



**ESCOLA DE COMANDO E ESTADO-MAIOR DO EXÉRCITO
ESCOLA MARECHAL CASTELLO BRANCO**

Cel Int HÉLIO DIAS DE ARAÚJO

**Auditoria Interna nas Organizações Militares de Saúde:
percepções dos auditados**



Rio de Janeiro

2021



Cel Int **HÉLIO DIAS DE ARAÚJO**

Auditoria Interna nas Organizações Militares de Saúde: percepções dos auditados

Policy Paper apresentado à Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Ciências Militares, com ênfase em Política, Estratégia e Alta Administração Militar.

Orientador: Sergio Wilton Lopes de Barros – Cel R1 Inf

Rio de Janeiro
2021

A663a Araújo, Hélio Dias de.

Auditoria Interna nas Organizações Militares de Saúde: percepções dos auditados. / Hélio Dias de Araújo. – 2021.

70 f. : il. ; 30 cm.

Orientação: Sérgio Wilton Lopes de Barros.

Policy Paper (Especialização em Política, Estratégia e Alta Administração Militar) - Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, Rio de Janeiro, 2021.

Bibliografia: f. 44-61

1. AUDITORIA INTERNA. 2. AUDITORIA EM SAÚDE. 3. ORGANIZAÇÕES MILITARES DE SAÚDE. 4. PERCEPÇÕES. 5. AUDITADOS. I. Título.

CDD 355.3

Cel Int **HÉLIO DIAS DE ARAÚJO**

A Auditoria Interna nas Organizações Militares de Saúde: percepções dos auditados

Policy Paper apresentado à Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Ciências Militares, com ênfase em Política, Estratégia e Alta Administração Militar.

Aprovado em 29 de setembro de 2021.

COMISSÃO AVALIADORA



Sergio Wilton Lopes de Barros – Cel R1 Inf – Presidente
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército



Wanderley Monteagudo Rasga Junior – Cel R1 Art – Membro
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército



Luiz Henrique Pedroza Mendes – Cel R1 Com – Membro
Escola de Comando e Estado-Maior do Exército

SUMÁRIO EXECUTIVO

O presente estudo tem por objetivo, considerando as percepções dos auditados, compreender e analisar se o atual processo de Auditoria Interna (AI), executado pelos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) nas Organizações Militares de Saúde (OMS) do Sistema de Saúde do Exército (SSEx), avalia a administração hospitalar de maneira global [área clínica (finalística) e não clínica (procedimentos administrativos)], contribuindo para agregar valor às operações dessas organizações. A pesquisa foi alicerçada no paradigma interpretativo, guiada pela abordagem qualitativa da investigação, orientado pelo método do estudo de caso do tipo simples e apoiada pela técnica de análise de conteúdo. Inicialmente, realizou-se uma revisão da literatura sobre a AI e a auditoria em saúde. Em seguida, as evidências foram reunidas por meio de relatório de gestão, planos de AI, relatórios de AI e entrevistas semiestruturadas com auditados (Ordenadores de Despesas de OMS). As percepções dos auditados indicaram que as limitadas habilidades cognitivas (competências) dos auditores internos dos CGCFEx, para avaliar os procedimentos finalísticos das OMS (área clínica), constituem um desafio a ser superado pelo SisCIEEx para que esse processo de AI contribua efetivamente para agregar valor e melhorar integralmente as operações dos nosocômios militares do Exército Brasileiro [administrativas e finalísticas (área clínica)]. Por consequência, infere-se que a atual atividade de AI, elaborada pelos CGCFEx nas OMS, é capaz de avaliar de maneira limitada a administração hospitalar, contribuindo de forma restrita para agregar valor e melhorar as operações dessas organizações. Entre outras sugestões, o estudo recomendou que o SisCIEEx, particularmente os auditores internos dos CGCFEx, carece de incorporar habilidades cognitivas na área de saúde para incrementar a avaliação da atividade finalística (área clínica) das OMS. Ademais, em virtude da materialidade dos recursos orçamentários destinados à saúde assistencial no Exército Brasileiro e da importância do SSEx para o fortalecimento da dimensão humana da força, indicou-se que os trabalhos de acompanhamento e de avaliação da gestão em saúde deveriam ser mais priorizados no Plano de Auditoria Interna do Exército Brasileiro.

Palavras-Chaves: Auditoria Interna, Auditoria em Saúde, Organizações Militares de Saúde, Percepções dos Auditados.

EXECUTIVE SUMMARY

This study aims, considering the perceptions of the auditees, to understand and analyze whether the current Internal Audit (AI) process, carried out by the Army Management, Accounting and Finance Centers (CGCFEx) in the Military Health Organizations (OMS) of the The Army Health System (SSEx) evaluates hospital administration in a global manner [clinical (finalistic) and non-clinical (administrative procedures)], contributing to add value to the operations of these organizations. The research was based on the interpretive paradigm, guided by the qualitative approach to the investigation, guided by the simple case study method and supported by the content analysis technique. Initially, a review of the literature on AI and auditing in health was carried out. The evidence was then gathered through management report, IA plans, IA reports and semi-structured interviews with auditees (OMS Spending Authorizers). The perceptions of the auditees indicated that the limited cognitive skills (competencies) of the CGCFEx internal auditors to assess the final procedures of the WHO (clinical area) constitute a challenge to be overcome by SisCIEx so that this IA process effectively contributes to adding value and to fully improve the operations of the Brazilian Army's military nosocomios [administrative and final (clinical area)]. Consequently, it is inferred that the current AI activity, elaborated by the CGCFEx in the WHO, is able to assess in a limited way the hospital administration, contributing in a limited way to add value and improve the operations of these Organizations. Among other suggestions, the study recommended that SisCIEx, particularly the internal auditors of CGCFEx, need to incorporate cognitive skills in the health area to enhance the assessment of the finalistic activity (clinical area) of WHO. Furthermore, due to the materiality of the budgetary resources allocated to health care in the Brazilian Army and the importance of the SSEx for strengthening the human dimension of the force, it was indicated that the monitoring and evaluation of health management should be more prioritized in the Brazilian Army's Internal Audit Plan

Keywords: Internal Audit, Health Audit, Military Health Organizations, Auditees' Perceptions.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Panorama dos CGCFEx do SisCIEx	26
QUADRO 2 - Comparação da Dotação SSEX X Prg EE / Nec (Ano 2020)	30

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	Auditoria Interna
AIG	Auditoria Interna Governamental
ALC	América Latina e Caribe
AMH	Assistência Médico-Hospitalar
AO	Ação Orçamentária
CCIEx	Centro de Controle Interno do Exército
CGCFEx	Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército
CGU	Controladoria-Geral da União
CISSET	Secretaria de Controle Interno
Cmdo Ex	Comando do Exército
D Sau	Diretoria de Saúde
DGP	Departamento-Geral do Pessoal
DPGO	Diretoria de Planejamento e Gestão Orçamentária
EB	Exército Brasileiro
EUA	Estados Unidos da América
FuSEx	Fundo de Saúde do Exército
HCE	Hospital Central do Exército
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i>
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
MD	Ministério da Defesa
NTAUMEx	Norma Técnica sobre Auditoria Médica do Exército Brasileiro
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OCOP	Obtenção da Capacidade Operacional Plena
OCS	Organização Civil de Saúde
OD	Ordenador de Despesas
OEE	Objetivo Estratégico do Exército
OM	Organização Militar
OMS	Organização Militar de Saúde
OPME	Órteses, Próteses e Materiais Especiais
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PIB	Produto Interno Bruto
Prg EE	Programa Estratégico do Exército
PSA	Profissional de Saúde Autônomo
Qnt	Quantidade
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
SAGA	Seção de Avaliação da Gestão e Apuração
SAMMED	Sistema de Assistência Médico-Hospitalar aos Militares do Exército, seus Dependentes e Pensionistas Militares
SCI	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SisCIEEx	Sistema de Controle Interno do Exército
SISFRON	Sistema Integrado de Monitoramento de Fronteiras
SSEx	Sistema de Saúde do Exército
SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental
UGA	Unidades Gestoras Apoiadas
VCMH	Variação dos Custos Médico-Hospitalares

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	11
3	REVISÃO DE LITERATURA	13
3.1	AUDITORIA INTERNA	13
3.2	AUDITORIA EM SAÚDE	19
4	ESTUDO DE CASO: A AUDITORIA INTERNA NAS ORGANIZAÇÕES MILITARES DE SAÚDE	25
4.1	O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO	25
4.2	O SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO	28
4.3	PERCEPÇÕES DOS AUDITADOS SOBRE A AUDITORIA INTERNA NAS OMS	32
5	RECOMENDAÇÕES	39
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
	REFERÊNCIAS	44
	APÊNDICE A – Roteiro das Entrevistas	62
	APÊNDICE B – Termo de Consentimento / Participação em Pesquisa	69

1 INTRODUÇÃO

A Auditoria Interna (AI) é um dos campos da contabilidade e da auditoria que mais evoluiu nos últimos anos. Esse incremento ampliou as áreas de interesse dos auditores internos, transformou a configuração das estruturas de AI nas entidades e modificou o papel do auditor interno nas organizações públicas e privadas (ARENA; SARENS, 2015; KOTB; ELBARDAN; HALABI, 2020), pois a sociedade vem demandando melhoria na qualidade dos serviços ofertados e exigindo maior *accountability*, responsabilidade e transparência das organizações (BRASIL, 2017d).

A apreciação predominante na literatura é a análise e a compreensão dos procedimentos da AI pelo foco dos auditores internos. Poucos estudos incorporam o olhar fundamental das outras partes interessadas (*stakeholders*), como os auditados (ARENA; AZZONE, 2009; COETZEE; ERASMUS, 2017; LENZ; HAHN, 2015). Além disso, a quantidade de estudos abarcando a AI em organizações públicas é menor do que as pesquisas focando a AI em empresas privadas (ABUAZZA *et al.*, 2015). Por conseguinte, emerge como relevante buscar perceber, pela perspectiva dos auditados, como é realizada a atividade de AI no âmbito do Exército Brasileiro (EB).

Nas organizações de saúde, a AI é uma ferramenta capaz de avaliar e propor melhorias à gestão hospitalar de maneira integral (área clínica e área não clínica), objetivando contribuir para a melhoria das operações da organização hospitalar e para mitigar possíveis desperdícios. Nessa linha, o auditor interno deve possuir as habilidades necessárias para avaliar a organização hospitalar de maneira global, agregando valor à gestão dessas entidades (BRASIL, 2017d; PICKETT, 2010; PRAWITT, 2003; WEATHERFORD, 2004).

No âmbito da Administração Pública Federal, a Lei de Acesso à Informação (BRASIL, 2011b) e a Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria-Geral da União nº 01/2016 (BRASIL, 2016), que versa sobre controles internos, gestão de riscos e governança, ampliaram o escopo dos procedimentos de Auditoria Interna Governamental (AIG), conferindo maior evidência às atividades elaboradas e a oportunidade de colaborar mais efetivamente para o atingimento dos objetivos das organizações públicas. Esse cenário possibilitou que a AI se aproximasse das diversas áreas das entidades governamentais, cooperasse diretamente com o processo decisório das entidades e,

por consequência, tivesse a sua importância reconhecida pela alta administração das organizações (BRASIL, 2017d).

Essas transformações da AI determinaram novos desafios e responsabilidades às Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), como o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e os Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) (BRASIL, 2021b), para atender às expectativas da sociedade e da entidade governamental (BRASIL, 2017d). Com efeito, passou-se a demandar dos auditores internos a incorporação de novas habilidades (competências), como as cognitivas e as comportamentais (PICKETT, 2010; PRAWITT, 2003), capazes de ampliar a natureza dos serviços a serem prestados, nomeadamente os contemplados no âmbito da avaliação, da consultoria e da apuração (BRASIL, 2017d).

Nesse cenário, torna-se essencial que o Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx), formado pelo CCIEEx e pelos CGCFEx, possua auditores internos com as competências adequadas para atuar nas variadas especialidades das Organizações Militares (OM) do EB, como saúde, construção, logística, tecnologia da informação, ciência e tecnologia, entre outras. Assim, o SisCIEEx poderá contribuir efetivamente para que a gestão dessas OM esteja alinhada às melhores práticas administrativas e à legislação vigente, bem como para que essas unidades alcancem os seus objetivos organizacionais (BRASIL, 2020g).

O efetivo apoio de saúde aos militares e aos seus dependentes, prestado Sistema de Saúde do Exército (SSEEx), contribui significativamente para incrementar o desempenho do profissional militar (BRASIL, 2015b). Nessa linha, nos últimos anos (2019 e 2020), as dotações orçamentárias destinadas a atender o SSEEx foram materialmente relevantes e atingiram, aproximadamente, dois bilhões de Reais (BRASIL, 2021i). Portanto, a AI realizada pelo SisCIEEx nas Organizações Militares de Saúde (OMS) do SSEEx, em alinhamento com Planejamento Estratégico do Exército (PEEx) 2020-2023, Objetivos Estratégicos do Exército (OEE) 10 e 13 (BRASIL, 2019d, 2019a), pode cooperar para aumentar a eficácia na gestão do bem público e fortalecer a dimensão humana no EB (ARAÚJO, 2017).

Diante da relevância da temática para o EB e considerando a importância da percepção dos auditados [Ordenadores de Despesas (OD) de OMS] para a atividade de AI, estabeleceu-se a seguinte questão de pesquisa: como é executado o atual processo de AI, nas OMS do SSEEx, pelos CGCFEx? Nesse escopo, definiu-se como

objetivo geral: compreender e analisar se o atual processo de AI, executado pelos CGCFEx nas OMS do SSEX, avalia a administração hospitalar de maneira global [área clínica (finalística) e não clínica (procedimentos administrativos)], contribuindo para agregar valor às operações dessas organizações.

Os objetivos específicos traçados para o estudo foram: caracterizar o SisCIEEx e o SSEX, identificar as habilidades necessárias aos auditores internos para avaliar a gestão em saúde, bem como compreender e analisar a percepção dos OD de OMS (auditados) quanto ao atual processo de AI, realizado pelos CGCFEx nas OMS do SSEX, particularmente se esse procedimento avalia a gestão hospitalar de maneira global (área finalística e procedimentos administrativos) e se contribuem para agregar valor às operações dessas organizações.

Espera-se que o estudo contribua com conhecimentos que possibilitem compreender, de acordo com a percepção dos auditados, se o atual processo de AI, realizado pelos CGCFEx nas OMS do SSEX, avalia a administração hospitalar de maneira global, bem como se contribui para agregar valor às operações dessas OM. Ademais, aspira-se que o trabalho colabore para fazer emergir recomendações que cooperem para o aprimoramento contínuo dos procedimentos de AI do SisCIEEx, nomeadamente aqueles relacionados à avaliação da gestão em saúde, favorecendo o incremento da efetividade na gestão do bem público e o fortalecimento da dimensão humana, por meio do aperfeiçoamento da gestão da saúde assistencial.

Por tudo que foi exposto, descortina-se como relevante compreender e analisar se a atual atividade de AI, elaborada pelos CGCFEx nas OMS do SSEX, avalia a administração hospitalar de maneira global, contribuindo para agregar valor às operações dessas organizações.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo foi apoiado no paradigma interpretativo (BAKER; BETTNER, 1997; BURRELL; MORGAN, 1979; CHUA, 1986), orientado pela abordagem qualitativa da investigação (AHRENS; CHAPMAN, 2006; GEPHART, 2004; PARKER, 2003, STAKE, 2011; VIEIRA, 2009), guiado pelo método do estudo de caso (SCAPENS, 2004; STAKE, 2005; YIN, 2010) e pela técnica de análise de conteúdo (ALVES, 2011; BARDIN, 1977, 2011; VERGARA, 2011, 2012).

A perspectiva interpretativa compreende que a realidade social é edificada pela interação social entre os indivíduos. Por consequência, o fenômeno em

apreciação necessita ser interpretado pelo investigador, pois não existe uma realidade absoluta, mas diferentes lentes para perceber os fatos sociais (BURRELL; MORGAN, 1979; CHUA, 1986; GEPHART, 2018).

Ultimamente, as investigações qualitativas vivenciaram forte incremento (PARKER, 2003). O investigador qualitativo busca apreciar, compreender e interpretar o objeto de estudo em seu contexto real e de maneira ampla. Nessa linha, as pesquisas qualitativas possibilitam entender, em profundidade e em todo seu contexto, processos e procedimentos sociais (BÉDARD; GENDRON, 2004; PARKER, 2003; VIEIRA; MAJOR; ROBALO, 2009).

A metodologia de estudo de caso propicia ao pesquisador, que não tem o controle sobre os fatos, edificar um enfoque holístico e um estudo aprofundado de um fenômeno complexo da vida real. Nesse alinhamento, a investigação foi processada em um caso único (simples), favorecendo alcançar conhecimento acurado sobre o objeto de pesquisa e sobre a estrutura social onde fenômeno se desenvolve (ADAMS; HOQUE; MCNICHOLAS, 2006; PARKER, 2012; YIN, 2010).

O estudo de caso permite que na coleta de dados se utilize múltiplas fontes de evidência, como documentos, entrevistas, observações, questionários e registros de arquivos (BARAÑANO, 2008; VIEIRA, 2009; YIN, 2010). Uma vantagem ao se utilizar fontes diferentes de evidência é a possibilidade de se elaborar a triangulação de dados (COUTINHO, 2011; YIN, 2010). Em síntese, a triangulação consiste no processo de comparação das informações coletadas em fontes distintas de evidência e que versam sobre o mesmo fato, possibilitando elaborar uma melhor compreensão, edificar novas perspectivas e emergir conhecimentos do fenômeno em estudo (ABDALLA *et al.*, 2018; COUTINHO, 2011; DENZIN, 2009; FLICK, 2009).

A investigação usou documentos e entrevistas do tipo semiestruturada como fontes de evidências. Os documentos constituem fontes estáveis de informações e podem assumir diferentes formas, como documentos institucionais, relatórios administrativos, dentre outros (GIL, 2010; MARCONI; LAKATOS, 2002, 2014). A entrevista semiestruturada se mostrou apropriada, pois permitiu ao pesquisador seguir um roteiro com as questões previamente elaboradas e a flexibilidade suficiente para explorar, em profundidade, novas ideias ou aspectos julgados relevantes para a investigação, conforme as respostas fornecidas pelos entrevistados (BRINKMANN, 2014, 2018; MARGINSON, 2004).

As entrevistas foram realizadas com militares que exercem ou desempenharam (deixaram o cargo em até dois anos) a função de OD em OMS, pois cabe a esse agente da administração dirigir todas as atividades de administração patrimonial, orçamentária e financeira da Unidade Gestora (BRASIL, 1990, 2003, 2021d). Assim, as percepções desses auditados são muito relevantes para compreender como é efetivado o processo de AI pelo SisCIEEx, nas OMS do SSEX, por meio dos CGCFEx. Ademais, a formulação dos questionamentos incorporados ao roteiro da entrevista ocorreu após detalhada revisão da literatura que norteia o estudo (MARCONI; LAKATOS, 2003, 2014; MARGINSON, 2004). Por fim, para buscar sanar possíveis falhas na elaboração do roteiro da entrevista, o instrumento de coleta de dados foi submetido a pré-teste com um militar que já exerceu a função de OD em duas OMS distintas, portanto possuidor de significativa experiência na área em apreciação, (GIL, 2010).

Resumidamente, após a realização das entrevistas, essas foram transcritas (procedimento de recuperação) (MATTOS, 2005). Nessa direção, os conteúdos textuais (mensagens) foram submetidos ao processo de análise de conteúdo, procurando identificar, compreender e interpretar as ideias-força imbricadas aos objetivos traçados para a pesquisa (BARDIN, 1977, 2011; MATTOS, 2005; MORAES, 1999; MOZZATO; GRZYBOVSKI, 2011).

Por meio desse caminho metodológico, buscou-se compreender e analisar, aprofundadamente, sob a lente do auditado, como é executado o atual processo de AI, nas OMS do SSEX, pelos CGCFEx, bem como verificar possíveis recomendações que contribuam para o incremento desses procedimentos de AI. Em seguida, mostrar-se-á a revisão de literatura imbricada com a AI e AI em saúde.

3. REVISÃO DE LITERATURA

3.1 AUDITORIA INTERNA

A origem da AI é muito antiga (CASTANHEIRA; RODRIGUES; CRAIG, 2010; DITTENHOFER, 2001). Especialistas ocidentais acreditam que já havia alguma atividade de AI no antigo Egito, na Babilônia, na Grécia, no Império Romano e nas Cidades-Estados da Itália (CHUN, 1997; RAMAMOORTI, 2003). Para professores chineses de auditoria, o princípio da AI na China pode ter acontecido durante a Dinastia Zhou (1066-221 AC) (CHUN, 1997). Assim, em sua gênese, a AI procurava mitigar as possibilidades de cometimentos de erros e de imprecisões contábeis, bem

como buscava dissuadir os agentes da administração a cometerem fraudes ou a praticarem atos de corrupção (RAMAMOORTI, 2003).

Até 1940, a abrangência da AI era limitada a proporcionar segurança aos procedimentos e sistemas contábeis das organizações, por consequência não desenvolvendo papel de maior expressão no contexto da gestão e da estratégia organizacional (CASTANHEIRA; RODRIGUES; CRAIG, 2010; CHAMBERS; ODAR, 2015). A partir da década de 1940, particularmente após a fundação do Instituto dos Auditores Internos [*The Institute of Internal Auditors* (IIA)] em 1941, o escopo da AI foi alargado para além das questões financeiras e contábeis, passando a agregar a verificação das operações organizacionais (CHAMBERS; ODAR, 2015; KOTB; ELBARDAN; HALABI, 2020). Por conseguinte, a disseminação da utilização da AI foi ampliada e passou a atender outras áreas, como as entidades hospitalares (CAMPOS; SILVA E SOUZA; SAURUSAITIS, 2008).

Nesse milênio, a AI vem aprimorando os procedimentos de auditoria e se adaptando às mudanças de cenários que se descortinam, como as novas tecnologias digitais e as modificações de legislações / regulamentos (HASS; ABDOLMOHAMMADI; BURNABY, 2006; KOTB; ELBARDAN; HALABI, 2020). Com efeito, a função da AI segue se transformando gradualmente, ou seja, reduzindo o vetor essencialmente de fiscalização reativa e de olhar pretérito sobre a gestão (vertente policialesca / “cão de guarda”) para uma concepção de maior agregação de valor que coopera para o atingimento dos objetivos estratégicos organizacionais (proatividade / antecipação / olhar para o futuro) (KOTB; ELBARDAN; HALABI, 2020) e para o robustecimento das estruturas de governança dos empreendimentos público e privados (AL-AKRA; ABDEL-QADER; BILLAH, 2016; CHRISTOPHER, 2019; GRAMLING *et al.*, 2004; SARENS; ABDOLMOHAMMADI; LENZ, 2012). Assim, a AI pode ser considerada como ferramenta vital para melhorar a gestão organizacional (KOTB; ELBARDAN; HALABI, 2020).

Prestes a completar oitenta anos de existência, o IIA é uma associação reconhecida internacionalmente por promover a capacitação profissional de auditores internos, o aprimoramento dos procedimentos de AI (ARENA; JEPPESEN, 2009; IIA, 2021a; MARAIS, 2004; SEOL; SARKIS; LEFLEY, 2011), bem como por estabelecer guias, modelos e normas que balizam os procedimentos de AI mundialmente (FOUNTAIN, 2016; SARENS; ABDOLMOHAMMADI; LENZ, 2012; SZCZEPANKIEWICZ, 2010). Atualmente, o IIA reúne mais de 200.000 membros

espalhados por mais de 90 países (IIA, 2020a, 2020b, 2021a), estando o IIA Brasil entre os cinco maiores institutos de AI em atuação no mundo (IIA BRASIL, 2021). Assim, as influências do IIA podem ser percebidas nas normas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e do SisCIEEx (BRASIL, 2017d, 2019c, 2021b).

O conceito de AI do IIA indica a finalidade básica, a natureza e o âmbito desse procedimento (IIA, 2015; LENZ; HAHN, 2015) e pode ser aplicável às organizações contemporâneas de diferentes tamanhos e tipos (HASS; ABDOLMOHAMMADI; BURNABY, 2006).

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA, 2021b, p. 1).

Amparado no conceito de AI do IIA, compreende-se que adicionar valor às organizações e incrementar os procedimentos operacionais das entidades, cooperado para a consecução dos objetivos organizacionais, devem nortear o processo de AI (KIDRON; OFEK; COHEN, 2016; MARGRET; HOQUE, 2016; MIHRET; JAMES; MULA, 2010). Nessa linha, os auditores internos, de forma independente e objetiva, necessitam colaborar para detectar fraquezas do sistema de controle interno (BURT, 2016; MARGRET; HOQUE, 2016), para mitigar as oportunidades de fraudes (EGE, 2015; MARGRET; HOQUE, 2016) e para alavancar (agregar valor) as diversas operações das instituições (ABUAZZA *et al.*, 2015; AL-AKRA; ABDEL-QADER; BILLAH, 2016; MARGRET; HOQUE, 2016) e não somente ficar a inspecioná-las e/ou a monitorá-las (KIDRON; OFEK; COHEN, 2016; PICKETT, 2010, 2011). Ademais, a consultoria e a avaliação da gestão devem emergir como ações proativas para aprimorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle interno administrativo e de governança corporativa (ABUAZZA *et al.*, 2015; EL-SAYED EBAID, 2011; KOTB; ELBARDAN; HALABI, 2020).

As entidades governamentais utilizam recursos públicos oriundos da tributação da sociedade com a finalidade de prestar serviços aos cidadãos. Nessa linha, essas organizações não podem abdicar de executar a prestação de contas do seu desempenho e da sua gestão às diversas partes interessadas (*accountability*), como cidadãos, órgãos de controle interno e externo, autoridades públicas, entre outros. Portanto, a AIG, atuando de forma preventiva e orientadora, constitui uma

importante ferramenta a colaborar para que as entidades públicas melhorem o desempenho dos seus processos operacionais e atinjam os seus objetivos organizacionais de forma ética, transparente, efetiva e alinhada com as legislações vigentes (BRASIL, 2017d; INTOSAI, 2013; TCU, 2011).

A AIG vem evoluindo em razão das mudanças das organizações públicas, das expectativas e das demandas formuladas pelos *stakeholders* e da ampliação escopo dos trabalhos de AI (PIPER, 2015; SCHILLEMANS; VAN TWIST, 2016; TCU, 2011). Assim, de acordo com o Referencial Técnico da Atividade de AI do Poder Executivo Federal, elaborado pela Controladoria-Geral da União (CGU), a AIG é:

uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (BRASIL, 2017b, p. 4).

Essa definição de AIG formulada pela CGU, em linhas gerais, constitui o conceito de AI, estabelecido pelo IIA, customizado para aplicação no âmbito do Poder Executivo Federal do Brasil (BRASIL, 2017b; IIA, 2021b). Com efeito, a AIG tem o propósito de elevar e salvaguardar o valor organizacional das entidades públicas, por meio da execução de procedimentos independentes e objetivos, de avaliação e de consultoria, ajudando-as a atingir os objetivos organizacionais, a adicionar valor à gestão, a aprimorar os processos operacionais, a robustecer os procedimentos de governança, a melhorar as ações de gerenciamento de riscos e a incrementar os controles internos de gestão (BRASIL, 2017d, 2017b).

Na administração pública, a AI examina os controles internos existentes em todas as áreas da organização e procura focar os seus esforços naqueles incorporados aos setores julgados mais importantes pelo gestor, ou seja, aqueles que apresentam maiores riscos para a organização (EGE, 2015). Ademais, Liu e Lin (2012) indicaram que a auditoria governamental pode contribuir para identificar e coibir a corrupção. Assim, dentre outros objetivos, a AI pretende assegurar a validade, a legalidade e a segurança do sistema de controle interno da entidade pública, contribuindo para revelar impropriedades, irregularidades e fraudes e para sugerir medidas saneadoras que cooperem para reduzir desperdícios das operações, bem como para alinhar os procedimentos administrativos às normas em vigor (ALLEGRINI *et al.*, 2006; ALLEGRINI; D'ONZA, 2003; EGE, 2015).

A percepção do auditado sobre o desenvolvimento do processo de AI pode ser influenciada por diversos fatores, como as habilidades dos auditores internos (cognitivas e comportamentais) em conduzir as atividades de AI (ARENA; AZZONE, 2009; CHAMBERS, 2008; MIHRET; JAMES; MULA, 2010; PICKETT, 2010) e a independência e a objetividade desses auditores internos (AL-TWAIJRY; BRIERLEY; GWILLIAM, 2003; HARRELL; TAYLOR; CHEWNING, 1989; PLUMLEE, 1985).

As habilidades cognitivas (técnicas, analíticas e apreciativas) (PICKETT, 2010; PRAWITT, 2003) asseguram que os auditores internos sejam capazes de indicar medidas para o aprimoramento do sistema de controle interno existente nas diversas áreas da entidade (BRODY; GOLEN; RECKERS, 1998), de concluir os trabalhos de AI no tempo estabelecido (AL-TWAIJRY; BRIERLEY; GWILLIAM, 2004) e de enfrentar situações complexas e conflitantes (ARENA; AZZONE, 2009).

O estudo de Flesher e Zanzig (2000) sugere que habilidades cognitivas que somente possibilitem a apreciação de informações contábeis tradicionais não são suficientes para apoiar o atual processo de decisão do gestor. Nesse sentido, a estrutura de AI deveria possuir auditores com habilidades cognitivas em diversas áreas (múltiplas competências), portanto não sendo adequado que a AI fique restrita apenas aos conhecimentos de contabilidade e de finanças. Ademais, pesquisas evidenciaram que gestores frequentemente compreendem que os auditores internos não dispõem de habilidades cognitivas suficientes para agregar ajuda útil às operações das organizações. Assim, considerando essa indicação, os administradores não valorizariam as sugestões formuladas pelos auditores internos, contribuindo para degradar a percepção do auditado sobre o desempenho dos procedimentos de AI (ARENA; AZZONE, 2009; VAN PEURSEM, 2004, 2005).

As habilidades comportamentais (pessoais, interpessoais e organizacionais) (PICKETT, 2010; PRAWITT, 2003) são indispensáveis para que o auditor interno crie uma relação de cooperação adequada com o auditado. Essas habilidades contribuem para o melhor entendimento dos resultados da AI e para que os auditores internos executem as suas atribuições com maior efetividade. Portanto, as habilidades comportamentais influenciam como é percebido o processo de AI pelo auditado (ARENA; AZZONE, 2009; KAGERMANN *et al.*, 2008; SMITH, 2005).

Por tudo isso, compreende-se que as habilidades (competências) cognitivas e comportamentais dos auditores internos são importantes para elevar o

reconhecimento do papel da AI nos diferentes tipos de organizações, para ajudar os auditores internos na realização de suas atividades, para conseguir promover maior cooperação (interação) entre auditor e auditado durante o trabalho de campo, para agregar melhorias às operações das organizações (por exemplo, efetivas recomendações que contribuam para a redução de desperdícios e a mitigação de fraudes), e para que as recomendações providas pelas estruturas de AI sejam consideradas significativas pela administração. Nessa linha, a AI seria lembrada pelos benefícios gerados ao processo de gestão das entidades e não como uma ação burocrática, intrusiva e reativa. Assim, esse novo paradigma influenciaria positivamente a percepção do auditado sobre os procedimentos de AI (ARENA; AZZONE, 2009; KAGERMANN *et al.*, 2008; MIHRET; WOLDEYOHANNIS, 2008).

As Normas de Auditoria do IIA e várias investigações indicam a independência e a objetividade como componentes fundamentais que contribuem para desenvolvimento adequado do processo de AI (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; DROGALAS; KARAGIORGOS; ARAMPATZIS, 2015; IIA, 2011, 2017; LENZ; HAHN, 2015). A independência permite à AI edificar as suas avaliações e considerações, livre de interferências na execução dos seus procedimentos, com autonomia técnica, com imparcialidade e com objetividade, constituindo-se em atributo indispensável ao desenvolvimento dos procedimentos de AI (BRASIL, 2017d, 2021b; DITTENHOFER *et al.*, 2010; IIA, 2011; PLUMLEE, 1985).

Por outro lado, a objetividade possibilita ao auditor interno adotar uma atitude imparcial e isenta durante a elaboração da auditoria e confiar no resultado do seu trabalho. Com efeito, o auditor interno não deve subordinar a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de AI, bem como carece de evitar conflitos de interesse, como pressão social, vantagem econômica, preconceito cultural, racial e de gênero, relacionamento pessoal, familiaridade, dentre outros (BRASIL, 2017d, 2021b; DITTENHOFER *et al.*, 2010; IIA, 2011, 2017).

Em que pese a independência ser julgada como fator relevante pelo IIA (IIA, 2011, 2017), pesquisas indicaram ameaças à independência da AI, como restrições impostas ao estabelecimento do escopo da AI e a possibilidade de represálias ou de perseguições aos auditores, sobretudo quando as recomendações, a serem formuladas, puderem ser percebidas como “desagradáveis” ou “difíceis” pela alta administração (AL-TWAIJRY; BRIERLEY; GWILLIAM, 2003; MIHRET; JAMES; MULA, 2010).

Essa primeira abordagem da revisão da literatura sobre AI procurou evidenciar a origem, a evolução, as características, o conceito de AI e a definição de AIG, bem como buscou indicar o papel da AI no cenário atual e os fatores que podem influenciar a percepção do auditado sobre o desempenho do processo de AI. Em seguida, apresentar-se-á a perspectiva da AI na área da saúde.

3.2 AUDITORIA EM SAÚDE

Nessas primeiras décadas do século XXI, a maior demanda por serviços de saúde, o envelhecimento da população e os avanços tecnológicos da medicina, provavelmente, cooperaram para que os gastos mundiais com saúde acelerassem mais rapidamente do que o crescimento global do Produto Interno Bruto (PIB). Além disso, países de todas as regiões e graus de renda buscaram ampliar a cobertura de saúde da sua população. Assim, a área de saúde se tornou um dos principais setores da economia global (WHO, 2018).

Em 2018, de acordo com a Organização Mundial de Saúde, o gasto mundial com saúde representou, aproximadamente, 10% do PIB global, alcançando o montante de US\$ 8,3 trilhões. Nessa linha, constatou-se que 75% dessa despesa ocorreu na Europa e nas Américas, bem como se verificou que cinco países [(França, Alemanha, Japão, Reino Unido e Estados Unidos da América (EUA)], com 9% da população mundial, contabilizaram mais de 60% desse dispêndio mundial. Assim, verifica-se significativa assimetria nos gastos com saúde entre os países (WHO, 2020).

Nos últimos cinquenta anos, as despesas com saúde ultrapassaram o incremento do PIB nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Avalia-se que, em 2018, os países da OCDE gastaram, em média, 8,8% do PIB com saúde, representando cerca de US\$ 4.000,00 por pessoa. Nesse universo, há países que superaram o índice de 10% do PIB com os gastos em saúde, como EUA (16,9%), Suíça (12,2%), Alemanha (11,2%), França (11,2%), Suécia (11%), Japão (10,9%) e Canadá (10,7%). Ademais, na maioria dos países da OCDE, espera-se a contínua elevação dos gastos com saúde, chegando a atingir, em média, o índice de 10,2% do PIB até 2030. Assim, o aumento das despesas com saúde, acima das taxas de crescimento do PIB, ocasiona preocupações quanto à sustentabilidade dos sistemas de saúde dos

membros da OCDE, pois esses sistemas são financiados em cerca de 75% por recursos públicos (OECD, 2017, 2019).

Na América Latina e Caribe (ALC), entre 2010 e 2017, os gastos com a saúde também superaram o crescimento econômico. Em média, o incremento das despesas com saúde foi de 3,6% ao ano, enquanto o crescimento do PIB foi de 3% ao ano. Estima-se que, em 2017, os países da ALC gastaram, em média, 6,6% do PIB com saúde, constituindo aproximadamente US\$ 1.000,00 por pessoa, ou seja, 25% da despesa per capita registrada nos países da OCDE. Além disso, em 2018, o Brasil dispendeu em torno de 9,2% do seu PIB com saúde, significando um gasto de US\$ 1.280 *per capita*. Portanto, o aumento das despesas com saúde, acima do crescimento econômico, resulta em parcela cada vez maior do PIB dedicada a custear a saúde dos países da ALC (OECD/THE WORLD BANK, 2020).

Por outro lado, o setor da saúde é, um dos poucos segmentos econômicos, onde o desperdício de recursos e a possibilidade de economia emergem com tanta evidência (CUTLER; LY, 2011). Avalia-se que de 20% a 30% dos recursos destinados à saúde sejam desperdiçados, anualmente, em países desenvolvidos (OECD/THE WORLD BANK, 2020). Nos EUA, estima-se que esse desperdício é de 25% (US\$ 760 bilhões a US\$ 935 bilhões) (SHRANK; ROGSTAD; PAREKH, 2019), podendo alcançar mais de US\$ 1,9 trilhão (SPEER *et al.*, 2020). Em geral, no âmbito da OCDE, os gastos desnecessários com a saúde podem atingir até 20% (OECD, 2017). Com efeito, provavelmente, situações semelhantes de desperdícios possam ocorrer em países menos desenvolvidos, como os da ALC, embora as restrições de informações disponíveis limitem a capacidade de analisar com precisão esse problema (OECD/THE WORLD BANK, 2020).

No Brasil, Lara (2018) sugeriu que de 12% a 18% das contas hospitalares trazem elementos inadequados, bem como que entre 25% a 40% dos pedidos de exames laboratoriais seriam desnecessários. Ademais, autora indicou que, conforme a Associação Brasileira de Planos de Saúde, as fraudes constituíam 20% das despesas das operadoras de saúde. Por consequência, ao considerar os gastos dos planos de saúde no Brasil, em 2017, com assistência-médico hospitalar e aplicar os potenciais índices máximos de fraudes das contas hospitalares (18%) e das solicitações de exames laboratoriais (40%), a autora inferiu que houve um possível desperdício de R\$ 15,76 bilhões nas contas hospitalares e de R\$ 12,02 bilhões nos pedidos dos exames laboratoriais, totalizando R\$ 27,78 bilhões. Finalmente, apenas

utilizando esses dois aspectos, a pesquisadora concluiu que o desperdício seria de 19,1% do total dos dispêndios dos planos de saúde brasileiros.

A corrupção é um dos principais problemas e uma das fontes de desperdícios na saúde (JAIN; NUNDY; ABBASI, 2014; SOMMERSGUTER-REICHMANN *et al.*, 2018; VIAN, 2008). A corrupção no setor de saúde abrange todos tipos de sistemas de saúde, independentemente de serem públicos ou privados, tecnicamente simples ou complexos e bem ou mal financiados (HOPE, 2015). Estima-se que até 6% dos gastos anuais com saúde, em todo mundo, são perdidos com corrupção e erros (MACKEY; CUOMO, 2020). Nessa vertente, considerando que, em 2018, os dispêndios globais com saúde foram da ordem de US\$ 8,3 trilhões (WHO, 2020), conclui-se que esse desperdício seria de, aproximadamente, US\$ 498 bilhões.

No Brasil, apurações promovidas pela CGU, entre 2003 e 2007, indicaram a saúde como o setor líder dos desvios, alcançando o total de R\$ 613 milhões de perdas nos recursos repassados aos municípios avaliados (BRASIL, 2015a). Na mesma linha, a CGU apurou que, no período de 2002 a 2015, o desvio de recursos públicos da saúde foi da ordem de R\$ 5,04 bilhões, constituindo 27,3% do montante de irregularidades detectadas em todos os segmentos governamentais (LARA, 2017). Assim, a corrupção na saúde, em virtude dos seus efeitos devastadores para a sociedade, pode ser compreendida como o “câncer” dos sistemas de saúde globais (GARCÍA, 2019; MACKEY *et al.*, 2016).

Nesse cenário de rápido crescimento das despesas globais com saúde (OECD, 2019; WHO, 2020) e relevantes desperdícios (OECD/THE WORLD BANK, 2020; OECD, 2017), os administradores hospitalares são estimulados a alcançar melhores desempenhos na prestação dos serviços de saúde (ABDALLAH, 2014) e a reduzir gastos inúteis, cooperando para a manutenção da sustentabilidade econômica dos sistemas de saúde nacionais (OECD/THE WORLD BANK, 2020). Assim, a AI, em virtude da significativa materialidade dos recursos utilizados pelo setor de saúde e da sua grande importância para a sociedade, é compreendida como uma ferramenta capaz de colaborar para que a área de saúde alcance seus objetivos organizacionais (OECD, 2017; VIAN, 2020; WHO, 2010).

A AI, o controle interno e a prestação de contas estavam presentes nos nosocômios europeus, em maior ou menor grau, desde o século XV. Essas temáticas podem ser observadas nas pesquisas que abarcaram a gestão dos hospitais franceses entre os séculos XV e XVII (BAKER, 2016), italianos entre os

séculos XVI e XVII (BRACCI; MARAN; VAGNONI, 2010) e ingleses nos séculos XVIII e XIX (HOLDEN; FUNNELL; OLDROYD, 2009; JACKSON, 2012; MILEY; READ, 2016).

Nos hospitais militares da Espanha do século XVIII, o monitoramento das despesas, elaborada pelo controlador hospitalar, e a fiscalização executada sobre os consumos dos suprimentos e dos equipamentos (comida, medicamentos, ferramentas, dentre outros insumos) colaboraram para que esses nosocômios passassem a ter elevado nível de desenvolvimento naquela época (SÁNCHEZ-MATAMOROS, 2014; SANCHEZ-MATAMOROS; FUNNELL, 2015). Essas iniciativas intencionavam garantir a transparência da gestão, a *accountability* e o equilíbrio financeiro das instituições hospitalares face às crescentes despesas com a saúde (HOLDEN; FUNNELL; OLDROYD, 2009; JACKSON, 2012).

No Brasil, a trajetória da auditoria médica e de enfermagem começou na década de sessenta do século XX (PINTO; MELO, 2010). Inicialmente, usou-se adaptações dos modelos criados pelo Colégio Americano de Cirurgiões e pela Comissão Conjunta para Credenciamento de Hospitais (PASSOS, 2013). Posteriormente, no âmbito da administração pública, os procedimentos de auditoria foram sendo aperfeiçoados pelo Instituto Nacional de Previdência Social, pelo Instituto de Assistência Médica da Previdência Social e pelo Sistema Único de Saúde (SUS), por meio do Sistema Nacional de Auditoria do SUS (BRASIL, 2017e, 2017a; PASSOS, 2013; QUEIROZ, 2009; TAJRA *et al.*, 2014).

O desenvolvimento da AI em saúde pode ser atribuído ao entendimento de que esse instrumento de avaliação é capaz de contribuir para detectar vulnerabilidades no sistema de controle interno, fragilidades dos sistemas de informação, irregularidades, impropriedades, indícios de fraudes, desvios de insumos, desperdícios de materiais e medicamentos, falhas nas anotações dos prontuários dos pacientes, erros na codificação da conta médica, cobrança por procedimentos não elaborados, não cobrança por procedimentos executados e aquisições excessivas de artigos e de equipamentos. Assim, percebe-se que a auditoria em saúde colabora para fortalecer o desempenho global da gestão hospitalar, cooperando para a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro e para o incremento da qualidade da assistência médico-hospitalar (AMH) prestada aos pacientes (BRASIL, 2017d, 2017a; CARMELI; ZISU, 2009; LUDMER; LUDMER, 2013; PERON, 2009; SETZ; D'INNOCENZO, 2009; SILVA; SANTO, 2013).

No princípio, o foco principal da auditoria em saúde era avaliar a qualidade da assistência prestada aos pacientes. Atualmente, a existência de tratamentos de valores significativos, o aumento de competição nesse campo da economia e a intenção de agregar mais eficiência aos processos internos fizeram com que a auditoria em saúde se debruçasse sobre os custos hospitalares, pois esses custos passaram a ser priorizados pelas diferentes partes interessadas [administradores dos nosocômios, profissionais da área de saúde e fontes pagadoras (públicas e privadas) da assistência médico-hospitalar]. (GUERRER; CASTILHO; LIMA, 2014; GUERRER; LIMA; CASTILHO, 2015; SCARPARO; FERRAZ, 2008).

Nesse alinhamento, a auditoria em saúde abarcou ativamente a lente econômica (contábil/financeira) com o objetivo de apreciar as questões qualitativas dos tratamentos indicados como necessários aos pacientes, os variados controles internos administrativos (gestão), o equilíbrio financeiro e as contas hospitalares (consideradas como estratégicas pelas organizações públicas e privadas de saúde). Assim, a auditoria em saúde passou a exercer papel *dual* expressivo para os hospitais – avaliação dos cuidados médico-hospitalares e apreciação dos aspectos contabilísticos / econômicos / orçamentários (BALZAN, 2000; CARMELO *et al.*, 2009; SCARPARO *et al.*, 2010; SCARPARO; FERRAZ, 2008).

No Exército Brasileiro, a auditoria em saúde é compreendida como sendo:

a atividade de avaliação independente e de assessoramento à administração, voltada para o exame e a análise da adequação, eficiência, eficácia, efetividade e qualidade nas ações de saúde, praticadas pelos prestadores de serviços, sob os aspectos quantitativos, qualitativos e contábeis, com observância de preceitos éticos e legais (BRASIL, 2020d, p. 6).

Sinteticamente, a auditoria em saúde pode ser entendida como uma atividade que, por intermédio de uma averiguação detalhada de documentos, de registros médicos (como o prontuário dos pacientes) e de processos administrativos, realizada por profissionais não envolvidos (terceiros) nos procedimentos analisados, detecta irregularidades e impropriedades na área administrativa e na qualidade da assistência médica prestada aos pacientes, cooperando para o incremento da administração hospitalar nas questões clínicas e nos aspectos controles internos de gestão, particularmente no controle de custos e de desperdícios (SILVA, A. T.; SANTO, 2013; SOUZA; DYNIEWICZ; KALINOWSKI, 2010). Ademais, a literatura oferece uma vasta compreensão do que vem a ser a auditoria em saúde e de seus benefícios para robustecer a gestão dos nosocômios (ANTONINI, 2003; BRASIL, 2017e; GUERRER; LIMA; CASTILHO, 2015; SILVA, K. R.; LIMA; SOUSA, 2016).

Em virtude do amplo escopo, da complexidade e das especificidades da AI em saúde [por exemplo, verificação: das necessidades e dos usos de materiais especiais, dos contratos firmados com outras organizações de saúde, do padrão de qualidade da assistência dispensada aos pacientes, dos controles internos de gestão implantados, dos faturamentos, das cobranças e das glosas das contas hospitalares, dos indícios de fraudes, dos processos de aquisição (particularmente aqueles que envolvem artigos de alto valor agregado), dos desperdícios de insumos, do processo de liberação de medicamentos pela farmácia, dentre outras], a execução dessa avaliação exige conhecimentos multidisciplinares (CARMELLO *et al.*, 2009; GIBSON, 2012; SILVA, A. T.; SANTO, 2013).

Nesse contexto, a equipe responsável pela averiguação em saúde carece de ser formada por multiprofissionais, como administradores, contadores, médicos, dentistas, enfermeiros, fisioterapeutas, farmacêuticos, advogados, dentre outros. Essa gama de diferentes habilidades permite que o escrutínio seja elaborado por meio de variadas lentes e em múltiplas áreas, cooperando para a melhoria dos diferentes processos e para o atingimento dos objetivos da organização / do sistema de saúde, como a melhoria da qualidade dos cuidados de saúde prestados aos pacientes e a manutenção da estabilidade entre as receitas e as despesas (ALELUIA; SANTOS, 2013; ANTONINI, 2003; AYACH; MOIMAZ; GARBIN, 2013; PINTO; MELO, 2010; SANTOS *et al.*, 2011; TAJRA *et al.*, 2014).

As competências dos profissionais que integram a equipe de auditoria em saúde são fundamentais. Nesse caminho, esses auditores, dentre outras habilidades, devem ser dotados de: independência, objetividade, capacidade de análise, discricção, zelo profissional, facilidade de relacionamento interpessoal e de comunicação, comportamento ético e conhecimentos técnicos atualizados (BRASIL, 2017a, 2017e, 2017c; LUDMER; LUDMER, 2013; O' DONNELL, 2015). Essas habilidades cognitivas e comportamentais agregam credibilidade às avaliações formuladas pelos auditores internos e contribuem para o melhor desempenho do processo de AI em saúde (BRASIL, 2017e).

Essa perspectiva da literatura revelou o início, a evolução, as possibilidades, a definição, o perfil da equipe e estudos internacionais e nacionais relacionadas à AI em saúde. Constata-se que os desafios da auditoria em saúde são hercúleos, mas que os resultados podem ser benéficos para fortalecer a gestão hospitalar. Na próxima etapa, abordar-se-á o caso da AI efetivada em OMS do EB.

4. ESTUDO DE CASO – PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA REALIZADO NAS ORGANIZAÇÕES MILITARES DE SAÚDE DO EXÉRCITO BRASILEIRO

4.1 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO

A Constituição Brasileira determina que o controle da administração pública do Brasil seja executado por meio do controle externo e interno (BRASIL, 1988). O controle externo pode ser entendido como aquele realizado “por um dos Poderes sobre o outro, ou a auditoria realizada por um órgão que não é componente da estrutura da administração que está sendo fiscalizada” (TCU, 2014, p. 7). Com efeito, pela lente do Poder Executivo Federal, o controle externo pode ser exercido pelo Poder Judiciário, pelo Poder Legislativo (Congresso Nacional) e pelo TCU (ALMEIDA, 2015; BRASIL, 1988; RIBEIRO, 2002).

Resumidamente, o controle interno “é o controle decorrente de órgão integrante da própria estrutura em que se insere o órgão controlado” (TCU, 2014, p. 7). O SCI - terceira linha de controle - é composto pelas seguintes organizações: Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União (órgão central do sistema); Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Presidência da República, do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa e da Advocacia-Geral da União (a ser estruturada) e AI do Banco Central do Brasil, como órgãos setoriais; Centros de Controle Interno dos Comandos Militares (Centros de Controle Interno da Marinha, do Exército e da Aeronáutica), como unidades setoriais; e Unidades de AI de órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, como órgãos auxiliares (BRASIL, 2000, 2001, 2002, 2011a, 2016, 2017b, 2021h).

O SisCIEx é constituído pelo CCIEx e pelos doze CGCFEx (BRASIL, 2020g, 2020b, 2020c, 2021f, 2021b). Com efeito, o SisCIEx atua sobre “todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades” (BRASIL, 2021b, p. 7), as 645 OM do EB (sendo 405 Unidades Gestoras), as 3 organizações vinculadas ao Comando do Exército – Cmdo Ex (Fundação Habitacional do Exército, Indústria de Material Bélico do Brasil e Fundação Osório), sobre o Fundo do Exército (BRASIL, 2020i, 2021f, 2021b), bem como sobre “qualquer pessoa física ou jurídica que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos sob a responsabilidade do Cmdo Ex” (BRASIL, 2021b, p. 7).

O CCIEx, órgão central do SisCIEx, localizado em Brasília e diretamente subordinado ao Comandante do Exército (BRASIL, 2020i, 2020c, 2021f, 2021b), é responsável por “planejar, dirigir, coordenar, controlar e executar as atividades do

Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal no âmbito do Cmdo Ex” (BRASIL, 2021b, p. 7), por meio das “atividades de auditoria interna governamental (avaliação, consultoria) incluindo o acompanhamento da apuração de dano ao erário e a análise de atos de pessoal” (BRASIL, 2020g, p. 4).

Distribuídos pelo território brasileiro, agindo como UAIG, os doze CGCFEx, por meio de suas Seções de Avaliação da Gestão e Apuração (SAGA), de acordo com Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), sob orientação normativa e supervisão técnica do CCIEx, executam os procedimentos de AIG (avaliação e apuração), bem como de acompanhamento das averiguações de dano ao erário e de apreciação de atos de pessoal (BRASIL, 2020g, 2020b, 2020i, 2021f, 2021b, 2021c, 2021e). O QUADRO 1 apresenta um panorama sintético dos CGCFEx do SisCIEx, considerando a localização, quantidades (Qnt) de OM de atuação, Qnt de Unidades Gestoras Apoiadas (UGA) e número de auditores.

QUADRO 1 – Panorama dos CGCFEx do SisCIEx

CGCFEx	Localização	Qnt OM	Qnt UGA	Qnt Auditores
1º	Rio de Janeiro	113	64	7
2º	São Paulo	54	30	6
3º	Porto Alegre	107	74	8
4º	Juiz de Fora	29	19	7
5º	Curitiba	50	36	6
6º	Salvador	12	11	6
7º	Recife	36	28	9
8º	Belém	28	19	4
9º	Campo Grande	48	28	10
10º	Fortaleza	23	18	11
11º	Brasília	84	46	10
12º	Manaus	61	32	8
Total		645	405	92

Fonte: adaptação Brasil (2021f)

O Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna do Exercício de 2019 (RAINT/2019) e o RAINTE/2020, elaborados pelo CCIEx, assinalaram fatos importantes que impactaram desfavoravelmente os procedimentos de AI efetuados pelo SisCIEx. Dentre esses aspectos, nota-se a carência quantitativa e qualitativa de auditores internos, decorrente das movimentações de militares, da passagem para a reserva de auditores experientes, da insuficiência de auditores com habilidades técnicas-profissionais para responder aos desafios de apreciar as diferentes peculiaridades das OM do Cmdo Ex (áreas de saúde, ensino, logística, construção, operacional, tecnologia da informação, entre outras); o elevado volume de demandas externas (extraordinárias) elaboradas concomitantes com trabalhos de AI, tais como análises de Tomadas de Contas Especial e acompanhamento de

diligências externas [mormente oriundas do TCU, do Ministério Público e da Ciset do Ministério da Defesa (MD)]; as dificuldades em promover a capacitação dos auditores internos do CCIEEx e dos CGCFEx, decorrentes de restrições orçamentárias e/ou do expressivo volume de tarefas desenvolvidas; e a suspensão de atividades de AI estabelecidas, particularmente, no PAINT/2020, resultante da pandemia da Covid-19 (BRASIL, 2020g, 2021f).

Analisando comparativamente o RAIN/2019 e o RAIN/2020, percebe-se a redução de 33 auditores nos CGCFEx em 2020, significando o decréscimo de aproximadamente 26,4% da força de trabalho dos auditores internos dessas estruturas organizacionais (BRASIL, 2020g, 2021f). Portanto, essa diminuição de auditores internos nos CGCFEx, possivelmente, impactou os trabalhos de AI em 2020 e venha a trazer reflexos nos procedimentos de avaliação e consultoria no exercício de 2021, caso não tenha sido realizado o adequado recompletamento desses profissionais (quantitativamente e qualitativamente).

Em contrapartida, o RAIN/2019 e o RAIN/2020 explicitaram fatores que influenciaram positivamente os processos de AI edificados pelo CCIEEx e pelos CGCFEx. Nesse escopo, identifica-se a criação dos Núcleos de Análise e Gerenciamento de Riscos, de Análise de Processos Licitatórios e de Gerenciamento de Dano ao Erário, a reestruturação racional do CCIEEx, a implantação do Sistema de Auditoria do Exército (elevação do uso de tecnologia da informação nos procedimentos de AI), estabelecimento da Gerência de AI para observar o cumprimento do PAINT, entre outras (BRASIL, 2020g, 2021f).

Constata-se que o PAINT/2021 (EB10-P-13.003), semelhante ao PAINT/2019 (EB10-P-13.001) e ao PAINT/2020 (EB10-P-13.002), indicou algumas restrições e riscos ao desenvolvimento da atividade de AI pelo SisCIEEx, como: efetivo reduzido, alta rotatividade dos militares, incremento da necessidade por capacitação específica, lacunas em determinadas competências profissionais, sobrecarga de atividades que pode comprometer o tempo para capacitação e a qualidade do trabalho a ser desenvolvido, restrição de recursos orçamentários que pode impactar a capacitação de pessoal, dentre outros aspectos. Por outro lado, o PAINT/2021, alinhado ao PAINT/2019 e ao PAINT/2020, assinalou a oportunidade de serem convidados militares e civis, integrantes de outras OM do EB, que possuam *expertise* e experiência na área a ser auditada, para colaborarem como consultores no processo de AI (BRASIL, 2019b, 2020c, 2020a). Assim, visualiza-se que

possíveis *gaps* de habilidades e competências em áreas especializadas possam ser mitigados por meio dessa iniciativa.

Mesmo existindo desafios a serem superados e aspectos positivos a serem potencializados, como os apresentados no RAIN/2019, no RAIN/2020 e no PAINT/2021 (BRASIL, 2020g, 2020c, 2021f), compreende-se que o SisCIEEx desempenha papel relevante para que o Cmdo Ex atinja o Objetivo Estratégico do Exército (OEE) 10 – Aumentar a efetividade na gestão do bem público, considerado como processo crítico no Mapa Estratégico do EB (BRASIL, 2019d). Ademais, esse sistema, por intermédio das capacitações e orientações para os agentes da administração das UGA, coopera para que o EB obtenha elevada taxa de execução orçamentária, como aquela de 97,56% alcançada em 2020. (BRASIL, 2021g). Nesse sentido, emerge como vital que o SisCIEEx continue a progredir nos esforços de robustecer os procedimentos de AI, garantindo o incremento da aplicação dos recursos do erário e da efetividade da gestão do bem público no Cmdo Ex.

Após a apresentação do SisCIEEx, abordar-se-á o SSEX, destacando as suas peculiaridades e a sua importância para os integrantes do Cmdo Ex.

4.2 SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO

O início da estruturação dos hospitais militares ocorreu durante o século XVIII, por meio da criação do Hospital Real Militar, em Salvador (1730) (atual Hospital Geral de Salvador), do Hospital Real Militar e de Ultramar [atual Hospital Central do Exército (HCE)], no Rio de Janeiro (1768), e do Hospital Real Militar da Ilha do Desterro (Florianópolis). (BRASIL, 2012).

A AMH para si e para os seus dependentes é um dos direitos dos militares assegurados no Estatuto dos Militares (BRASIL, 1980). No âmbito do EB, a AMH é prestada por meio do Sistema de Assistência Médico-Hospitalar aos Militares do Exército, seus Dependentes e Pensionistas Militares (SAMMED) (BRASIL, 2020d, 2021a), bem como é compreendida como sendo:

o conjunto de atividades relacionadas com a prevenção de doenças, com a conservação ou recuperação da saúde e com a reabilitação dos pacientes, abrangendo os serviços profissionais médicos, odontológicos e farmacêuticos, o fornecimento e a aplicação de meios e os cuidados e os demais atos médicos e paramédicos necessários (BRASIL, 2020d, p. 6).

Como Órgão de Direção Setorial, cabe ao Departamento-Geral do Pessoal (DGP), em alinhamento com o PEEEx, as atribuições de planejar, de supervisionar, de coordenar, de orientar, de controlar as atividades imbricadas com a assistência à

saúde, bem como de gerir os recursos orçamentários e financeiros determinados a custear os gastos do SAMMED – Sistema de Saúde do Exército (BRASIL, 2020h, 2020d). Para executar essas atividades, o DGP conta com as ações da Diretoria de Saúde e da Diretoria de Planejamento e Gestão Orçamentária (DPGO) – organizações militares diretamente subordinadas – e com o apoio das doze Regiões Militares articuladas pelo território brasileiro (BRASIL, 2020d, 2020e, 2020f).

O SSEX é responsável por prestar AMH a cerca de 723.200 (setecentos e vinte três mil e duzentos) beneficiários (militares da ativa, veteranos, dependentes de militares, pensionistas de militares, servidores civis do Exército, dependentes de servidores civis e pensionistas de servidores civis). Para isso, o SSEX utiliza uma infraestrutura de atendimento alicerçada nas OMS desdobradas pelo território brasileiro (BRASIL, 2020i, 2021g, 2021a). Essa rede de unidades de saúde é formada pelo HCE, por 6 (seis) Hospitais Militares de Área, por 7 (sete) Hospitais Gerais, por 10 (dez) Hospitais de Guarnição, por 29 (vinte e nove) Policlínicas Militares e por 5 (cinco) OMS Especiais (Hospital Militar de Resende, Hospital de Campanha, Instituto de Biologia do Exército, Odontoclínica Central do Exército e Laboratório Químico e Farmacêutico do Exército) (BRASIL, 2020i). Por outro lado, as limitações das estruturas físicas das OMS e a insuficiência dos recursos humanos direcionados ao campo da saúde assistencial são desafios a serem enfrentados para que se continue a processar o atendimento adequado aos beneficiários do SSEX (BRASIL, 2021g).

Além das OMS articuladas pelo Brasil, o SSEX complementa e amplia o atendimento aos seus beneficiários por meio do estabelecimento de convênios, de credenciamentos e de contratos, com Organizações Civas de Saúde – OCS (cerca de 6.500) e com Profissionais de Saúde Autônomos – PSA (aproximadamente 3.500) (BRASIL, 2021a; STORTE, 2011). Por consequência, a ampla presença das estruturas do SSEX pelo Brasil possibilita que a AMH seja prestada aos seus beneficiários em todos os rincões brasileiros.

Em 2020, a dotação orçamentária recebida (dotação atual) pelo SSEX [Ação Orçamentária (AO) – 2004 – Assistência Médica e Odontológica dos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus dependentes] foi da ordem de R\$ 2,042 bilhões e representou 55,8% do total dos recursos aplicados pelo DGP, no Exercício Financeiro de 2020 (BRASIL, 2021g).

O QUADRO 2 revela que, em 2020, os recursos destinados a atender o SSEX superaram em, aproximadamente, R\$ 172 milhões a soma das quantias direcionadas aos Programas Estratégicos do Exército (Prg EE) – Defesa da Sociedade [Guarani, SISFRON (Sistema Integrado de Monitoramento de Fronteiras), ASTROS 2020, OCOP (Obtenção da Capacidade Operacional Plena), Aviação do Exército, Defesa Cibernética, PROTEGER, Defesa Antiaérea e Lucerna], bem como às necessidades (Nec) de Modernização do Sistema Operacional Militar Terrestre¹ (AO – 156M) e de Aprestamento da Força Terrestre² (AO – 21A0) (BRASIL, 2021g). Assim, verifica-se que o orçamento da saúde assistencial do EB é materialmente relevante e que a sua efetiva gestão é capaz de cooperar para a melhoria da qualidade da saúde assistencial prestada aos beneficiários do SSEX.

QUADRO 2 – Comparação da Dotação SSEX X Prg EE / Nec (Ano 2020)

SSEX / Prg EE / Nec	AO	Dotação – R\$ (1)
Saúde Assistencial – SSEX (A)	2004	2.042.793.993,00
Projeto Guarani (Prg EE)	14T4	323.390.552,00
SISFRON (Prg EE)	14T5	248.036.265,00
ASTROS 2020 (Prg EE)	14LW	105.093.054,00
OCOP (Prg EE)	156N	91.750.241,00
Aviação do Exército (Prg EE)	3138	226.630.491,00
Defesa Cibernética (Prg EE)	147F	23.639.835,00
PROTEGER (Prg EE)	14T6	4.518.322,00
Defesa Antiaérea (Prg EE)	13DB	20.654.398,00
LUCERNA (Prg EE)	15W6	0,00
Modernização do Sistema Operacional Militar Terrestre (Nec)	156M	279.592.453,00
Aprestamento da Força Terrestre (Nec)	21A0	547.189.930,00
Total Prg EE / Nec (B)		1.870.495.541,00
Diferença Dotação Saúde Assistencial (A) X Total Prg EE / Nec (B)		172.298.452,00

Fontes: adaptação Brasil (2021g) e Consulta ao Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) (BRASIL, 2021i).

Legenda: (1) – considerou-se o valor da dotação atual indicada no SIOP.

A variação dos custos médico-hospitalares (VCMH), ou, resumidamente, a “inflação médica” em patamares superiores aos índices de inflação geral da economia constitui um fenômeno mundial. Em média, em 2017, no Brasil, a VCMH foi 3,4 vezes maior do que a inflação da economia brasileira (LARA; REIS; MINAMI, 2018; REIS, 2018). Considerando o período de 12 meses (março/2019 a março/2020), a VCMH foi de 12,5%, enquanto o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IPCA/IBGE)

¹ A Modernização do Sistema Operacional Militar Terrestre (AO – 156M) abarca o Prg EE Amazônia Protegida, o Prg EE Sentinela da Pátria, a Reestruturação do Sistema de Educação e Cultura do Exército, o Prg EE Sistema de Engenharia, a Modernização da Infraestrutura de Apoio, entre outras (BRASIL, 2021g).

² O Aprestamento da Força Terrestre (AO – 21A0) contempla recursos para o Sistema de Prontidão da Força Terrestre, o Sistema de Preparo da Força Terrestre, a munição, o material e equipamentos militares, o combustível automotivo, os blindados *Leopard /Gepard*, o material de aviação, lubrificantes automotivo / armamento, entre outras necessidades (BRASIL, 2021g).

ficou em 3,3%. Com efeito, constata-se que a VCMH experimentou crescimento real de 9,2% no período analisado em relação ao IPCA/IBGE (IESS, 2020).

Estudos indicaram que o incremento da inflação médica pode ser associado, primordialmente, aos seguintes fatores: envelhecimento da população (BONFADA *et al.*, 2020; REIS, 2021), incorporação de novas tecnologias em saúde (AVELAR; SILVA; FOUTO, 2018; IESS, 2021; NARDI, 2016), fraudes e desperdícios (LARA, 2017, 2018; REIS; MANSINI, 2013), judicialização dos tratamentos médicos (COSTA; SILVA; OGATA, 2020; LARA; REIS; MINAMI, 2018; WANG *et al.*, 2014), evolução dos preços dos insumos – materiais e medicamentos (DUARTE *et al.*, 2017; NARDI, 2015; REIS, 2014), modelo de remuneração (LARA, 2015; REIS, 2017) e ausência de transparência das organizações prestadoras de serviços de saúde (COUTO; PEDROSA; ROSA, 2016). Portanto, as pesquisas sugerem que a busca do aperfeiçoamento da gestão em saúde, por meio do aprimoramento das aquisições de materiais e equipamentos, do controle de custos dos serviços prestados, do combate aos desperdícios e fraudes, entre outras ações, devem orientar os integrantes da gestão do SSEX na desafiadora missão de garantir a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro desse sistema de saúde castrense.

O apropriado apoio da saúde assistencial prestado aos beneficiários do SSEX e o aperfeiçoamento da gestão desse sistema representam importantes instrumentos para se atingir o OEE 13 – Fortalecer a Dimensão Humana –, considerado um dos alicerces fundamentais do Processo de Transformação do EB (BRASIL, 2015b, 2019d, 2019a, 2021g). Em 2020, a satisfação dos beneficiários com o SSEX atingiu o índice de 77,25% (BRASIL, 2021g), superando a meta média de 70% de satisfação estabelecida para o Fortalecimento da Dimensão Humana, por meio da Política Militar Terrestre (BRASIL, 2019d). Nesse alinhamento, o constante robustecimento da Dimensão Humana, em particular da saúde assistencial, é fundamental para elevar a efetividade do militar no desempenho das suas atribuições e para aumentar a percepção de confiança, de qualidade e, portanto, de satisfação dos usuários no apoio de saúde prestado pelo SSEX (BRASIL, 2015b).

Após essa sintética caracterização do SSEX, destacando as suas especificidades e a sua relevância para todos os beneficiários desse sistema, infere-se que a efetiva gestão da saúde assistencial, no âmbito do EB, é uma atividade hercúlea que carece de esforços sinérgicos para que os objetivos organizacionais sejam alcançados da melhor forma possível.

Nesse cenário de permanente aprimoramento do SSEX, as compreensões de OD de OMS, sobre o processo de AI realizado pelo SisCIEEx, nas OMS, por meio dos CGCFEx, é fundamental para se entender como esse procedimento de avaliação é desenvolvido e como ele agrega valor aos nosocômios que fazem parte da rede de saúde do EB. Assim, a seguir, serão apresentadas e analisadas as percepções de OD de OMS sobre os procedimentos de AI elaborados pelos CGCFEx.

4.3 PERCEPÇÕES DOS AUDITADOS SOBRE A AUDITORIA INTERNA NAS OMS

O PAINT/2021, similar ao PAINT/2019 e ao PAINT/2020, apresentou indicações de trabalhos de AI na área (processos) da gestão em saúde, sendo atribuída prioridade 3 a esses procedimentos de AI (BRASIL, 2019b, 2020c, 2020a). Em 2021, os objetivos previstos para essa auditoria de acompanhamento e gestão contemplam a “[...] verificação da existência e a avaliação do funcionamento e da qualidade dos controles internos da gestão; e [...] a identificação de riscos de fraude e a verificação se a unidade possui controles para tratamento desses riscos” (BRASIL, 2020c, p. 12) nas atividades relacionadas à lisura das contas médicas, às despesas realizadas com OCS e com PSA e aos Contratos de Serviços Continuados Hospitalares (BRASIL, 2020c). Para isso, cabe a AIG realizar as seguintes tarefas:

- a. avaliar as despesas médicas relacionadas à utilização de Órteses, Próteses e Materiais Especiais (OPME), exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários;
- b. verificar se a auditoria das contas médicas está organizada sistematicamente, cumprindo os requisitos da auditoria prévia, da auditoria concorrente e da auditoria retrospectiva;
- c. avaliar o tempo de processamento da despesa médica, ou seja, do recebimento da fatura até o pagamento;
- d. avaliar a aplicação da Norma Técnica sobre Auditoria Médica do Exército Brasileiro (NTAUMEx / D Sau) e das Normas Técnicas sobre Atenção Domiciliar; e
- e. por solicitação do DGP, avaliar os contratos de serviços continuados hospitalares de limpeza técnica hospitalar, coleta de lixo infectante, lavagem de roupa hospitalar, fornecimento de gases medicinais e dosimetria de radiação ionizante (BRASIL, 2020c, p. 12).

Ao se comparar as tarefas de AI apresentadas no PAINT/2021, para a área da saúde, com aquelas estabelecidas nos escopos dos PAINT/2019 e PAINT/2020, constata-se que elas são semelhantes, exceto pela inclusão, em 2021, da demanda do DGP para examinar os contratos de serviços continuados hospitalares (BRASIL, 2019b, 2020c, 2020a). Por consequência, em decorrência da amplitude e da complexidade dessas atividades de AI, indica-se que o SisCIEEx carece de auditores

internos com habilidades apropriadas para cumprir as missões previstas nos planos anuais AI.

A amostra dos auditados entrevistados abarcou sete militares da ativa possuidores de Cursos de Altos Estudos Militares da Escola de Comando e Estado-Maior do Exército que exercem ou exerceram (deixaram o cargo em até dois anos) a função de OD em diferentes tipos de OMS, como hospital militar de área, hospital geral, hospital de guarnição e policlínica militar. Esses militares são Oficiais Superiores [Coronéis (86%) e Tenente-Coronel (14%)], bem como possuem, em média, 27 anos de serviço militar e 26 meses de experiência no desempenho da função de OD de OMS. Além disso, as percepções desses auditados englobam o processo de AI desenvolvido, nas OMS do SSEX, por 8 dos 12 CGCFEx (67%), pois há auditados que desempenham ou desempenharam o cargo de OD de OMS pela segunda oportunidade. Assim, as percepções desses auditados cooperaram para compreender como é executado o processo de AI, nas OMS do SSEX, por meio dos CGCFEx.

Todas as percepções dos auditados evidenciaram que as equipes de AI dos CGCFEx possuem habilidades cognitivas (técnicas, analíticas e apreciativas) adequadas para verificar a existência e a avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos da gestão, bem como para identificar riscos de fraude e averiguar a existência de controles internos de gestão para tratamento desses riscos nas atividades administrativas da OMS (área não clínica), como pagamento de pessoal, controle patrimonial, licitações e contratos (artigos / insumos / serviços não associados a área clínica) e provisionamento. Nessa linha, o entrevistado 5 indicou que “[...], a equipe de auditores inspecionadores demonstrou um elevado conhecimento das legislações atinentes à avaliação e o funcionamento e a qualidade dos controles internos da gestão nas atividades administrativas”. Além disso, o entrevistado 4 assinalou que “as equipes recebidas, durante minha gestão, demonstraram bastante interesse na identificação de fraudes e no acompanhamento dos controles internos para tratamento dos riscos.”

As percepções dos auditados de que as equipes de AI dos CGCFEx dispõem das habilidades cognitivas satisfatórias para avaliar as atividades administrativas das OMS (área não clínica), como pagamento de pessoal e controle patrimonial, são semelhantes às percepções dos auditores internos dos CGCFEx sobre essas mesmas competências, conforme sugeriu o estudo de Araújo (2017).

Por outro lado, os auditados foram unânimes ao afirmarem que as equipes de AI dos CGCFEx detêm habilidades cognitivas limitadas para verificar a existência e avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos de gestão, bem como para identificar riscos de fraude e averiguar a existência de controles internos de gestão para o tratamento desses riscos nas atividades finalísticas da OMS (área clínica / operacional), particularmente aquelas ligadas à lisura das despesas médicas (contas médicas) com utilização de OPME, com exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários. A principal limitação indicada pelos auditados foi a ausência de pessoal qualificado na área de saúde, como médicos e enfermeiros, compondo a equipe de AI dos CGCFEx. Sobre essas questões, os entrevistados 3 e 2 mencionaram, respectivamente, que “existe uma deficiência nas habilidades cognitivas a respeito da utilização de OPME e procedimentos de alto custos [...]” e que “não há uma condição adequada de identificação destes riscos. Seria necessária uma equipe capacitada de profissionais de saúde [...]”. Ademais, o entrevistado 1 afirmou que:

Nesse aspecto, não tenho dúvida que essas habilidades são escassas ou, mesmo, ausentes. Tal entendimento decorre da certeza de que é fundamental conhecer do processo completo de auditoria de contas médicas. É necessário para, pelo menos, avaliar se a gestão executa com eficiência a atividade de auditoria, dispor obrigatoriamente do conhecimento prévio da atividade médico-hospitalar e das necessidades que uma equipe executora na ponta da linha deve ter para o tratamento da conta médica [...]. Auditar contas médicas passa por analisar a utilização e indicações justificadas de procedimentos e materiais, aí incluídos os Dispositivos Médicos Implantáveis (DMI), sejam eles Órteses, Próteses ou Materiais Especiais, tanto em qualidade como em quantidade, o que, muitas vezes, não se reveste de padrões cartesianos, mas de experiências obtidas na medicina baseada em evidências. Resumindo: não há como auditar conta médica sem a presença de médico e enfermeiro [...]. Sem isso, não estamos auditando a conta médica em sua plenitude e de modo eficiente, apenas fazemos uma conferência contábil, com risco iminente de erro evitável.

As percepções dos auditados sobre as limitações das habilidades cognitivas das equipes de AI dos CGCFEx para avaliar as atividades finalísticas das OMS (área clínica / operacional), nomeadamente aquelas associadas à lisura das despesas médicas (contas médicas) com utilização de OPME, com exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários, sugerem alinhamento com os aspectos que impactaram desfavoravelmente os procedimentos de AIG realizados pelo SisCIEEx em 2019 e 2020, como passagem para reserva de auditores experientes e a insuficiência de auditores com habilidades técnicas-profissionais para averiguar as diferentes especificidades das OM do Cmdo Ex (por exemplo, OMS), conforme evidenciado no RAIN/2019 e no RAIN/2020 (BRASIL, 2020g, 2021f). Ademais, essas percepções

dos auditados apontaram em direção similar aos achados da investigação de Araújo (2017), pois essa pesquisa sinalizou que a insuficiência de auditores internos dos CGCFEx, com formação / capacitação na área de saúde, poderia dificultar a avaliação das atividades da área clínica das OMS.

A totalidade dos auditados compreende que as equipes de AI dos CGCFEx apresentam habilidades cognitivas pertinentes para verificar a existência e a avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos de gestão, bem como para identificar riscos de fraude e averiguar a existência de controles internos de gestão para o tratamento desses riscos relacionados aos contratos de serviços continuados hospitalares de limpeza técnica hospitalar, de coleta de lixo infectante, de lavagem de roupa hospitalar, de fornecimento de gases medicinais e de dosimetria de radiação ionizante (ações ligadas à consecução das atividades finalísticas das OMS). Na esteira dessa temática, os entrevistados 3 e 6 assinalaram, respectivamente, que “as habilidades cognitivas são adequadas” e que “[...] o controle dos contratos de serviços continuados é eficientemente realizado pelos CGCFEx, tendo em vista que estes são alvo de uma análise criteriosa desde o início de sua idealização até a execução [...]”. Finalmente, o entrevistado 1 entendeu que:

os controles das atividades citadas são perfeitamente auditáveis por disporem de critérios objetivos e legislações claras no que diz respeito à sua execução. Logo, penso que as equipes de auditoria interna dos Centros conseguem, sem dificuldade, avaliar a gestão relacionada a esses contratos.

As equipes têm total condição de identificar riscos nessas áreas e tratá-los de forma adequada.

Em que pese os auditados reconhecerem que as equipes de AI dos CGCFEx revelam habilidades cognitivas apropriadas para avaliar os controles internos de gestão e os riscos de fraudes referentes aos contratos de serviços continuados hospitalares de limpeza técnica hospitalar, de coleta de lixo infectante, de lavagem de roupa hospitalar, de fornecimento de gases medicinais e de dosimetria de radiação ionizante, o entrevistado 2 sinalizou que a participação de auditores com conhecimentos das atividades das OMS, particularmente militares de saúde, poderia melhorar a averiguação efetivada nas questões mais técnicas desses tipos de contratos. Assim, o entrevistado 2 assegurou que “[...] a verificação geral das atividades é possível, mas o ideal é a participação de pessoal capacitado e com experiência nas atividades específicas das OMS, preferencialmente militares de saúde”. Por fim, essas compreensões dos auditados, similar ao indicado no estudo

de Araújo (2017), apontam que o processos de AI realizados pelos CGCFEx no SSEX estão mais vocacionados a avaliar as atividades administrativas das OMS.

De forma geral, os auditados consideraram que as equipes de AI dos CGCFEx reúnem habilidades comportamentais adequadas para avaliar as atividades administrativas (área não clínica) e os procedimentos finalísticos das OMS (área clínica). Todavia, os entrevistados 1, 6 e 7 pontuaram que os auditores internos ao apreciarem aspectos relacionados à área clínica, em virtude de suas limitadas habilidades cognitivas nesse setor, apresentam algumas dificuldades e certa insegurança no desenvolvimento dessas avaliações. Nesse cenário, o entrevistado 1 afirmou que é “fundamental conhecer dos processos em suas essências técnicas e não apenas administrativas, para que as habilidades, ainda que existentes, não se constituam em óbices e gerem conflitos”. Por conseguinte, de acordo com esses auditados, as limitações das habilidades cognitivas dos auditores internos dos CGCFEx, nas questões ligadas à área finalística da OMS, têm potencial de interferir nas suas habilidades comportamentais quando da avaliação da área clínica. Essas compreensões dos auditados evidenciaram como as habilidades cognitivas (PICKETT, 2010; PRAWITT, 2003) influenciam como são percebidas as habilidades comportamentais dos auditores internos na realização e no resultado da atividade de AI (ARENA; AZZONE, 2009; KAGERMANN *et al.*, 2008; SMITH, 2005).

Ainda na esfera das habilidades comportamentais, alinhado com o previsto no Manual de Auditoria Médica do EB (BRASIL, 2017c), o entrevistado 2 evidenciou que o auditor interno deve primar por “[...] um comportamento discreto, compatível com os assuntos envolvidos no trato diário”. Portanto, conforme as percepções dos auditados, o desenvolvimento equilibrado das habilidades cognitivas e comportamentais é fundamental para incrementar o desempenho da AI na OMS (atividades administrativas e procedimentos finalísticos).

Os auditados compreenderam, considerando que a formação acadêmica dos auditores internos dos CGCFEx é alicerçada, predominantemente, nas áreas da Contabilidade, das Ciências Militares e da Administração (ARAÚJO, 2017), que as equipes de AI dos CGCFEx demonstram competências limitadas para realizar a avaliação da gestão hospitalar da OMS de maneira global (atividades administrativas e procedimentos finalísticos). As evidências sugerem que essa limitação resulta da carência de habilidades cognitivas dessas equipes de AI para averiguar as

atividades finalísticas das OMS (área clínica / área de saúde). Com efeito, sintetizando esse aspecto, o entrevistado 1 assinalou:

Com a percepção de quem atua na área de auditoria há mais de 20 anos, entendo que as equipes dos Centros têm total capacidade de analisar e avaliar a gestão dos processos administrativos. Por outro lado, é certo que não dispõem das capacidades necessárias para enfrentar o desafio de analisar a gestão dos processos relacionados à atividade finalística, em especial o tratamento da conta médico-hospitalar.

Os auditados indicaram que a equipe de AI dos CGCFEx, para avaliar efetivamente a gestão hospitalar de maneira global (procedimentos administrativos e atividades clínicas), além de ser composta por profissionais com conhecimentos nas áreas da Contabilidade, das Ciências Militares, da Administração e do Direito, deveria ser integrada por profissionais com formação na área de saúde, como médicos, enfermeiros e dentistas, preferencialmente com capacitação em auditoria em saúde e/ ou administração hospitalar. Assim, os auditados assinalaram que a equipe de AI dos CGCFEx deveria possuir conhecimentos multidisciplinares (CARMELO *et al.*, 2009; SILVA, A. T.; SANTO, 2013), ou seja, ser formada por multiprofissionais (ANTONINI, 2003; PINTO; MELO, 2010; TAJRA *et al.*, 2014), possibilitando avaliar processos além daqueles relacionados aos campos administrativos, notadamente contabilísticos e financeiros (ARENA; AZZONE, 2009; FLESHER; ZANZIG, 2000) e, por consequência, agregar ajuda útil integralmente à gestão hospitalar (área administrativa e setor clínico).

Nessa direção, o entrevistado 6 sugeriu que “[...] a equipe, além de conter profissionais habilitados nas áreas de contabilidade, administração e ciências militares, deveriam incluir auditores específicos da área de saúde (dentistas, enfermeiros, médicos, etc)”. Ademais, o entrevistado 7 sinalizou que “deveria ter pelo menos um enfermeiro auditor e/ou médico auditor na composição da equipe do CGCFEx para efetuar a avaliação da gestão hospitalar, possibilitando conhecimento técnico em saúde”.

Os auditados foram uníssonos ao perceberem que os processos de AI promovidos pelos CGCFEx agregam (adicionam) valor às atividades relacionadas à área não clínica das OMS, como pagamento de pessoal e controle patrimonial. Assim, os entrevistados 7 e 4 afirmaram, respectivamente, que “sim, por meio das orientações dos auditores internos do CGCFEx enquadrante, cooperando para melhorar os controles internos de gestão” e que “sim, através do acompanhamento

atento das atividades da OMS por meios dos diversos sistemas, solicitação de diligências sempre que necessário, videoconferências e visitas de orientação”.

Por outro lado, todos os auditados comungaram da percepção de que os procedimentos de AI executados pelos CGCFEx adicionam valor limitado aos processos finalísticos (área clínica) das OMS, como lisura das despesas médicas (contas médicas) relacionadas ao uso de OPME, exames e procedimentos de alto custo e encaminhamentos e internações de beneficiários. Sobre essa questão, os entrevistados 4 e 7 assinalaram, respectivamente, que “Sim, em uma proporção menor do que nas áreas administrativas. Através do acompanhamento dos contratos e sua correta execução” e que “agrega valor parcialmente, em virtude da ausência de conhecimentos técnicos na área de saúde”. Portanto, indica-se que a insuficiência de habilidades cognitivas (competências), na área de saúde, é um desafio a ser superado pelos auditores internos dos CGCFEx de modo que as atividades de AI adicionem mais valor aos procedimentos finalísticos das OMS e cooperem para a realização de todos os objetivos organizacionais.

Alinhado às evidências de estudos anteriores, que indicaram a independência como componente essencial à elaboração apropriada dos procedimentos de AI (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; IIA, 2011, 2017; LENZ; HAHN, 2015), de maneira global, há consenso entre os auditados de que os processos de AI executados pelos CGCFEx, nas atividades administrativas e nos procedimentos finalísticos das OMS, são realizados com a independência adequada. Porém, os entrevistados 1, 3 e 6 ressaltaram que a independência poderia ser fortalecida caso a equipe de AI fosse integrada por membros com competências na área de saúde (procedimentos finalísticos). Nesse escopo, o entrevistado 6 resumiu que “a percepção da independência do processo de auditoria é notória. O único óbice que vejo é a falta de elementos da área de saúde na equipe para agregar ainda mais valores”. Com efeito, mais uma vez, as limitadas habilidades cognitivas dos auditores internos dos CGCFEx, na área de saúde, emergiram nas percepções dos auditados.

A objetividade proporciona que o auditor interno assumira uma atitude imparcial e isenta na realização do processo de auditoria e que confie no fruto do seu labor (BRASIL, 2017d, 2021b; IIA, 2011, 2017). Então, não há divergência entre os auditados de que os auditores internos dos CGCFEx realizam o processo de AI, nos procedimentos administrativos e nas atividades finalísticas das OMS, com a objetividade adequada. Contudo, os entrevistados 1, 2, 3, 4 e 6 reforçaram que a

objetividade do auditor poderia ser incrementada caso os auditores internos dos CGCFEx incorporassem mais competências (capacidades) na área de saúde (área clínica). Nesse contexto, o entrevistado 6 indicou que “a objetividade processual do auditor interno do CGCFEx é evidente e executada de maneira profissional, porém, necessita estar alicerçada também nos conhecimentos específicos da área de saúde”. Por conseguinte, como observado no entendimento acerca da independência, as limitadas habilidades cognitivas dos auditores internos dos CGCFEx, na área de saúde, revelaram-se nas percepções dos auditados sobre a objetividade dos auditores internos.

As percepções dos auditados (OD de OMS) trouxeram indicações relevantes sobre como é realizado o processo de AI, nas OMS do SSEX, pelos CGCFEx. Assim, em síntese, essas evidências indicaram que as limitadas habilidades cognitivas (competências) dos auditores internos dos CGCFEx, para avaliar os procedimentos finalísticos das OMS (área clínica), constituem um desafio a ser superado pelo SisCIEEx para que esse processo de AI contribua efetivamente para agregar valor e melhorar integralmente as operações dos nosocômios militares do EB [administrativas e finalísticas (área clínica)].

Em seguida, indicar-se-ão recomendações com a intenção de cooperar para o aprimoramento dos procedimentos de AI executados pelo SisCIEEx, sobretudo aqueles realizados pelos CGCFEx nas OMS do SSEX.

5. RECOMENDAÇÕES

A análise das percepções dos auditados (OD de OMS) permitiu inferir que a atual atividade de AI, elaborada pelos CGCFEx nas OMS de Saúde, é capaz de avaliar de maneira limitada a administração hospitalar, contribuindo de forma restrita para agregar valor e melhorar as operações dessas organizações.

As percepções dos auditados revelaram que as equipes de AI dos CGCFEx apresentam habilidades cognitivas limitadas na área de saúde para apreciar atividades relacionadas ao funcionamento e a qualidade dos controles internos de gestão, bem como para identificar riscos de fraude e averiguar a existência de controles internos de gestão para o tratamento desses riscos nas atividades finalísticas da OMS, particularmente aquelas ligadas à lisura das despesas médicas (contas médicas) com utilização de OPME, com exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários.

Por outro lado, os auditados evidenciaram que as equipes de AI dos CGCFEx possuem habilidades cognitivas adequadas para verificar a existência e a avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos da gestão, bem como para identificar riscos de fraude e averiguar a existência de controles internos de gestão para tratamento desses riscos nas atividades administrativas da OMS (área não clínica), como licitações e contratos, pagamento de pessoal e controle patrimonial.

A investigação assinalou que a carência quantitativa e qualitativa de auditores internos e que a exiguidade de auditores internos com competências técnicas-profissionais para examinar as diferentes especificidades das OM do EB, como aquelas da área de saúde, atingiram desfavoravelmente os procedimentos de AI executados pelo SisCIEx (BRASIL, 2020g, 2021f). Além disso, a pesquisa sinalizou que restrições e riscos, como aumento da necessidade por capacitação específica e lacunas em determinadas competências profissionais, poderiam comprometer o desenvolvimento da atividade de AI no âmbito do EB (BRASIL, 2019b, 2020c, 2020a).

Finalmente, em que pese a materialidade da dotação orçamentária direcionada a atender o SSEEx, cerca de R\$ 2,042 bilhões em 2020 (BRASIL, 2021g), superando as dotações orçamentárias dos Prg EE em quase R\$ 1,0 bilhão no mesmo período, e do relevante papel desempenhado pela saúde assistencial para o Fortalecimento da Dimensão Humana no EB (BRASIL, 2015b, 2019d, 2019a, 2021g), o PAINT/2021, semelhante ao PAINT/2020 e ao PAINT/2019, indicou prioridade 3 para os trabalhos de AI na área (processos) da gestão em saúde (BRASIL, 2019b, 2020c, 2020a).

Diante das situações em tela, sugerem-se as seguintes medidas de modo a incrementar o processo de AI realizado pelo SisCIEx, nas OMS, por meio dos CGCFEx, para agregar valor e melhorar integralmente as operações dos nosocômios militares do EB [administrativas e finalísticas (área clínica)]:

- criar cargos nos CGCFEx, por meio da supressão desses cargos em outras estruturas organizacionais do EB, para profissionais com habilidades cognitivas adequadas na área de saúde, como enfermeiros ou médicos, preferencialmente com especialização em auditoria em saúde, possibilitando que as SAGA (2ª Seção) dos CGCFEx incrementem as competências técnicas-profissionais das equipes de AI designadas para avaliar as atividades relacionadas ao SSEEx;

- modificar as referências de cargos nos CGCFEx para contemplar profissionais com habilidades cognitivas adequadas na área de saúde, como enfermeiros ou médicos, preferencialmente com especialização em auditoria em saúde, propiciando que as SAGA (2ª Seção) dos CGCFEx incrementem as capacidades técnicas-profissionais das equipes de AI designadas para efetivar a avaliação dos procedimentos imbricados ao SSEX;

- conforme previsto no PAINT/2021, excepcionalmente, convidar outros militares e/ou servidores civis do efetivo das demais OM do Comando do Exército, mesmo que sem treinamento na área de auditoria, mas que detêm as habilidades cognitivas e as experiências satisfatórias na área de saúde, para atuarem como consultores das equipes de AI designadas para avaliar as atividades relacionadas ao SSEX, aumentando as competências técnicas-profissionais dessas equipes;

- assegurar capacitação anual aos auditores internos das UAIG, com carga horária mínima de 40 horas, possibilitando o desenvolvimento contínuo de suas competências (capacidades) em alinhamento com os procedimentos de AI e o desempenho profissional desses auditores, cooperando para o aperfeiçoamento e o fortalecimento do SisCIEx;

- estudar se a atual estrutura organizacional dos CGCFEx, frente à evolução da AIG nos últimos anos e da demanda da sociedade pela melhoria dos serviços ofertados, por *accountability* e por transparência das organizações (por exemplo, de saúde, de construção, de logística), encontra-se adequadamente estabelecida para proporcionar a melhoria do acompanhamento e da avaliação das UGA, bem como da prestação de consultoria a estas, contribuindo para a governança do Exército e auxiliando na geração de poder de combate da Força Terrestre;

- buscar assegurar o adequado recompletamento, quantitativamente e qualitativamente, dos cargos dos CGCFEx, viabilizando o incremento do acompanhamento e da avaliação das UGA, bem como da prestação de consultoria a estas, cooperando para a governança do EB e auxiliando no desenvolvimento de poder de combate da Força Terrestre; e

- em virtude da materialidade e da importância da gestão do SSEX para EB, procurar elevar a prioridade indicada para os trabalhos de AI na área (processos) da gestão em saúde nos PAINT do Comando do Exército.

Espera-se que as sugestões colaborem para a melhoria do processo de AI realizado pelo SisCIEx, por intermédio dos CGCFEx, nomeadamente aquele

efetivado nas OM que integram o SSEX. Ademais, intenciona-se que as indicações contribuam para que as atividades de AI adicionem mais valor ao processo de gestão hospitalar e melhorem as operações (administrativas e finalísticas) das OMS, mitigando potenciais desperdícios. Assim, estaremos a caminhar para robustecer a gestão do bem público e para fortalecer a dimensão humana no EB.

A seguir, apresentar-se-ão as considerações finais sobre a AI nas OMS.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No transcorrer das primeiras décadas do século XXI, a AI expandiu as suas atividades nas instituições. Esse alargamento gerou importantes mudanças nas estruturas de AI das organizações e no papel desempenhado pelo auditor interno nas entidades públicas e privadas, pois a lente pretérita e de fiscalização reativa da AI (olhar policaresco / “cão de guarda”) segue gradualmente migrando para um olhar proativo que procura adicionar valor e melhorar as operações, contribuindo para o alcance dos objetivos organizacionais (proatividade / visão para o futuro) (ARENA; SARENS, 2015; KOTB; ELBARDAN; HALABI, 2020).

No escopo da Administração Pública Federal do Brasil, os novos desafios produziram a atuação da AI nos setores de governança e de gerenciamento de riscos, bem como desenvolveram maior aproximação da AI com os campos de negócio das organizações governamentais. Portanto, essas transformações promoveram a elevação da responsabilidade das UAIG e demandaram dos auditores internos a incorporação de novas habilidades cognitivas e comportamentais para atender ao espectro de serviços a serem realizados (BRASIL, 2017d), como acompanhamento e avaliação da gestão, consultoria aos gestores e apuração (BRASIL, 2017d, 2021c, 2021e).

Nesse quadro de alterações substanciais da AI, o SisCIEEx vem procurando se moldar aos novos paradigmas que regem essa atividade. Verifica-se várias iniciativas positivas, como o estabelecimento dos PAINT e a apresentação dos RAIN do Comando do Exército, reestruturação do CCIEEx, elaboração das Instruções Gerais para a Atividade de AIG e o lançamento do Sistema de Auditoria do Exército, entre outras iniciativas (BRASIL, 2021c). Por outro lado, há desafios a serem superados, como o aumento das demandas por capacitações, as lacunas em capacidades profissionais específicas e o recompletamento adequado dos CGCFEx com pessoal

experiente e com as competências técnicos-profissionais satisfatórias, (BRASIL, 2020g, 2020c).

O SSEX é fundamental para fortalecimento da dimensão humana da força. Então, buscar a melhoria da gestão do SSEX é imprescindível para que se garanta a sustentabilidade econômico-financeira do sistema e o atendimento satisfatório aos beneficiários da Família Militar (BRASIL, 2019d, 2019a, 2021g). Assim, o robustecimento do processo de AI dos CGCFEx, por meio da incorporação de habilidades cognitivas adequadas na área de saúde às equipes de AI, conforme evidenciaram as percepções dos auditados, descortina-se como uma possibilidade para agregar mais valor e melhorar as operações das OM do SSEX, por meio do incremento da gestão dessas OM e da mitigação de potenciais desperdícios.

Destaca-se que ao utilizar os índices estimados de desperdícios na área da saúde, assinalados em estudos anteriores (LARA, 2018; OECD/THE WORLD BANK, 2020; OECD, 2017) e a dotação da AO 2004 (saúde assistencial) em 2020 (BRASIL, 2021g, 2021i), sugere-se que os desperdícios no SSEX podem ter sido de, aproximadamente, R\$ 390 milhões³ a R\$ 613 milhões⁴.

Quanto às limitações do estudo, constatam-se o reduzido número de entrevistados e a ausência das percepções dos gestores das OM de tropa que recebem recursos do SSEX e dos chefes de postos médicos de guarnição sobre as atividades de AI dos CGCFEx elaboradas na área da saúde, pois essas estruturas organizacionais respondem juntas por cerca de 35% dos recursos orçamentários gastos com pagamentos de OCS e de PSA (RENDEIRO, 2020).

Como sugestão para futura pesquisa, visualiza-se o desenvolvimento de estudo que busque identificar quais habilidades comportamentais os auditados percebem como mais importantes para os auditores internos dos CGCFEx atuarem na vertente da auditoria em saúde.

³ Utilizou-se o percentual de 19,1% (LARA, 2018) e a dotação orçamentária de R\$ 2.042.793.993,00 (BRASIL, 2021i, 2021g) , para obtenção do valor base de um potencial desperdício.

⁴ Empregou-se o índice máximo de 30% (OECD/THE WORLD BANK, 2020) e a dotação orçamentária de R\$ 2.042.793.993,00 (BRASIL, 2021i, 2021g) para calcular o montante teto de um suposto desperdício.

REFERÊNCIAS

- ABDALLA, Márcio Moutinho *et al.* Quality in qualitative organizational research: Types of triangulation as a methodological alternative. **Administração: Ensino e Pesquisa**, Salvador, v. 19, n. 1, p. 66–98, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/36B1wkN>. Acesso em: 1 jul. 2021.
- ABDALLAH, Abdallah. Implementing quality initiatives in healthcare organizations: drivers and challenges. **International Journal of Health Care Quality Assurance**, Reino Unido, v. 27, n. 3, p. 166–181, 2014.
- ABUAZZA, Wahid Omar *et al.* The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 30, n. 6/7, p. 560–581, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2014-1109>. Acesso em: 20 jun. 2021.
- ADAMS, Carol; HOQUE, Zahirul; MCNICHOLAS, Patty. Case studies and action research. *In*: HOQUE, Zahirul (org.). **Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues**. London: Spiramus, 2006. p. 361–373.
- AHRENS, Thomas; CHAPMAN, Christopher S. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. **Accounting, Organizations and Society**, Reino Unido, v. 31, n. 8, p. 819–841, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.007>. Acesso em: 13 jul. 2021.
- AL-AKRA, Mahmoud; ABDEL-QADER, Waleed; BILLAH, Mamun. Internal auditing in the Middle East and North Africa: A literature review. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Reino Unido, v. 26, p. 13–27, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2016.02.004>. Acesso em: 21 jun. 2021.
- AL-TWAIJRY, Abdulrahman A.M; BRIERLEY, John A.; GWILLIAM, David R. The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. **Critical Perspectives on Accounting**, Estados Unidos da América, v. 14, n. 5, p. 507–531, 2003. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00158-2](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00158-2). Acesso em: 20 jun. 2021.
- AL-TWAIJRY, Abdulrahman A.M.; BRIERLEY, John A.; GWILLIAM, David R. An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 19, n. 7, p. 929–944, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900410549448>. Acesso em: 20 jun. 2021.
- ALELUIA, I R S; SANTOS, F C. Análise dos Auditores em saúde quanto aos serviços públicos de Fisioterapia no estado da Bahia. **Revista Eletrônica Gestão & Saúde**, Brasília, DF, v. 04, n. 1, p. 1217–1233, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3xFUxTx>. Acesso em: 13 maio 2021.
- ALLEGGRINI, Marco *et al.* The European literature review on internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 21, n. 8, p. 845–853, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900610703787>. Acesso em: 20 jun. 2021.
- ALLEGGRINI, Marco; D'ONZA, Giuseppe. Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey. **International Journal of Auditing**,

- Reino Unido, v. 7, n. 3, p. 191–208, 2003. Disponível em: <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00070.x>. Acesso em: 4 jun. 2021.
- ALMEIDA, C. W. L. Controle Externo e Controle Interno da Defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, n. 132, p. 38–47, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3wxZ0Xa>. Acesso em: 4 abr. 2021.
- ALVES, Maria Teresa Venâncio Dores. Análise de Conteúdo: sua aplicação nas publicações em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 146–166, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3r7uXo4>. Acesso em: 4 abr. 2021.
- ALZEBAN, Abdulaziz; GWILLIAM, David. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Reino Unido, v. 23, n. 2, p. 74–86, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.06.001>. Acesso em: 4 mar. 2021.
- ANTONINI, Brito. **Modelos de Gestão de “Auditoria Médica” em Organizações de Saúde do Estado de São Paulo**. 153 f. 2003. Dissertação (Mestrado - Administração Hospitalar e de Sistemas de Saúde) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2003. Disponível em: <https://bit.ly/3kfs01L>. Acesso em: 4 abr. 2021.
- ARAÚJO, Hélio Dias. **O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro e a Auditoria em Saúde: um estudo exploratório**. 164 f. 2017. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade do Minho, Braga, 2017. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/49310>. Acesso em: 26 jul. 2021.
- ARENA, Marika; AZZONE, Giovanni. Internal audit effectiveness: relevant drivers of auditees satisfaction. *In*: SIXTH EUROPEAN ACADEMIC CONFERENCE ON INTERNAL AUD, 2009, London. **Anais [...]**. London: [s. n.], 2009. p. 1–35. Disponível em: <https://bit.ly/3wHZ2M1>. Acesso em: 4 abr. 2021.
- ARENA, Marika; JEPPESEN, Kim K. The Jurisdiction of Internal Auditing and the Quest for Professionalization: The Danish Case. **International Journal of Auditing**, Reino Unido, v. 129, p. 111–129, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00408.x>. Acesso em: 4 maio 2021.
- ARENA, Marika; SARENS, Gerrit. Editorial: Internal Auditing: Creating Stepping Stones for the Future. **International Journal of Auditing**, Reino Unido, v. 19, n. 3, p. 131–133, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/ijau.12053>. Acesso em: 4 maio 2021.
- AVELAR, A. B. A.; SILVA, A. S.; FOUTO, N. M. D. Evolução dos Custos Médico-Hospitalares de Planos Privados de Assistência à Saúde no Brasil. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 29–43, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.5585/rgss.v7i1.381>. Acesso em: 4 maio 2021.
- AYACH, Carlos; MOIMAZ, Suzely Adas Saliba; GARBIN, Cléa Adas Saliba. Auditoria no Sistema Único de Saúde: o papel do auditor no serviço odontológico. **Saúde e Sociedade**, São Paulo, v. 22, n. 1, p. 237–248, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-12902013000100021>. Acesso em: 4 maio 2021.
- BAKER, Charles Richard. From care of the poor to the great confinement: an exploration of hospital accounting in France. **Accounting History Review**, Reino

Unido, v. 26, n. 3, p. 259–284, 2016. Disponível em:

<https://doi.org/10.1080/21552851.2016.1235316>. Acesso em: 5 maio 2021.

BAKER, Charles Richard; BETTNER, Mark S. Interpretive and critical research in accounting: A commentary on its absence from mainstream accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, Estados Unidos da América, v. 8, n. 4, p. 293–310, 1997. Disponível em: <https://bityli.com/PN0PK>. Acesso em: 4 abr. 2021.

BALZAN, Márcio Vinicius. **O perfil dos recursos humanos do setor de faturamento e seu desempenho na auditoria de contas de serviços médico-hospitalares**. 119 f. 2000. Dissertação (Mestrado em Administração) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2000. Disponível em: <https://bityli.com/iF39U>. Acesso em: 10 maio 2021.

BARAÑANO, Ana Maria. **Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão**. 1. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2008.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 1. ed. São Paulo: Edições 70, 2011.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. 1. ed. Lisboa: Edições 70, 1977.

BÉDARD, Jean; GENDRON, Yves. Qualitative Research on Accounting: Some Thoughts on What Occurs Behind the Scene. *In*: HUMPHREY, Christopher; LEE, Bill (org.). **The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods**. Oxford: Elsevier, 2004. p. 191–204.

BONFADA, Diego *et al.* Gasto de internação de idosos em unidades de terapia intensiva nos hospitais privados de uma capital do nordeste brasileiro. **Revista Brasileira de Geriatria e Gerontologia**, Rio de Janeiro, v. 23, n. 2, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1981-22562020023.200020>

BRACCI, Enrico; MARAN, Laura; VAGNONI, Emidia. Saint Anna's Hospital in Ferrara, Italy: Accounting and organizational change during the Devolution. **Accounting History**, Reino Unido, v. 15, n. 4, p. 463–504, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/3hC7hoD>. Acesso em: 10 maio 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Constituição (1988). Brasília, DF: Assembleia Nacional Constituinte, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 maio 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Portaria nº 777, de 18 de fevereiro de 2019**. Deliberação da Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), conforme proposto em sessão realizada em 30 de janeiro de 2019, que recomenda a utilização das metodologias Internal Audit Capability Model (IA-CM) e Quality Assessment (QA), do Instituto dos Auditores Internos (IIA) na implementação do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ). Brasília, DF: Controladoria-Geral da União, 2019 c. Disponível em: <https://bit.ly/3wLUq80>. Acesso em: 8 jun. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: Controladoria-Geral da União / Secretaria Federal de Controle Interno, 2017b. Disponível em: <https://bit.ly/3rblivJ>. Acesso em: 23 maio 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Manual de orientações técnicas da atividade auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF: Controladoria-Geral da União, 2017d. Disponível em: <https://bit.ly/3hDbatr>. Acesso em: 8 ago. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2021h. Disponível em: <https://bit.ly/36yXrxA>. Acesso em: 20 maio 2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <https://bit.ly/3eChbFd>. Acesso em: 20 maio 2021.

BRASIL. **Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002**. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: <https://bit.ly/3xK3Wd4>. Acesso em: 20 maio 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.508, de 28 de junho de 2011**. Regulamenta a Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, para dispor sobre a organização do Sistema Único de Saúde - SUS, o planejamento da saúde, a assistência à saúde e a articulação interfederativa, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011a. Disponível em: <https://bit.ly/3kiZR9s>. Acesso em: 29 maio 2021.

BRASIL. **Decreto nº 98.820, de 12 de janeiro de 1990**. Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE)-(R3). Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: <https://bit.ly/3i97ILU>. Acesso em: 7 maio 2021.

BRASIL. **Diário da Câmara dos Deputados - Ano LXX - nº 168**. Brasília, DF: Secretaria de Editoração e Publicações, 2015a. Disponível em: <https://bit.ly/m11ZR>. Acesso em: 31 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: <https://bit.ly/36yQzQO>. Acesso em: 20 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011b. Disponível em: <https://bit.ly/3eFmdRi>. Acesso em: 21 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980**. Dispõe sobre o Estatuto dos Militares. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: <https://bit.ly/3igL66S>. Acesso em: 29 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. As origens da saúde no Exército e no Brasil. **Revista Verde Oliva**, Brasília, DF, v. XL, n. 214-jan/fev/mar, p. 6–8, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2UQprtO>. Acesso em: 10 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Fundo de Saúde do Exército -**

FUSEx. Brasília, DF, 2021a. Disponível em: <https://www.eb.mil.br/web/interno/fusex>. Acesso em: 29 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Manual de auditoria médica do Exército Brasileiro.** Brasília, DF: Diretoria de Saúde, 2017c. Disponível em: <https://bit.ly/36z4tTd>. Acesso em: 15 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria - C Ex nº 1.523, de 14 de maio de 2021.** Aprova as Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, institui o Estatuto de Auditoria e regulamenta o Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (EB10-IG-13.001), 1ª edição. Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2021b. Disponível em: <https://bit.ly/3z09eRG>. Acesso em: 30 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria - C Ex nº 1.533, de 2 de junho de 2021.** Aprova o Regulamento dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB10-R-08.006), 1ª edição, 2021. Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2021c. p. 20–24. Disponível em: <https://bit.ly/3hGXWME>. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria - C Ex nº 1.555, de 9 de julho de 2021.** Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE), EB10-R-01.003, 1ª Edição, 2021. Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2021d. p. 32. Disponível em: <https://bit.ly/3n8c5Fv>. Acesso em: 6 set. 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria - SEF / C Ex nº 154, de 19 de agosto de 2021.** Aprova o Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI08.002), 1ª Edição, 2021. Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2021e. p. 15. Disponível em: <https://bit.ly/2WXTtNK>. Acesso em: 6 set. 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria C Ex nº 050, de 21 de janeiro de 2020.** Aprova o Plano Anual de Auditoria Interna para o exercício de 2020 (EB10-P-13.002). Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2020a. Disponível em: <https://bit.ly/3yVQeDW>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria C Ex nº 1.206, de 16 de novembro de 2020.** Altera a denominação das inspetorias de contabilidade e finanças do Exército. Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2020b. p. 17–18. Disponível em: <https://bit.ly/3ihwqV4>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria C Ex nº 1.324, de 10 de dezembro de 2020.** Fica aprovado o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) para o exercício de 2021 (EB10-P-13.003). Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2020c. p. 7–18. Disponível em: <https://bit.ly/3ei59Aq>. Acesso em: 18 maio 2020.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria C Ex nº 1.968, de 3 de dezembro de 2019.** Plano Estratégico do Exército 2020-2023, integrante do Sistema de Planejamento Estratégico do Exército. Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2019a. p. 26. Disponível em: <https://bit.ly/3B6pBhC>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria C Ex nº 340, de 14 de março de 2019.** Aprova o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) para o exercício de 2019 (EB10-P-13.001). Brasília, DF, Brasil: Exército Brasileiro, 2019b. Disponível em: <https://bit.ly/3kju8ap>. Acesso em: 7 jun. 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria C Ex nº 492, de 19 de maio de 2020**. Aprova as Instruções Gerais para o Sistema de Assistência Médico-Hospitalar aos Militares do Exército, seus Dependentes e Pensionistas Militares – SAMMED (EB10-IG-02.031). Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2020d. Disponível em: <https://bit.ly/3ejMi8g>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria C Ex nº 493, de 19 de maio de 2020**. Aprova as Instruções Gerais para o Fundo de Saúde do Exército – FUSEx (EB10-IG-02.032). Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2020e. Disponível em: <https://bit.ly/3hBwxeS>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria DGP / C Ex nº 273, de 14 de dezembro de 2020**. Aprova as Instruções Reguladoras para o Gerenciamento do Cadastro de Beneficiários do Fundo de Saúde do Exército – FuSEx (EB30-IR-20.039). Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2020f. Disponível em: <https://bit.ly/36Bk2tt>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria nº 325 - EME, de 9 de dezembro de 2015**. Aprova a Diretriz de Pessoal do Exército Brasileiro 2016-2022 (EB20D-01.028). Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2015b. p. 31–44. Disponível em: <https://bit.ly/2UNMLZc>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Portaria nº 816, de 19 de dezembro de 2003**. Aprova o Regulamento Interno e dos Serviços Gerais (R-1). Brasília, DF: Exército Brasileiro, 2003. Disponível em: <http://bdex.eb.mil.br/jspui/handle/123456789/164>. Acesso em: 7 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) - Exercício 2019**. Brasília, DF: Centro de Controle Interno do Exército, 2020g. Disponível em: <http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/en/raint-2019>. Acesso em: 20 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) - Exercício 2020**. Brasília, DF: Centro de Controle Interno do Exército, 2021f. Disponível em: www.cciex.eb.mil.br/images/raint/raint2020.pdf. Acesso em: 21 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Relatório de Gestão do Comando do Exército de 2019**. Brasília, DF: Estado-Maior do Exército, 2020h. Disponível em: <http://www.eb.mil.br/relatorio-de-gestao>. Acesso em: 29 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Relatório de Gestão do Comando do Exército Exercício de 2020**. Brasília, DF: Estado-Maior do Exército, 2021g. Disponível em: <http://www.eb.mil.br/relatorio-de-gestao>. Acesso em: 20 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Sistema de Planejamento Estratégico do Exército (Fase 3) - Política Militar Terrestre**. Brasília, DF: Estado-Maior do Exército, 2019d. Disponível em: <https://bit.ly/36zMUCr>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Exército Brasileiro. **Unidades de Saúde**. Brasília, DF, 2020i. Disponível em: <http://www.dsau.eb.mil.br/index.php/unidades>. Acesso em: 29 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento**. Brasília, DF, 2021i. Disponível em: <https://bit.ly/3IN88nC>. Acesso em: 2 jun. 2021.

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**. Brasília, DF: Ministério da Saúde, 2017a. Disponível em: <https://bit.ly/36yPIFp>. Acesso em: 15 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa. Departamento de Auditoria do SUS. **Princípios, diretrizes e regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde**. Brasília, DF: Ministério da Saúde, 2017e. Disponível em: <https://bit.ly/3icpw33>. Acesso em: 15 maio 2021.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão / Controladoria-Geral da União, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2TbkRWR>. Acesso em: 23 maio 2021.

BRINKMANN, Svend. The Interview. *In*: DENZIN, Norman K; LINCOLN, Y. S (org.). **The Sage Handbook of Qualitative Research**. 5. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2018. p. 997–1038.

BRINKMANN, Svend. Unstructured and Semi-Structured Interviewing. *In*: LEAVY, Patricia (org.). **The Oxford Handbook of Qualitative Research**. New York: Oxford University Press, 2014. p. 277–299.

BRODY, R G; GOLEN, S P; RECKERS, P M J. An empirical investigation of the interface between internal and external auditors. **Accounting Business Research**, Reino Unido, v. 28, n. 3, p. 160–171, 1998.

BURRELL, Gibson; MORGAN, Gareth. **Sociological paradigms and organisational analysis : elements of the sociology of corporate life**. Hants: Ashgate, 1979.

BURT, Ian. An Understanding of the Differences between Internal and External Auditors in Obtaining Information about Internal Control Weaknesses. **Journal of Management Accounting Research**, Flórida, v. 28, n. 3, p. 83–99, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3hKRleJ>. Acesso em: 13 maio 2021.

CAMPOS, Juliana Faria; SILVA E SOUZA, Sônia Regina liveira; SAURUSAITIS, Alessandra Dutkus. Auditoria de prontuário: avaliação dos registros de aspiração traqueal em terapia intensiva. **Revista Eletrônica de Enfermagem**, Goiania, v. 10, n. 2, p. 358–366, 2008. Disponível em: <https://bit.ly/3ih8Rf4>. Acesso em: 21 maio 2021.

CARMELI, Abraham; ZISU, Malka. The relational underpinnings of quality internal auditing in medical clinics in Israel. **Social Science & Medicine**, Reino Unido, v. 68, p. 894–902, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2UbX4qb>. Acesso em: 16 maio 2021.

CARMELO, S H H *et al*. Auditoria de enfermagem e a qualidade da assistência à saúde: uma revisão da literatura. **Revista Eletrônica de Enfermagem**, Goiania, v. 11, n. 4, p. 1018–1025, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/3ejoLEs>. Acesso em: 21

maio 2021.

CASTANHEIRA, Nuno; RODRIGUES, Lúcia Lima; CRAIG, Russell. Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 25, n. 1, p. 79–98, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/3id2FEM>. Acesso em: 13 maio 2021.

CHAMBERS, Andrew D. The board's black hole – filling their assurance vacuum: can internal audit rise to the challenge? **Measuring Business Excellence**, Bradford, v. 12, n. 1, p. 47–63, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/13683040810864387>. Acesso em: 4 jun. 2021.

CHAMBERS, Andrew D.; ODAR, Marjan. A new vision for internal audit. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 30, n. 1, p. 34–55, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1073>. Acesso em: 15 maio 2021.

CHRISTOPHER, Joe. The Failure of Internal Audit: Monitoring Gaps and a Case for a New Focus. **Journal of Management Inquiry**, Estados Unidos da América, v. 28, n. 4, p. 472–483, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/1056492618774852>. Acesso em: 13 maio 2021.

CHUA, Wai Fong. Radical Developments in Accounting Thought. **The Accounting Review**, Flórida, v. 61, n. 4, p. 601–632, 1986. Disponível em: <https://bit.ly/3ejZnyt>. Acesso em: 12 abr. 2021.

CHUN, Cai. On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 12, n. 4/5, p. 247–250, 1997. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686909710173966>. Acesso em: 12 maio 2021.

COETZEE, Philna; ERASMUS, Lourens J. What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. **International Journal of Auditing**, Reino Unido, p. 1–12, 2017.

COSTA, Kemily Benini; SILVA, Lia Mota e; OGATA, Marcia Niituma. A judicialização da saúde e o Sistema Único de Saúde: revisão integrativa. **Caderno Ibero-Americano de Direito Sanitário**, Brasília, DF, v. 9, n. 2, p. 149–163, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.17566/ciads.v9i2.635>

COUTINHO, Clara Pereira. **Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática**. Coimbra: Almedina, 2011.

COUTO, Renato Camargos; PEDROSA, Tania Moreira Grillo; ROSA, Mario Borges. **Erros Acontecem. A força da transparência para o enfrentamento dos eventos adversos assistenciais em pacientes hospitalizados**. Belo Horizonte: IESS, 2016.

CUTLER, David M; LY, Dan P. The (Paper)Work of Medicine: Understanding International Medical Costs. **Journal of Economic Perspectives**, Estados Unidos da América, v. 25, n. 2, p. 3–25, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1257/jep.25.2.3>. Acesso em: 30 jul. 2021.

DENZIN, Norman K. **The research act : a theoretical introduction to sociological methods**. New York: Taylor& Francis, 2009.

DITTENHOFER, Mortimer A. *et al.* **Behavioral Dimensions of Internal Auditing: A Practical Guide to Professional Relationships in Internal Auditing**. Altamonte

Springs: IARF, 2010.

DITTENHOFER, Mortimer A. Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 16, n. 8, p. 443–450, 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/EUM0000000006064>. Acesso em: 17 jun. 2021.

DROGALAS, George; KARAGIORGOS, Theofanis; ARAMPATZIS, Konstantinos. Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. **Journal of Accounting and Taxation**, Reino Unido, v. 7, n. 7, p. 113–122, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.5897/JAT2015.0182>. Acesso em: 16 maio 2021.

DUARTE, André Luís de Castro Moura *et al.* Evolução na utilização e nos gastos de uma operadora de saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 8, p. 2753–2762, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1413-812320172228.00912016>. Acesso em: 18 jun. 2021.

EGE, Matthew S. Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct? **The Accounting Review**, Flórida, v. 90, n. 2, p. 495–527, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.2308/accr-50871>

EL-SAYED EBAID, Ibrahim. Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. **International Journal of Law and Management**, Bradford, v. 53, n. 2, p. 108–128, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/17542431111119397>. Acesso em: 17 jun. 2021.

FLESHER, Dale L.; ZANZIG, Jeffrey S. Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 15, n. 7, p. 331–337, 2000. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900010344601>. Acesso em: 19 maio 2021.

FLICK, Uwe. **Qualidade na pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FOUNTAIN, Lynn. **Leading the Internal Audit Function**. Boca Raton: CRC Press, 2016.

FREITAS, Henrique M. R. de. Réplica 1 - análise de conteúdo: faça perguntas às respostas obtidas com sua ‘pergunta’! **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 4, p. 748–760, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1415-6552011000400011>. Acesso em: 20 maio 2021.

GARCÍA, Patricia J. Corruption in global health: the open secret. **The Lancet**, London, v. 394, n. 10214, p. 2119–2124, 2019. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0140-6736\(19\)32527-9](https://doi.org/10.1016/S0140-6736(19)32527-9). Acesso em: 31 jul. 2021.

GEPHART, R. P. Qualitative Research and the Academy of Management Journal. **Academy of Management Journal**, New York, v. 47, n. 4, p. 454–462, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amj.2004.14438580>. Acesso em: 30 jun. 2021.

GEPHART, R. P. Qualitative Research as Interpretive Social Science. *In*: CASSEL, Catherine; CUNLIFFE, Ann L.; GRANDY, Gina (org.). **The SAGE Handbook of Qualitative Business and Management Research Methods**. Thousand Oaks: Sage Publications, 2018. p. 33–53.

GIBSON, Rosemay. A Armadilha do tratamento. **Revista Diagnóstico**, Salvador, v.

IV, n. 18, p. 9–13, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3xF8zVA>. Acesso em: 19 maio 2021.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRAMLING, A. A. *et al.* The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 23, p. 194–244, 2004. Disponível em: <https://bit.ly/3wMeFCe>. Acesso em: 23 maio 2021.

GUERRER, Gabriela Favaro Faria; CASTILHO, Valéria; LIMA, Antônio Fernandes Costa. Processo de formação de contas em um hospital de ensino especializado em cardiologia e pneumonia. **Revista Eletrônica de Enfermagem**, Goiânia, v. 16, n. 3, p. 558–565, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.5216/ree.v16i3.23487>. Acesso em: 29 maio 2021.

GUERRER, Gabriela Favaro Faria; LIMA, Antônio Fernandes Costa; CASTILHO, Valéria. Estudo da auditoria de contas em um hospital de ensino. **Revista Brasileira de Enfermagem**, Brasília, DF, v. 68, n. 3, p. 414–420, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7167.2015680306i>. Acesso em: 29 maio 2021.

HARRELL, Adrian; TAYLOR, Martin; CHEWNING, Eugene. An examination of management's ability to bias the professional objectivity of internal auditors. **Accounting, Organizations and Society**, Reino Unido, v. 14, n. 3, p. 259–269, 1989. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(89\)90027-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(89)90027-5). Acesso em: 21 maio 2021.

HASS, Susan; ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J.; BURNABY, Priscilla. The Americas literature review on internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 21, n. 8, p. 835–844, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900610703778>. Acesso em: 26 maio 2021.

HOLDEN, Andy; FUNNELL, Warwick; OLDROYD, David. Accounting and the moral economy of illness in Victorian England: the Newcastle Infirmary. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Bradford, v. 22, n. 4, p. 525–552, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09513570910955434>. Acesso em: 28 maio 2021.

HOPE, Kempe Ronald. Contextualizing Corruption in the Health Sector in Developing Countries: Reflections on Policy to Manage the Risks. **World Medical & Health Policy**, Estados Unidos da América, v. 7, n. 4, p. 383–401, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/wmh3.165>. Acesso em: 31 jul. 2021.

IESS. **Experiências Internacionais em Avaliação de Tecnologias em Saúde: Implicações para o Brasil**. São Paulo: IESS, 2021. Disponível em: <https://bit.ly/3wG7kUN>. Acesso em: 28 maio 2021.

IESS. **Variação de Custos Médico-Hospitalares (Data-base: março de 2020)**. São Paulo: IESS, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/36BRnEA>. Acesso em: 28 maio 2021.

IIA. **2019 Annual Report: Decade of Progress**. Lake Mary: IIA Global, 2020a. Disponível em: <https://bit.ly/3B87AiK>. Acesso em: 12 maio 2021.

IIA. **About The IIA**. Lake Mary, 2021a. Disponível em: <https://bit.ly/3hFp8eq>. Acesso

em: 12 maio 2021.

IIA. **Definição de Auditoria Interna**. São Paulo, 2021b. Disponível em: <https://bit.ly/3B89RdM>. Acesso em: 8 jun. 2021.

IIA. **Independence and Objectivity**. Altamonte Springs: IIA Global, 2011.

IIA. **List of other Affiliates that have reached an Affiliation milestone in 2020**. Lake Mary, 2020b. Disponível em: <https://bit.ly/3hKqvsc>. Acesso em: 12 maio 2021.

IIA. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)**. Lake Mary, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3rbn5SG>. Acesso em: 14 maio 2021.

IIA. **The Framework for Internal Audit Effectiveness: The New IPPF**. Altamonte Springs: IIA Global, 2015.

IIA BRASIL. **IIA Brasil**. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/iiabrasil>. Acesso em: 12 maio 2021.

INTOSAI. **Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100)**. Vienna: INTOSAI Professional Standards Committee, 2013.

JACKSON, William J. 'The collector will call': controlling philanthropy through the annual reports of the Royal Infirmary of Edinburgh, 1837–1856. **Accounting History Review**, Reino Unido, v. 22, n. 1, p. 47–72, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/21552851.2012.653132>. Acesso em: 28 maio 2021.

JAIN, A.; NUNDY, S.; ABBASI, K. Corruption: medicine's dirty open secret. **BMJ**, London, v. 348, p. 1–2, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1136/bmj.g4184>. Acesso em: 31 jul. 2021.

KAGERMANN, Henning *et al.* **Internal Audit Handbook**. Berlim: Springer, 2008.

KIDRON, Aviv; OFEK, Yuval; COHEN, Herztel. New perspective on the black box of internal auditing and organisational change. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 31, n. 8/9, p. 804–820, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2015-1220>. Acesso em: 27 maio 2021.

KOTB, Amr; ELBARDAN, Hany; HALABI, Hussein. Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Bradford, v. 33, n. 8, p. 1969–1996, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2018-3581>. Acesso em: 28 maio 2021.

LARA, Natalia Cairo. **Diagnosis Related Groups (DRG's) e seus efeitos sobre os custos e a qualidade dos serviços hospitalares. Textos para Discussão nº 54-2015 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3xFiUkm>. Acesso em: 1 jun. 2021.

LARA, Natalia Cairo. **Evidências de práticas fraudulentas em sistemas de saúde internacionais e no Brasil. Textos para Discussão nº 62-2017 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3xLiA3x>. Acesso em: 1 jun. 2021.

LARA, Natalia Cairo. **Impacto das fraudes e dos desperdícios sobre gastos da Saúde Suplementar - estimativa 2017 - Atualização do TD nº 62-2017 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2UMHNMs>. Acesso em: 1 jun. 2021.

LARA, Natalia Cairo; REIS, Amanda; MINAMI, Bruno. **A Variação de Custos Médicos Hospitalares (VCMH): um compêndio dos estudos do IESS e uma atualização do tema. Textos para Discussão nº 71 - 2018 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/36BPzeV>. Acesso em: 1 jun. 2021.

LENZ, Rainer; HAHN, Ulrich. A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 30, n. 1, p. 5–33, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>. Acesso em: 5 maio 2021.

LIU, Jin; LIN, Bin. Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. **China Journal of Accounting Research**, Guangdong, v. 5, n. 2, p. 163–186, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.01.002>. Acesso em: 5 maio 2021.

LUDMER, Márly; LUDMER, Gilson. Gestão Integrada da Auditoria Médica e Sistemas de Informação: Um Estudo de Caso em uma Cooperativa de Trabalho Médico. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, São Paulo, v. 02, n. 01, p. 116–139, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.5585/rgss.v2i1.54>. Acesso em: 1 jun. 2021.

MACKEY, Tim K. *et al.* The disease of corruption: views on how to fight corruption to advance 21st century global health goals. **BMC Medicine**, London, v. 14, n. 1, p. 149, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s12916-016-0696-1>. Acesso em: 31 jul. 2021.

MACKEY, Tim K.; CUOMO, Raphael E. An interdisciplinary review of digital technologies to facilitate anti-corruption, transparency and accountability in medicines procurement. **Global Health Action**, London, v. 13, n. sup1, p. 1–13, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/16549716.2019.1695241>. Acesso em: 31 jul. 2021.

MARAI, M. Quality assurance in internal auditing: An analysis of the standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA). **Meditari Accountancy Research**, Bradford, v. 12, n. 2, p. 85–107, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/10222529200400017>. Acesso em: 1 jun. 2021.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARGINSON, D. E. W. The Case Study, The Interview and The Issues: A Personal Reflection. *In*: HUMPHREY, Christopher; LEE, Bill (org.). **The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods**. Oxford: Elsevier Science, 2004. p. 325–337.

MARGRET, Julie; HOQUE, Zahirul. Business Continuity in the Face of Fraud and Organisational Change. **Australian Accounting Review**, Melbourne, v. 26, n. 1, p.

21–33, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/auar.12079>. Acesso em: 1 jun. 2021.

MATTOS, Pedro Lincoln C. L. A entrevista não-estruturada como forma de conversação: razões e sugestões para sua análise. **Revista de Administração Pública-RAP**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 4, p. 823–847, 2005. Disponível em: <https://bit.ly/3B8Xw9u>. Acesso em: 4 maio 2021.

MIHRET, Dessalegn Getie; JAMES, Kieran; MULA, Joseph M. Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness. **Pacific Accounting Review**, Bradford, v. 22, n. 3, p. 224–252, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/01140581011091684>. Acesso em: 20 maio 2021.

MIHRET, Dessalegn Getie; WOLDEYOHANNIS, Getachew Zemenu. Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 23, n. 6, p. 567–595, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900810882110>. Acesso em: 20 maio 2021.

MILEY, Frances; READ, Andrew. Go gentle babe: Accounting and the London Foundling Hospital, 1757–97. **Accounting History**, Reino Unido, v. 21, n. 2–3, p. 167–184, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/1032373216644259>. Acesso em: 28 maio 2021.

MORAES, Roque. Análise de Conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7–32, 1999. Disponível em: <https://bit.ly/2VPCyw3>. Acesso em: 3 maio 2021.

MORAIS, Camila Guilherme Xavier *et al.* Registros de enfermagem em prontuário e suas implicações na qualidade assistencial segundo os padrões de acreditação hospitalar: um novo olhar da auditoria. **Revista Acreditação**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9, p. 64–84, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3z8n9p3>. Acesso em: 1 jun. 2021.

MOZZATO, Anelise Rebelato; GRZYBOVSKI, Denize. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**, Maringá, v. 15, n. 4, p. 731–747, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552011000400010>. Acesso em: 3 maio 2021.

NARDI, Elene. **A Avaliação das Tecnologias em Saúde e as suas Incorporações no Sistema de Saúde Nacional e em Internacionais. Textos para Discussão nº 56-2016 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3wGl6GZ>. Acesso em: 1 jun. 2021.

NARDI, Elene. **Distorções nos gastos com OPME. O que está causando altos valores pagos por produtos para a saúde no sistema suplementar de saúde? Textos para Discussão nº 55-2015 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3wJMbjI>. Acesso em: 1 jun. 2021.

NEUENDORF, Kimberly A. **The Content Analysis Guidebook**. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 2017.

O' DONNELL, Jeannie. The Role of an Internal Auditor. **Journal of Health Care Compliance**, Estados Unidos da América, n. November-December, p. 11–14, 2015.

OECD/THE WORLD BANK. **Health at a Glance: Latin America and the Caribbean 2020**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em:

<https://doi.org/10.1787/6089164f-en>. Acesso em: 28 jul. 2020.

OECD. **Health at a Glance 2019: OECD Indicators**. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/4dd50c09-en>. Acesso em: 28 jul. 2021.

OECD. **Tackling Wasteful Spending on Health**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264266414-en>. Acesso em: 30 jul. 2021.

PARKER, Lee D. Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. **Critical Perspectives on Accounting**, Estados Unidos da América, v. 23, n. 1, p. 54–70, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.06.002>. Acesso em: 4 maio 2021.

PARKER, Lee D. Qualitative Research in Accounting and Management: The Emerging Agenda. **Journal of Accounting and Finance**, [s. l.], v. 2, p. 15–30, 2003.

PASSOS, Oscar Artur Oliveira. **A auditoria de contas médicas como ferramenta de apoio à gestão dos recursos do PB HOTEL: O papel do Gestor de Saúde como facilitador das relações entre as Organizações Hospitalares do Sistema de Saúde da Marinha e as Organizações de Saúde Extra - Marinha**. 89 f. 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Internacional) - Escola de Guerra Naval, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2TjPLfl>. Acesso em: 29 maio 2021.

PERON, Catiane. Auditoria e Pacto de Gestão: Perspectivas e Desafios. **Revista Rede de Cuidados em Saúde**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/3xLIHlJ>. Acesso em: 1 jun. 2021.

PICKETT, S. K. H. **The Essential Guide to Internal Auditing**. 2. ed. West Sussex: Wiley, 2011.

PICKETT, S. K. H. **The Internal Auditing Handbook**. 3. ed. West Sussex: Wiley, 2010.

PINTO, Karina Araújo; MELO, Cristina Maria Meira de. A prática da enfermeira em auditoria em saúde. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, São Paulo, v. 44, n. 3, p. 671–678, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0080-62342010000300017>. Acesso em: 1 jun. 2021.

PIPER, Arthur. **Auditing the Public Sector: Managing Expectations, Delivering Results**. Altamonte Springs: IARF, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3rfP9nS>. Acesso em: 28 maio 2021.

PLUMLEE, R David. The Standard of Objectivity for Internal Auditors: Memory and Bias Effects. **Journal of Accounting Research**, Chicago, v. 23, n. 2, p. 683, 1985. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2490833>. Acesso em: 28 maio 2021.

PRAWITT, D. F. **Managing the internal audit function**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003. Disponível em: <https://bit.ly/3xYyckc>. Acesso em: 28 maio 2021.

QUEIROZ, Simone Suely Seixas. **Auditoria médica como fator de avaliação e controle de unidades de saúde: análise do sistema implantado na Diretoria de Saúde da Marinha e verificação de necessidades quanto a sua modernização**. 81 f. 2009. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Política e Estratégia Marítimas) - Escola de Guerra Naval, Rio de Janeiro, 2009. Disponível

em: <https://bit.ly/2U6s0aZ>. Acesso em: 29 maio 2021.

RAMAMOORTI, S. Internal auditing: history, evolution, and prospects. *In*: BAILEY, A.; GRAMLING, A. A.; RAMAMOORTI, S. (org.). **Research opportunities in internal auditing**. Altamonte Springs, Flórida: The Institute of Internal Auditors, 2003. p. 1–23.

REIS, Amanda. **A importância de Materiais e Medicamentos nos gastos médicos: dados de uma operadora no período de 2007 a 2012. Textos para Discussão nº 50-2014 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/3hIKU16>. Acesso em: 1 jun. 2021.

REIS, Amanda. **Fatores associados ao nível de gasto com saúde: a importância do modelo de pagamento. Textos para Discussão nº 64-2017**. São Paulo: IESS, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3eoyucm>. Acesso em: 1 jun. 2021.

REIS, Amanda. **Impacto do envelhecimento sobre as despesas assistenciais da Saúde Suplementar (2020-2031) - Textos para Discussão nº 79-2021 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2021. Disponível em: <https://bit.ly/36E6woP>. Acesso em: 1 jun. 2021.

REIS, Amanda. **Tendências da variação de custos médico-hospitalares: comparativo internacional. Textos para Discussão nº 69-2018 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3idUzvr>. Acesso em: 1 jun. 2021.

REIS, Amanda; MANSINI, Greice. **Fontes de desperdício de recursos no sistema de saúde americano. Textos para Discussão nº 49 - 2013 (IESS)**. São Paulo: IESS, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3xJg4uR>. Acesso em: 1 jun. 2021.

RENDEIRO, Albino José da Cruz. **Inclusão do Projeto “Auditoria de Contas Médicas” no Subprograma Saúde Sustentável, integrando o subportfólio estratégico Dimensão Humana**. 38 f. 2020. Policy Paper (Especialização em Política, Estratégia e Alta Administração do Exército) - Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3lp3VpK>. Acesso em: 19 jul. 2021.

RIBEIRO, RJB. O problema central do controle na Administração Pública pode ser resumido ao debate sobre modelos? **Revista do TCU**, Brasília, DF, v. 33, n. 93, p. 55–73, 2002. Disponível em: <https://bit.ly/3hKwtcX>. Acesso em: 20 maio 2021.

SÁNCHEZ-MATAMOROS, Juan Baños. Management accounting and rationalisation in the Army: The case of Spanish Military Hospitals in the 18th century. **Revista de Contabilidad**, Murcia, v. 17, n. 1, p. 71–77, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2013.08.001>. Acesso em: 28 maio 2021.

SANCHEZ-MATAMOROS, Juan Banos; FUNNELL, Warwick. War or the business of God. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Bradford, v. 28, n. 3, p. 434–459, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2014-1588>. Acesso em: 28 maio 2021.

SANTOS, F C *et al.* Participação do fisioterapeuta na equipe multiprofissional de auditoria em saúde. **Revista de Administração em Saúde**, São Paulo, v. 13, n. 51, p. 95–102, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3zc5kVQ>. Acesso em: 1 jun. 2021.

SARENS, Gerrit; ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J.; LENZ, Rainer. Factors associated with the internal audit function’s role in corporate governance. **Journal of**

Applied Accounting Research, Bradford, v. 13, n. 2, p. 191–204, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09675421211254876>. Acesso em: 28 maio 2021.

SCAPENS, R. W. Doing Case Study Research. *In*: HUMPHREY, Christopher; LEE, Bill (org.). **The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods**. Oxford: Elsevier, 2004. p. 257–279.

SCARPARO, Ariane Fazzolo *et al.* Tendências da função do enfermeiro auditor no mercado em saúde. **Texto & Contexto - Enfermagem**, Florianópolis, v. 19, n. 1, p. 85–92, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-07072010000100010>. Acesso em: 1 jun. 2021.

SCARPARO, Ariane Fazzolo; FERRAZ, Clarice Aparecida. Auditoria em Enfermagem: identificando sua concepção e métodos. **Revista Brasileira de Enfermagem**, Brasília, DF, v. 61, n. 3, p. 302–305, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-71672008000300004>. Acesso em: 1 jun. 2020.

SCHILLEMANS, Thomas; VAN TWIST, Mark. Coping with Complexity: Internal Audit and Complex Governance. **Public Performance & Management Review**, [s. l.], v. 40, n. 2, p. 257–280, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/15309576.2016.1197133>. Acesso em: 28 maio 2021.

SEOL, Inshik; SARKIS, Joseph; LEFLEY, Frank. Factor Structure of the Competency Framework for Internal Auditing (CFIA) Skills for Entering Level Internal Auditors. **International Journal of Auditing**, Reino Unido, v. 15, n. 3, p. 217–230, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2011.00431.x>

SETZ, Vanessa Grespan; D'INNOCENZO, Maria. Avaliação da qualidade dos registros de enfermagem no prontuário por meio da auditoria. **Acta Paulista de Enfermagem**, São Paulo, v. 22, n. 3, p. 313–317, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0103-21002009000300012>. Acesso em: 1 jun. 2021.

SHRANK, William H.; ROGSTAD, Teresa L.; PAREKH, Natasha. Waste in the US Health Care System: Estimated Costs and Potential for Savings. **Journal of the American Medical Association**, Chicago, v. 322, n. 15, p. 1501–1509, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1001/jama.2019.13978>

SILVA, Agneta Torres; SANTO, Eniel Espírito. A Auditoria como ferramenta para a excelência da gestão hospitalar. **Revista Saúde e Desenvolvimento**, [s. l.], v. 3, n. 2, p. 43–60, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3z6ZRzM>. Acesso em: 1 jun. 2021.

SILVA, K R; LIMA, M D O; SOUSA, M A. Auditoria: ferramenta de enfermagem para melhoria da qualidade assistencial. **Revista Eletrônica Gestão & Saúde**, Brasília, DF, v. 7, n. 2, p. 793–810, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3zc8wRk>. Acesso em: 1 jun. 2021.

SIQUEIRA, Patrícia Lopes Freitas. Auditoria em saúde e atribuições do enfermeiro auditor. **Caderno Saúde e Desenvolvimento**, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 5–19, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/3xPtWn8>. Acesso em: 1 jun. 2020.

SMITH, Gene. Communication skills are critical for internal auditors. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 20, n. 5, p. 513–519, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900510598858>. Acesso em: 28 maio 2021.

SOMMERSGUTER-REICHMANN, Margit *et al.* Individual and Institutional Corruption

in European and US Healthcare: Overview and Link of Various Corruption Typologies. **Applied Health Economics and Health Policy**, Suíça, v. 16, n. 3, p. 289–302, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s40258-018-0386-6>. Acesso em: 31 jul. 2021.

SOUZA, Luiziane Agostine Alves; DYNIEWICZ, Ana Maria; KALINOWSKI, Luísa Canestraro. Auditoria : uma abordagem histórica e atual. **Revista de Administração em Saúde**, São Paulo, v. 12, p. 71–78, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/3ine98x>. Acesso em: 1 jun. 2021.

SPEER, Matthew *et al.* Excess medical care spending: The categories, magnitude, and opportunity costs of wasteful spending in the United States. **American Journal of Public Health**, Washington, DC, v. 110, n. 12, p. 1743–1748, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.2105/AJPH.2020.305865>. Acesso em: 30 jul. 2021.

STAKE, Robert E. **Pequisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam**. Porto Alegre: Penso, 2011.

STAKE, Robert E. Qualitative Case Studies. *In*: DENZIN, Norman K; LINCOLN, Yvonna S (org.). **The Sage Handbook of Qualitative Research**. 3. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2005. p. 443–466.

STORTE, Fernando. **Unificação e Padronização do Serviço de Saúde nas Forças Armadas: Uma Proposta**. 41 f. 2011. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Altos Estudos de Política e Estratégia) - Escola Superior de Guerra, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <https://bityli.com/4SUP1>. Acesso em: 1 jun. 2021.

SZCZEPANKIEWICZ, Elżbieta I. Internal audit as a management improvement tool in the healthcare sector units. **Polish Annals of Medicine**, Polônia, v. 17, n. 1, p. 136–148, 2010. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S1230-8013\(10\)70015-1](https://doi.org/10.1016/S1230-8013(10)70015-1). Acesso em: 1 jun. 2021.

TAJRA, Fábio Solon *et al.* Analysis of scientific production on audit and public health based on the Virtual Health Library database. **Saúde em Debate**, Rio de Janeiro, v. 38, n. 100, p. 157–169, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.5935/0103-104.20140017>. Acesso em: 1 jun. 2021.

TCU. **Controle na administração pública**. Brasília, DF: TCU, Instituto Serzedello Corrêa., 2014.

TCU. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. Brasília, DF: TCU, 2011.

VAN PEURSEM, K.A. Conversations with internal auditors. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 20, n. 5, p. 489–512, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900510598849>. Acesso em: 29 maio 2021.

VAN PEURSEM, K. A. Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 19, n. 3, p. 378–393, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900410524382>. Acesso em: 29 maio 2021.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. Réplica 2 - análise de conteúdo como técnica de

análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**, Maringá, v. 15, n. 4, p. 761–765, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552011000400012>. Acesso em: 20 maio 2021.

VIAN, Taryn. Anti-corruption, transparency and accountability in health: concepts, frameworks, and approaches. **Global Health Action**, London, v. 13, n. sup1, p. 1–24, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/16549716.2019.1694744>. Acesso em: 31 jul. 2021.

VIAN, Taryn. Review of corruption in the health sector: theory, methods and interventions. **Health Policy and Planning**, Oxford, v. 23, n. 2, p. 83–94, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/heapol/czm048>. Acesso em: 31 jul. 2021.

VIEIRA, R. Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade. In: MAJOR, Maria João; VIEIRA, Rui (org.). **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2009. p. 11–34.

VIEIRA, R; MAJOR, M. J.; ROBALO, R. Investigação Qualitativa em Contabilidade. In: MAJOR, MJ; VIEIRA, R (org.). **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2009. p. 131–163.

WANG, Daniel Wei L. *et al.* Os impactos da judicialização da saúde no município de São Paulo: gasto público e organização federativa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1191–1206, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-76121666>. Acesso em: 1 jun. 2021.

WEATHERFORD, Debi. AHIA Auditing and Monitoring Framework – Seven Key Components. [s. l.], p. 1–7, 2004. Disponível em: www.ahia.org/assets/Uploads/pdfUpload/WhitePapers/7ComponentFramework.pdf. Acesso em: 30 jun. 2016.

WHO. **Global spending on health 2020: weathering the storm**. Genebra: World Health Organization, 2020. Disponível em: <https://apps.who.int/iris/handle/10665/337859>. Acesso em: 27 jul. 2021.

WHO. **Public Spending on Health: A Closer Look at Global Trends**. Genebra: World Health Organization, 2018. Disponível em: <https://bitly.com/0UtWN>. Acesso em: 28 jul. 2020.

WHO. **The world health report: health systems financing: the path to universal coverage**. Genebra: World Health Organization, 2010. Disponível em: <https://bitly.com/YsNxD>. Acesso em: 31 jul. 2021.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos (Tradução Ana Thorell)**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICE A – Roteiro para entrevista semiestruturada

Este roteiro de entrevista semiestruturada apresenta as questões formuladas aos Ordenadores de Despesas (OD) de Organizações Militares de Saúde (OMS) do Sistema de Saúde do Exército (SSEx). Com efeito, por meio desse instrumento de fonte de evidências, busca-se obter a percepção do auditado (OD das OMS), sobre como é desenvolvido o processo de auditoria interna (AI) nas OMS pelo Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx), por meio dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx).

Nessa direção, procura-se Identificar se o processo de AI, executado pelos CGCFEx nas OMS, avalia a gestão hospitalar de maneira global, isto é, abarcando as vertentes clínica (área finalística / operacional) e não clínica (procedimentos administrativos) do processo de gestão, contribuindo para agregar valor às operações dos nosocômios do SSEx.

ROTEIRO

1. Dados Gerais

1.1 Qual o posto do(a) senhor(a)?

1.2 Quanto tempo o(a) senhor(a) tem de serviço no Exército Brasileiro?

1.3 Quantas vezes o(a) senhor(a) exerceu a função de OD de OMS do SSEx?

1.4 Por quanto tempo (anos e meses), ao longo da carreira, o(a) senhor(a) exerceu a função de OD de OMS do SSEx?

2. Habilidades Cognitivas para a Auditoria Interna da Gestão em Saúde

2.1 Qual a percepção do(a) senhor(a) sobre as habilidades cognitivas (técnicas, analíticas e apreciativas) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para verificar a existência e avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos da gestão nas atividades administrativas da OMS (área não clínica), como pagamento de pessoal, controle patrimonial, licitações e contratos (artigos / insumos / serviços não associados a área clínica) e provisionamento?

2.2 Qual a compreensão do(a) senhor(a) sobre as habilidades cognitivas (técnicas, analíticas e apreciativas) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para identificar riscos de fraude e verificar a existência de controles internos de gestão para tratamento desses riscos nas atividades administrativas da OMS (área não clínica), como pagamento de pessoal, controle patrimonial, licitações e contratos (artigos / insumos / serviços não associados a área clínica) e aprovisionamento?

2.3 Qual a percepção do(a) senhor(a) sobre as habilidades cognitivas (técnicas, analíticas e apreciativas) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para verificar a existência e avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos de gestão relacionados à atividade de lisura das despesas médicas (contas médicas) imbricadas à utilização de Órteses, Próteses e Materiais Especiais (OPME), exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários?

2.4 Qual a compreensão do(a) senhor(a) sobre as habilidades cognitivas (técnicas, analíticas e apreciativas) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para identificar riscos de fraude e verificar a existência de controles internos de gestão para tratamento desses riscos nos procedimentos relacionados à atividade de lisura das despesas médicas (contas médicas) imbricadas à utilização de Órteses, Próteses e Materiais Especiais (OPME), exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários?

2.5 Qual a percepção do(a) senhor(a) sobre as habilidades cognitivas (técnicas, analíticas e apreciativas) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para verificar a existência e avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos de gestão relacionados aos contratos de serviços continuados hospitalares de limpeza técnica hospitalar, de coleta de lixo infectante, de lavagem de roupa hospitalar, de fornecimento de gases medicinais e de dosimetria de radiação ionizante?

2.6 Qual a compreensão do(a) senhor(a) sobre as habilidades cognitivas (técnicas, analíticas e apreciativas) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para identificar riscos de fraude e verificar a existência de controles internos de gestão para tratamento desses riscos nos procedimentos relacionados aos contratos de serviços continuados hospitalares de limpeza técnica hospitalar, de coleta de lixo infectante,

de lavagem de roupa hospitalar, de fornecimento de gases medicinais e de dosimetria de radiação ionizante?

3. Equipe Auditoria Interna da Gestão em Saúde

3.1 Considerando que a formação profissional dos auditores do CGCFEx é alicerçada nas áreas de contabilidade, administração e ciências militares, qual a compreensão do(a) senhor(a) sobre as competências (capacidades) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para verificar a existência e avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos da gestão, bem como de identificar riscos de fraude e averiguar a existência de controles internos de gestão para tratamento desses riscos nas atividades administrativas da OMS (área não clínica), como pagamento de pessoal, controle patrimonial, licitações e contratos (artigos / insumos / serviços não associados a área clínica) e provisionamento?

3.2 Considerando que a formação profissional dos auditores do CGCFEx é alicerçada nas áreas de contabilidade, administração e ciências militares, como o(a) senhor(a) percebe as competências (capacidades) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para verificar a existência e avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos de gestão e de identificar riscos de fraude e averiguar a existência de controles internos de gestão para o tratamento desses riscos nas atividades finalísticas da OMS (área clínica / operacional), particularmente aquelas ligadas à lisura das despesas médicas (contas médicas) com utilização de Órteses, Próteses e Materiais Especiais (OPME), com exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários, bem como aquelas associadas aos contratos de serviços continuados hospitalares de limpeza técnica hospitalar, de coleta de lixo infectante, de lavagem de roupa hospitalar, de fornecimento de gases medicinais e de dosimetria de radiação ionizante?

3.3 Considerando que a formação profissional dos auditores do CGCFEx é alicerçada nas áreas de contabilidade, administração e ciências militares, como o(a) senhor(a) entende as competências (capacidades) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para realizar a avaliação da gestão hospitalar da OMS de maneira global, isto é, contemplando adequadamente as atividades da área clínica (processos

relacionados com a vertente finalística / operacional) e da área não clínica (procedimentos administrativos)?

3.4 Considerando a formação profissional dos auditores internos, qual o entendimento do(a) senhor(a) sobre a composição ideal da equipe de auditoria interna do CGCFEx para avaliar efetivamente a gestão hospitalar da OMS de maneira global, ou seja, abarcando as atividades da área clínica (processos relacionados com a vertente finalística / operacional) e da área não clínica (procedimentos administrativos)?

4. Habilidades Comportamentais para a Auditoria Interna da Gestão em Saúde

4.1 Qual a percepção do(a) senhor(a) sobre as habilidades comportamentais (pessoais, interpessoais e organizacionais) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para verificar a existência e avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos da gestão nas atividades administrativas da OMS (área não clínica), como pagamento de pessoal, controle patrimonial, licitações e contratos (artigos / insumos / serviços não associados a área clínica) e aprovisionamento?

4.2 Qual a compreensão do(a) senhor(a) sobre as habilidades comportamentais (pessoais, interpessoais e organizacionais) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para identificar riscos de fraude e verificar a existência de controles internos de gestão para tratamento desses riscos nas atividades administrativas da OMS (área não clínica), como pagamento de pessoal, controle patrimonial, licitações e contratos (artigos / insumos / serviços não associados a área clínica) e aprovisionamento?

4.3 Qual a percepção do(a) senhor(a) sobre as habilidades comportamentais (pessoais, interpessoais e organizacionais) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para verificar a existência e avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos de gestão relacionados à atividade lisura das despesas médicas (contas médicas) imbricadas à utilização de Órteses, Próteses e Materiais Especiais (OPME), exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários?

4.4 Qual a compreensão do(a) senhor(a) sobre as habilidades comportamentais (pessoais, interpessoais e organizacionais) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para identificar riscos de fraude e verificar a existência de controles internos de gestão para tratamento desses riscos nos procedimentos relacionados à atividade lisura das despesas médicas (contas médicas) imbricadas à utilização de Órteses, Próteses e Materiais Especiais (OPME), exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários?

4.5 Qual a percepção do(a) senhor(a) sobre as habilidades comportamentais (pessoais, interpessoais e organizacionais) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para verificar a existência e avaliar o funcionamento e a qualidade dos controles internos de gestão relacionados aos contratos de serviços continuados hospitalares de limpeza técnica hospitalar, de coleta de lixo infectante, de lavagem de roupa hospitalar, de fornecimento de gases medicinais e de dosimetria de radiação ionizante?

4.6 Qual a compreensão do(a) senhor(a) sobre as habilidades comportamentais (pessoais, interpessoais e organizacionais) da equipe de auditoria interna do CGCFEx para identificar riscos de fraude e verificar a existência de controles internos de gestão para tratamento desses riscos nos procedimentos relacionados aos contratos de serviços continuados hospitalares de limpeza técnica hospitalar, de coleta de lixo infectante, de lavagem de roupa hospitalar, de fornecimento de gases medicinais e de dosimetria de radiação ionizante?

5. Finalidades da Auditoria Interna na Gestão em Saúde

5.1 O(A) senhor(a) entende que o processo de auditoria interna promovido pelo CGCFEx agrega (adiciona) valor às atividades relacionadas à área não clínica (processos administrativos) da OMS, como pagamento de pessoal, controle patrimonial, licitações e contratos (artigos / insumos / serviços não associados a área clínica) e aprovisionamento? Por meio de quais atividades?

5.2 O(A) senhor(a) percebe que o processo de auditoria interna promovido pelo CGCFEx agrega (adiciona) valor às atividades imbricadas à área clínica (procedimentos finalísticos / operacionais) da OMS, como lisura das despesas

médicas (contas médicas) imbricadas à utilização de Órteses, Próteses e Materiais Especiais (OPME), exames e procedimentos de alto custo e com encaminhamentos e internações de beneficiários; e contratos de serviços continuados hospitalares de limpeza técnica hospitalar, de coleta de lixo infectante, de lavagem de roupa hospitalar, de fornecimento de gases medicinais e de dosimetria de radiação ionizante? Por meio de quais atividades?

5.3 O(A) senhor(a) compreende que o processo de auditoria interna realizado pelo CGCFEx auxilia a OMS atingir os seus objetivos organizacionais? Por meio de quais atividades?

6. Independência e Objetividade na Auditoria Interna na Gestão em Saúde

6.1 Considerando que o CGCFEx é um órgão subordinado diretamente à Secretaria de Economia e Finanças e realiza atividades de auditoria interna (avaliação), em conformidade com o Plano de Auditoria Interna do Comando do Exército (PAINT / Cmdo Ex), sob a direção, a coordenação, a orientação normativa e a supervisão técnica do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) (Órgão de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército), bem como que o auditor interno deve manter uma atitude independente e livre de interferências na execução de suas atividades, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, qual a percepção do(a) senhor(a) sobre a independência do processo de auditoria interna realizado pelo CGCFEx nas atividades administrativas das OMS?

6.2 Considerando que o CGCFEx é um órgão subordinado diretamente à Secretaria de Economia e Finanças e realiza atividades de auditoria interna (avaliação), em conformidade com o Plano de Auditoria Interna do Comando do Exército (PAINT / Cmdo Ex), sob a direção, a coordenação, a orientação normativa e a supervisão técnica do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) (Órgão de Assistência Direta e Imediata ao Comandante do Exército), bem como que o auditor interno deve manter uma atitude independente e livre de interferências na execução de suas atividades, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, qual a percepção do(a) senhor(a) sobre a independência do processo de auditoria interna realizado pelo CGCFEx nas atividades finalísticas da OMS?

6.3 Considerando que a Objetividade é a atitude que permite ao auditor interno executar os trabalhos de auditoria de maneira imparcial, isenta, livre de conflitos de interesses e ter confiança no resultado de seu trabalho sem que haja comprometimento da qualidade, como o(a) senhor(a) compreende a objetividade do auditor interno do CGCFEx no desenvolvimento do procedimento de auditoria interna elaborado nas atividades administrativas das OMS?

6.4 Considerando que a Objetividade é a atitude que permite ao auditor interno executar os trabalhos de auditoria de maneira imparcial, isenta, livre de conflitos de interesses e ter confiança no resultado de seu trabalho sem que haja comprometimento da qualidade, durante a realização da auditoria interna; como o(a) senhor(a) compreende a objetividade do auditor interno do CGCFEx no desenvolvimento do procedimento de auditoria interna elaborado nas atividades finalísticas das OMS?

APÊNDICE B – Termo de Consentimento / Participação em Pesquisa**TERMO DE CONSENTIMENTO E PARTICIPAÇÃO EM PESQUISA**

1. Eu, _____, Militar, Identidade nº _____, CPF nº _____, aceito participar da pesquisa relacionada ao *Policy Paper* intitulado: Auditoria Interna nas Organizações Militares de Saúde: percepções dos auditados, requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Ciências Militares, com ênfase em Política, Estratégia e Alta Administração Militar, do Curso de Política, Estratégia e Alta Administração do Exército (CPEAEx), da Escola de Comando e Estado-Maior do Exército (ECEME).

2. Declaro que fui informado(a) que a investigação pretende analisar se o processo de AI, executado pelos CGCFEx nas OMS, avalia a gestão hospitalar de maneira global, isto é, abarcando as vertentes clínica (área finalística / operacional) e não clínica (procedimentos administrativos) do processo de gestão, contribuindo para agregar valor às operações dos nosocômios do SSEX.

3. Como participante da pesquisa, declaro que concordo em ser entrevistado pelo investigador, sem custos financeiros a nenhuma das partes, em local e duração previamente acordados, permitindo a gravação da entrevista.

4. Fui informado(a) pelo investigador dos seguintes aspectos:

a. poderei deixar de responder qualquer pergunta ou questionamento, bem como recusar, a qualquer tempo, participar da pesquisa, interrompendo a minha participação, temporariamente ou definitivamente;

b. poderei ler a transcrição da gravação da minha entrevista,

c. os dados coletados serão utilizados exclusivamente para gerar informações para os propósitos da pesquisa supramencionada e outras publicações acadêmicas decorrentes dela, como revistas científicas, congressos, entre outros eventos de natureza acadêmica;

d. a minha identificação não será revelada nos resultados da pesquisa e em nenhuma das vias de publicação das informações geradas na investigação; e

e. Nos resultados da investigação, os(as) entrevistados(as) serão identificados(as) por números, por exemplo “entrevistado 1, entrevistado 2, etc”, independente da antiguidade do entrevistado(a) no âmbito das Forças Armadas ou da ordem de realização das entrevistas.

Rio de Janeiro, RJ, _____, de _____, de 2021

Hélio Dias de Araújo – Cel
Investigador Responsável

Entrevistado(a)