas sobre o universo estudado, podem produzir informações e indicadores relevantes para a compreensão dos itens observados e gerar evidências qualitativas importantes, que podem ser corroboradas por outras evidências, ou pela confirmação dos gestores.

Amostragem probabilística

Na amostragem probabilística a seleção dos elementos que irão compor a amostra deve ocorrer de forma aleatória. O pressuposto para que isso ocorra é que uma amostra de tamanho adequado retirada aleatoriamente de uma população conterá, em regra, características muito similares às observadas na população, funcionando como uma representação adequada da mesma.

Amostras selecionadas de forma aleatória têm como objetivo evitar a produção de conclusões enviesadas. Um estudo é considerado enviesado se, de alguma forma, favorece o aparecimento de determinados resultados. Por exemplo, quando se deseja avaliar uma

determinada característica na população de um município, mas são selecionados elementos situados apenas em um único bairro, tais elementos refletem apenas a realidade daquela região e não de todo o município.

Existem diversas técnicas para obtenção de uma amostra probabilística. Nesse curso veremos apenas a amostragem aleatória simples. A amostragem aleatória simples é uma técnica em que a seleção é realizada de maneira aleatória e cada elemento da população tem a mesma chance de ser selecionado para compor a amostra.

Para que a amostragem aleatória simples possa ser realizada, é necessário que o pesquisador disponha de um cadastro que relacione todos os elementos existentes na população, a partir do qual possa ser realizado o sorteio aleatório dos elementos.

As principais vantagens da amostragem aleatória simples são:

- a) produz estimativas confiáveis para a população;
- b) é simples de calcular e de interpretar os resultados;
- c) é a base para estratégias de amostragem mais complexas e sofisticadas.

Uma das limitações dessa técnica é que ela depende da existência de um cadastro atualizado com dados de toda a população que permita

a realização da seleção aleatória. Além disso, a amostragem aleatória simples pode não ser exequível em levantamentos amostrais abrangentes, por exemplo, de caráter nacional, que requerem a aplicação de muitos questionários em campo. Os custos com deslocamentos seriam enormes, já que haveria grande probabilidade de grande número de municípios com apenas um elemento selecionado.

Qual técnica é a mais adequada? O que é necessário para calcular o tamanho da amostra

A primeira pergunta a ser respondida é se a equipe pretende generalizar as conclusões dos exames. Caso a questão de auditoria exija o exame de casos específicos ou a generalização não traga nenhum ganho real para os achados, deve-se optar por amostras não probabilísticas. Contudo, se a pretensão for emitir um juízo sobre a situação da população, como por exemplo “as unidades móveis do SAMU ficaram em média 38 dias paradas para algum tipo de conserto”, então deve-se buscar uma amostra probabilística.

Outro componente do delineamento amostral é a definição do grau de tolerância a erro que a equipe de auditoria estará disposta a assumir.

Em levantamentos amostrais, as conclusões obtidas sempre contêm alguma imprecisão, ou seja, sempre estarão sujeitas a algum nível de erro. A vantagem das amostras estatísticas é que elas permitem que tal imprecisão seja definida e seja transparente. Assim, uma vez

que se optou por uma amostra probabilística, a equipe deve definir que nível de imprecisão vai adotar para o cálculo do tamanho da amostra. Quanto maior o nível de precisão, maior o tamanho da amostra necessário para garanti-lo. Por outro lado, não se deve admitir níveis de erro muito elevados, sob pena de enfraquecimento das conclusões do trabalho ou da opinião a ser emitida.

Para a definição dos níveis aceitáveis de erro, deve-se considerar os recursos humanos, financeiros e de tempo disponíveis. Além de uma margem de erro definida, a equipe também deve definir um determinado nível de confiança. O nível de confiança é expresso em termos percentuais e representa a proporção de amostras cujo intervalo de confiança deverá conter o valor do parâmetro populacional.

Por exemplo, se o nível de confiança determinado for de 95%, isso significa que o parâmetro populacional estará verdadeiramente contido no intervalo de confiança estimado com base em 95% das amostras possíveis de tamanho “n” para aquela população. Contudo esse parâmetro não estará contido no intervalo encontrado com base em 5% das amostras possíveis, por serem elas insuficientemente representativas da população. Caso uma dessas amostras não representativas tenha sido escolhida ao acaso, seus dados não produzirão inferências corretas.

Sendo assim, ao se fazer uma inferência estatística, é sempre necessário deixar claro que aquela afirmação tem apenas um determinado

nível de confiabilidade, e que sempre estará sujeita a erros.

Níveis de confiança muito próximos de 100% exigirão amostras muito grandes, enquanto níveis inferiores podem não satisfazer o grau de segurança requerido. Observe que caso se deseje reduzir o tamanho de uma amostra, variando margem de erro ou nível de confiança, do ponto de vista matemático, é preferível fixar o nível de confiança e aumentar a margem de erro. Isso porque o tamanho da amostra é bem mais sensível a essa última medida. Pequenos aumentos na margem de erro provocam reduções consideráveis no tamanho da amostra.

Por fim, para determinar o tamanho da amostra é preciso saber o grau de variabilidade de cada informação que será coletada ou a variância da população. Como essa informação dificilmente estará disponível, uma vez que não se dispõe de informações sobre toda população, a equipe precisará ser capaz de estimar a variância das variáveis a serem coletadas.

Iremos adotar a chamada solução conservadora. Nesse caso, utiliza-se o máximo valor que a variância pode assumir, para obter o tamanho de amostra necessário para realizar inferências para quaisquer populações, mesmo aquelas com alta variabilidade. Entretanto, essa solução somente é válida quando se pretende estimar proporções, por exemplo, o percentual de irregularidades em convênios, em que se admitem

apenas duas alternativas como resposta, “conforme” ou “não conforme”. Na solução conservadora assume-se que a variabilidade é máxima, que ocorre quando metade dos casos examinados assume uma resposta e a outra metade a resposta oposta. Isso equivale a uma variância de 0,25.

Calculando o tamanho da amostra

Para o cálculo do tamanho da amostra além do erro amostral, do nível de confiança e da variância da população, também importa saber se a população é finita ou não. Para populações infinitas e, para fins práticos, populações muito grandes em relação ao tamanho da amostra que se pretende selecionar, o tamanho da população não é levado em conta.

Além disso, a forma de calcular o tamanho da amostra depende se o que se pretende obter do conjunto de dados é uma média ou uma proporção. Vejamos cada caso.

Cálculo da amostra aleatória simples para médias

A fórmula básica a ser empregada é a seguinte:

$$n = \frac{z^2 \cdot \sigma^2}{e^2}$$

Onde:

n = tamanho da amostra;

z = fator “z”,

σ^2 = variância populacional;
e = margem de erro.

Observe que a fórmula não faz referência ao tamanho da população. Essa fórmula é usada para populações muito grandes em relação ao que se espera do tamanho da amostra. Caso a população seja pequena em relação ao tamanho da amostra esperado, ou seja, a população é finita, usamos uma outra fórmula apresentada mais abaixo.

O fator “z” está relacionado com o nível de confiança. Tecnicamente, ele representa a quantidade de desvios-padrão distantes do ponto médio de uma distribuição normal. Quanto maior o fator “z” maior a área sob a curva normal até “z”. Cada nível de confiança define uma determinada área, e, portanto, um determinado fator “z”. Para fins práticos, na maioria dos casos utilizamos os seguintes valores:

Tabela 1 - Fator “z” relativo aos níveis de confiança mais usuais

Nível de confiança	z
90%	1,64
95%	1,96
99%	2,58

Para outros níveis de confiança o fator “z” equivalente é obtido por meio do uso de uma tabela construída com essa finalidade.

Se a amostra esperada é significativa, maior que 5% do tamanho da população, devemos usar um fator de correção para populações finitas, que considera o tamanho da população. Então, a fórmula a ser usada passa a ser a seguinte, sendo que “N” representa o número de indivíduos da população:

Cálculo da amostra aleatória simples para proporções simples

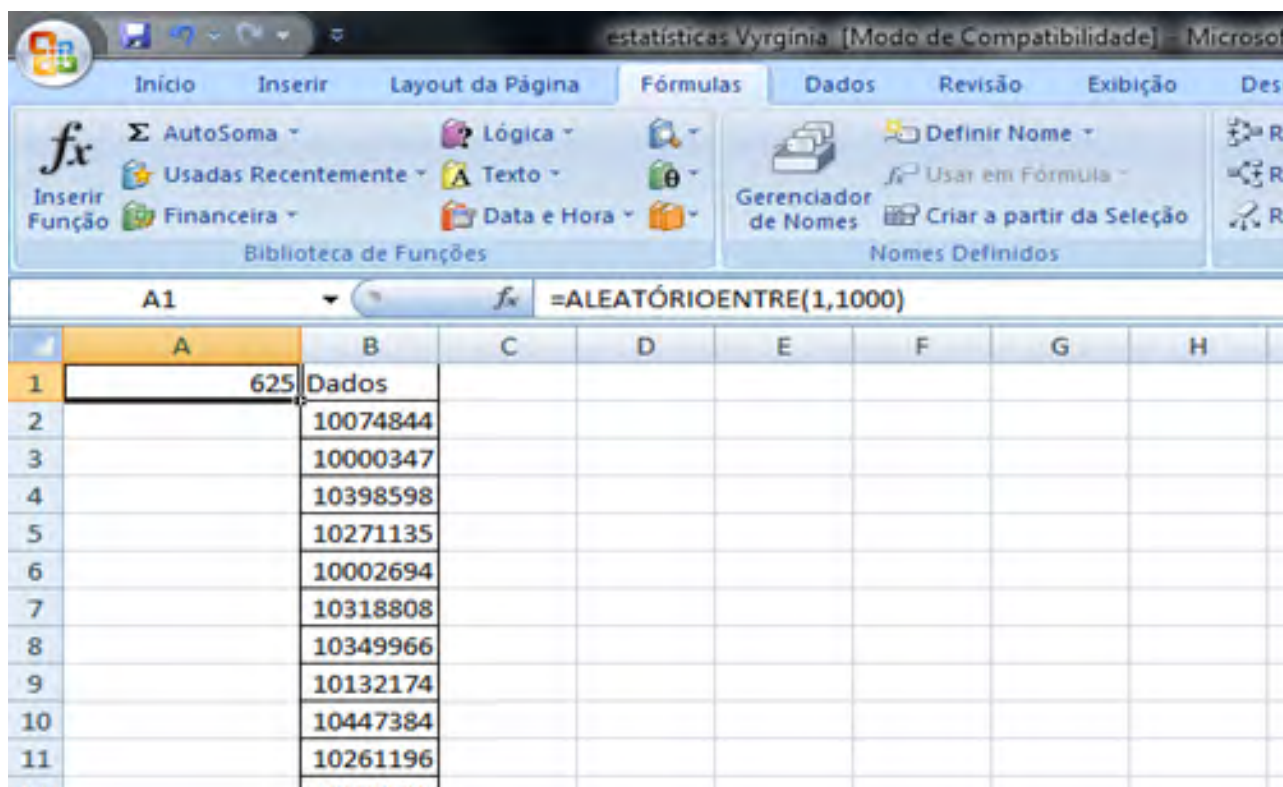
Toda a análise realizada para cálculo do tamanho das amostras também é válida quando se realiza a estimação de proporções simples. Contudo, nesse caso precisamos realizar uma pequena mudança nas fórmulas utilizadas:

$$n = \frac{z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{e^2}$$

Finalmente, obtendo a amostra

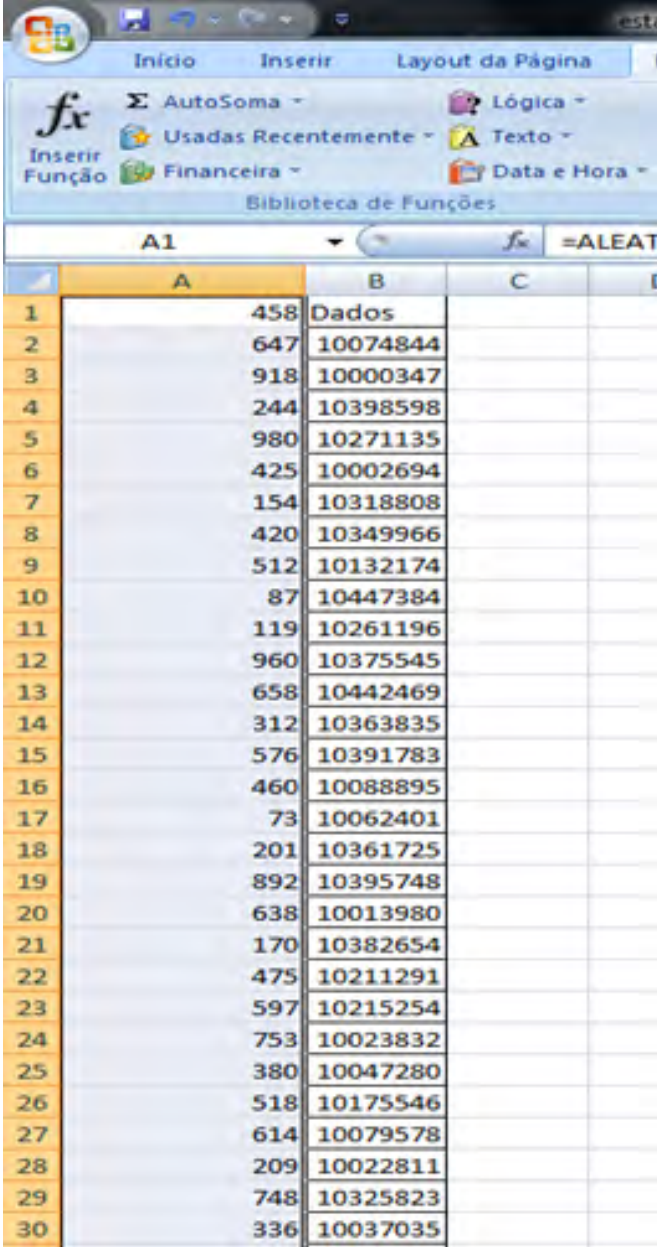
Para gerar uma lista aleatória, a forma mais fácil é utilizar o Excel. Abaixo segue um passo a passo.

1. Insira uma coluna antes da coluna que contém os dados (selecione a coluna com os dados, clique com o botão direito do mouse e clique em “inserir”)
2. Na primeira célula dessa nova coluna insira a função de aleatoriedade:



Atenção ao segundo número do par ordenado. Ele deve ser muito maior que o tamanho da população para evitar repetições.

3. Arraste a fórmula para as outras linhas (selecione a célula, clique com o botão esquerdo do mouse no canto inferior direito da célula e arraste até a última linha com dados). O resultado é semelhante ao mostrado na tela a seguir:



The screenshot shows the Microsoft Excel interface. The formula bar at the top displays '=ALEAT'. The worksheet contains a table with two columns, A and B, and 30 rows. Column A contains numerical values, and column B contains numerical values. The data is as follows:

	A	B
1	458	Dados
2	647	10074844
3	918	10000347
4	244	10398598
5	980	10271135
6	425	10002694
7	154	10318808
8	420	10349966
9	512	10132174
10	87	10447384
11	119	10261196
12	960	10375545
13	658	10442469
14	312	10363835
15	576	10391783
16	460	10088895
17	73	10062401
18	201	10361725
19	892	10395748
20	638	10013980
21	170	10382654
22	475	10211291
23	597	10215254
24	753	10023832
25	380	10047280
26	518	10175546
27	614	10079578
28	209	10022811
29	748	10325823
30	336	10037035

estatísticas Virgínia (Modo de Compatibilidade) Microsoft Excel

Início Inserir Layout da Página Fórmulas Dados Revisão Exibição Desenvolvedor Suplementos

fx AutoSoma Lógica Usadas Recentemente Texto Data e Hora Biblioteca de Funções

Gerenciador de Nomes Definir Nome Usar em Fórmulas Criar a partir da Seleção Nomes Definidos

Rastrear Precedentes Rastrear Dependentes Remover Setas Auditoria de Fórmulas

A1 458

A B C D E F G H I J K

1 458 Dados

2 647 10074844

3 918 10000347

4 24

5 98

6 42

7 15

8 42

9 51

10 8

11 11

12 96

13 65

14 31

15 57

16 46

17 7

18 20

19 89

20 63

21 170 10382654

22 475 10211291

23 597 10215254

24 753 10023832

25 380 10047280

26 518 10175546

27 614 10079578

28 209 10022811

29 748 10325823

30 336 10037035

Colar especial

Colar

☒ Tudo ☐ Fórmulas ☐ Valores ☐ Formatos ☐ Comentários ☐ Validação

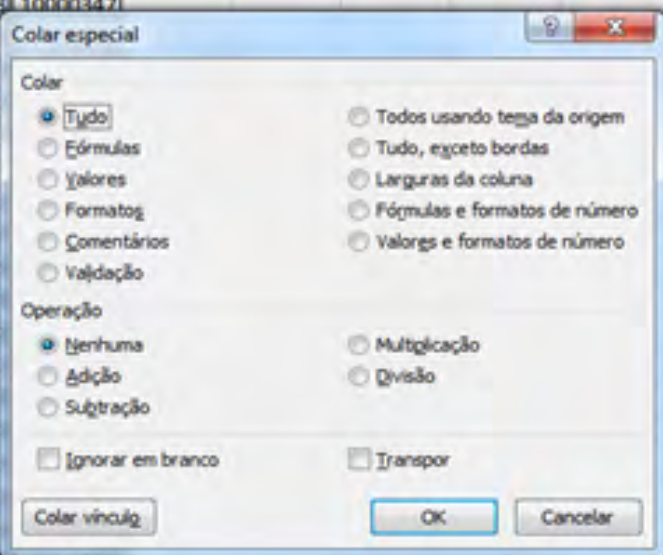
☐ Todos usando tema da origem ☐ Tudo, exceto bordas ☐ Larguras da coluna ☐ Fórmulas e formatos de número ☐ Valores e formatos de número

Operação

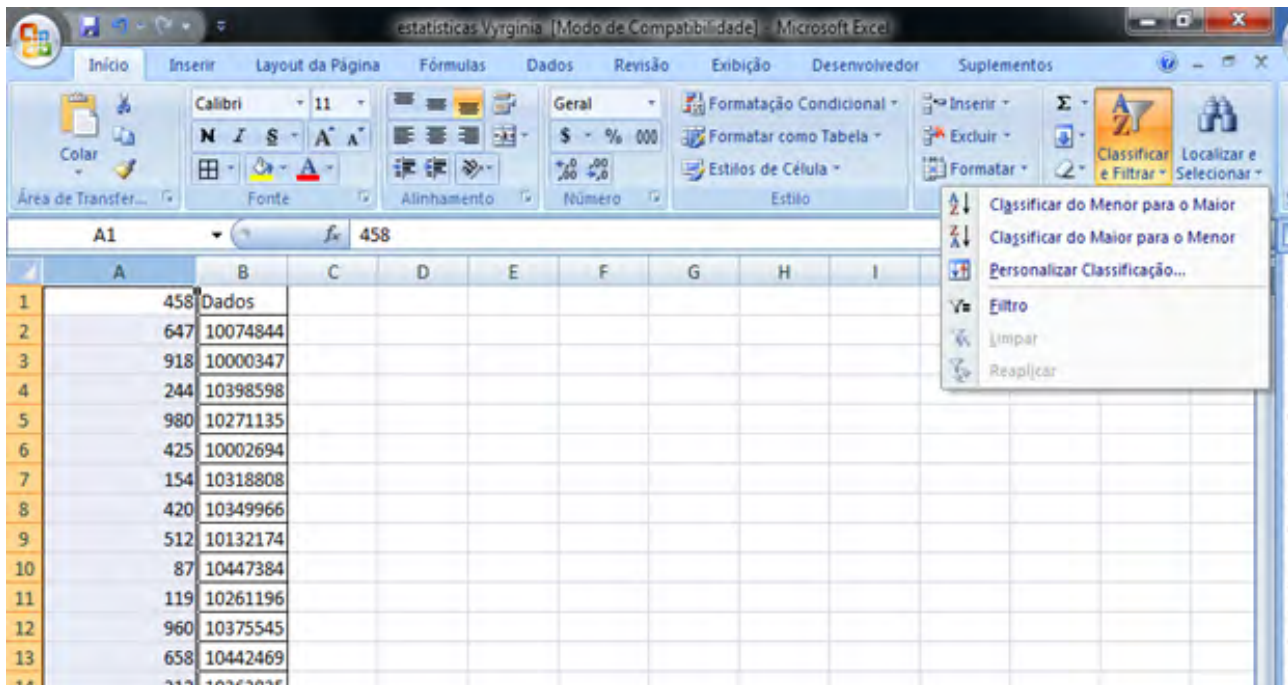
☒ Nenhuma ☐ Adição ☐ Subtração ☐ Multiplicação ☐ Divisão

☒ Ignorar em branco ☐ Transpor

Colar vínculo OK Cancelar



5. Selecione novamente a coluna com os números aleatórios, clique em “Classificar e Filtrar”, e depois em “Classificar do menor para o maior”



No quadro aviso de classificação, selecione “Expandir a Seleção” e clique em “ Classificar”.

6. Pronto, agora use os n primeiros números como os elementos da sua amostra de tamanho n.

Importante



É desejável que os auditores tenham noções de estatística para poderem tomar decisões sobre como utilizar amostragem em trabalhos de auditoria. Ainda assim, recorrer ao apoio de um especialista em estatística pode ser útil para assegurar a qualidade da amostragem.

MÓDULO 4

FASE OPERATIVA DA AUDITORIA

Este capítulo está organizado para apoiar o desenvolvimento do módulo 4 em sala de aula, cujo **objetivo** é de preparar os participantes para discutir com propriedade os procedimentos necessários para a condução da fase operativa de uma auditoria. O capítulo é composto pelas seguintes seções e objetivos de aprendizagem:

Sessão	Objetivos de aprendizagem
Trabalho de campo	Os participantes deverão ser capazes de discutir como proceder durante o trabalho de campo, em especial quanto a emitir comunicado de auditoria, guiar a ação com base no cronograma e nas matrizes de coleta e de análise e informações, lidar com fatos alheios ao escopo da auditoria descobertos in loco e relacionar-se com o auditado.
Evidências e constatações	Os participantes deverão ser capazes de caracterizar a constatação com base no confronto entre evidências e critérios de auditoria, bem como de identificar as limitações impostas pelas evidências para a sustentação da constatação.
Matriz de constatações	Os participantes deverão ser capazes de construir uma matriz de constatações, avaliar sua consistência e propor ajustes.
Relatório preliminar	Dada uma matriz de constatações, os participantes deverão ser capazes de sintetizar, no relatório preliminar, as constatações preliminares obtidas nos trabalhos de verificação in loco.

A fase operativa corresponde à execução do que foi planejado na fase analítica. O objetivo central nessa fase é obter evidências para caracterizar as constatações de forma consistente. Evidenciação insuficiente compromete seriamente a qualidade da auditoria.

Para que possa ser bem-sucedida nesse intento, a equipe de auditoria deve pautar sua ação pelas matrizes de coleta e análise de informações e executá-la dentro do cronograma desenvolvido. Os principais produtos dessa fase da auditoria são a matriz de constatações e o relatório preliminar, que sistematizam as constatações de auditoria e suas evidências.

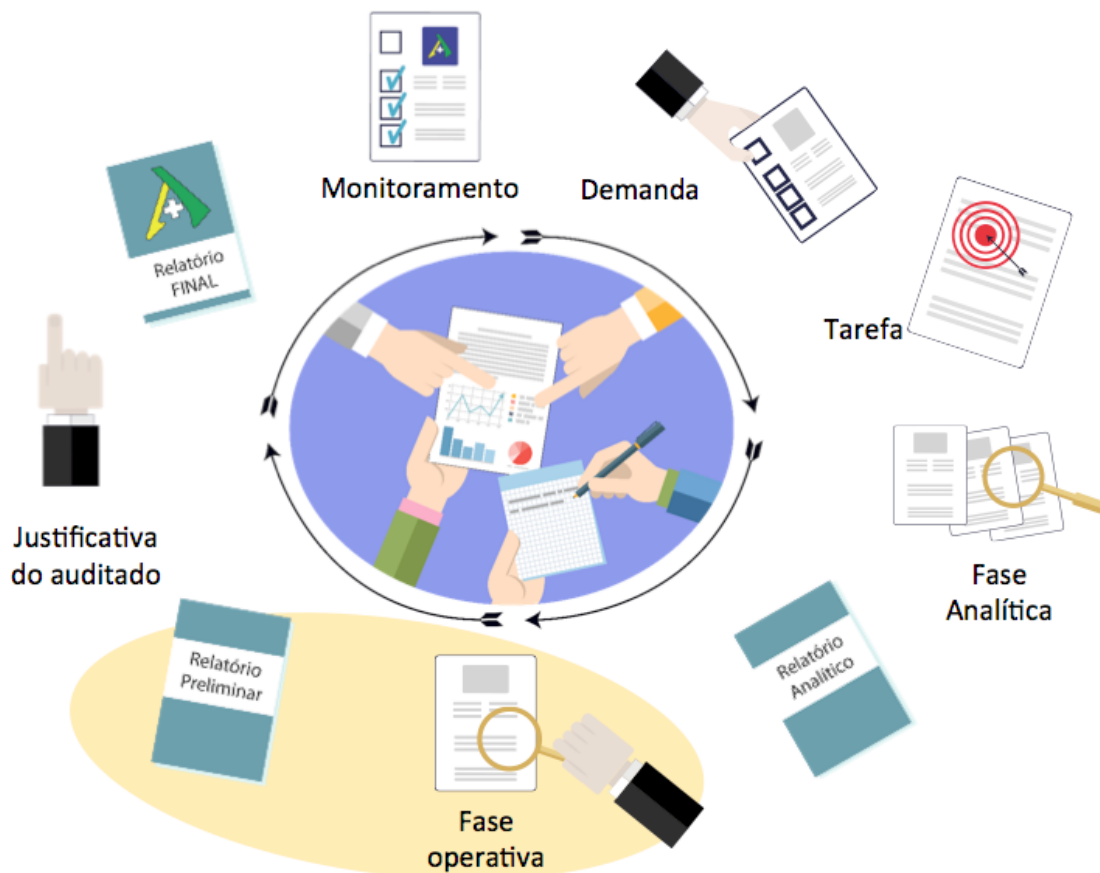


Figura 24 – A fase operativa dentro do ciclo de auditoria

Fonte: Interlocus, 2015.

A interação com o auditado é um ingrediente fundamental para o sucesso do trabalho, daí a importância de manter relacionamento cooperativo baseado no profissionalismo e cordialidade, desde a reunião de abertura até o encerramento da auditoria.

4.1 Trabalho de campo

O desenvolvimento do trabalho de campo é bastante influenciado pelo que a equipe conseguiu realizar na fase analítica. Um relatório analítico que proporcione uma visão geral suficiente do objeto a auditar aliado a matrizes de coleta e análise de informações consistentes

e focalizadas em questões de auditoria bem formuladas contribuem sobremaneira para o sucesso do trabalho de campo. Papéis de trabalho desenhados para viabilizar os procedimentos indicados nas matrizes são outro fator fundamental para a agilidade e qualidade do trabalho.

Antes de a equipe ir a campo, o órgão de auditoria deve emitir um ofício de comunicação para informar ao gestor que será realizada auditoria em seu estado, município ou unidade de serviço em determinado período. Normalmente o ofício é acompanhado de um comunicado de auditoria (CA) por meio do

qual se solicitam informações e documentos previstos na matriz de coleta.

O CA deve ser enviado previamente para que a documentação solicitada seja providenciada com antecedência. Esse prazo deve ser razoável para o auditado. Se a quantidade de informações e documentos permitir prever que o auditado necessitará de certo tempo para levantar as informações e copiar documentos, não adianta mandar o CA estabelecendo prazo exíguo para a resposta.

Para ir a campo, a equipe deve levar o essencial para orientar e apoiar sua ação:

- a) cópia do ofício de comunicação e do comunicado de auditoria emitidos;
- b) matrizes de coleta e de análise de informações;
- c) cronograma;
- d) papéis de trabalho desenvolvidos (roteiros de entrevista, planilhas para exame documental, roteiros de inspeção física etc.);
- e) gravador e máquina fotográfica, cujas funções são facilmente substituídas por um bom celular com aplicativo de gravação de voz e fotografia. Assegure-se de que os equipamentos sempre estejam com bateria carregada e memória livre para novas gravações;
- f) agenda de locais a visitar e de pessoas a entrevistar, com endereço, nome e telefone da

pessoa de contato. O agendamento deve se dar antes da equipe se deslocar, visando assegurar que as pessoas estarão disponíveis.

Ao chegar à unidade auditada para iniciar o trabalho de campo, realiza-se reunião de abertura. Nesse encontro com o auditado, o coordenador comunica o início da auditoria, apresenta a equipe e descreve o trabalho que será realizado, especificando objetivos, escopo e critérios da auditoria.

A equipe deve sempre esclarecer ao auditado que a finalidade última da auditoria é a melhoria da gestão do SUS, quer seja a auditoria de desempenho ou de conformidade. Essa declaração visa deixar o auditado menos desconfortável diante da iminência de os pontos fracos de sua gestão virem a ser revelados, já que esses pontos fracos serão objeto de análise e de recomendações de modificação.

A reunião de abertura também é aproveitada para recolher documentos que o coordenador possa ter solicitado previamente por meio de um CA e solicitar recursos para a realização da auditoria. Entre os recursos que podem ser solicitados estão:

- a) local para trabalhar com telefone e internet, se necessário;
- b) apoio logístico da entidade auditada, como, por exemplo, para distribuir questionários de pesquisa e acompanhar os auditores;

c) indicação de pessoa de contato para as demandas de auditoria; e

d) indicação de pessoas-chave nos processos de trabalho estudados que podem vir a ser consultadas ou entrevistadas.

O relacionamento com o auditado deve estimular a atitude de cooperação entre as partes, em prol dos objetivos da auditoria. Profissionalismo e cortesia favorecem a cooperação e devem ser demonstrados em todos os momentos em que o auditor se relaciona com o auditado. O auditor demonstra profissionalismo sendo claro com o auditado a respeito dos objetivos e procedimentos de auditoria, bem como preparando-se adequadamente para realizar a auditoria de forma a conhecer sobre o que vai auditar e como o fará.

A atitude de cortesia também contribui para um bom relacionamento com o auditado. O auditor deve manter atitude serena e tratar de forma justa e equilibrada a todos com os quais se relaciona profissionalmente. Deve evitar tanto manter-se demasiadamente próximo a ponto de desenvolver uma relação de intimidade com o auditado, quanto se colocar em posição de superioridade, com arrogância.

Uma habilidade importante na condução da auditoria é saber ouvir com atenção e evitar falar mais do que o necessário. O auditor deve evitar falar de suas impressões pessoais ou emitir qualquer juízo de valor sobre o que está sendo abordado.

Agir com integridade a fim de evitar pressões para violar princípios éticos e demonstrar independência e imparcialidade são indicativos de comportamento ético e profissional essenciais para cultivar a credibilidade junto ao auditado e a terceiros.

Mantendo o foco

A fase operativa deve ser conduzida com objetividade e eficiência. Muitas vezes, o tempo disponível em campo é reduzido, e deve ser bem aproveitado para coletar as informações conforme o que foi planejado.

Importante



Quando se sai a campo sem saber exatamente o que se está buscando, a tendência é de recolher informações desnecessárias e deixar de obter informações importantes.

As matrizes de coleta e de análise de informações contribuem para manter o foco no que é importante para a auditoria.

Os instrumentos desenvolvidos para assegurar objetividade e eficiência no trabalho de campo são as matrizes de coleta e de análise de informações, os papéis de trabalho e o cronograma. A matriz de coleta contribui para manter o foco porque indica que informações devem

ser buscadas, em quais fontes e por quais meios. Toda informação não prevista nessa matriz, em princípio, não seria de interesse da equipe. Contudo, isso deve ser analisado caso a caso, visto que a capacidade de previsão do que pode ser útil para responder às questões de auditoria é limitada.

Nem sempre as condições de execução do trabalho de campo imaginadas pela equipe na fase analítica se confirmam. A realidade encontrada em campo pode mostrar que a obtenção de alguma informação não é possível segundo o procedimento de coleta planejado. Nesse caso, cabe à equipe identificar se há outra forma de obter a informação, especialmente se a informação for essencial para caracterizar uma possível constatação

Os papéis de trabalho desenhados têm o poder de conferir eficiência ao processo de coleta ao indicar como as informações devem ser obtidas (perguntas de uma entrevista, por exemplo) e organizadas. Não contar com papéis de trabalho para coletar e organizar informações torna o processo confuso e ineficaz.

Ao lado das matrizes e dos papéis de trabalho, o cronograma é outro instrumento que auxilia a equipe a manter o foco no que foi planejado ao indicar a sequência de atividades e os responsáveis por elas. É importante mesmo quando a auditoria é simples e o período de verificação in loco é reduzido. Em auditorias complexas e mais demoradas, cronograma é imprescindível.

Importante



Utilizar um cronograma permite delegar atividades, evitando sobrecarga do coordenador, e assegurar que o que é importante não deixe de ser feito.

A realização das atividades de coleta de informações que requerem contato com representantes do auditado ou que interfiram nas rotinas da unidade devem ser comunicadas previamente. Se houver impedimento a que as atividades se realizem do modo programado, isso deve ser ajustado na reunião de abertura ou imediatamente após, de comum acordo com o auditado.

Imprevistos que ocorrem durante a fase operativa podem levar a equipe a alterar o cronograma. Deve-se cuidar para que eventuais alterações não afetem o prazo previsto para o trabalho de campo nem ameacem o alcance do objetivo da auditoria.

Um tipo de imprevisto ocorre quando a equipe se depara com fatos alheios ao escopo do trabalho, porém relevantes. O que fazer? Duas opções se apresentam. A primeira seria registrar sucintamente o fato por meio de notas e fotografias e relatá-lo ao supervisor, que irá decidir se isso poderá ser abordado em outra ação de controle.

A segunda opção é abordar o fato inesperado na auditoria em curso, desde que as seguintes condições estejam presentes:

- a) se o fato estiver muito próximo do escopo previsto e puder se constituir no núcleo de uma nova constatação;
- b) se houver tempo para recolher evidências que permitam confirmar essa constatação; e
- c) se isso não prejudicar a coleta de evidências já planejada.

No caso de incorporar o fato novo à auditoria, as matrizes de coleta e de análise devem ser atualizadas.

Terminado o período das verificações *in loco*, é recomendável realizar reunião de encerramento para informar ao auditado sobre os próximos passos, inclusive o envio de relatório preliminar para que ele tome conhecimento do que foi encontrado pela equipe de auditoria e a possibilidade de ele oferecer justificativas para o caso de não conformidades.

Possíveis constatações podem ser apresentadas nessa reunião verbalmente, dando ao auditado a oportunidade de prestar algum esclarecimento útil às análises da equipe. Deve-se deixar claro que as constatações são preliminares e que poderão vir a ser confirmadas ou excluídas em virtude de análise mais aprofundada.

A depender da gravidade da constatação, principalmente se envolver devolução de recursos,

deve-se optar por não relatá-la nessa ocasião, deixando isso para o relatório preliminar.

4.2 Evidências e constatações

O foco de uma auditoria está em obter evidências de que a situação do objeto auditado atende ou não ao critério aplicável. Segundo a publicação Auditoria do SUS,

A essência da fase operativa é a busca de evidências que permitem ao auditor formar convicção sobre os fatos. As evidências são as informações que fundamentam os resultados de um trabalho de auditoria. A obtenção e a análise de dados é um processo contínuo, que inclui a coleta e a reunião de documentos comprobatórios dos fatos observados, cuja análise e interpretação têm como objetivo fundamentar o posicionamento da equipe de auditoria sobre os fatos auditados. As evidências validam o trabalho do auditor, sendo consideradas satisfatórias quando reúnem as características de suficiência, adequação e pertinência (BRASIL, 2011a, p. 22).

Ao resultado da comparação entre critério e situação encontrada dá-se o nome de constatação. Uma constatação pode ser conforme, quando a situação atende ao critério, ou não conforme, quando há discrepância entre situação e critério. São elementos da constatação a situação do objeto, caracterizada por evidências, o critério que define a situação ideal do objeto, a causa que levou à situação e o efeito gerado (figura 25).

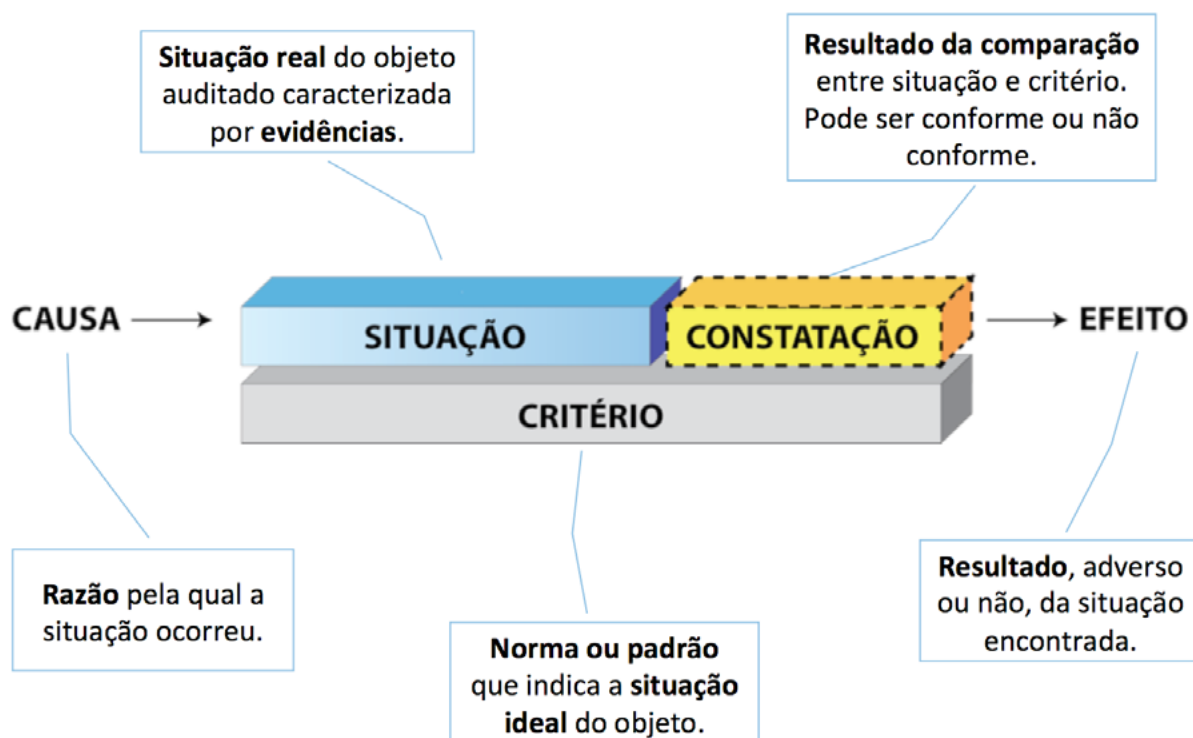


Figura 25 – Elementos da constatação

Fonte: Interlocus, 2015.

Durante a fase operativa, a equipe de auditoria deve aplicar os procedimentos previstos nas matrizes de coleta e de análise de informações visando confirmar ou não possíveis constatações vislumbradas na fase analítica, bem como encontrar outras constatações que surjam com as verificações *in loco*. As constatações devem ser desenvolvidas na matriz de constatações, que será vista na próxima seção. Uma constatação de auditoria deve ser desenvolvida de forma consistente para embasar as recomendações e a conclusão do trabalho, e atender necessariamente aos seguintes requisitos (adaptado de BRASIL, 2011a):

- a) ser relevante para os objetivos da auditoria;
- b) ser apresentado de forma objetiva;

c) estar devidamente fundamentado em evidências; e

d) mostrar-se convincente a quem não participou do trabalho.

As evidências, como elementos essenciais para comprovar as constatações, também devem atender a requisitos próprios para que mereçam fazer parte do conteúdo de uma auditoria. Evidências devem ser suficientes, adequadas e pertinentes de forma a permitir ao auditor obter constatações e fundamentar sua conclusão.

A adequação é uma medida da qualidade da evidência, dada por sua relevância e confiabilidade. Evidência relevante é aquela obtida por testes ou exames apropriados à natureza

e características dos fatos examinados, que devem ter relação clara com o critério de auditoria. Evidência confiável possui autenticidade e fidedignidade, o que depende da fonte de informação e das circunstâncias em que as informações foram obtidas.

Evidência pertinente é a que se relaciona de forma lógica e coerente com as observações, conclusões e recomendações de auditoria.

Enquanto suficiência é uma medida de quantidade, adequação é uma medida de qualidade da evidência. Evidências adequadas podem ser insuficientes; nesse caso, deve-se obter mais evidências de qualidade. De outro lado, evidências inadequadas nunca serão suficientes, visto que lhes falta qualidade para respaldar a constatação.

Suficiência	Adequação	Pertinência
• A aplicação de testes resulta na obtenção de uma ou várias provas e propicia um razoável grau de convencimento a respeito da realidade ou veracidade dos fatos.	• Os testes ou exames realizados são apropriados à natureza e características dos fatos examinados. • As informações utilizadas são autênticas e fidedignas.	• Há coerência da evidência com as observações, conclusões e recomendações de auditoria.

Figura 26 – Atributos da evidência

Fonte: Interlocus, 2015.

Evidências classificam-se em evidência física, documental, oral (testemunhal) e analítica.

Evidência física: obtida por inspeção física; deve ser documentada por meio de amostras, fotografias e filmes.

Evidência documental: a mais comum em auditoria, constitui-se de informações contidas em documentos fornecidos pelo auditado ou terceiros, tais como ofícios, cartas, relatórios, notas fiscais, contratos, extratos bancários e certidões.

Evidência testemunhal: declarações tais como as obtidas em entrevistas e grupos focais. Esse tipo de evidência deve ser registrada em documentos, sejam de áudio, vídeo ou textuais, de modo a permitir sua análise.

Evidência analítica: obtida por meio de cálculos, comparações e raciocínio lógico utilizando-se informações coletadas. Podem ser apresentadas em planilhas de cálculo e quadros comparativos, por exemplo.

Evidências podem estar sujeitas a limitações que afetam sua suficiência e adequação. Evidências testemunhais tendem a não ser suficientes, o que requer, para sua utilização em auditoria, sejam corroboradas por documento ou observação.

Evidências provenientes apenas do gestor ou da equipe da unidade auditada podem não ser adequadas devido a problemas de viés, o que afeta a confiabilidade. O mesmo ocorre quando a única fonte consultada tem interesse no resultado do trabalho. Nesses casos, o auditor deve procurar obter uma outra fonte de evidências para melhor fundamentar a constatação.

Evidências obtidas de amostras não-representativas ou relacionadas a ocorrência isolada não permitem fazer afirmações em relação ao conjunto de casos, o que representa uma limitação.

A seguir, são analisadas evidências apresentadas em relatórios de auditoria do DENASUS.

Caso 1 – Auditoria realizada para apurar irregularidade na execução de convênios.

Constatação: A porta de entrada dos pacientes ao tratamento oncológico na Fundação do Câncer não ocorre pela Central de Regulação de Alta Complexidade.

Evidência: A organização da porta de entrada dos pacientes ao tratamento oncológico na Fundação, não ocorre a partir da Central de Regulação de Alta Complexidade do Estado. Essa ferramenta existe, mas o tratamento de Oncologia não está sendo regulado pela mesma, em desacordo com a Portaria GM/MS no.1559/2008 artigo 8º parágrafo 1º incisos I,II,V,VI e as orientações do INCA/MS.

Fonte da Evidência: No SCNES, sob o nº 99999, está cadastrado, no Estado X, o Complexo Regulador, tendo como um dos níveis de atenção a Central de Regulação de Alta Complexidade.

Conformidade: Não Conforme

Análise: A afirmação de que a regulação para tratamento oncológico não é feita pela Central de Regulação de Alta Complexidade não é acompanhado de nenhuma comprovação de que isso ocorre. Não há, portanto, evidência da situação; consequentemente, a constatação não se sustenta como tal.

Caso 2 – Auditoria sobre a execução do Plano Operativo Estadual de Sistema Prisional.

Constatação: Estrutura física da Unidade de Saúde da Colônia Penal Feminina do Município Y é inadequada.

Evidência: A Unidade de Saúde apresenta estrutura física de construção antiga e inadequada para atender às necessidades de atenção no nível básico. Não atende o disposto na legislação vigente no que se refere à padronização física dos seguintes ambientes (...). Verificou-se a ausência dos seguintes ambientes: sala de coleta de material para laboratório, sala de vacina, central de material e esterilização, em desacordo com o preconizado no Anexo A da Portaria Interministerial nº 1.777 de 09/09/2003, em vigor à época dos fatos.

Fonte da Evidência: Registro de inspeção física realizada na Unidade de Saúde da Colônia Penal Feminina do Município Y no dia 13/08/2014.

Conformidade: Não Conforme

Análise: A informação de que ambientes requeridos na unidade de saúde não existem, obtida por meio de inspeção física pela equipe

de auditoria, é evidência adequada e pertinente para sustentar a constatação. Pode ser corroborada por declaração de representante da unidade, o que aumenta a suficiência da evidência.

Caso 3 – Auditoria em licitações

Constatação: As aquisições de medicamentos e material de consumo odontológico para suprir as necessidades da Atenção à Saúde no Sistema Penitenciário foram efetuadas mediante licitação na modalidade Pregão Eletrônico.

Evidência: A aquisição de Medicamento e Material de Consumo Odontológico para Atenção à Saúde no Sistema Penitenciário foi efetuada pela Comissão Permanente de Licitação da Secretaria Executiva de Ressocialização do Estado X. Foi realizado um Pregão Eletrônico no exercício de 2012, conforme dados a seguir:

Processo nº 019/2012

Modalidade: Pregão Eletrônico nº 003/2012

- Menor Preço

Objeto: Aquisição de material médico hospitalar para as Unidades Prisionais sob a responsabilidade da Secretaria de Ressocialização - SERES por um período de 12 meses.

Pedido: Comunicado Interno nº 101, de 11/02/2012 - Gerente de Apoio Psicossocial, Saúde e Nutrição.

Valor: R\$ 918.744,50 (novecentos e dezoito mil setecentos e quarenta e quatro reais e

cinquenta centavos).

Recursos: Ministério da Saúde - Incentivo para Atenção à Saúde no Sistema Penitenciário, recebidos pelo Fundo Estadual de Saúde e repassado a Secretaria Executiva de Ressocialização.

Os procedimentos licitatórios estavam em conformidade com a Lei Federal nº 10.520/2002.

Fonte da Evidência: Pregão Eletrônico no 009/2012, Pregão Eletrônico no 012/2012 e Pregão Eletrônico no 013/2013.

Conformidade: Conforme.

Análise: Dado o enunciado da constatação, depreende-se que a equipe buscou verificar se a compra de medicamentos e de material odontológico foi feita por meio de pregão eletrônico, como deve ser no caso de bens e serviços comuns, conforme prevê a Lei nº 10.520/2002. Nesse sentido, identificar o processo licitatório do pregão realizado é evidência pertinente, mas não suficiente, pois pode ter havido outras aquisições de medicamentos por meio de outras modalidades licitatórias, ou até mesmo com dispensa de licitação. Para verificar essas possibilidades, a equipe deveria verificar a lista de desembolsos da unidade gestora, bem como o controle de estoque.

A afirmação de que os procedimentos licitatórios estavam em conformidade com a Lei Federal nº 10.520/2002 é vaga, pois a referida lei traz uma série de dispositivos que regulam os pregões eletrônicos. Como saber quais

dispositivos foram verificados pela equipe? Como regra geral, o critério de auditoria sempre deve ser explicitado.

Caso 4 – Auditoria na base descentralizada do SAMU 192 no Município Z.

Constatação: Falta de caracterização visual para o atendimento pré-hospitalar de urgência SAMU 192 na Base Descentralizada no Município Z.

Evidência: Em visita à Base Descentralizada do SAMU 192, localizada na Rodovia Tucuruvi, Km 19, que se encontrava fechada, observou-se a falta de identificação visual do logotipo SAMU 192 na fachada do prédio, em desacordo com a padronização estabelecida pelo Ministério da Saúde no Parágrafo Único, do Art. 5º, da Portaria/GM/MS nº 1.010, de 21/05/2012.

Fonte da Evidência: Relato de inspeção física do prédio da Base Descentralizada do SAMU 192, no Município Z, no dia 12/11/2013. Fotos no anexo II.

Conformidade: Não Conforme.

Análise: A constatação está bem evidenciada: a equipe visitou a Base Descentralizada do SAMU, declarou ter observado a inexistência de identificação visual do serviço e documentou o fato com fotos.

4.3 Matriz de constatações

Trata-se de ferramenta utilizada para organizar informações necessárias à sustentação das constatações obtidas. O processo lógico para identificação de constatações e formulação de recomendações traz os elementos fundamentais envolvidos com uma constatação.

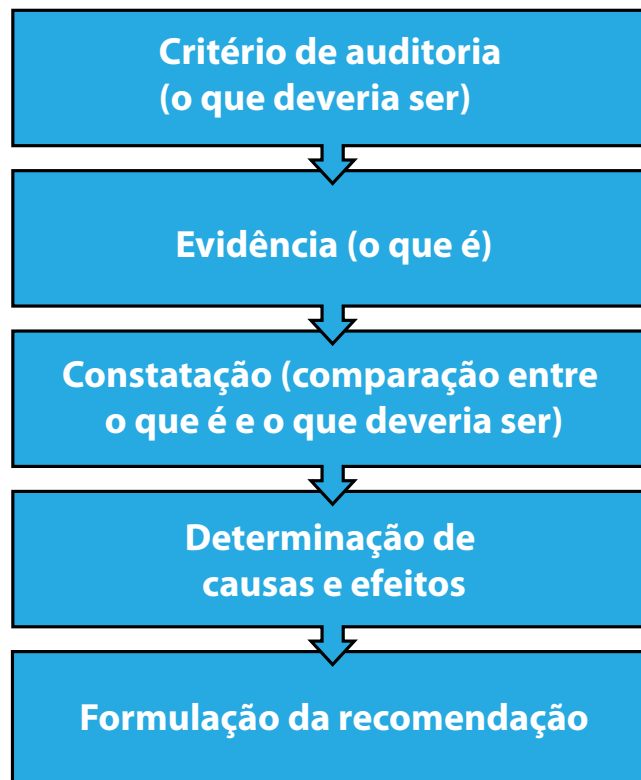


Figura 27 – Processo lógico de identificação de constatações e formulação de recomendações

Fonte: Interlocus, 2015.

O ponto de partida é o critério de auditoria, que indica a situação ideal do objeto, definida por norma ou padrão. Em seguida, toma-se a situação real do objeto, encontrada na auditoria. Da comparação do critério com a evidência, surge a constatação, que pode ser conforme ou não conforme.

Uma constatação tem causas e efeitos, cuja explicitação contribui para sua caracterização. A causa da constatação é o alvo da recomendação,

pois há maior eficácia quando a recomendação é dirigida à eliminação da causa de uma situação não conforme. Explicitar o efeito dá a dimensão da gravidade de uma situação não conforme.

A organização dos elementos da constatação no contexto de uma auditoria é feita por meio de matriz de constatações, que, para cada constatação, apresenta os respectivos critérios, evidências e suas fontes, causas, efeitos e recomendações.

QUESTÃO DE AUDITORIA	CONSTATAÇÃO	CRITÉRIO	EVIDÊNCIAS	FONTES DE EVIDÊNCIA	CAUSAS	EFEITOS	RECOMENDAÇÕES
Enunciado da questão que se busca responder com a auditoria.	Enunciado da constatação, deixando clara a irregularidade, a impropriedade ou o problema de desempenho.	Legislação, norma, ou padrão adotado como referência.	Informações coletadas ou obtidas como resultado da análise dessas informações que indicam a situação encontrada e sustentam as constatações.	Fontes de informação por meio das quais foram obtidas as evidências.	Eventos ou fatores que deram causa à constatação.	Consequências ou possíveis consequências da constatação.	Propostas da equipe de auditoria para resolver a situação objeto da constatação e introduzir melhorias que impeçam a repetição desse tipo de constatação. Se cabível, deve identificar os responsáveis.

Figura 28 – Matriz de constatações e seu preenchimento

Fonte: Interlocus, 2015.

A matriz de constatações é útil numa auditoria porque dá suporte ao desenvolvimento das constatações de maneira estruturada e evita lacunas de informações. A matriz propicia à equipe manter o foco da análise no que foi planejado e uniformizar o entendimento da equipe sobre o que foi constatado.

Outra vantagem do uso de matriz de constatações é facilitar a discussão dos resultados da auditoria com supervisores, gestores e especialistas. O instrumento permite realizar revisão do trabalho de maneira a assegurar que todas as constatações estejam solidamente suportadas por evidências, que erros, deficiências e questões relevantes tenham sido resolvidos e que as recomendações estejam fundamentadas.

Ao elaborar e revisar matrizes de constatações, deve-se procurar evitar erros que fragilizam o trabalho, tais como os mostrados na página seguinte. A revisão da matriz de constatações pela própria equipe, seguida da revisão do supervisor técnico, reduz bastante a possibilidade de que erros como esses venham a acontecer.

Possíveis erros no uso de matriz de constatações**Constatações**

- não identificar objetivamente a discrepância entre situação encontrada e critério
- propor constatações irrelevantes para o objetivo da auditoria
- propor constatações que não respondam às questões e estejam fora do escopo da auditoria
- propor constatações sem critério correspondente
- manter constatação sem evidência suficiente

Evidências

- não identificar claramente a situação encontrada
- indicar evidências inúteis ou irrelevantes ao cumprimento dos objetivos da auditoria
- não obter evidências suficientes para dar suporte às constatações, ou sem confiabilidade ou validade
- descrever como os procedimentos foram realizados (isso cabe na seção de metodologia)
- descrever a situação sem dar a perspectiva de sua natureza, extensão, importância e período de ocorrência
- não especificar de forma precisa a fonte da evidência

Crítérios

- não indicar todos os que se aplicam à situação
- não explicitar adequadamente
- indicar o normativo, sem localizar e comunicar o aspecto do normativo que é usado como critério
- transcrever trechos das evidências documentais

Recomendações

- não formular recomendações para todas as constatações
- formular recomendações que não decorram logicamente das constatações
- formular propostas com intensidade ou amplitude desproporcional aos efeitos
- não identificar os responsáveis adequadamente

4.4 Relatório preliminar

O relatório preliminar é elaborado pela equipe com base nas constatações preliminares resultantes dos trabalhos de verificação *in loco*. Trata-se de instrumento exclusivo de notificação ao órgão, instituição ou unidade verificada, e aos agentes indicados como responsáveis. Com base no relatório preliminar, o auditado apresenta justificativas para as constatações não conformes.

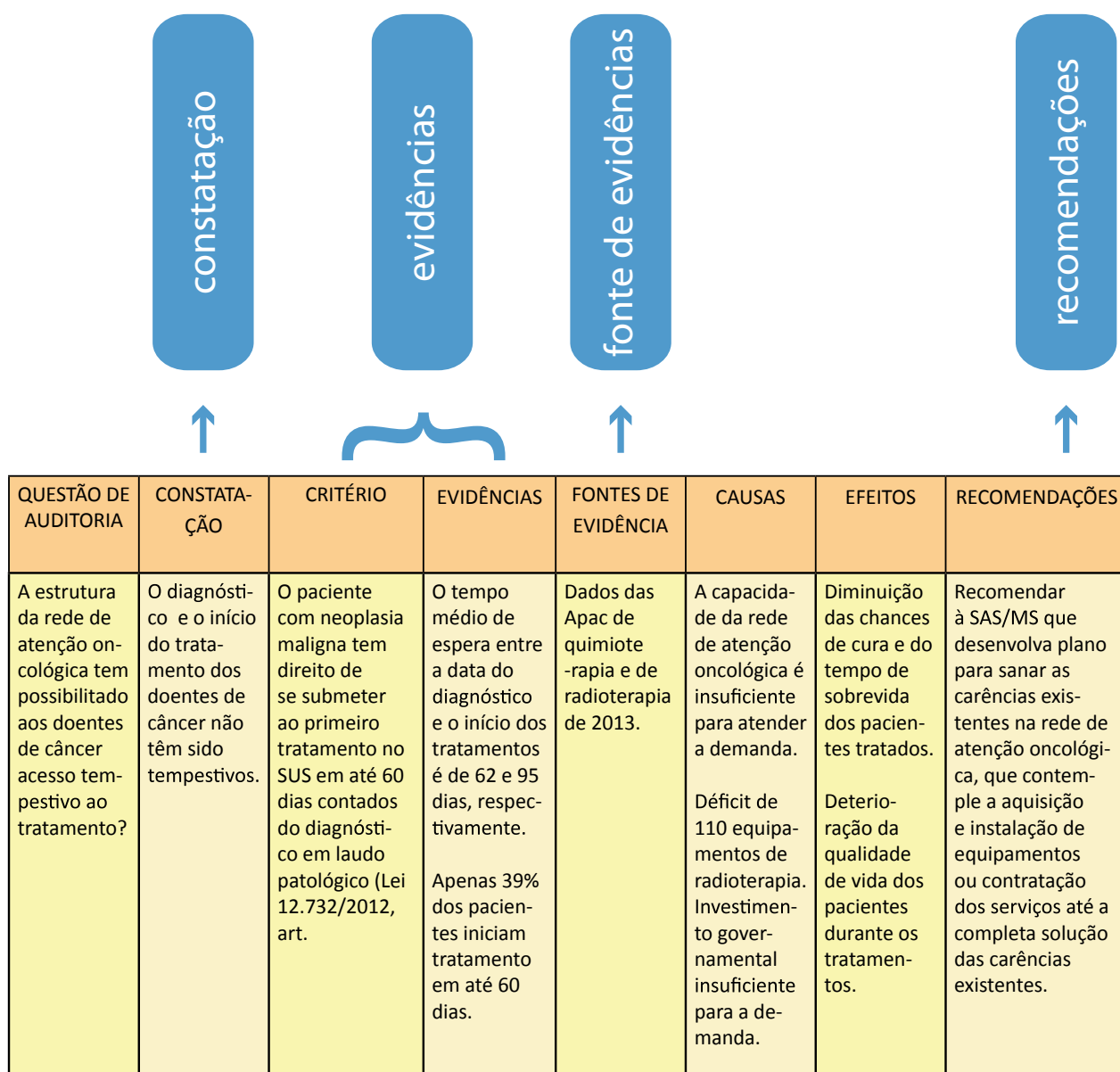


Figura 29 – Transposição de informações da matriz de constatações para o relatório preliminar

Fonte: Interlocus, 2015.

O cerne do relatório preliminar é a seção de constatações. Tendo elaborado e validado a matriz de constatações, a elaboração do relatório preliminar fica muito facilitada, pois todos os elementos da constatação estão na matriz, bastando realizar uma transposição das informações (figura 29).

Eventualmente pode haver a necessidade de desenvolver no corpo do relatório preliminar algum tópico que requeira mais informações do que a que consta na matriz de constatações.

Conforme orientação do CTA nº 11/2014, a fundamentação legal deve ser citada no campo destinado para descrição da evidência. O SISAUD/SUS está alinhado com essa orientação ao não dispor de campo específico para o critério, que deve ser apresentado juntamente com as evidências.

O relatório preliminar é a base do relatório final, elaborado após a análise das justificativas do auditado. Deve-se evitar ao máximo enviar ao auditado relatório preliminar sem a devida revisão para solicitar justificativas do auditado. O auditado deve compreender facilmente o que a equipe de auditoria encontrou, qual a fundamentação de cada constatação e quais os pontos sobre os quais deve se pronunciar.

MÓDULO 5

FASE DE RELATÓRIO

Este capítulo está organizado para apoiar o desenvolvimento do módulo 5 em sala de aula, cujo objetivo foi o de preparar os participantes para discutir com propriedade as características de um relatório de auditoria eficaz e procedimentos para encerramento da auditoria. O capítulo é composto pelas seguintes seções e objetivos de aprendizagem:



Sessão	Objetivos de aprendizagem
Qualidade do relatório de auditoria	Os participantes deverão ser capazes de reconhecer as características de um relatório de auditoria eficaz.
Encerramento da auditoria	Os participantes deverão ser capazes de discutir como proceder no encerramento de uma auditoria, em especial quanto a organização dos papéis de trabalho utilizados na auditoria, revisão e validação pelo supervisor, e revisão pelo órgão de controle de qualidade (CMAUD/CGAUD).

5.1 O relatório de auditoria

O relatório é o instrumento formal e técnico utilizado para comunicar o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia utilizada, as constatações de auditoria, as recomendações e a conclusão.

A construção de um bom relatório começa com a interpretação da demanda e a elaboração da tarefa, quando se definem as questões de auditoria e o escopo. Ter um foco bem definido favorece o planejamento da auditoria, o que, por sua vez, favorece uma execução objetiva buscando obter um conjunto de constatações relevantes, suficientemente apoiadas em evidências bem documentadas.

Se as fases analítica e operativa foram bem sucedidas e redundaram em constatações relevantes apoiadas em evidências suficientes, adequadas e pertinentes, organizar esse material em um texto bem cuidado e organizado é o passo seguinte. Porém, nem a melhor retórica vai resolver um problema de inconsistência na análise ou insuficiência de evidências.



Importante

Relatório depende fundamentalmente de um bom planejamento da auditoria (fase analítica) e de uma boa execução (fase operativa).

Supondo que a equipe fez o dever de casa e conseguiu constatações relevantes e bem construídas, é hora de relatar o trabalho. Alguns cuidados são importantes para manter a qualidade do trabalho. Primeiramente, é bom lembrar que se trata de um trabalho técnico. Assim, deve-se usar linguagem impessoal.

O conteúdo do relatório deve ser de fácil entendimento, utilizando-se uma linguagem direta, com períodos curtos e vocabulário adequado, e respeitando-se os aspectos técnicos do objeto da auditoria. Os termos técnicos, desde que necessários, devem ser definidos em notas de rodapé ou glossário. Além disso, as constatações devem ser apresentadas de maneira direta e objetiva, demonstrando a convicção da equipe de auditoria nos resultados do seu trabalho. Expressões que denotam incerteza, tais como “parece que” ou “entendemos”, enfraquecem a argumentação.

O relatório não é uma peça literária. Por isso, deve-se eliminar o supérfluo, o floreio, as metáforas e analogias desnecessárias. Sobretudo, deve-se evitar clichês. Se for transcrever algum texto, deve-se fazê-lo somente quando necessário ao entendimento do raciocínio. O relatório deve ater-se apenas a aquilo que é relevante, que tem importância dentro do contexto, que contribui para as conclusões ou reforça as evidências.

A análise das evidências envolve argumentação lógica baseada em fatos (evidências). Por isso, deve-se evitar inferências descabidas, preconceitos e opiniões não embasadas em fatos.

Recomenda-se ser comedido, parcimonioso no conteúdo e no tom do texto. Mais do que uma qualidade de relatório, esse aspecto decorre diretamente da postura de equilíbrio e serenidade exigida de um auditor. Apresentar as evidências de forma imparcial, evitando adjetivos e superlativos que desconfigurem a descrição dos fatos, contribui para a credibilidade do trabalho. Parte da credibilidade do auditor decorre da sua postura isenta e justa, não apenas no comportamento, mas no seu texto.

Há dois elementos fundamentais no relatório de auditoria que costumam receber pouca atenção na elaboração do relatório, mas que contribuem enormemente para a clareza e qualidade do mesmo: introdução e metodologia.

Introdução

A introdução é fundamental para contextualizar a auditoria. Sem ela, fica difícil entender o conjunto do trabalho, a origem, o escopo e o objeto auditado. Portanto, deve-se dar a devida importância à introdução, apresentando todos os elementos que uma boa introdução deve conter: origem, antecedentes, objetivos, escopo, e visão geral do objeto.

A origem da demanda deve ser apresentada, assim como ela foi interpretada para chegar ao escopo da auditoria. Deve-se mostrar as razões que levaram a esse escopo, tais como, materialidade, relevância e risco do objeto da auditoria, limitações da equipe de auditoria,

ou outro fator. Em especial, mencione auditorias anteriores recentes que influenciaram na definição de escopo ou nas constatações e conclusões do trabalho.

O objetivo e o escopo da auditoria devem ser apresentados de forma clara e justificada. Aqui, o importante é que o leitor do relatório saiba exatamente o que foi auditado, porque e em que medida. Os objetivos da auditoria, explicitados pelo problema e pelas questões de auditoria, devem ser enunciados claramente para que se possa avaliar os resultados alcançados pelo trabalho.

Ao descrever os objetivos e o escopo da auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, definindo os limites do trabalho desenvolvido e especificando os temas, as unidades ou os processos que foram auditados. Sempre que a equipe julgar conveniente, para evitar ambiguidades, devem ser mencionados os aspectos que não foram abordados pela auditoria, o que é conhecido como *não escopo*.

Ao informar o escopo da auditoria, a equipe deve mencionar a abrangência do trabalho, especificando, quando for o caso, a relação entre o universo e as unidades efetivamente auditadas. Também devem ser identificadas as organizações, os locais visitados e o período abrangido pela auditoria.

Na seção introdutória, deve-se descrever aspectos do objeto importantes para a auditoria apresentando-se uma visão geral concisa, que mostre com suficiente detalhe o que está

sendo objeto de auditoria. A visão geral deve trazer uma descrição do objeto auditado que permita ao leitor compreender a sua relevância e as suas principais características.

Metodologia

A Metodologia é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de todo o percurso desenvolvido no caminho de uma ação/pesquisa. É a explicação do como será desenvolvido o trabalho. Os procedimentos de escolha e o tamanho da amostra, os critérios de inclusão e exclusão, os instrumentos de coleta dos dados, os procedimentos de análise, as formas de tabulação e tratamento dos dados. Enfim, na metodologia se registra os métodos e as técnicas utilizadas para a obtenção de informações em um processo de trabalho. A equipe deve informar as estratégias metodológicas e os métodos de coleta e análise de dados empregada, e descrever o modo como foram utilizados. É fundamental indicar os procedimentos adotados para estabelecer os critérios de auditoria, os métodos empregados na coleta de evidências e na definição de achados e recomendações.

Sempre que forem utilizados métodos estatísticos ou outras abordagens quantitativas de análise de dados, esses métodos devem ser devidamente detalhados. Da mesma forma, se as constatações e conclusões basearem-se no exame de uma amostra, a equipe deve informar a técnica de amostragem utilizada e justificar a sua escolha.

Por fim, também devem ser mencionadas as limitações impostas ao trabalho de auditoria associadas à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, ou seja, as áreas e os aspectos não analisados.

5.2 Apresentação de justificativas do auditado

Do ponto de vista formal, a Portaria GM/MS nº 743/2012 dispõe sobre o procedimento de notificação e oitiva de agentes públicos, órgãos e entidades públicas e pessoas físicas e jurídicas privadas, além de outros interessados, a respeito de resultados de auditorias e outras atividades de controle realizadas pelo DENASUS.

Toda constatação de não conformidade implica a audição do auditado em função do princípio do contraditório e da ampla defesa, previsto na Constituição Federal (art. 5º, inc. LV). Mas não é somente em função do princípio do contraditório que devemos ouvir o auditado a respeito das nossas constatações. Por melhor que tenha sido o planejamento da auditoria, por melhores que sejam os instrumentos de coleta e por mais que os auditores sejam cuidadosos na análise das evidências e interpretações dos normativos, haverá sempre certo risco de que as constatações obtidas não retratem adequadamente a realidade, ou de que as conclusões e recomendações apontem para a direção errada. Para minimizar esse risco, deve-se submeter o relatório preliminar aos auditados.

É razoável pressupor que o auditado, na condição de gestor do objeto da auditoria, conhece com razoável profundidade esse objeto, ou, pelo menos, conhece mais do que o auditor. Assim, se houver alguma imperfeição na constatação, é o olhar crítico do auditado que melhor pode evidenciá-la. Ou seja, ouvir o auditado, além de dever em função do princípio do contraditório, é uma ótima oportunidade para qualificar o trabalho de auditoria.

Evidentemente, quanto mais claro e completo for o relatório preliminar encaminhado para a manifestação do auditado, melhor será a qualidade desses comentários. De nada adianta enviar um relatório incompleto ou confuso, que dificulte o entendimento do auditado do que está em questão.

Análise das justificativas

Em função do princípio do contraditório, todas as alegações apresentadas pelo auditado devem ser objeto de análise. De fato, não examinar alguma das alegações pode se configurar numa violação ao princípio do contraditório, o que pode levar o auditado a contestar o relatório final.

Na análise das justificativas apresentadas, a equipe de auditoria deve ficar especialmente atenta às situações que contestem ou problematizem as constatações. Há duas situações típicas que podem provocar a revisão da constatação. Primeiramente, o auditado pode apresentar evidência nova, ou contestar a veracidade de uma evidência apresentada pela

equipe. Nessa situação, a equipe deve se perguntar se a novidade está diretamente relacionada a constatação. Será que ela pode ser considerada uma exceção ou é forte o suficiente para rever ou colocar em dúvida a constatação? Há elementos suficientes para comprovar a veracidade dessa nova evidência? Em alguns casos, pode ser que seja necessário obter elementos complementares, que permitam decidir a questão.

Caso o auditado não apresente fatos novos, mas sim contrarrazões que podem alterar a análise ou interpretações das evidências, ou mesmo do critério de auditoria (por exemplo, uma nova regulamentação), o esforço da equipe deve ser em considerar a plausibilidade dos argumentos apresentados. Mesmo que os novos argumentos não sejam suficientes para convencer a equipe, a mera dúvida, se não resolvida tempestivamente, já é suficiente para alterar o teor da constatação. Lembre-se de que o compromisso do auditor é com a verdade, ou com a melhoria do serviço público, e não com as próprias ideias.

Caso o auditado apresente uma alegação que não esteja relacionada a qualquer constatação, a equipe deve explicitar isso na análise de justificativas. Seja como for, deve ficar claro que houve manifestação do auditado, mas que essas não dizem respeito ao conteúdo do relatório. Nesse caso, a justificativa do auditado também deve ser anexada ao relatório, para que possíveis leitores possam se certificar da interpretação dada pela equipe de auditoria.

Do ponto de vista da organização do relatório,

a melhor prática é colocar a justificativa do auditado no respectivo campo. Contudo, se o texto for muito grande, ou contiver documentos anexos, deve ser apresentada uma síntese objetiva dos argumentos ou novos fatos. Nesses casos, deve-se colocar o texto original como anexo, e referenciá-lo no corpo da justificativa. O mesmo deve se dar se a justificativa não for clara ou objetiva. A equipe deve fazer um esforço de entendimento e reescrevê-la da forma mais clara possível, colocando a justificativa original em anexo.

Vamos analisar alguns exemplos:

Exemplo 1

Constatação: O Núcleo da Vigilância epidemiológica da Maternidade Nascer Saudável - MNS não apresentou registro de investigação de óbitos maternos.

Evidência: Os relatórios de epidemiologia produzidos pela maternidade registram 12 óbitos maternos no ano 2013 e 5 óbitos maternos até agosto/2014, sem apresentação de registro de investigação de óbitos maternos durante os períodos de 2013 e 2014.

Fonte da Evidência: Cópia dos mapas com os indicadores produzidos pelo o Núcleo da Vigilância Epidemiológica da maternidade.

Conformidade: Não Conforme.

Justificativa: “O Núcleo de Vigilância Epidemiológica da Maternidade Nascer

Saudável - MNS informa que os 12 óbitos maternos de 2013 e os 5 óbitos maternos ocorridos até agosto de 2014 foram 100% investigados, conforme documento em anexo (Anexo 1).”

Análise da Justificativa: O Núcleo de Vigilância Epidemiológica não encaminhou as cópias das investigações dos referidos óbitos maternos, apenas foram encaminhados os indicadores epidemiológicos.

Acatamento da Justificativa: Não

Nesse caso, embora o auditado conteste a evidência, não apresenta elementos suficientes para corroborar seu ponto de vista. Portanto, a equipe não acatou a justificativa. Contudo, em função da forma como foi redigida a constatação, o que realmente aconteceu não ficou claro. Antes de tudo, observe que a equipe não explicitou o critério. A evidência também não está clara, ela apenas repete o texto da constatação.

Exemplo 2

Constatação: A maternidade não dispõe de Centro de Parto Normal (CPN).

Evidência: A maternidade apresenta 09(nove) quartos PPP (pré-parto, parto e pós-parto), sendo 08 apartamentos com um leito por quarto e um apartamento com dois leitos para observação da paciente, em áreas destinadas ao pré-parto, parto e pós-parto, não configurando um Centro de Parto Normal, em

desacordo com o que determina o Art.4º da Portaria GM/MS nº 985, 05 de agosto de 1999 e Art. 1º da Portaria GM/MS nº 904, de 29 de maio de 2013.

Fonte da Evidência: Visita à maternidade, em 08/09/14.

Conformidade: Não Conforme

Justificativa: “A MNS possui atualmente um Centro de Parto Humanizado que atende pacientes de baixo e alto risco, sendo os partos realizados por médicos e enfermeiros. Existe projeto de construção de um Centro de Parto Normal de baixo risco, como determina o Art. 4º da Portaria GM/MS N° 985, de 05 de agosto de 1999, e Art. 1º da Portaria GM/MS N° 904, de 29 de maio de 2013, com quarto PPP para realização de partos apenas de baixo risco, realizados por enfermeiro obstétrico, com a paciente permanecendo nesse ambiente até o momento da alta (previsão: final de 2015) Segue anexada cópia da planta do referido Centro de Parto Normal (anexo 3).”

Análise da Justificativa: O Diretor da Maternidade apresentou a planta do Centro de Parto Normal, com previsão de conclusão até o final de 2015.

Acatamento da Justificativa: Sim

Nesse caso, embora a equipe tenha acatado a justificativa do auditado, o único dado novo apresentado pelo auditado foi a planta do Centro de Parto Normal, e a afirmação de

previsão de conclusão até o fim de 2015. Mas observe que esses elementos por si só não contradizem o que foi constatado. A não conformidade continua. Ao aceitar a justificativa, o problema apontado sai do radar do controle, sem que o problema tenha de fato sido resolvido, ou mesmo que se tenha garantias suficientes para isso.

5.3 Elaboração de recomendações

As recomendações são comandos que visam melhorar dada situação. Uma auditoria é feita com dois propósitos: atestar as conformidades e identificar não conformidades, e nesse último caso, corrigi-las.

Portanto, o propósito das recomendações é a melhoria do objeto auditado. Isso pode significar três coisas:

1. Deixar de fazer algo que se fazia;
Exemplo: “Solicitar da Secretaria Municipal de Saúde que deixe de atrasar os repasses e promova a atualização dos que se encontram em atraso, a fim de cumprir o disposto no inciso II, do artigo 37, da Portaria/GM/MS nº 204, de 29 de janeiro de 2007.”
2. Fazer de uma forma melhor algo que se fazia de forma insuficiente;
Exemplo: “Adequar dentro do possível as enfermarias e demais ambiências, em atendimento ao subitem 2, do item V, do anexo I, da Portaria GM/MS N° 1016, de 26 de agosto de 1993.”

3. Fazer algo que deveria ser feito e que não se fazia;

“Manter os dados do CNES atualizado, em conformidade com o subitem 4.3 do item 4 do anexo I da RDC nº 36, de 03 de junho de 2008 e atender a determinação da Portaria nº 511, de 29 de dezembro de 2000”.

Como o objetivo das recomendações é melhorar o objeto auditado, alguns cuidados devem ser considerados. Primeiramente, a recomendação deve estar bem fundamentada na constatação. Não se pode recomendar o que não foi objeto de análise conclusiva e pautada em evidências suficientes.

Além disso, a recomendação deve ser clara e objetiva, em especial sobre o que e como deve se dar a mudança desejada. E se possível, uma estimativa dos resultados esperados com essa mudança.

Por fim, a recomendação deve ser factível, deve considerar a disponibilidade de recursos, prazos, legislação e outros fatores que possam estar envolvidos na sua implantação. Recomendações não factíveis são inúteis. Procurar se colocar no lugar do gestor e ser razoável no que se espera auxilia na formulação da recomendação.

Do ponto de vista formal, deve-se evitar recomendações que façam apenas referência ao critério, sem explicitar do que se trata. Por exemplo, “Cumprir o preconizado no Art 17 da Seção III- Das Condições Organizacionais e Arts. 30, 31 e 32 da Seção V - Da Gestão de Pessoal - DC/ANVISA nº 63/2011, que dispõe sobre os Requisitos de Boas Práticas de Funcionamento

para os Serviços de Saúde.” Nesse exemplo, seria importante explicitar o que deve mudar, e não apenas porque deve mudar (fundamento legal). No exemplo dado, o que exatamente preconiza o art. 17?

Exemplo 1

Constatação: Os pagamentos das despesas da MNS estão sendo efetuados com atraso.

Evidência: Os processos de pagamento demonstram que as despesas da maternidade vem sendo pagas com atraso, em desacordo com o inciso II, do artigo 37, da Portaria/GM/MS nº 204, de 29 de janeiro de 2007.

Fonte da Evidência: Processos de pagamentos analisados, do período 2013 a 2014.

Conformidade: Não Conforme.

Recomendação: Solicitar da Secretaria Municipal de Saúde a atualização dos repasses e sua continuidade em tempo hábil, a fim de cumprir o disposto no inciso II, do artigo 37, da Portaria/GM/MS nº 204, de 29 de janeiro de 2007.

Destinatários da Recomendação:

Maternidade Nascir Saudável - MNS
CNPJ: 00.000.000/0000-00

Nesse exemplo, a recomendação deixa claro o que deve ser feito e por que deve ser feito. Além disso, ela é direcionada às causas da evidência, o que é uma boa prática sempre que for possível identificá-las.

Exemplo 2

Constatação: Dispensações de medicamentos pelo Programa Farmácia Popular do Brasil-PFPB não comprovadas.

Evidência: A Comercial Farmacêutica Barra da Estiva Ltda.-ME, não apresentou comprovantes das dispensações realizadas pelo PFPB no mês de agosto de 2014, contrariando o § 2º art. 23 da Portaria GM/MS nº 971/2012 e art. 11 do Decreto Federal nº 1651/95. Outrossim informamos que se encontram gravadas em mídia eletrônica os anexos, da citata impropriedade. Ressalta-se que o pagamento do valor de R\$ 18.257,03 (Dezoito mil, duzentos e cinquenta e sete reais e três centavos), registrados nas dispensações ficará condicionado ao encaminhamento da documentação comprobatória.

Fonte da Evidência: Autorizações consolidadas no mês de agosto de 2014.

Conformidade: Não Conforme.

Acatamento da Justificativa: Não apresentou justificativa.

Responsável: Fulano de Tal
CPF: 999.999.999-99.

Recomendação: Cumprir o que determina § 2º art. 23 da Portaria GM/MS nº 971/2012 e art. 11 do Decreto Federal nº 1651/95, no que se refere ao arquivamento dos comprovantes das dispensações realizadas pelo PFPB.

Destinatários da Recomendação: COMERCIAL FARMACEUTICO BARRA DA ESTIVA LTDA. - ME
CNPJ: 00.000.000/0000-00

No exemplo acima, observe que a recomendação não deixa claro o que se espera do responsável. Para a recomendação ser efetiva é necessário que se comunique de maneira inequívoca o que se espera em termos de cumprimento do dispositivo legal. Por exemplo, que documentos devem ser armazenados, por quanto tempo e em que local. E ainda, se for os casos, as consequências de não cumprir exatamente o que se pede.

5.4 Proposição de devolução de recursos

A proposição de devolução de recursos decorre de uma constatação de não conformidade na utilização de recursos destinados a ações e serviços de saúde, sejam recursos repassados fundo a fundo a Estados e Municípios, sejam recursos repassados a entidades privadas por meio de convênios, contratos ou instrumentos congêneres.

A devolução de recursos é devido nas seguintes hipóteses (BRASIL, 2014):

- a) utilização de recursos transferidos fundo a fundo **fora da finalidade**, isto é, aplicados fora da ações e serviços públicos de saúde, conforme definido no art. 3º da Lei Complementar nº 141/2012);
- b) utilização de recursos transferidos fundo

a fundo **fora do** objeto, isto é, aplicados em ações e serviços públicos de saúde, porém fora do objeto ou bloco de financiamento;

c) utilização de recursos transferidos fundo a fundo que resultou em **prejuízo ao Erário**; e
d) utilização indevida de recursos transferidos por meio de convênios, contratos e instrumentos congêneres.

Dentro de cada uma dessas hipóteses, existem diversos motivos que ensejam uma proposição de devolução de recursos, como indicado na publicação Devolução de recursos em auditorias do SUS (BRASIL, 2014). Os motivos indicados constituem o núcleo da constatação, que deve ser construída desta forma:

“Constatou-se (motivo da devolução), contrariando a (fundamentação legal)”.

Exemplo:

Constatou-se que o responsável não apresentou comprovação da entrega dos medicamentos adquiridos, contrariando o previsto no artigo 63, § 2º, inc. III da Lei 4.320/1964, que estabelece que a liquidação da despesa por fornecimentos feitos terá por base os comprovantes da entrega de material.

Para que a proposição de devolução de recursos seja consistente, os seguintes requisitos são necessários:

a) especificação do objeto: tipo de recurso (bloco de financiamento, recurso do TAS, repasse

por convênios e congêneres);

b) motivo da devolução;

c) fundamentação legal;

d) data do fato gerador;

e) valor original;

f) documentos comprobatórios referentes à devolução, que constituem fontes de evidências;

g) documentos administrativos da auditoria: demanda e tarefa; ofício de apresentação da equipe e comunicado de auditoria; AR do relatório preliminar e ofício do auditado com a justificativa; relatório de auditoria e ofício de encaminhamento da auditoria.

Caso a proposição de devolução elaborada pelo auditor não seja cuidadosamente fundamentada de modo a observar esses requisitos, ela poderá ser derrubada administrativamente a partir da justificativa do auditado ou judicialmente.

5.5 Elaboração de conclusão

A conclusão do relatório de auditoria tem por objetivo oferecer uma visão global e sintética dos aspectos tratados em cada um de seus capítulos, de maneira a se obter um quadro geral compreensível das principais constatações e das recomendações cabíveis. A conclusão deve conter a síntese das constatações e suas recomendações, a indicação de dificuldades enfrentadas pelos auditados e de suas iniciativas positivas para superá-las.



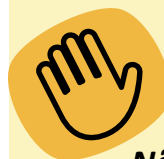
Importante

A conclusão deve apresentar as respostas às questões de auditoria com base em evidências suficientes e apropriadas.

A equipe deve destacar os possíveis benefícios esperados com a implementação das recomendações feitas. Sempre que possível, deve quantificá-los em termos de economia potencial de recursos ou de melhoria no desempenho do objeto auditado. Nesse sentido, a factibilidade das recomendações sugeridas deve ser objeto de uma análise criteriosa por parte da equipe de auditoria, incluindo o exame do impacto dos problemas identificados e de como tais recomendações podem gerar melhorias.

É recomendável, que a equipe adote uma abordagem equilibrada, reconhecendo as dificuldades enfrentadas pelo gestor e destacando as iniciativas importantes por ele empreendidas para melhorar o desempenho e superar as deficiências apontadas.

Por fim, a equipe deve incluir no relatório quaisquer temas ou questões que considere relevantes, mas que não façam parte dos objetivos da auditoria, para que sejam examinados oportunamente.



Importante

Não se pode concluir sobre o que não foi objeto de análise suficiente!

A conclusão não deve ser uma exposição extensa de fatos ou argumentações detalhadas. Além disso, ela não deve conter nenhum fato ou argumento novo, que não tenha sido tratado no corpo do relatório. Deve-se evitar opiniões que extrapolem o conteúdo das análises e constatações.

Exemplo

“O SAMU 192 do Município de Imperatriz foi habilitado pelo Ministério da Saúde na Rede Nacional de Atenção às Urgências em 2005, contando atualmente com uma Central de Regulação e três Bases Descentralizadas no próprio município, regulando mais 14 Bases Descentralizadas em outros municípios. A Central de Regulação encontrava-se de acordo com os parâmetros preconizados quanto à divisão e dimensionamento dos ambientes, e as Bases Descentralizadas no município possuíam localizações adequadas e instalações com as áreas mínimas necessárias. A frota de veículos em operação está formada por duas Unidades de Suporte Avançado - USA, sete Unidades de Suporte Básico - USB e uma motolância, devidamente caracterizadas com

o logotipo padronizado pelo Ministério da Saúde.

Foram identificadas não conformidades, tanto na Central de Regulação quanto nas três Bases Descentralizadas, destacando-se: desatualização cadastral; quantidade de médicos reguladores e TARM insuficiente; inexistência de vínculo empregatício formal com os médicos; unidades móveis com recursos materiais e equipamentos incompletos; as estruturas físicas disponíveis necessitam de maior conservação e organização de serviços, de forma a melhorar o desenvolvimento das atividades e proporcionar um atendimento resolutivo aos usuários e o conforto da equipe.

Foi constatada a existência de 17 unidades móveis, doadas pelo Ministério da Saúde para o SAMU 192 de Imperatriz, que não mais possuem condições de uso; entretanto, não foi apresentada documentação referente ao processo de baixa definitiva das ambulâncias sem condições de uso ou irre recuperáveis.

Os recursos financeiros para o custeio do SAMU 192 de Imperatriz foram regularmente repassados Fundo a Fundo, no período auditado, para a conta corrente da Média e Alta Complexidade, sendo movimentados de forma global.

Os recursos da contrapartida estadual para o SAMU 192 foram depositados em contas específicas, não sendo comprovada a Contrapartida Municipal para o exercício de 2014.

Quanto aos procedimentos licitatórios, foram identificadas irregularidades nos Pregões Presenciais nº 033/2014, realizado visando a locação de veículos para o SAMU 192 e consultório de rua, e nº 065/2014, para compra de marmitex para atender ao SAMU 192 e Vigilância em Saúde. Não foram apresentados para análise os processos administrativos referentes ao Pregão Presencial nº 057/2013, destinado à locação de duas kombis, e a Dispensa de Licitação nº 127/2013, para locação de dois veículos para o Serviço de Atendimento Móvel de Urgência - SAMU 192 de Imperatriz.

Não foram apresentadas justificativas pela Secretaria Municipal de Saúde e Coordenação Geral do SAMU 192, sendo emitidas as recomendações para cada justificativa não conforme, que deverão ser implementadas, de acordo com as diretrizes emanadas pela Política de Urgência e Emergência.”

Em relação ao exemplo acima, podemos afirmar que a principal oportunidade de melhoria diz respeito ao fato de que os resultados estão excessivamente detalhados. Não é necessário, por exemplo, identificar cada prego analisado. O melhor seria fazer referência a eles de maneira mais sintética: “quanto aos procedimentos licitatórios, foram identificadas irregularidades em dois pregões examinados e deixaram de ser apresentados processos administrativos referentes a duas outras licitações”.

Como aspecto positivo, destaca-se o fato de a conclusão apresentar uma boa contextualização do objeto auditado. O segundo parágrafo também apresenta uma boa síntese das constatações.

5.6 Encerramento da auditoria

Antes de encerrar a auditoria, a equipe ainda possui uma tarefa importante: revisar toda a documentação que apoia a auditoria. Ofícios, documentos, papéis de trabalho, evidências materiais, tudo deve estar organizado e armazenado adequadamente para futuras consultas.

A pergunta que a equipe deve se fazer é: Todos os papéis de trabalho e fontes de evidência necessários e citados no relatório estão disponíveis e armazenados para utilização da equipe, supervisor, órgão de controle de qualidade e terceiros com a qualidade e tempestividade adequada?

Pode-se traçar um paralelo entre uma auditoria e uma pesquisa científica:

- Ambas devem ser suficientemente bem documentadas, de modo que seja possível verificar todas as informações!
- Ambas devem ser completas, no sentido de que com todos os elementos que contribuíram para as conclusões estão presentes. Assim, qualquer um poderia reconstruir passo a passo o caminho percorrido pela equipe até os resultados obtidos.

Uma vez finalizado o relatório de auditoria e

organizada a documentação, é preciso ainda fazer uma última checagem com o objetivo de obter a máxima qualidade. A qualidade de um relatório de auditoria vai muito além da linguagem e de aspectos formais de redação. Ela se manifesta na observância de um conjunto de aspectos construídos ao longo da auditoria, desde a interpretação da demanda e elaboração da tarefa, passando pela caracterização consistente das constatações, até a produção de um texto claro e objetivo que comunique adequadamente ao leitor o que foi feito na auditoria e quais os resultados.

Para facilitar a verificação de requisitos essenciais de um relatório de auditoria, foi elaborado o checklist mostrado na figura 30. Recomenda-se que tanto a equipe quanto o supervisor revisem os relatórios considerando esses itens.

A primeira linha de defesa da qualidade é feita pela própria equipe. É comum que cada parte do relatório tenha sido feita por um membro da equipe. Assim, uma boa prática é que cada membro da equipe leia todo o relatório uma vez mais e aponte erros de redação, trechos ambíguos ou pouco claros e pontos fracos na fundamentação das constatações.



Importante

Recomenda-se que os membros da equipe releiam o relatório e verifiquem os itens de qualidade relacionados no checklist.

Item de verificação	Atendido?
1. A visão geral do objeto auditado é suficiente para se compreender o contexto do problema de auditoria.	
2. A metodologia utilizada está descrita e se mostrou adequada ao objetivo da auditoria.	
3. As questões de auditoria são apresentadas.	
4. Os critérios de auditoria são apresentados de forma explícita e são adequados para avaliar a situação do objeto auditado.	
5. A situação encontrada é descrita com base em evidências suficientes, adequadas e pertinentes.	
6. As evidências estão referenciadas e bem documentadas nos papéis de trabalho.	
7. As constatações são bem construídas com base no confronto da situação evidenciada e dos critérios aplicados.	
8. As justificativas do auditado foram integralmente analisadas.	
9. As recomendações são relevantes e fundamentadas nas constatações.	
10. As recomendações são claras, objetivas e factíveis.	
11. A conclusão é clara, objetiva e responde à questão fundamental da auditoria.	
12. A conclusão limita-se ao conteúdo apresentado no relatório.	
13. Os anexos contêm as informações necessárias complementares para compreender as análises feitas, inclusive o texto integral das justificativas do gestor.	
14. O texto do relatório é claro, objetivo e sucinto, sem ser incompleto.	
15. O relatório atende à demanda e à tarefa.	

Figura 30 – Checklist da qualidade de um relatório de auditoria

Em seguida, cabe ao supervisor técnico, ainda que tenha acompanhado de perto todo o desenvolvimento da auditoria, fazer uma revisão minuciosa, considerando:

- a forma, a qualidade da escrita, e sobretudo a correção e a clareza;
- a estrutura lógica do relatório, verificando se todas as constatações estão devidamente evidenciadas, se as recomendações estão amparadas nas constatações e se a conclusão não extrapola as constatações.

O supervisor é responsável pela segunda linha de defesa da qualidade. Um trabalho bem feito de revisão pelo supervisor diminui bastante a chance de erros graves nos relatórios. Uma boa prática é usar o check list apresentado acima para orientar a revisão por parte do supervisor.

A última verificação de qualidade é feita pela Coordenação de Monitoramento e Avaliação de Auditoria - CMAUD em Brasília, o que deve ser visto pela equipe como mais um nível de segurança, que visa a garantir a qualidade do trabalho de auditoria. Embora possa parecer redundante, essa última etapa é muito importante, pois propicia uma revisão ao mesmo tempo técnica e com uma razoável distância do processo de auditoria. A CMAUD analisa o relatório com base unicamente nos elementos nele contidos, o que geralmente permite observar se todos os elementos necessários para caracterizar constatações, recomendações e conclusão estão, de fato, presentes.

Muitas vezes, estar a uma certa distância do processo permite uma leitura mais objetiva do relatório. É bastante comum que a equipe de auditoria, e mesmo o supervisor técnico, quando atua mais próximo da equipe durante a execução, acabe por se esquecer de explicitar algum elemento essencial da sua argumentação.

Considerando a importância dos relatórios de auditoria, é fundamental que haja diferentes níveis de verificação de qualidade. Se o objetivo é fazer com que as auditorias contribuam com a melhoria da gestão do SUS, deve-se buscar a qualidade do processo como um todo e, em especial, do relatório de auditoria, seu principal produto.



Importante

Quando tudo estiver pronto, leia o relatório mais uma vez!

REFERÊNCIAS

ANDERSON, D. R.; SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A. **Estatística aplicada à administração e economia**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2007.

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

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. Sistema Nacional de Auditoria. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. **Devolução de recursos em auditoria do SUS: orientações técnicas**. Brasília : Ministério da Saúde, 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília, 2010a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2011b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Padrões de auditoria de conformidade**. Brasília: TCU, 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. **Painel de referência em auditorias**. Brasília, 2013a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnica de entrevista para auditorias**. Brasília, 2010b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnica de grupo focal para auditorias**. Brasília, 2013b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnica de observação direta em auditoria**. Brasília, 2010c.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnica de pesquisa para auditorias**. Brasília, 2010d.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Sistema de saúde público brasileiro é referência internacional, diz Banco Mundial**. 2015. Disponível em <<https://nacoesunidas.org/sistema-de-saude-publica-brasileiro-e-referencia-internacional-diz-banco-mundial>>. Acesso em: 3 set. 2015.

PESQUISA DE IMAGEM

Página 7: https://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/d/d4/Kind_beim_arzt.JPEG - Fonte: google - imagem marcada para reutilização

Página 30: <https://pixabay.com/pt/inicializa%C3%A7%C3%A3o-neg%C3%B3cios-pessoas-849805/> - atribuição não requerida

Página 88: http://br.freepik.com/fotos-gratis/negocios--segurando-um-tablet-com-dados-estatisticos_867485.htm



Biblioteca Virtual em Saúde do Ministério da Saúde
www.saude.gov.br/bvs



MINISTÉRIO DA
SAÚDE

